SECCIÓN I

ADMINISTRACIÓN FORAL DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

Juntas Generales

Juntas Generales de Bizkaia

NORMA FORAL 6/2025, de 12 de diciembre, por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del impuesto sobre sociedades y la Norma Foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Hago saber que las Juntas Generales de Bizkaia han aprobado en Sesión Plenaria de fecha 12 de diciembre de 2025, y yo promulgo y ordeno la publicación de la «Norma Foral 6/2025, de 12 de diciembre, por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del impuesto sobre sociedades y la Norma Foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas», a los efectos que toda la ciudadanía, particulares y autoridades, a quienes sea de aplicación, la guarden y la hagan guardar.

En Bilbao, a 12 de diciembre de 2025.

La Diputada General
ELIXABETE ETXANOBE LANDAJUELA

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Don Javier Bikandi Irazabal, Secretario General de Coordinación de la Diputación Foral de Bizkaia,

SEÑOR:

La Junta General, válidamente celebrada el día doce de diciembre de dos mil veinticinco, en el Salón de Sesiones de la Casa de Juntas de Gernika, ha aprobado la Norma Foral 6/2025 por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y para que así conste, a los efectos de su promulgación y publicación, conforme establece el artículo 26 de la Norma Foral 3/87, expido la presente certificación, con el Visto Bueno de la Excma. Sra. Presidenta de las Juntas Generales de Bizkaia, en Bilbao, a doce de diciembre de dos mil veinticinco.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

PREÁMBULO

La evolución normativa en el contexto internacional de los últimos años tiende a reflejarse en la adopción de medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado. En esta materia, las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), iniciaron una senda que ha llevado a una evolución de las normas fiscales internas para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.

En los últimos años, la Unión Europea ha adoptado medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior entre las que se encuentran las directivas contra la elusión fiscal, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En un esfuerzo continuado por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja, la OCDE ha seguido desarrollando un conjunto de medidas fiscales internacionales entre las que figuran aquellas que persiguen limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del impuesto que grave los beneficios empresariales mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros. Dicho objetivo de política legislativa se tradujo en el documento denominado «Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía-Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)», en lo sucesivo, «Normas modelo de la OCDE», aprobado el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS al que se adhirieron los Estados miembros de la Unión Europea.

En el ámbito de la Unión Europea, en el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, aprobado por el Consejo el 7 de diciembre de 2021, el Consejo reiteró su firme apoyo a la reforma del nivel mínimo global de imposición y se comprometió a aplicarla por medio del Derecho de la Unión puesto que, en economías estrechamente integradas, es fundamental que la aplicación del nivel mínimo global de imposición sea coherente y coordinada. Así, se concluyó que, teniendo en cuenta la escala, el detalle y los aspectos técnicos de estas nuevas medidas fiscales internacionales, solo un marco común de la Unión evitará la fragmentación del mercado interior en su aplicación.

De conformidad con lo anterior, se aprobó la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva. Esta Directiva comunitaria debe ser transpuesta por todos los Estados miembros, en los términos previstos en su artículo 56.

La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto, las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

La Directiva (UE) 2022/2523 establece un impuesto complementario mediante dos reglas interconectadas, en virtud de las cuales se garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en Estados miembros de la Unión Europea o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en un Estado miembro

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

de la Unión Europea, en ese último caso tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. Esta segunda sirve de apoyo a la primera.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

No obstante, la Directiva (UE) 2022/2523 determina en su artículo 11 que los Estados miembros podrán optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible que grave a las entidades constitutivas que radiquen en su territorio y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en la jurisdicción de dicho Estado miembro. En defecto del impuesto complementario nacional admisible, el impuesto complementario correspondiente a dichas entidades sería atribuido a aquella jurisdicción en la que radique la entidad que ostente la titularidad de las participaciones en las entidades radicadas en la jurisdicción que no hubiera optado por implementar el impuesto complementario nacional admisible, mediante la aplicación de la regla de inclusión de rentas, siempre y cuando dicha jurisdicción la hubiera incluido en su ordenamiento interno o, en su defecto, a aquellas jurisdicciones que hubiesen implementado en su legislación interna la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con la presente Norma Foral se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición en el Territorio Histórico de Bizkaia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 bis del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el que se establecen las condiciones en las que el Impuesto Complementario tendrá carácter de tributo concertado de normativa autónoma.

A partir de lo anterior, la presente Norma Foral establece normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean coherentes con el Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo en 2021, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo.

Dicho Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo establece un tipo de tributación mínima del 15 por ciento, a nivel jurisdiccional. La norma de tributación complementaria que da lugar a un impuesto complementario parte de calcular un tipo impositivo diferencial, el tipo de gravamen del impuesto complementario, por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 por ciento. Una vez calculado el tipo de gravamen de la jurisdicción, el mismo debe aplicarse sobre las ganancias netas admisibles en cada jurisdicción, minoradas en un importe calculado en función de la sustancia del grupo en la jurisdicción, a efectos de determinar el importe del impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional.

Con el fin de atribuir el importe del impuesto complementario que le corresponde a cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, el referido impuesto complementario jurisdiccional debe atribuirse a cada entidad constitutiva del grupo, en dicha jurisdicción, en la proporción existente entre las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva y las ganancias admisibles de la jurisdicción.

Debe hacerse hincapié, de nuevo, en que la extensión de la tributación mínima a los grupos nacionales tiene como finalidad evitar cualquier riesgo de discriminación en un Estado miembro entre una entidad que pertenezca a un grupo con presencia internacional y un grupo de presencia exclusivamente nacional.

Como se ha señalado en líneas precedentes, esta norma se adopta en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE, donde

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

destacan las denominadas Normas modelo, y en la Unión Europea, la Directiva (UE) 2022/2523 de la cual esta Norma Foral es transposición.

Conforme con dicho contexto, deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos, en el marco del artículo 3.1 del Código Civil, las Normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea.

A su vez, al margen de lo anterior, se recoge expresamente a estos efectos que, en su caso, dichos criterios puedan reconocerse expresamente y publicitarse como tales a través de las instrucciones dictadas por la Dirección General de Hacienda, así como mediante otras disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas.

La presente Norma Foral consta de quince títulos, con cincuenta y ocho artículos, seis disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

El título preliminar de la norma contiene unas disposiciones generales que regulan la naturaleza y objeto del Impuesto Complementario, así como su ámbito de aplicación. El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que se aplica sobre todo el territorio español, estructurado a través de unas reglas interconectadas y de aplicación obligatoria, como son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. La configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres modalidades, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario.

En primer lugar, el impuesto complementario nacional es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto.

En segundo lugar, el impuesto complementario primario es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales que no radiquen en el territorio de aplicación del impuesto.

Por último, el impuesto complementario secundario, consecuencia de aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados, permite garantizar la tributación mínima respecto de aquellas rentas obtenidas por el grupo multinacional que no hayan podido ser gravadas por aplicación de una regla de inclusión de rentas admisible.

Tal y como se indicaba supra, la Directiva (UE) 2022/2523 permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible. En este sentido, haciendo uso de dicha facultad y en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, se establece la aplicación de un impuesto complementario nacional cuya finalidad principal es garantizar, en todo caso, que el Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto, y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento en dicho territorio, sea exigido por la Administración tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia cuando sea esta la competente a dichos efectos.

Por tanto, la presente Norma Foral incorpora un régimen fiscal complementario nacional con el fin de garantizar que la imposición efectiva mínima de las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en el territorio de aplicación del impuesto y sujetas a normativa vizcaína, arroje, como mínimo, un resultado equivalente al resultante de calcular el impuesto complementario de conformidad con la Directiva (UE) 2022/2523 y las Reglas Modelo de la OCDE. Así, el impuesto complementario nacional que se calcula y abona con base a lo dispuesto en esta Norma Foral tendrá la consideración de «impuesto nacional admisible» en la medida en que proporcione,

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

al menos, un resultado coincidente con el resultante de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas en el territorio de aplicación del impuesto por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siempre que dicho grupo esté sometido, en dicho territorio, a un tipo de tributación efectivo inferior al tipo de tributación mínimo, el 15 por ciento.

Al respecto, es preciso señalar que el impuesto complementario nacional previsto en esta Norma Foral se ha configurado de forma que arroje un resultado equivalente de conformidad con lo señalado anteriormente, sin perjuicio de sus particularidades. En este sentido, se recalca el hecho de que, al existir identidad entre el contribuyente y las rentas que son objeto de gravamen, no resulta necesario regular reglas de prioridad equivalentes a las previstas en la aplicación del Impuesto Complementario primario o las normas de compensación previstas en el artículo 29 de esta Norma Foral. Así, en la medida que, al contrario que en el impuesto complementario primario, por la propia configuración de esta modalidad, a efectos de calcular el importe del impuesto complementario nacional de estas entidades, resulta indiferente el porcentaje de participación que se ostente sobre las mismas sin necesidad de atender a dicho porcentaje de participación para determinar su impuesto complementario nacional. Asimismo, a efectos del impuesto complementario nacional, el apartado 3 del artículo 27 regula determinados supuestos en los que no resultarán de aplicación algunas de las reglas de atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas previstas en el artículo 22 de esta Norma Foral.

Así, en virtud del impuesto complementario nacional del Territorio Histórico de Bizkaia, cada entidad constitutiva de un grupo nacional o multinacional radicada en territorio español, estará sujeta al impuesto complementario por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.

En virtud del impuesto complementario primario del Territorio Histórico de Bizkaia , la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, calculará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario que corresponda a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en dicho territorio, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo (regla de inclusión de rentas).

En virtud del impuesto complementario secundario del Territorio Histórico de Bizkaia, por aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados, una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, estará obligada a satisfacer el importe del impuesto complementario que corresponda respecto de las rentas obtenidas por las entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en dicho territorio y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hubieran sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo.

Así, la regla de beneficios insuficientemente gravados sirve de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.

Con arreglo a lo dispuesto en el título I de la Norma Foral, el Impuesto Complementario grava no solo la obtención de renta por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud siempre que dicha renta esté gravada, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, sino también las rentas que les sean imputadas con arreglo a las disposiciones de la presente Norma Foral.

A continuación, el título II de la Norma Foral, recoge en su artículo 7, con carácter general, las definiciones de los diferentes conceptos que se desarrollan e intervienen a lo largo de la norma. Se hacía imprescindible incluir un precepto de este tipo dado

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

lo novedoso del impuesto y dado que se trata de una normativa sujeta a armonización comunitaria que producirá un impacto muy significativo en otras jurisdicciones, no solo en el ámbito de la Unión Europea sino también en el ámbito de la OCDE. Todo ello hace imprescindible que conceptos que pueden ser poco frecuentes en el ordenamiento jurídico interno deban ser regulados o al menos definidos en la presente Norma Foral, en la medida en que pueden tener impacto en otras jurisdicciones y requieren de una interpretación armonizada.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando en un determinado título, o incluso en un determinado artículo, la Norma Foral contiene figuras específicas que pueden responder a situaciones particulares o a supuestos más específicos, con el ánimo de facilitar la lectura y la comprensión de la regulación de tales regímenes específicos, las definiciones de tales figuras quedan recogidas en el propio título o artículo de esta Norma Foral.

El título III de la presente Norma Foral establece el ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto Complementario regulado en el Territorio Histórico de Bizkaia. Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo. El citado umbral de 750 millones de euros, fijado en la presente Norma Foral, es coherente con el umbral fijado en otros acuerdos fiscales internacionales vigentes. Así, la cifra es coincidente con la exigida a los grupos multinacionales para la presentación de la información país por país, que se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico en 2016.

Seguidamente, la Norma Foral define los contribuyentes del Impuesto Complementario en sus tres modalidades: impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario.

Con carácter general, tendrán la consideración de contribuyentes las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, si bien quienes deberán, por imperativo legal, y en lugar del contribuyente, cumplir la obligación tributaria principal, así como la obligación formal inherente al pago del impuesto (presentación de la correspondiente autoliquidación), son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente. Así, con arreglo a lo dispuesto en esta Norma Foral, puede ocurrir que en el sujeto pasivo del Impuesto Complementario concurra la condición de contribuyente del Impuesto Complementario y de sustituto del resto de contribuyentes del grupo, multinacional o nacional, que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto.

A los efectos de esta Norma Foral, a todas las entidades miembros que forman parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud se les denomina «entidades constitutivas». Dada la vasta casuística de entidades constitutivas que pueden formar parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, atendiendo a su diferente régimen mercantil, fiscal o sustantivo, y dado que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud puede estar presente en un gran número de jurisdicciones, se hace necesario establecer una regla de localización de dichas entidades, contenida en el artículo 10 de la Norma Foral.

Asimismo, determinadas entidades deben quedar excluidas del ámbito de aplicación de la presente Norma Foral, atendiendo a la finalidad que persiguen o a su especial naturaleza. Así, tienen la consideración de entidades excluidas quienes, con carácter general, no ejerzan una actividad comercial o empresarial o realicen actividades de interés general.

En particular, se excluyen de la aplicación de la presente Norma Foral las entidades públicas, las organizaciones internacionales, los fondos de pensiones y las organizaciones sin ánimo de lucro. Del mismo modo, tienen la consideración de entidades excluidas los fondos de inversión y los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando tengan la consideración de entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran mag-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

nitud, siendo esta última una exclusión técnica, en la medida en que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravan en sede de sus titulares.

A continuación, los títulos IV, V y VI de la presente Norma Foral regulan la base imponible, los impuestos cubiertos ajustados y el tipo impositivo efectivo, respectivamente.

La base imponible del Impuesto Complementario, regulada en el título IV, parte del resultado contable de la entidad constitutiva, el cual deberá ser ajustado con arreglo a lo previsto en la presente Norma Foral, con el fin de determinar las denominadas «ganancias o pérdidas admisibles». Por tanto, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se obtienen realizando una serie de ajustes sobre el resultado contable de dicha entidad, en el período impositivo, determinado de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación. En caso de que no fuera posible determinar el resultado contable de una entidad constitutiva, de acuerdo con lo señalado anteriormente, el resultado contable de la entidad constitutiva correspondiente al periodo impositivo podrá determinarse utilizando otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada, en los términos definidos en el artículo 7, puntos 32) y 33), de esta Norma Foral.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose del impuesto complementario nacional, la norma señala que la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva podrá realizarse, bien partiendo de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, bien partiendo de las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente.

En cuanto a los ajustes que deberán practicarse para determinar las ganancias o pérdidas admisibles se encuentran, entre otros, el gasto contable del impuesto que grave los beneficios empresariales; los denominados dividendos excluidos, que son aquellos que proceden de una participación igual o superior al 10 por ciento o de una participación inferior a dicho porcentaje con un período de tenencia de al menos un año; las rentas negativas o positivas derivadas de la transmisión de una participación en la que se posea un porcentaje igual o superior al 10 por ciento; los gastos por multas con un importe igual o superior a 50.000 euros. Estos ajustes, junto con el resto de los recogidos en el artículo 12 de la presente Norma Foral, reflejan las diferencias significativas de carácter permanente que suelen existir en la mayor parte de los sistemas tributarios entre el beneficio contable y la base imponible de un impuesto que grave los beneficios empresariales.

Asimismo, se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos. Entre las primeras se encuentran los gastos derivados de determinados acuerdos de financiación intragrupo o de transacciones que deben valorarse a valor de mercado en cumplimiento del principio de libre competencia. Entre las segundas, se encuentran los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio o las eliminaciones efectuadas en los estados financieros consolidados derivadas de transacciones entre entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción e incluidas en un grupo de consolidación fiscal. De la misma forma, bajo determinadas circunstancias, las rentas derivadas del transporte marítimo internacional y las rentas accesorias de dicho transporte de una entidad constitutiva quedarán excluidas del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

También se regulan las especialidades para el reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre la entidad principal y un establecimiento permanente, siempre que dichas entidades tengan la consideración de entidades constitutivas con arreglo a la pre-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

sente Norma Foral, así como las reglas especiales para la imputación de las ganancias o pérdidas admisibles obtenidas por las entidades transparentes a sus socios.

A efectos de determinar la base imponible del impuesto complementario en cada una de las jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en las que esté presente el grupo multinacional o nacional de gran magnitud, las ganancias admisibles netas, diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción, deberán minorarse en la denominada exclusión de rentas vinculada a la sustancia, es decir, en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción, con el fin de garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

En virtud de todo lo anterior, la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, ya sea en la modalidad del impuesto complementario nacional o en la del impuesto complementario primario, en el periodo impositivo, será el importe positivo resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, de conformidad con lo dispuesto en la presente Norma Foral.

Asimismo, la base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de esta Norma Foral, en una jurisdicción y en el periodo impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con nivel impositivo bajo, por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo.

Tras la determinación de las ganancias admisibles netas de la jurisdicción debe determinarse el tipo impositivo efectivo de la referida jurisdicción.

Para ello, es preciso determinar, en primer lugar, los impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción, partiendo, con carácter general, del gasto por impuesto corriente que grava los beneficios de la entidad y se encuentra registrado en los estados financieros de cada una de las entidades constitutivas de la jurisdicción sobre el cual debe practicarse una serie de ajustes.

Así, a título ilustrativo, los impuestos cubiertos deberán incrementarse en el importe de los impuestos que cumplan la definición de impuestos cubiertos y que hayan sido consignados como gasto al determinar el resultado antes de impuestos, esto es, que no estén registrados como gasto contable por impuesto corriente.

Paralelamente, se practicarán minoraciones por los importes de gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles, o de gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo, entre otras.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta el importe total del ajuste por impuesto diferido, regulado en el artículo 20 de la Norma Foral, partiendo del gasto o ingreso por impuesto diferido registrado en los estados financieros de una entidad constitutiva y practicando una serie de ajustes sobre el mismo.

Una vez determinadas las ganancias admisibles netas y los impuestos cubiertos ajustados, ambos calculados a nivel jurisdiccional, el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, en el período impositivo, será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en la referida jurisdicción, determinados de acuerdo con las reglas señaladas anteriormente, y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.

No obstante, en el cálculo del tipo impositivo efectivo deberán tomarse en consideración las especialidades previstas en esta Norma Foral en relación con las entidades sin

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

El título VII de la Norma Foral, bajo la rúbrica «Deuda tributaria», regula, en sus capítulos I y II, respectivamente, el tipo de gravamen y el cálculo de la cuota del Impuesto Complementario. Para ello, se determina el tipo de gravamen del impuesto complementario para una jurisdicción correspondiente a un periodo impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional.

Por tanto, cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un periodo impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, en cualquiera de sus modalidades, el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario o el impuesto complementario secundario.

El tipo de gravamen del impuesto complementario de cada entidad constitutiva, radicada en la jurisdicción, ha de coincidir con el tipo de gravamen obtenido para dicha jurisdicción, calculado por diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción; tipo de gravamen que debe aplicarse sobre la base imponible del período de cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la jurisdicción, calculada en los términos anteriormente expuestos, a efectos de determinar la cuota del Impuesto Complementario de la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en el capítulo II del título VII de esta Norma Foral, la cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto en el periodo impositivo será el resultado de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional, la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

La cuota del impuesto complementario nacional será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 8 de esta Norma Foral. Su cálculo será el resultado de aplicar el impuesto complementario nacional, regulado en el capítulo III de esta Norma Foral, conforme al artículo 26 de la presente Norma Foral.

La cuota del impuesto complementario primario será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 8 de esta Norma Foral. Su cálculo será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas regulada en dicho artículo, conforme al artículo 26 de la presente Norma Foral.

La cuota del impuesto complementario secundario será aquella que se haya atribuido a los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Norma Foral.

El título VIII regula el periodo impositivo y el devengo del Impuesto Complementario.

En su título IX, la Norma Foral contiene una exclusión de minimis, con el fin de lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Así, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un millón de euros, la entidad constitutiva declarante podrá optar porque el impuesto complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero.

En la misma línea, y con el fin de reducir los costes de cumplimiento y los costes administrativos, se prevé la aplicación de puertos seguros en el artículo 36 de la Norma Foral.

Así, no se exigirá, en el período impositivo, el impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 8 de esta Norma Foral, en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otra jurisdicción, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que se haya

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

determinado en el período impositivo correspondiente de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable de la entidad matriz última o con las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad], o cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

Asimismo, para garantizar la aplicabilidad de los futuros puertos seguros que puedan aprobarse en el ámbito internacional, el artículo 36 de la Norma Foral recoge que tampoco se exigirá, en el periodo impositivo, el impuesto complementario respecto de los contribuyentes señalados en el artículo 8 de esta Norma Foral, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

El título X de la Norma Foral regula unos regímenes especiales aplicables a diferentes situaciones en las que se hacen necesarias normas específicas. Así, la presente Norma Foral dedica el capítulo I de su título X a regular las operaciones de reestructuración y los negocios conjuntos, en tanto que los capítulos II y III de dicho título regulan, respectivamente, los regímenes de neutralidad y de distribución, así como las particularidades que resultan de aplicación respecto de las entidades de inversión. Finalmente, el capítulo IV del título X regula las especificidades de las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

En particular, el capítulo I del título X regula las reestructuraciones empresariales y los negocios conjuntos, y en él se establecen criterios, cuantitativos y temporales, especiales para determinar cuándo se alcanza el umbral de aplicación de la presente Norma Foral tras la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial, o cuál es el impacto sobre la configuración del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en supuestos de fusión, escisión, o de entrada o salida de una entidad del grupo como consecuencia de la adquisición o transmisión de una participación directa o indirecta en dicha entidad o en supuestos en los que una entidad se convierte en la entidad matriz de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleva a cabo la adquisición. Asimismo, se prevén normas especiales para la identificación de la entidad matriz última en supuestos de negocios conjuntos o de grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

Por su parte, el capítulo II del título X de esta Norma Foral regula los regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud es fiscalmente transparente, se requieren normas que modulen las ganancias y pérdidas admisibles en sede de las mismas, en la medida en que se garantice la tributación de sus ganancias en sede de sus socios, habiéndose imputado a estos tales ganancias o pérdidas admisibles. En tales supuestos, los impuestos cubiertos de dichas entidades se reducirán proporcionalmente en el importe de las ganancias admisibles que hayan sido imputadas a sus socios.

En el caso de regímenes fiscales que apliquen un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de las participaciones de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares, la norma prevé igualmente para las entidades matrices últimas sometidas a estos regímenes la reducción de sus ganancias admisibles cuando las mismas tributen en sede de sus titulares, en busca del principio de neutralidad.

Igualmente, si la tributación no se produce en el momento de obtener los beneficios, sino en el momento de su distribución, como ocurre en algunos regímenes tributarios de distribución, se prevé la opción de computar el impuesto que debería haber gravado los beneficios en el período impositivo en que se obtuvieron, siempre que los mismos se repartan en los cuatro años siguientes.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Por último, y para las entidades de inversión que no sean entidades matrices últimas, se prevé un mecanismo de cálculo del tipo impositivo efectivo entidad por entidad, dada la baja tributación a la que se ven sometidas estas entidades en su jurisdicción, para evitar perjudicar el cómputo del tipo efectivo del resto del grupo en la jurisdicción en la que estén radicadas. Asimismo, y como alternativa, se permite que pueda optarse por considerar fiscalmente transparentes a estas entidades o por aplicar un régimen de distribución imponible.

Siguiendo lo dispuesto en los títulos XI y XII de esta Norma Foral, la gestión del Impuesto Complementario descansa sobre dos grandes pilares.

Por un lado, el título XI, en su capítulo I, alude a las obligaciones formales y establece una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa, si bien dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud. Se exige una detallada información, incluyendo los datos identificativos de las entidades constitutivas, la estructura del grupo y todos los datos necesarios para el cálculo del tipo impositivo efectivo, del impuesto complementario y la atribución de este último a cada jurisdicción y a cada entidad, así como el detalle de las opciones ejercitadas por las entidades del grupo. A su vez, en el capítulo I del título XI se ha introducido un régimen sancionador específico en relación con las obligaciones de información del Impuesto Complementario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 de la Directiva (UE) 2022/2523. Por su parte, el ya referido título XI recoge un capítulo II que regula el ejercicio de las opciones previstas en la presente Norma Foral reguladora de este impuesto.

El título XII, concerniente a la gestión del Impuesto Complementario, establece que su autoliquidación e ingreso recaiga, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, si bien en determinados supuestos, quienes deben asumir legalmente las obligaciones formales y materiales de algunos contribuyentes derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

La autoliquidación del Impuesto Complementario y el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada deberá realizarse por el contribuyente o, en su caso, por la entidad designada por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente, en el lugar y forma que determine la persona titular del departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

El título XIII regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario para lo cual aplicará las normas contables previstas en el artículo 11 de la Norma Foral y demás normativa prevista en el referido texto legal.

A su vez, el título XIV regula una posible evaluación de equivalencia del Derecho nacional aplicable en otras jurisdicciones.

Por último, el título XV atribuye a la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, la exclusiva competencia para dirimir las controversias que se susciten derivadas de esta Norma Foral.

Adicionalmente, la presente Norma Foral se completa, con seis disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

La disposición transitoria primera regula el tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.

La disposición transitoria segunda recoge unos porcentajes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica aplicables con carácter transitorio con el fin de lograr una aplicación atemperada del nuevo impuesto hasta 2032.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Por su parte, la disposición transitoria tercera determina que no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los periodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación del impuesto complementario por primera vez. En particular, debe mencionarse la introducción de un régimen sancionador específico respecto de la falta de presentación en plazo de las comunicaciones previstas en la disposición transitoria tercera de esta Norma Foral.

Asimismo, la disposición transitoria cuarta de esta Norma Foral regula la no exigibilidad del impuesto complementario en los períodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una información país por país admisible, por jurisdicción y período.

En cuanto a la disposición transitoria quinta, esta regula un plazo específico para la presentación de la declaración informativa y de la autoliquidación durante el período impositivo de transición.

Finalmente, la disposición transitoria sexta establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026, cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

En cuanto a la disposición final primera, mediante la que se introducen modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, cabe señalar la inclusión de un nuevo supuesto de amortización acelerada vinculada a activos sostenibles, la introducción de un incentivo a la participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular, así como la flexibilización de aplicación de la compensación de bases imponibles negativas y para el cálculo del límite de determinadas deducciones, siempre dentro de los límites de la normativa vigente. La disposición final segunda recoge ciertas modificaciones de carácter técnico en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 55 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización, régimen y funcionamiento de las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia, acompañan a la presente Norma Foral el informe de memoria económica, así como el informe de evaluación de impacto de género.

Asimismo, se han observado los trámites previstos en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 87/2021, de 15 de junio, por el que se regula el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general en la Diputación Foral de Bizkaia.

TÍTULO PRELIMINAR

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1.—*Naturaleza y objeto*

1. El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, previstas en el apartado 1 del artículo 8 de esta Norma Foral, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo, de acuerdo con las normas de esta Norma Foral, conforme con la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

2. La presente Norma Foral tiene por objeto regular un Impuesto Complementario que garantice una imposición efectiva mínima de las rentas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, definido en el apartado 1 del artículo 8 de esta Norma Foral, obtenidas en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, en forma de:

a) Un impuesto complementario nacional, en virtud del cual todas las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, serán gravadas por la base imponible obtenida por dichas entidades, con arreglo a lo dispuesto en esta Norma Foral, aplicando el tipo de gravamen previsto en el artículo 25 de esta Norma Foral;

b) Un impuesto complementario primario, en virtud del cual la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, estará sujeta a la parte que le sea atribuible del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente Norma Foral, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en el territorio de aplicación del impuesto, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con la presente Norma Foral (regla de inclusión de rentas);

c) Un impuesto complementario secundario, en virtud del cual una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, estará sujeta al importe del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente Norma Foral, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en el territorio de aplicación del impuesto y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con la presente Norma Foral (regla de beneficios insuficientemente gravados).

Artículo 2.—*Ámbito de aplicación subjetivo y territorialidad*

1. Lo dispuesto en esta Norma Foral se aplicará a los contribuyentes que se encuentren en algunos de los siguientes supuestos:

a) Contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que cuente en territorio español, a su vez, con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de territorio común, cuando al sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 8.5 de esta Norma Foral le resulte de aplicación la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se tomará en consideración la normativa del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente al último período impositivo de los citados impuestos que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario.

b) Contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que no cuente en territorio español con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de territorio común, cuando el sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 8.5 de esta Norma Foral tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

No obstante, no se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando el volumen de operaciones del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud hubiese excedido de 12 millones de euros en el ejercicio anterior y en dicho ejercicio el grupo hubiese realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones o, en otro caso, el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno o en los otros dos Territorios Históricos.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

2. También será de aplicación lo dispuesto en esta Norma Foral a los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que no cuente en territorio español con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de territorio común, cuando el sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 8.5 de esta Norma Foral tenga su domicilio fiscal en Álava o Gipuzkoa siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

— El volumen de operaciones del grupo en el ejercicio anterior hubiera excedido de 12 millones de euros.

— En dicho ejercicio, el grupo no hubiera realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

— En dicho ejercicio, el total de las operaciones realizadas por el grupo en el País Vasco se hubiera realizado en Bizkaia, o bien, en caso de haberse realizado en Bizkaia y en el otro Territorio Histórico en el que no está el domicilio fiscal del sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 8.5 de esta Norma Foral, la proporción mayor del volumen de operaciones se hubiera realizado en Bizkaia.

3. Asimismo será de aplicación lo dispuesto en esta Norma Foral a los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que no cuente en territorio español con un grupo fiscal sujeto al régimen de consolidación fiscal foral y otro sujeto al régimen de consolidación fiscal de territorio común, cuando el sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 8.5 de esta Norma Foral tenga su domicilio fiscal en territorio común siempre que se cumplan las tres siguientes condiciones:

— El volumen de operaciones realizado por el grupo en el ejercicio anterior hubiera excedido de 12 millones de euros.

— El grupo hubiera realizado en total el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones en el País Vasco.

— El grupo hubiera realizado en Bizkaia una proporción mayor del volumen de sus operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos.

4. A efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, y de lo relativo a la cifra de 12 millones de euros establecida en las letras a) y b) del artículo 3.1 de esta Norma Foral, el volumen de operaciones del grupo estará constituido por la suma o agregación del volumen de operaciones, determinado a efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de cada entidad constitutiva radicada en territorio español, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan, correspondiente al período impositivo anterior al último período de los citados impuestos que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario y el volumen de operaciones realizado por el grupo en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones realizadas en cada territorio por cada entidad constitutiva radicada en territorio español, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan, determinadas o que se determinen a estos efectos según las reglas del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para el mismo período.

5. El Impuesto Complementario se aplicará en todo el territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio de aplicación del impuesto comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que el Reino de España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Artículo 3.—*Exacción*

1. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto Complementario nacional, primario o secundario de cada contribuyente:

a) En exclusiva, cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 12 millones de euros.

b) En proporción a su volumen de operaciones realizado en Bizkaia correspondiente al último período impositivo del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario, siempre que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 12 millones de euros.

2. Tratándose de contribuyentes que en el mencionado período impositivo hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aplicando el régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo fiscal.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 2 de esta Norma Foral y en este artículo 3, el concepto de volumen de operaciones y el lugar de su realización se determinará en los términos dispuestos en los artículos 5 y 6 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 4.—*Tratados y convenios*

Lo establecido en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español.

Artículo 5.—*Domicilio fiscal*

1. El domicilio fiscal de los contribuyentes se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. En el caso de establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes en territorio español, tendrán su domicilio fiscal en Bizkaia de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.1 a) de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

TÍTULO I
HECHO IMPONIBLE

Artículo 6.—*Hecho imponible*

1. Constituirá el hecho imponible del Impuesto Complementario la obtención de renta por las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, con arreglo a las disposiciones de la presente Norma Foral.

2. Asimismo, se entienden obtenidas por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud las rentas que les sean imputadas con arreglo a las disposiciones de la presente Norma Foral.

TÍTULO II
DEFINICIONES

Artículo 7.—*Definiciones*

A efectos de la presente Norma Foral se entenderá por:

1) «crédito fiscal reembolsable admisible»:

a) Un crédito fiscal reembolsable diseñado de tal manera que se pague en efectivo, o por medios equivalentes, a una entidad constitutiva en un plazo

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

de cuatro años a partir de la fecha en que la entidad constitutiva tenga derecho a recibir el crédito fiscal reembolsable con arreglo a la legislación de la jurisdicción que concede el crédito; o

b) Si el crédito fiscal es parcialmente reembolsable, la parte del crédito fiscal reembolsable que sea pagadera en efectivo o por medios equivalentes a una entidad constitutiva en un plazo de cuatro años a partir de la fecha en que la entidad constitutiva tenga derecho a recibir el crédito fiscal parcialmente reembolsable;

Un crédito fiscal reembolsable admisible no incluirá importe alguno de un impuesto reembolsable o imputable en aplicación de un impuesto imputado admisible o de un impuesto imputado reembolsable no admisible;

2) «crédito fiscal reembolsable no admisible»: crédito fiscal que no es un crédito fiscal reembolsable admisible, pero que es reembolsable parcial o totalmente;

3) «distorsión significativa de la competencia»: con respecto a la aplicación de un principio o procedimiento específico, en el marco de un conjunto de principios contables generalmente aceptados, una situación en la que se dé una variación agregada de los ingresos o gastos en más de 75 millones de euros en un período impositivo en comparación con el importe que se habría determinado aplicando el principio o procedimiento correspondiente o el procedimiento con arreglo a las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad];

4) «entidad»: toda persona jurídica o todo acuerdo legal o instrumento jurídico que lleve contabilidad financiera separada.

5) «entidad constitutiva»;

a) Toda entidad que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud; y

b) Todo establecimiento permanente de una entidad principal que forme parte de un grupo multinacional a que se refiere la letra a) anterior;

6) «entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo»:

a) Una entidad constitutiva de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud radicada en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo; o

b) Una entidad constitutiva sin residencia que, con respecto a un periodo impositivo, tenga unas ganancias admisibles y un tipo impositivo efectivo que sea inferior al tipo impositivo mínimo;

7) «entidad constitutiva declarante»: una entidad que presenta una declaración informativa del Impuesto Complementario de conformidad con el artículo 49 de esta Norma Foral;

8) «entidad de inversión»:

a) Un fondo de inversión o un instrumento de inversión inmobiliaria;

b) Una entidad participada directamente, en al menos un 95 por ciento, por una entidad de las comprendidas en la letra a) anterior o través de una cadena de tales entidades, y que opera exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en su beneficio; o

c) Una entidad participada, en al menos un 85 por ciento, por una entidad de las comprendidas en la letra a) anterior, siempre que todos sus ingresos provengan sustancialmente de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles a efectos de la presente Norma Foral;

9) «entidad de servicios de pensiones»: una entidad que esté constituida y opere exclusiva o casi exclusivamente para invertir fondos en beneficio de las entida-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

des a que se refiere el punto 22, letra a), o para realizar actividades que sean auxiliares de las actividades reguladas a que se refiere el punto 22, letra a), a condición de que la entidad de servicios de pensiones forme parte del mismo grupo que las entidades que realizan dichas actividades reguladas;

10) «entidad declarante designada»: la entidad constitutiva, distinta de la entidad matriz última, que haya sido designada por el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud para cumplir las obligaciones de información establecidas en el artículo 49 de la presente Norma Foral por cuenta del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud;

11) «entidad matriz»: una entidad matriz última que no sea una entidad excluida, una entidad matriz intermedia o una entidad matriz parcialmente participada;

12) «entidad matriz intermedia»: una entidad constitutiva que sea titular, directa o indirectamente, de una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud y que no pueda considerarse una entidad matriz última, una entidad matriz parcialmente participada, un establecimiento permanente, una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros;

13) «entidad matriz parcialmente participada»: una entidad constitutiva que sea titular, directa o indirectamente, de una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, y que más del 20 por ciento de la participación en sus beneficios lo ostenten, directa o indirectamente, una o varias personas que no sean entidades constitutivas de tal grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, y que no tenga la consideración de entidad matriz última, de establecimiento permanente, de entidad de inversión o de entidad de inversión de seguros;

14) «entidad matriz última»:

a) Una entidad que posea, directa o indirectamente, una participación de control sobre cualquier otra entidad y que no sea propiedad, directa o indirectamente, de otra entidad que ostente el control o una participación de control en ella; o

b) La entidad principal de un grupo tal como se define en el punto 24, letra b).

No tendrán la consideración de entidad matriz última los fondos soberanos que cumplan la definición de entidad pública recogida en el punto 16 de este artículo;

15) «entidad principal»: una entidad que incluya en sus estados financieros el resultado contable de un establecimiento permanente;

16) «entidad pública»: toda entidad que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:

a) Forme parte o sea propiedad en su totalidad de una administración pública, incluida toda subdivisión o autoridad local de esta;

b) No ejerza actividad comercial o empresarial alguna y tenga como objeto principal:

i) Desempeñar una función de administración pública; o

ii) Gestionar o invertir los activos de la administración pública o la jurisdicción mediante la realización y el mantenimiento de inversiones, la gestión de activos y actividades de inversión conexas respecto a los activos de dicha administración o jurisdicción;

c) Rinda cuentas a una administración pública de su rendimiento global y facilite información anual; y

d) En el momento de su disolución, sus activos se atribuyan a una administración pública y, en la medida en que distribuyan beneficios netos, estos beneficios se distribuyan exclusivamente a dicha administración, sin que ninguna parte de tales beneficios pueda beneficiar a particular alguno;

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

17) «entidad titular de una entidad constitutiva»: una entidad constitutiva que posea, directa o indirectamente, una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud;

18) «entidad transparente»: una entidad en la medida en que sea transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la jurisdicción en la que fue creada salvo que sea residente fiscal y esté sujeta a un impuesto cubierto sobre sus rentas o beneficios en otra jurisdicción.

Se considera que una entidad transparente es:

a) Una entidad transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la medida en que sea transparente a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique el titular de sus participaciones;

b) Una entidad híbrida inversa con respecto a sus ingresos, gastos, pérdidas o ganancias, en la medida en que no sea transparente a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique el titular de sus participaciones.

A efectos de esta definición, se entenderá por entidad transparente a efectos fiscales una entidad cuyos ingresos, gastos, ganancias o pérdidas sean tratados por la legislación de una jurisdicción como si correspondieran directamente al titular de dicha entidad de manera proporcional a su participación en la misma.

Cuando la participación en una entidad o en un establecimiento permanente que cumplan la definición de entidad constitutiva se ostente indirectamente a través de una cadena de entidades transparentes a efectos fiscales se considerará que dicha participación se ostenta a través de una estructura transparente a efectos fiscales.

Una entidad constitutiva que no sea residente fiscal y no esté sujeta a un impuesto cubierto o a un impuesto complementario nacional admisible en función de su lugar de gestión, su lugar de creación o criterios similares, se considerará entidad transparente y entidad transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la medida en que:

a) Sus titulares radiquen en una jurisdicción que trate a la entidad como transparente a efectos fiscales;

b) No tenga un establecimiento en la jurisdicción en la que haya sido creada; y

c) Los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas no sean imputables a un establecimiento permanente;

19) «establecimiento permanente»:

a) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción en la que se trate como establecimiento permanente de conformidad con un convenio fiscal aplicable, siempre que dicha jurisdicción grave la renta que se le atribuya con arreglo a una disposición similar al artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su última versión revisada;

b) Si no existe convenio tributario alguno aplicable, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción que grave la renta atribuible a dicho establecimiento en términos netos de forma similar a la que grava a sus propios residentes fiscales;

c) Si una jurisdicción no tiene un régimen del impuesto que grave los beneficios empresariales, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en dicha jurisdicción que se trataría como establecimiento permanente según el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su versión revisada, siempre que dicha jurisdicción hubiera tenido derecho a gravar las rentas que habrían sido atribuibles al establecimiento de conformidad con el artículo 7 de dicho Convenio; o

d) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal no descrito en las letras a) a c) anteriores a través del cual se lleven a cabo operaciones fuera

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

de la jurisdicción en la que radique la entidad, siempre que dicha jurisdicción conceda una exención a las rentas atribuibles a dichas operaciones;

20) «estados financieros consolidados»:

a) Los estados financieros elaborados por una entidad de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable según la cual los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de dicha entidad o de cualquier entidad en la que tenga el control o una participación de control se presenten como los de una sola unidad económica;

b) En el caso de los grupos definidos en el punto 24, letra b), de este artículo, los estados financieros elaborados por la entidad de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable;

c) Los estados financieros de la entidad matriz última que no hayan sido elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable y que se hayan ajustado posteriormente para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia; y

d) Cuando la entidad matriz última no elabore estados financieros según lo descrito en las letras a), b) o c) anteriores, los estados financieros que se habrían elaborado si la entidad matriz última estuviera obligada a elaborar dichos estados financieros de acuerdo con:

i) Una norma de contabilidad financiera aceptable; u

ii) Otra norma de contabilidad financiera, siempre que dichos estados financieros se hayan ajustado para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia;

21) «fondo de inversión»: una entidad o mecanismo que cumpla las siguientes condiciones:

a) Que esté diseñado para poner en común activos financieros o no financieros de una serie de inversores, alguno de los cuales no esté vinculado;

b) Que invierta siguiendo una política de inversión definida;

c) Que permita a los inversores reducir los costes operativos, de investigación y análisis o distribuir el riesgo colectivamente;

d) Que esté diseñado principalmente para generar rentas o ganancias de inversión, o protección frente a un acontecimiento o resultado concreto o general;

e) Que sus inversores tengan derecho a rendimientos derivados de los activos del fondo o de las rentas obtenidos de dichos activos, en función de la aportación que hayan realizado;

f) Que el mismo, o su gestión, estén sujetos al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea gestionado, en particular que estén sometidos a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores; y

g) Que sea gestionado por profesionales de la gestión de fondos de inversión por cuenta de los inversores;

22) «fondo de pensiones»:

a) Una entidad que esté constituida y opere en una jurisdicción exclusiva o casi exclusivamente para gestionar o proporcionar prestaciones de jubilación y prestaciones accesorias o complementarias a personas físicas, y siempre y cuando:

i) Dicha entidad esté regulada como tal por esa jurisdicción o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales; o

ii) Dichas prestaciones estén garantizadas o protegidas de otro modo por la normativa nacional y estén financiadas por un conjunto de activos ostentados a través de un acuerdo fiduciario o un fideicomitente para

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

garantizar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones en materia de pensiones frente a un caso de insolvencia de los grupos multinacionales y de los grupos nacionales de gran magnitud;

b) Una entidad de servicios de pensiones;

23) «ganancias o pérdidas admisibles»: el resultado contable de una entidad constitutiva ajustado de conformidad con las normas establecidas en esta Norma Foral;

24) «grupo»:

a) Un conjunto de entidades que estén relacionadas a través del control o de una participación de control, tal y como se define en la norma de contabilidad financiera aceptable para la elaboración de estados financieros consolidados por parte de la entidad matriz última, incluida cualquier entidad que pueda haber sido excluida de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última basándose únicamente en su tamaño, en motivos de importancia relativa o en el hecho de que se mantenga para la venta; o

b) Una entidad principal y uno o más establecimientos permanentes, siempre que aquella no forme parte de otro grupo de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) anterior;

25) «grupo multinacional»: todo grupo que incluya al menos una entidad o establecimiento permanente que no radique en la jurisdicción de la entidad matriz última;

26) «grupo nacional de gran magnitud»: cualquier grupo en el que todas las entidades constitutivas estén radicadas en el territorio de aplicación del impuesto;

27) «Impuesto Complementario»: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario (regla de inclusión de rentas) y el impuesto complementario secundario (regla de beneficios insuficientemente gravados), calculado de conformidad con lo dispuesto en esta Norma Foral;

28) «Impuesto complementario nacional admisible»: un impuesto complementario que se aplica en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con tales normas y que:

a) Dispone la determinación de la base imponible de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción de conformidad con las normas establecidas en la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE, y la aplicación del tipo impositivo mínimo a dicha base imponible para la jurisdicción y las entidades constitutivas con arreglo a las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE; y

b) Es administrado de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE;

29) «impuesto imputado reembolsable no admisible»: cualquier impuesto, distinto de un impuesto imputado admisible, devengado o pagado por una entidad constitutiva:

a) Que sea reembolsable al beneficiario efectivo de un dividendo distribuido por dicha entidad constitutiva en relación con dicho dividendo o que sea imputable por el beneficiario efectivo a una deuda tributaria distinta de una deuda tributaria con respecto a dichos dividendos; o

b) Que sea reembolsable a la sociedad que distribuye un dividendo a un accionista en el momento de la referida distribución.

A efectos de la presente definición, se entenderá por «impuesto imputado admisible» un impuesto cubierto devengado o pagado por una entidad constituti-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

va, incluidos los establecimientos permanentes, que pueda ser reembolsado o imputado al beneficiario efectivo del dividendo distribuido por la entidad constitutiva o, en el caso de un impuesto cubierto devengado o pagado por un establecimiento permanente, un dividendo distribuido por la entidad principal, en la medida en que el reembolso sea reconocido o el crédito concedido:

a) Por una jurisdicción distinta de la que haya aplicado los impuestos cubiertos;

b) A un beneficiario efectivo de los dividendos gravados que esté sujeto al impuesto a un tipo nominal igual o superior al tipo impositivo mínimo sobre los dividendos percibidos con arreglo al Derecho nacional de la jurisdicción que haya aplicado los impuestos a la entidad constitutiva; o

c) A una persona física que sea el beneficiario efectivo de los dividendos y residente fiscal en la jurisdicción que haya aplicado los impuestos cubiertos a la entidad constitutiva y que esté sujeta al impuesto a un tipo nominal igual o superior al tipo impositivo aplicable a las rentas ordinarias; o

d) A una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro residente, un fondo de pensiones residente, una entidad de inversión residente que no forme parte del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, o una entidad aseguradora que opere en el ramo de vida residente en la medida en que el dividendo se perciba en relación con actividades del fondo de pensiones residente y se grave de manera similar a un dividendo percibido por un fondo de pensiones.

A los efectos de esta letra d):

i) Una organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones es residente en una jurisdicción si se crea y se gestiona en dicha jurisdicción;

ii) Una entidad de inversión es residente en una jurisdicción si se crea y se regula en dicha jurisdicción;

iii) Una entidad aseguradora que opere en el ramo de vida es residente en la jurisdicción en la que radica;

30) «instrumento de inversión inmobiliaria»: una entidad de amplia titularidad que ostente principalmente, directa o indirectamente, bienes inmuebles y que esté sujeta a un único nivel impositivo, ya sea en ella o en sus titulares de intereses, con un máximo de un año de diferimiento;

31) «jurisdicción con un nivel impositivo bajo»: con respecto a un grupo multinacional o un grupo nacional de gran magnitud en cualquier período impositivo, una jurisdicción de un Estado miembro o una tercera jurisdicción en la que el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud tenga unas ganancias admisibles y esté sujeto a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo;

32) «norma de contabilidad financiera aceptable»: las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad] y los principios contables generalmente aceptados de Australia, Brasil, Canadá, los Estados miembros de la Unión Europea, los Estados miembros del Espacio Económico Europeo, Hong Kong (China), Japón, México, Nueva Zelanda, la República Popular China, la República de la India, la República de Corea, Rusia, Singapur, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos de América;

33) «norma de contabilidad financiera autorizada»: con respecto a una entidad, un conjunto de principios contables generalmente aceptables autorizados por un organismo contable autorizado en la jurisdicción en la que radique dicha entidad; a los efectos de la presente definición, se entenderá por «organismo contable autorizado» el organismo con autoridad legal en una jurisdicción para dictar, establecer o aceptar normas de contabilidad a efectos de información financiera;

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

34) «organización internacional»: toda organización intergubernamental, incluidas las organizaciones supranacionales, o todo organismo o instrumento participado por ella en su totalidad, que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:
   a) Esté formada principalmente por gobiernos;
   b) Tenga efectivamente un acuerdo de sede o un acuerdo sustancialmente similar con la jurisdicción en la que esté establecida, tales como acuerdos que otorguen privilegios e inmunidades a las oficinas o establecimientos de la organización en tal jurisdicción; y
   c) La legislación o los estatutos que la rigen impidan que sus ingresos puedan contabilizarse en beneficio de un particular;

35) «organización sin ánimo de lucro»: toda entidad que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:
   a) Esté establecida y opere en su territorio de residencia:
      i) Exclusivamente con fines religiosos, benéficos, científicos, artísticos, culturales, deportivos, educativos u otros fines similares; o
      ii) Como organización profesional, asociación de promoción de intereses comerciales, cámara de comercio, organización sindical, organización agrícola u hortícola, asociación cívica u organización dedicada exclusivamente a la promoción del bienestar social;
   b) La mayoría de los rendimientos procedentes de las actividades mencionadas en la letra a) estén exentos del impuesto que grave los beneficios empresariales en su jurisdicción de residencia;
   c) No tenga accionistas o socios que sean beneficiarios efectivos o titulares de su renta o de sus activos;
   d) Las rentas o activos de la entidad no puedan distribuirse a un particular o a una entidad no benéfica, ni utilizarse en beneficio de estos, salvo:
      i) En el desarrollo de la actividad benéfica de la entidad;
      ii) Como pago de una contraprestación por los servicios prestados o por el uso de bienes o capital; o
      iii) Como pago de lo que constituiría un valor razonable de los elementos adquiridos por la entidad;
   e) Tras el término, la liquidación o la disolución de la entidad, todos sus activos deben distribuirse o revertir a una organización sin ánimo de lucro o a la administración pública (incluida cualquier entidad pública) de la jurisdicción de residencia de la entidad o de cualquier subdivisión política de la misma;
   f) No ejerza una actividad comercial o empresarial que no esté directamente relacionada con los fines para los que fue creada;

36) «participación de control»: una participación en los fondos propios de una entidad en la que al titular de dicha participación se le exige, o se le habría exigido, la consolidación de los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad siguiendo el método de integración global, de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable; se considera que una entidad principal es titular de las participaciones de control en sus establecimientos permanentes. Se considera que un fondo soberano que cumpla la definición de entidad pública, en los términos del punto 16 de este artículo, no es titular de participaciones de control;

37) «participación en una entidad»: cualquier participación en los fondos propios de una entidad que conlleve el derecho a participar en los beneficios, el capital o las reservas de una entidad o en el patrimonio de un establecimiento permanente;

38) «período impositivo»: el período contable con respecto al cual la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud elabo-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

ra sus estados financieros consolidados o, si la entidad matriz última no elabora estados financieros consolidados, el año natural;

39) «régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas»: un conjunto de normas fiscales distintas de una regla de inclusión de rentas admisible en virtud de las cuales un accionista directo o indirecto de una entidad extranjera o la entidad principal de un establecimiento permanente están sujetos a imposición sobre su participación en una parte o la totalidad de las rentas obtenidas por dicha entidad constitutiva extranjera, con independencia de que dichas rentas se distribuyan al accionista;

40) «régimen tributario de distribución admisible»: un régimen del impuesto que grave los beneficios empresariales de las sociedades:

i) Que grava los beneficios únicamente cuando dichos beneficios se distribuyan o se consideren distribuidos entre los accionistas, o cuando la sociedad incurra en determinados gastos no propios de su actividad;

ii) Cuyo tipo impositivo es igual o superior al tipo impositivo mínimo; y

iii) Que estaba en vigor el 1 de julio de 2021 o antes de esa fecha;

41) «regla de beneficios insuficientemente gravados admisible»: un conjunto de normas que se aplican en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con tales normas, y que:

a) Son equivalentes a las normas establecidas en la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, las Normas modelo de la OCDE, con arreglo a las cuales una jurisdicción recauda la parte que le sea atribuible del impuesto complementario de un grupo multinacional respecto de la que no se aplicó la regla de inclusión de rentas con respecto a las entidades constitutivas de dicho grupo con un nivel impositivo bajo;

b) Son aplicadas de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE;

42) «regla de inclusión de rentas admisible»: un conjunto de normas incorporadas en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con dichas normas, y que:

a) Son equivalentes a las normas establecidas en la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, a las Normas modelo de la OCDE, con arreglo a las cuales la entidad matriz de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud calculará y pagará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario con respecto a las entidades constitutivas del grupo con un nivel impositivo bajo;

b) Son aplicadas de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE;

43) «tipo impositivo mínimo»: 15 por ciento;

44) «valor neto contable de los activos materiales»: la media de los valores inicial y final de los activos materiales tras tomar en consideración la depreciación, el agotamiento o el deterioro sufridos, según conste en los estados financieros.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

TÍTULO III

ÁMBITO SUBJETIVO Y REGLAS DE SUJECIÓN

Artículo 8.—*Sujetos pasivos y reglas de sujeción*

1. Será sujeto pasivo del Impuesto Complementario la entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de esta Norma Foral, en los términos previstos en los apartados 2, 3, 4 y 5 siguientes y que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud cuando, al menos, en dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo, incluido el de las entidades excluidas a que se refiere el artículo 9 de esta Norma Foral, sea igual o superior a 750 millones de euros de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Cuando la duración de uno o varios de los periodos impositivos a que se refiere el párrafo anterior sea superior o inferior a doce meses, el importe neto de la cifra de negocios aludido en dicho párrafo se ajustará proporcionalmente para cada uno de dichos periodos impositivos.

2. Serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, por las rentas obtenidas en el período impositivo, las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado anterior cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en el territorio de aplicación del impuesto, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta Norma Foral.

3. Serán contribuyentes del impuesto complementario primario las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta Norma Foral:

i) La entidad matriz última.

ii) Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que:

— La entidad matriz última esté sujeta y aplique un impuesto complementario de acuerdo con una regla de inclusión de rentas admisible, u,

— Otra entidad matriz intermedia ostente, directa o indirectamente, una participación de control sobre la entidad matriz intermedia que radica en el territorio de aplicación del impuesto, y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

iii) Una entidad matriz parcialmente participada, excepto que otra entidad matriz parcialmente participada ostente, directa o indirectamente, la totalidad de las participaciones respecto de la primera y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

4. Serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, cuya entidad matriz última radique en una jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible o cuando radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, así como cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida, en los términos señalados en esta Norma Foral.

Asimismo, serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

con un nivel impositivo bajo cuya entidad matriz última radique en un Estado miembro que haya optado por no aplicar la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Directiva (UE) 2022/2523.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las entidades constitutivas que sean entidades de inversión.

5. No obstante todo lo anterior, en todo caso, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente del Impuesto Complementario previsto en el apartado 1 de este artículo, quedando obligado a la presentación de la declaración o declaraciones y al pago de la deuda o deudas tributarias en los términos previstos en los artículos 52 y 53 de la presente Norma Foral, una de las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, con arreglo al siguiente orden de prelación:

i) La entidad matriz última cuando radique en el territorio de aplicación del impuesto, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida o, en su defecto,

ii) Aquella entidad matriz, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo valor neto contable de los activos materiales definido en el artículo 7, punto 44), de esta Norma Foral sea, en el período impositivo, el mayor entre las entidades matrices del grupo que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida o, en su defecto,

iii) Aquella entidad constitutiva del grupo, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo valor neto contable de los activos materiales definido en el artículo 7, punto 44), de esta Norma Foral sea, en el período impositivo, el mayor entre las entidades constitutivas del grupo que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida.

En particular, las actuaciones de comprobación se desarrollarán con la entidad constitutiva que hubiera tenido la consideración de sustituto del contribuyente en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

6. Las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud que tengan la consideración de contribuyentes y no estén obligadas al pago, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, responderán solidariamente del pago de todas las deudas tributarias de las entidades constitutivas de dicho grupo.

Artículo 9.—*Entidades excluidas*

1. Tendrán la consideración de entidades excluidas y no les resultará de aplicación la presente Norma Foral, las siguientes:

a) Una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro, un fondo de pensiones, un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea una entidad matriz última;

b) Una entidad cuando al menos el 95 por ciento de su valor sea propiedad de una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, y:

   i) Opere exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en beneficio de la entidad o entidades a que se refiere la letra a); o

   ii) Realice exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por la entidad o entidades a que se refiere la letra a);

c) Una entidad cuando sus fondos propios pertenezcan, al menos en un 85 por ciento, a una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, siempre que la totalidad de sus beneficios procedan sustancialmente de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, de conformidad con lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 12, de esta Norma Foral.

2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar, de conformidad con el apartado 1 del artículo 51 de esta Norma Foral, por no considerar a cualquier entidad de las recogidas en las letras b) y c) del apartado 1 de este artículo como entidad excluida.

Artículo 10.— *Localización de las entidades constitutivas*

A los efectos de la presente Norma Foral:

1. Una entidad, distinta de una entidad transparente, radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales atendiendo a su sede de dirección, su lugar de creación o a un criterio análogo.

   Cuando no pueda determinarse la jurisdicción en la que radica una entidad constitutiva, distinta de una entidad transparente, con arreglo al párrafo anterior, se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado.

2. Una entidad transparente se considerará sin residencia, a menos que sea la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud o esté obligada a aplicar una regla de inclusión de rentas de conformidad con la presente Norma Foral, en cuyo caso la entidad transparente se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado.

3. El establecimiento permanente a que se refiere el artículo 7, punto 19), letra a), de esta Norma Foral, se considerará radicado en la jurisdicción en la que sea tratado como establecimiento permanente y esté sujeto a tributación por la renta en virtud del convenio fiscal aplicable.

   El establecimiento permanente a que se refiere el artículo 7, punto 19), letra b), de esta Norma Foral, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté sometido a tributación en los términos dispuestos en dicha letra.

   El establecimiento permanente a que se refiere el artículo 7, punto 19), letra c), de esta Norma Foral, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté situado a que se refiere dicha letra.

   El establecimiento permanente a que se refiere el artículo 7, punto 19), letra d), de esta Norma Foral, se considerará sin residencia.

4. Cuando una entidad constitutiva esté radicada en dos jurisdicciones que hayan suscrito un convenio fiscal aplicable que esté en vigor, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales en virtud de dicho convenio fiscal.

   Se aplicará lo dispuesto en el apartado 5 siguiente si el mencionado convenio fiscal exige que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo mutuo sobre la residencia considerada a efectos fiscales de la entidad constitutiva, y este acuerdo no se alcanza.

   En caso de no eliminación de la doble imposición en virtud del convenio fiscal aplicable, debido al hecho de que una entidad constitutiva sea residente a efectos fiscales en ambas partes contratantes, se aplicará lo dispuesto en el apartado 5 siguiente.

5. Cuando se considere que una entidad constitutiva radique en dos jurisdicciones y estas no tengan un convenio fiscal aplicable, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que se haya pagado el importe más elevado de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, sin tomar en consideración, a estos efectos, el importe derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades extranjeras controladas.

   Si el importe de los impuestos cubiertos a que se refiere el párrafo anterior en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que el importe de la exclusión de rentas vincu-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

lada a la sustancia económica, correspondiente al periodo impositivo, calculado por la entidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de esta Norma Foral, sea mayor.

Si el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, la entidad constitutiva se considerará sin residencia, a menos que sea una entidad matriz última, en cuyo caso se considerará que radica en la jurisdicción en la que fue creada.

6. Cuando, como resultado de la aplicación de los apartados 4 y 5 anteriores, una entidad matriz radique en una tercera jurisdicción en la que no esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, la otra jurisdicción que disponga de una regla de inclusión de rentas admisible podrá exigir que dicha entidad matriz aplique tal regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba la aplicación de dicha regla.

Si, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, la regla de inclusión de rentas admisible se refiere a la regla aplicable por un Estado miembro, la entidad matriz aplicará la mencionada regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba su aplicación.

7. Cuando una entidad constitutiva cambie de localización en el transcurso de un período impositivo, se considerará que radica en la jurisdicción en la que, con arreglo al presente artículo, lo estaba al comienzo de dicho período impositivo.

TÍTULO IV
BASE IMPONIBLE

Artículo 11.—*Resultado contable.—Estándares contables*

1. Las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se calcularán realizando los ajustes establecidos en los artículos 12 a 15 de esta Norma Foral sobre el resultado contable de la entidad constitutiva del periodo impositivo, antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

2. Cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de una entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, el resultado contable de la entidad constitutiva correspondiente al periodo impositivo podrá determinarse utilizando otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada, siempre que:

a) Las cuentas financieras de la entidad constitutiva se elaboren aplicando esa norma de contabilidad;

b) La información contenida en las cuentas financieras sea fiable; y

c) Las diferencias permanentes superiores a un millón de euros que se deriven de la aplicación de un principio o de una norma particular a partidas de ingresos, gastos o transacciones, en caso de que tal principio o norma difiera de la norma financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, se ajusten para armonizarse con el tratamiento requerido para esa partida en la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados.

3. Los estados financieros consolidados de una entidad matriz última que no hayan sido elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable y no hayan sido ajustados en el sentido señalado en el artículo 7, punto 20), letra c), de la presente Norma Foral, se ajustarán para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

4. Cuando una entidad matriz última no elabore los estados financieros consolidados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7, punto 20), letras a), b) y c) de esta Norma Foral, tales estados financieros consolidados serán, de conformidad con lo señalado en el artículo 7, punto 20), letra d), de la presente Norma Foral, los que se

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

habrían elaborado si hubiera estado obligada a elaborar dichos estados financieros consolidados de acuerdo con:

a) Una norma de contabilidad financiera aceptable; o

b) Una norma de contabilidad financiera autorizada, siempre que dichos estados financieros consolidados se ajusten para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

5. Cuando la aplicación de un principio o procedimiento específico en el marco de un conjunto de principios contables generalmente aceptados dé lugar a una distorsión significativa de la competencia, el tratamiento contable de cualquier partida u operación sujeta a dicho principio o procedimiento se ajustará para armonizarse con el tratamiento requerido para dicha partida u operación con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002].

Artículo 12.— *Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «gasto tributario neto» el importe neto de los siguientes elementos:

i) Los impuestos cubiertos consignados como gasto y cualesquiera impuestos cubiertos, corrientes y diferidos, incluidos en el gasto por el impuesto que grave los beneficios empresariales o la renta, en particular, los impuestos cubiertos sobre la renta excluida en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles;

ii) Los activos por impuesto diferido atribuibles a una pérdida en el período impositivo;

iii) Los impuestos complementarios nacionales admisibles consignados como gastos;

iv) Los impuestos resultantes de las disposiciones de la presente Norma Foral, de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, o de las disposiciones de las Normas modelo de la OCDE en relación con terceras jurisdicciones, registrados como gasto; y

v) Los impuestos imputados reembolsables no admisibles consignados como gastos;

b) «dividendo excluido»: dividendo u otro importe distribuido, recibido o devengado, en relación con la participación en una entidad excepto:

i) Que sea una participación no significativa y que la entidad constitutiva que recibe o tenga derecho a recibir los dividendos u otros beneficios distribuidos ostente dicha participación no significativa con menos de un año de antigüedad en la fecha en que sea exigible el beneficio que se distribuye.

Se entenderá por participación no significativa aquella en la que el porcentaje de participación que posea el grupo en una entidad sea inferior al 10 por ciento de los fondos propios o de los derechos de voto de dicha entidad en la fecha en que sea exigible el beneficio que se distribuye o en la fecha de transmisión.

ii) Que sea una participación en una entidad de inversión que esté sujeta a la opción prevista en el artículo 47 de esta Norma Foral;

c) «ganancia o pérdida de capital excluida»: una ganancia o pérdida neta incluida en el resultado contable de la entidad constitutiva derivada de:

i) Cambios en el valor razonable de una participación en los fondos propios, salvo que se trate de una participación no significativa;

ii) Una participación en una entidad registrada de conformidad con el método de puesta en equivalencia; y

iii) La transmisión de la participación en una entidad, excepto que se trate de la transmisión de una participación no significativa;

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

d) «ganancia o pérdida incluida en el método de revalorización»: una ganancia o pérdida, incrementada o disminuida por cualquier impuesto cubierto asociado a la misma, en el período impositivo, derivada de la aplicación de un método o práctica contable que, en relación con el inmovilizado material, implique:

i) Ajustar periódicamente el valor contable de dicho inmovilizado material a su valor razonable;

ii) Registrar tales variaciones de valor en la partida «otro resultado global»; y

iii) Tales variaciones no se incluyan, posteriormente, en el resultado contable;

e) «ganancia o pérdida asimétrica en moneda extranjera»: una ganancia o pérdida en moneda extranjera de una entidad cuya moneda funcional contable y cuya moneda funcional fiscal son diferentes y que:

i) Se incluya en el cálculo de las ganancias o pérdidas sometidas a tributación de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre su moneda funcional contable y su moneda funcional fiscal;

ii) Se incluya en el cálculo del resultado contable de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre su moneda funcional contable y su moneda funcional fiscal;

iii) Se incluya en el cálculo del resultado contable de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre una tercera moneda extranjera y la moneda funcional contable de la entidad constitutiva; y

iv) Sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre una tercera moneda extranjera y la moneda funcional fiscal de la entidad constitutiva, independientemente de que tal ganancia o pérdida en dicha tercera moneda extranjera se incluya en la renta sometida a tributación.

Se entenderá por moneda funcional fiscal la moneda funcional utilizada para determinar las ganancias o pérdidas imponibles de la entidad constitutiva en relación con un impuesto cubierto en la jurisdicción en la que está radicada dicha entidad. Se entenderá por moneda funcional contable la moneda funcional utilizada para determinar el resultado contable de la entidad constitutiva. Se entenderá por tercera moneda extranjera la moneda que no es la moneda funcional contable ni la moneda funcional fiscal de la entidad constitutiva;

f) «gastos no admisibles consistentes en pagos ilegales, multas y sanciones»:

i) Gastos devengados por la entidad constitutiva por pagos ilegales, incluidos sobornos y comisiones; y

ii) Gastos devengados por la entidad constitutiva por multas y sanciones iguales o superiores a 50.000 euros o a un importe equivalente en la moneda funcional en la que se calcula el resultado contable de la entidad constitutiva;

g) «errores y cambios de criterios contables»: una variación en el patrimonio neto de una entidad constitutiva al inicio del período impositivo que se corresponda con:

i) La corrección de un error en la determinación del resultado contable de un periodo impositivo anterior que hubiera afectado a los ingresos o gastos que hubieran podido incluirse en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles en dicho período impositivo, salvo que la corrección de dicho error diera lugar a una disminución significativa del importe por impuestos cubiertos con arreglo al artículo 23 de la presente Norma Foral; y

ii) Una modificación de los principios o políticas contables que haya afectado a los ingresos o gastos incluidos en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles;

h) «gasto de pensiones devengado»: la diferencia entre el importe del gasto devengado por compromisos por pensiones incluido en el resultado contable y el importe aportado a un fondo de pensiones durante el período impositivo.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

2. El resultado contable de una entidad constitutiva se ajustará en función del importe de las siguientes partidas para determinar sus ganancias o pérdidas admisibles:

a) Gasto tributario neto.

b) Dividendos excluidos.

La entidad constitutiva declarante podrá optar para cada entidad constitutiva del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud por la no aplicación de la exclusión de estos dividendos durante un plazo mínimo de 5 períodos impositivos.

c) Ganancias o pérdidas de capital excluidas.

d) Ganancias o pérdidas incluidas conforme al método de revalorización;

e) Ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de activos y pasivos excluidos con arreglo al artículo 39 de esta Norma Foral;

f) Ganancias o pérdidas asimétricas en moneda extranjera;

g) Gastos no admisibles consistentes en pagos ilegales, multas y sanciones;

h) Errores y cambios de criterios contables;

i) Gasto de pensiones devengado.

3. Cuando una entidad constitutiva utilice como fórmula de retribución pagos basados en instrumentos de patrimonio podrá, a efectos de determinar las pérdidas y ganancias admisibles del período impositivo, a elección de la entidad constitutiva declarante, sustituir el importe del gasto que se corresponda con dicha retribución, registrado en sus estados financieros, por el importe de dicho gasto en el periodo impositivo que tenga la consideración de fiscalmente deducible en el impuesto que grave la renta de la entidad constitutiva.

Cuando el tenedor de la opción basada en instrumentos de patrimonio no ejercite esta última, y la entidad constitutiva hubiese optado por lo dispuesto en el párrafo anterior, el importe de los gastos que la entidad constitutiva hubiera computado para determinar sus ganancias o pérdidas admisibles se sumará a estas en el período impositivo en el que la opción basada en instrumentos de patrimonio expire.

En el período impositivo en el que la entidad constitutiva opte por aplicar lo dispuesto en el párrafo primero de este apartado, en todo caso, antes de que se ejercite la opción basada en instrumentos de patrimonio, si una parte del importe de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio se hubiera registrado en los estados financieros de la entidad constitutiva, en periodos impositivos anteriores al referido período impositivo se incluirá en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva correspondientes a dicho periodo impositivo, un importe igual a la diferencia entre el importe total de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio que hubieran computado para el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles en esos periodos impositivos anteriores y el importe total de los gastos que hubieran tenido la consideración de fiscalmente deducibles en el impuesto que grave la renta de la entidad constitutiva en los referidos períodos anteriores si la opción prevista en este apartado se hubiera efectuado en dichos períodos impositivos.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará de conformidad con el apartado 1 del artículo 51 de la presente Norma Foral y se aplicará de manera coherente por todas las entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción en el período impositivo en el que se ejercite la opción y en todos los posteriores hasta que dicha opción se revoque.

En el periodo impositivo en el que se revoque la opción prevista en este apartado, el importe de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio que no se hubieran satisfecho, computados como pérdidas o ganancias admisibles de la entidad constitutiva con arreglo a la opción a que se refiere el primer párrafo de este apartado, que supere los gastos contables devengados, se incluirá en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

4. Las transacciones entre entidades constitutivas radicadas en diferentes jurisdicciones que no estén registradas por el mismo importe en los estados financieros de ambas entidades constitutivas o que no estén valoradas por su valor de mercado de conformidad con el principio de libre competencia, se ajustarán de forma que aparezcan con el mismo importe y resulten conformes con dicho principio.

Las pérdidas derivadas de una venta u otra transmisión de activos entre dos entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción que no estén registradas de conformidad con el principio de libre competencia se ajustarán sobre la base de dicho principio si la mencionada pérdida se incluye en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

A efectos del presente apartado, se entenderá por «principio de libre competencia» aquel por el cual las operaciones entre entidades constitutivas deben registrarse por su valor de mercado entendiendo por tal el que se habría acordado entre empresas independientes en transacciones comparables y en circunstancias comparables.

El ajuste a que se refiere este apartado no se realizará cuando aquel genere doble imposición o doble cómputo de pérdidas en el ámbito de aplicación de esta Norma Foral.

5. Los créditos fiscales reembolsables admisibles a que se refiere el artículo 7, punto 1), de la presente Norma Foral, se tratarán como ingresos para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva. Los créditos fiscales reembolsables no admisibles no se tratarán como ingresos para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva.

6. La entidad constitutiva declarante podrá optar por aplicar el método de realización respecto de aquellos activos y pasivos que estén registrados por el método del valor razonable o del deterioro de valor en los estados financieros consolidados, durante el periodo impositivo, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

Las ganancias o pérdidas contables que resulten de aplicar el método del valor razonable o el deterioro de valor de un activo o pasivo se excluirán del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior.

El valor contable de un activo o pasivo a efectos de determinar una ganancia o una pérdida con arreglo al método de realización será el valor contable en el momento en que se adquirió el activo o se contrajo el pasivo, o el valor contable en el primer día del periodo impositivo en que se ejercite la opción prevista en este apartado si esta fecha es posterior.

La opción se realizará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 51 de esta Norma Foral y se aplicará por todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción para la que se ejercite la opción y respecto de todos los activos y pasivos que se registren por el método del valor razonable o del deterioro, a menos que la entidad constitutiva declarante opte por limitar la aplicación de la opción respecto de los activos materiales de las entidades constitutivas o a las entidades de inversión.

En el periodo impositivo en el que se revoque la opción prevista en este apartado, el importe de la diferencia entre el valor razonable del activo o pasivo y su valor contable el primer día de dicho periodo impositivo se incluirá, si el valor razonable es superior al valor contable, o se deducirá, si el valor contable es superior al valor razonable, en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas.

7. La entidad constitutiva declarante podrá optar por no computar en las ganancias o pérdidas admisibles de una jurisdicción, en el período impositivo, las ganancias netas derivadas de la transmisión a terceros, de activos materiales admisibles locales situados en dicha jurisdicción. A estos efectos, se consideran activos materiales admisibles locales, los bienes inmuebles que estén situados en la referida jurisdicción.

No se incluirá ningún impuesto cubierto que corresponda a una ganancia neta o a una pérdida neta, en el período en que se ejercite la opción regulada en este apartado, en los impuestos cubiertos ajustados del período.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

La ganancia neta derivada de la transmisión de los activos materiales admisibles locales a que se refiere el párrafo anterior, en el periodo impositivo en el que se ejercite la opción prevista en este apartado, se compensará proporcionalmente con cualquier pérdida neta obtenida por las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción, derivada de la transmisión a terceros, de activos materiales admisibles locales producida en el periodo impositivo en el que se ejercite la opción o en los cuatro períodos impositivos anteriores a dicho periodo impositivo (en lo sucesivo, el período de cinco años). La citada ganancia neta se compensará, en primer lugar, con la pérdida neta que eventualmente se hubiera producido en el periodo impositivo más antiguo del referido período de cinco años y no hubiera sido previamente compensada. El importe residual de la ganancia neta se imputará sucesivamente a los períodos impositivos posteriores, incluidos en el período de cinco años, y se compensará con las pérdidas netas que se hubieran producido en dichos períodos y no hubieran sido previamente compensadas.

Todo importe residual de la ganancia neta que subsista tras la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior se distribuirá uniformemente a lo largo del período de cinco años y será atribuido a cada una de las entidades constitutivas de dicha jurisdicción atendiendo a la proporción que represente la ganancia neta de la entidad constitutiva en el periodo en que se ejercite la opción respecto de la ganancia neta de todas las entidades constitutivas en ese mismo ejercicio.

A efectos del cálculo de dicha fórmula, las entidades constitutivas con ganancia neta que deben tomarse en consideración son aquellas entidades que, en cada uno de los períodos de atribución (período de cinco años), estaban radicadas en la jurisdicción respecto de la que se ha ejercitado la presente opción. Cualquier importe residual de la ganancia neta que no hubiera podido atribuirse con arreglo a la fórmula anterior, deberá ser atribuida uniformemente a las entidades constitutivas radicadas en la referida jurisdicción en cada uno de los períodos de atribución.

Los ajustes efectuados con arreglo al presente apartado en los periodos impositivos anteriores al período impositivo en el que se ejercite la opción se tomarán en consideración a efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 32 de la presente Norma Foral.

La opción prevista en este apartado se ejercitará anualmente y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 51 de esta Norma Foral.

8. Los gastos derivados de un acuerdo de financiación en virtud del cual una o más entidades constitutivas concedan crédito a otra u otras entidades constitutivas del mismo grupo o inviertan en estas de otro modo (en lo sucesivo, acuerdo de financiación intragrupo) no se tendrán en cuenta en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Que la entidad constitutiva radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo o en una jurisdicción que habría tenido un nivel impositivo bajo si los gastos no hubieran sido devengados por la entidad constitutiva;

b) Que pueda esperarse anticipadamente que, durante la vigencia prevista del acuerdo de financiación intragrupo, dicho acuerdo incremente el importe de los gastos que se tengan en cuenta para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de esa entidad constitutiva, sin dar lugar a un aumento proporcional de la renta imponible de la entidad constitutiva que conceda el crédito (en lo sucesivo, contraparte);

c) Que la contraparte radique en una jurisdicción que no tenga un nivel impositivo bajo o en una jurisdicción que no habría tenido un nivel impositivo bajo si los ingresos relacionados con los gastos no hubieran sido devengados por la contraparte.

9. Una entidad matriz última puede optar por aplicar su tratamiento contable consolidado para eliminar los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas procedentes de transacciones entre entidades constitutivas, radicadas en la misma jurisdicción e incluidas

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

en un grupo de consolidación fiscal, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas.

La opción se ejercerá de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 51 de la presente Norma Foral.

En el periodo impositivo en el que se ejercite o revoque la opción, se efectuarán los ajustes necesarios para que las ganancias o pérdidas admisibles no se tengan en cuenta más de una vez ni se omitan como consecuencia de dicho ejercicio o revocación.

10. Las entidades aseguradoras excluirán del cómputo de sus ganancias o pérdidas admisibles cualquier importe cobrado a los tomadores de seguros por los impuestos pagados por la entidad aseguradora en relación con las prestaciones a los asegurados.

Las entidades aseguradoras incluirán en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles cualquier prestación para los tomadores de seguros que no se refleje en su resultado contable, en la medida en que el correspondiente incremento o disminución de la responsabilidad frente a los tomadores del seguro se refleje en su resultado contable.

11. Un importe registrado como disminución del patrimonio neto de una entidad constitutiva que sea el resultado de distribuciones realizadas o debidas en relación con un instrumento emitido por dicha entidad constitutiva, en virtud de requisitos prudenciales regulatorios (en lo sucesivo, capital adicional de nivel uno), se tratará como un gasto en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

Cualquier importe registrado como incremento del capital de una entidad constitutiva que sea el resultado de distribuciones recibidas o pendientes de cobro en relación con un capital adicional de nivel uno, poseído por la entidad constitutiva, se incluirá en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

En ningún caso, los ajustes en patrimonio neto derivados de la emisión o el rescate de tales instrumentos (capital adicional de nivel uno) computarán en las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

Artículo 13.— *Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «renta del transporte marítimo internacional»: la renta neta obtenida por una entidad constitutiva derivada de las siguientes actividades, siempre que el transporte no se realice por vías navegables interiores dentro de la misma jurisdicción:

   i) El transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional, tanto si los buques son propios, arrendados o están puestos a su disposición de otra forma;

   ii) El transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional en el marco de los acuerdos de fletamento por espacio;

   iii) El arrendamiento de un buque que vaya a ser utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional fletado totalmente equipado, tripulado y abastecido;

   iv) El arrendamiento de un buque utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional, en régimen de fletamento a casco desnudo, a otra entidad constitutiva;

   v) La participación en un consorcio, un negocio conjunto o un organismo internacional de explotación para el transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional; y

   vi) La venta de un buque utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional, siempre que este haya permanecido en poder de la entidad constitutiva durante al menos un año para ser utilizado;

b) «renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional»: la renta neta obtenida por una entidad constitutiva derivada de las siguientes actividades, siempre que estas se realicen principalmente en relación con el transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

i) El arrendamiento de un buque, en régimen de fletamento a casco desnudo, a otra empresa naviera que no sea una entidad constitutiva, siempre que la duración del fletamento no exceda de tres años;

ii) La venta de billetes expedidos por otras empresas navieras para el tramo nacional de un viaje internacional;

iii) El arrendamiento y almacenamiento a corto plazo de contenedores o los gastos de detención por la devolución tardía de los contenedores;

iv) La prestación de servicios a otras empresas navieras por ingenieros, personal de mantenimiento, estibadores, personal de restauración y personal de atención al cliente; y

v) Las rentas de inversión, cuando las inversiones que generan las rentas se realicen como parte integrante del ejercicio de la actividad de explotación de buques en tráfico internacional.

2. La renta del transporte marítimo internacional y la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva quedarán excluidas del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles, siempre que la entidad constitutiva demuestre que la gestión estratégica o comercial de todos los buques afectados se lleva a cabo efectivamente desde la jurisdicción en la que radica la entidad constitutiva.

3. Cuando el cálculo de la renta del transporte marítimo internacional o la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva dé lugar a una pérdida, esta se excluirá del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

4. La renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de todas las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción no debe superar el 50 por ciento de la renta del transporte marítimo internacional de dichas entidades constitutivas.

5. Los costes en que incurra una entidad constitutiva que sean directamente atribuibles a sus actividades de transporte marítimo internacional enumeradas en el apartado 1, letra a), y de las actividades accesorias admisibles de transporte marítimo internacional enumeradas en el apartado 1, letra b), serán atribuidos a dichas actividades con el fin de calcular la renta neta del transporte marítimo internacional y la renta accesoria admisible neta del transporte marítimo internacional de la entidad constitutiva.

Los costes en que incurra una entidad constitutiva que deriven indirectamente de sus actividades de transporte marítimo internacional y de sus actividades accesorias admisibles de transporte marítimo internacional serán deducidos del volumen de negocios de dichas actividades con el fin de calcular la renta del transporte marítimo internacional y su renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de la entidad constitutiva en la proporción en la que el volumen de negocios de cada una de dichas actividades represente respecto del volumen de negocios total.

6. Los costes directos e indirectos atribuidos a la renta del transporte marítimo internacional y de la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva, de conformidad con el apartado 5 anterior, se excluirán del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

Artículo 14.— *Reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente*

1. Cuando una entidad constitutiva sea un establecimiento permanente de los definidos en el artículo 7, punto 19), letras a), b) o c), de esta Norma Foral, su resultado contable será el resultado reflejado en la contabilidad financiera separada de dicho establecimiento permanente.

Cuando un establecimiento permanente no lleve una contabilidad financiera separada, su resultado contable será el importe que se habría reflejado en su contabilidad financiera separada si se hubiera elaborado de forma independiente y de conformidad con la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

2. Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente del artículo 7, punto 19), letras a) o b), de esta Norma Foral, su resultado contable se ajustará para reflejar únicamente los importes y las partidas de ingresos y gastos que le sean atribuibles de conformidad con el convenio fiscal aplicable o con el derecho nacional de la jurisdicción en la que radique, con independencia del importe de los ingresos sujetos a impuestos y del importe de los gastos fiscalmente deducibles en dicha jurisdicción.

Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente del artículo 7, punto 19), letra c), de esta Norma Foral, su resultado contable se ajustará para reflejar únicamente los importes y las partidas de ingresos y gastos que le habrían sido atribuibles de conformidad con el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su versión revisada.

3. Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente del artículo 7, punto 19), letra d), de esta Norma Foral, su resultado contable se calculará sobre la base de los importes y las partidas de los ingresos que estén exentas en la jurisdicción en la que radique la entidad principal, y que sean atribuibles a las operaciones realizadas fuera de dicha jurisdicción, y sobre la base de los importes y las partidas de gastos que no sean deducibles a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique la entidad principal y que sean atribuibles a tales operaciones.

4. El resultado contable de un establecimiento permanente, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores, no se tendrá en cuenta a la hora de calcular las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad principal, salvo en los casos recogidos en el apartado 5 siguiente.

5. Una pérdida admisible de un establecimiento permanente se considerará como un gasto de la entidad principal, y no de aquel, a efectos del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles en la medida en que la citada pérdida del establecimiento permanente hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible en el impuesto que grave los beneficios de dicha entidad principal siempre que no hubiera sido compensada con una partida sometida a tributación en el impuesto que grave los beneficios con arreglo tanto a la legislación de la jurisdicción de la entidad principal como a la jurisdicción del establecimiento permanente.

Las ganancias admisibles que obtenga posteriormente el establecimiento permanente se considerarán como ganancias admisibles de la entidad principal, y no de aquel, hasta el importe de la pérdida admisible que anteriormente se consideró como un gasto de la entidad principal con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 15.— *Atribución de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad transparente*

1. El resultado contable de una entidad constitutiva que sea una entidad transparente en la jurisdicción de su constitución se reducirá en la cantidad que pueda atribuirse a los titulares de sus participaciones que no sean entidades del grupo multinacional y que posean dichas participaciones en la entidad transparente, directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes, a menos que:

a) La entidad transparente sea una entidad matriz última; o

b) La entidad transparente esté participada, directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes, por una entidad matriz última señalada en letra a) anterior.

2. El resultado contable de una entidad constitutiva que sea una entidad transparente se reducirá en el importe del resultado contable que deba atribuirse a otra entidad constitutiva con arreglo a lo dispuesto en esta Norma Foral.

3. Cuando una entidad transparente realice total o parcialmente sus actividades a través de un establecimiento permanente, el resultado contable que subsista tras la aplicación del apartado 1 anterior será atribuido a dicho establecimiento permanente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la presente Norma Foral.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

4. Cuando una entidad fiscalmente transparente no sea la entidad matriz última, el resultado contable de la entidad transparente que subsista tras la aplicación de los apartados 1 a 3 anteriores será atribuido a las entidades constitutivas que sean titulares de la entidad transparente de acuerdo con sus participaciones en dicha entidad.

5. Cuando una entidad transparente sea una entidad fiscalmente transparente que sea la entidad matriz última o una entidad híbrida inversa, todo resultado contable de la entidad transparente que subsista tras la aplicación de los apartados 1 a 3 anteriores será atribuido a la entidad matriz última o a la entidad híbrida inversa.

6. Lo dispuesto en los apartados 3, 4 y 5 anteriores se aplicará separadamente por cada uno de los titulares de las participaciones en la entidad transparente.

Artículo 16.—*Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) Trabajadores admisibles: trabajadores a jornada completa o a jornada parcial de una entidad constitutiva y contratistas independientes que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud bajo la dirección y el control del grupo multinacional o grupo nacional;

b) Costes salariales admisibles: los gastos de personal, incluyendo los sueldos y salarios y otros gastos que constituyan una contraprestación o utilidad y proporcionen un beneficio personal directo e individualizado al trabajador, como el seguro de enfermedad y las contribuciones y aportaciones satisfechas al régimen de pensiones, los impuestos sobre la nómina y el empleo, y las cotizaciones del empleador a la seguridad social;

c) Activos materiales admisibles:

i) Los elementos del inmovilizado material situados en la jurisdicción;

ii) Los recursos naturales situados en la jurisdicción;

iii) El derecho del arrendatario a utilizar activos materiales situados en la jurisdicción; y

iv) La concesión, licencia o instrumento administrativo similar para el uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales.

2. Salvo que la entidad constitutiva declarante de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, de conformidad con el apartado 2 del artículo 51 de esta Norma Foral, opte por no aplicar la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica en el periodo impositivo, las ganancias admisibles netas para una jurisdicción se reducirán, a efectos del cálculo del impuesto complementario, en el importe que resulte de la suma de la exclusión de las nóminas a que se refiere el apartado 3 del presente artículo y de la exclusión de los activos materiales a que se refiere el apartado 4 del presente artículo para cada entidad constitutiva radicada en la jurisdicción.

3. La exclusión de las nóminas de una entidad constitutiva radicada en una jurisdicción será igual al 5 por ciento de los costes salariales admisibles de los trabajadores admisibles que realicen actividades para el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud en dicha jurisdicción, con excepción de los costes salariales admisibles que sean:

a) Capitalizados e incluidos en el valor contable de los activos materiales admisibles;

b) Que se correspondan con rentas excluidas de conformidad con el artículo 13 de la presente Norma Foral.

4. La exclusión de los activos materiales de una entidad constitutiva radicada en una jurisdicción será igual al 5 por ciento del valor contable de los activos materiales admisibles situados en la jurisdicción, con la excepción de:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) El valor contable de los bienes, incluidos los terrenos y edificios, destinados para la venta, destinados al arrendamiento o la inversión;

b) El valor contable de los activos materiales utilizados para la obtención de rentas excluidas de conformidad con el artículo 13 de esta Norma Foral.

5. A efectos del apartado 4 anterior, el valor contable de los activos materiales admisibles será la media entre el valor neto contable de los activos materiales admisibles al inicio y al final del periodo impositivo, utilizados a los efectos de la preparación de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, tomando en consideración el importe del deterioro y, de la amortización acumulada, así como el importe de los gastos salariales capitalizados.

6. A efectos de los apartados 3 y 4 de este artículo, los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de una entidad constitutiva que sea un establecimiento permanente serán los que estén incluidos en su contabilidad financiera separada de conformidad con los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la presente Norma Foral, siempre que los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la misma jurisdicción que el establecimiento permanente.

Los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta para determinar los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de la entidad principal.

Cuando las rentas de un establecimiento permanente hayan sido excluidas total o parcialmente de conformidad con el apartado 1 del artículo 15, o el apartado 6 del artículo 42 de esta Norma Foral, los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de dicho establecimiento permanente se excluirán en la misma proporción del cálculo previsto en el presente artículo.

7. Los costes salariales admisibles de los trabajadores admisibles pagados por una entidad transparente que no se hayan atribuido en virtud del apartado 6, y los activos materiales admisibles que sean propiedad de dicha entidad, se asignarán a:

a) Las entidades constitutivas titulares de las participaciones de la entidad transparente, en proporción al importe que les haya sido atribuido de conformidad con el apartado 4 del artículo 15 de la presente Norma Foral, siempre que los trabajadores admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la jurisdicción de los titulares de las participaciones de la entidad transparente; y

b) La entidad transparente que sea la entidad matriz última, reducidos proporcionalmente por las rentas excluidas del cálculo de las ganancias admisibles de la entidad transparente de conformidad con los apartados 2 y 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, siempre que los trabajadores admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la jurisdicción de la entidad transparente.

Todos los demás costes salariales admisibles y activos materiales admisibles de la entidad transparente se excluirán de los cálculos relativos a la exclusión de la renta vinculada a la sustancia económica del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

8. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente de la exclusión de la renta vinculada a la sustancia económica de todas las demás entidades constitutivas.

9. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica calculada de conformidad con el presente artículo, en una jurisdicción, no incluirá la exclusión de las nóminas ni la exclusión de los activos materiales de las entidades constitutivas que sean entidades de inversión en dicha jurisdicción.

Artículo 17.—*Determinación de la base imponible*

1. La base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, ya sea en la modalidad del impuesto complementario nacional o en la del impuesto complementario primario, en el periodo impositivo, será el importe positivo,

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, de conformidad con lo dispuesto en esta Norma Foral.

2. La base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 8 de esta Norma Foral, en el territorio de aplicación del impuesto en el periodo impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas en el territorio de aplicación del impuesto.

La base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 8 de la presente Norma Foral, en una jurisdicción y en el periodo impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con nivel impositivo bajo, por la proporción que represente la ganancia admisible de cada entidad constitutiva participada, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo y ello multiplicado por el porcentaje de participación que ostente, directo o indirecto, en cada entidad constitutiva participada, sin residencia o radicada en otra jurisdicción.

3. La base imponible de los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, en el periodo impositivo, será la cuantía determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 31 de la presente Norma Foral dividida entre el tipo de gravamen de la jurisdicción con nivel impositivo bajo.

TÍTULO V

DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS CUBIERTOS AJUSTADOS

Artículo 18.—*Impuestos cubiertos*

1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta Norma Foral, incluirán:

a) Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella.

b) Los impuestos que graven los beneficios distribuidos, las distribuciones de beneficios presuntas y los gastos no empresariales sometidos a tributación en virtud de un régimen de distribución admisible.

c) Los impuestos exigidos en sustitución de un impuesto que grave la renta o los beneficios empresariales de sociedades de aplicación general.

d) Los impuestos que graven los beneficios no distribuidos o el capital social de la entidad constitutiva, incluyendo impuestos que graven múltiples componentes basados en las rentas y el capital.

2. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva no incluirán:

a) El Impuesto Complementario devengado en el territorio de aplicación del impuesto con arreglo a lo dispuesto en esta Norma Foral.

b) El impuesto complementario que sea el resultado de aplicar una regla de inclusión de rentas admisible.

c) El impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción.

d) El impuesto complementario atribuido a una entidad constitutiva como resultado de la aplicación de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

e) El impuesto imputado reembolsable no admisible.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

f) Los impuestos pagados por una entidad aseguradora que correspondan a importes que hayan sido excluidos de conformidad con el apartado 10 del artículo 12 de la presente Norma Foral.

3. Los impuestos cubiertos imputables a una ganancia o pérdida neta derivada de la enajenación de los activos materiales admisibles locales a que se refiere el primer párrafo del apartado 7 del artículo 12, durante el periodo impositivo en que se ejercite la opción a que se refiere dicho párrafo, quedarán excluidos de la determinación de los impuestos cubiertos.

Artículo 19.—*Impuestos cubiertos ajustados*

1. Los impuestos cubiertos ajustados de una entidad constitutiva correspondientes en el periodo impositivo se calcularán ajustando el gasto por impuesto corriente de la cuenta de pérdidas y ganancias que se corresponda con los impuestos cubiertos del periodo impositivo, en los siguientes importes:

a) El importe neto de los incrementos y reducciones de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, según lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo.

b) El importe total del ajuste por impuestos diferidos que corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de esta Norma Foral.

c) Cualquier incremento o minoración de los impuestos cubiertos registrado en el patrimonio neto o en la partida «otro resultado global», que se corresponda con los importes incluidos en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, que estarán sujetos a tributación en la jurisdicción en la que radique la entidad constitutiva.

2. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en el periodo impositivo se incrementarán en:

a) Aquellos impuestos cubiertos que se hubieran registrado como gasto del período, en la cuenta de pérdidas y ganancias, minorando el resultado antes de impuestos.

b) El activo por impuesto diferido correspondiente a la pérdida admisible aplicada en el periodo impositivo, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 21 de la presente Norma Foral.

c) Los impuestos cubiertos efectivamente satisfechos en el periodo impositivo, atribuibles a una posición fiscal incierta, en la medida que se correspondan con importes que hayan sido tratados en un ejercicio anterior como una reducción de los impuestos cubiertos de conformidad con la letra d) del apartado 3 de este artículo.

d) La parte del crédito fiscal reembolsable admisible que haya reducido el gasto por impuesto corriente del período.

3. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en un periodo impositivo se minorarán en:

a) El gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles con arreglo a esta Norma Foral.

b) La parte del crédito fiscal reembolsable no admisible que no se haya registrado como una reducción del gasto por impuesto corriente.

c) Cualquier importe de impuestos cubiertos reembolsados o imputados a una entidad constitutiva que no se haya registrado como un ajuste del gasto por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que esté relacionado con un crédito fiscal reembolsable admisible.

d) El gasto por impuesto corriente que se corresponda con una posición fiscal incierta.

e) El gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

4. A efectos del cálculo de los impuestos cubiertos ajustados, un mismo impuesto cubierto solo podrá computarse una vez, aun cuando pudiera subsumirse en más de uno de los apartados anteriores.

5. En el periodo impositivo en el que no se obtengan ganancias admisibles netas en la jurisdicción y el importe de los impuestos cubiertos ajustados en dicha jurisdicción sea negativo e inferior a los impuestos cubiertos ajustados esperados, el importe correspondiente a la diferencia entre los impuestos cubiertos ajustados esperados y los impuestos cubiertos ajustados se considerará como un impuesto complementario adicional en ese periodo impositivo y será atribuido a cada entidad constitutiva de la jurisdicción de conformidad con el apartado 3 del artículo 32 de esta Norma Foral.

No obstante lo anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar por considerar la diferencia entre los impuestos cubiertos ajustados esperados y los impuestos cubiertos ajustados, a que se refiere el párrafo anterior, como un impuesto complementario adicional en un periodo impositivo posterior, en el que se obtengan ganancias admisibles en la jurisdicción, reduciendo los impuestos cubiertos ajustados del período impositivo posterior, hasta anularlos. El exceso, si lo hubiera, se trasladará a los periodos impositivos siguientes y se imputará en las condiciones establecidas en este apartado.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará de conformidad con el apartado 3 del artículo 51 de esta Norma Foral y será de aplicación en todos los periodos impositivos siguientes hasta que la diferencia a que se refiere el párrafo anterior haya sido integrada en su totalidad en los periodos impositivos siguientes como impuesto complementario adicional.

En el supuesto de que el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud deje de contar con entidades constitutivas en la jurisdicción, el importe pendiente de integrar como impuesto complementario adicional se trasladará a los periodos impositivos siguientes y se imputará en las condiciones establecidas en este apartado a partir del periodo impositivo en el que el grupo vuelva a tener entidades constitutivas en dicha jurisdicción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por impuestos cubiertos ajustados esperados el resultado de multiplicar la pérdida admisible neta de la jurisdicción por el tipo impositivo mínimo.

Artículo 20.—*Importe total del ajuste por impuestos diferidos*

1. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por:

a) Devengo no permitido:

   i) Cualquier variación del gasto por impuesto diferido en la cuenta de pérdidas y ganancias de una entidad constitutiva que se corresponda con una posición fiscal incierta.

   ii) Cualquier variación del gasto por impuesto diferido en la cuenta de pérdidas y ganancias de una entidad constitutiva que se corresponda con una distribución de beneficios de una entidad constitutiva.

b) Devengo no reclamado: el incremento de un pasivo por impuesto diferido reconocido en los estados financieros de una entidad constitutiva durante un periodo impositivo que no se espere que vaya a ser efectivamente satisfecho en el plazo establecido en el apartado 7 del presente artículo y que, a opción de la entidad constitutiva declarante de conformidad con el apartado 2 del artículo 51 de esta Norma Foral, ejercitada anualmente, no se incluya en el importe total del ajuste por impuestos diferidos correspondiente a dicho periodo impositivo.

2. El importe total del ajuste por impuestos diferidos de una entidad constitutiva en el periodo impositivo será el gasto o ingreso por impuesto diferido que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias que se corresponda con los impuestos cubiertos y ajustados conforme a lo previsto en los apartados 3 a 6 del presente artículo, en la medida que, a efectos de su determinación, el tipo impositivo aplicable sea igual o inferior al tipo impositivo mínimo.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

En el supuesto de que el tipo impositivo aplicado, a efectos del cálculo del gasto o ingreso por impuesto diferido, sea superior al tipo impositivo mínimo, el gasto o ingreso por impuesto diferido que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a los impuestos cubiertos deberá ser calculado de nuevo al tipo impositivo mínimo.

3. El importe total del ajuste por impuestos diferidos se incrementará en:

a) Los importes correspondientes a un devengo no permitido o a un devengo no reclamado que se hayan pagado durante el periodo impositivo.

b) El importe del pasivo por impuesto diferido recuperado, determinado en un periodo impositivo anterior, que se haya pagado durante el periodo impositivo.

4. En el supuesto de que, en el periodo impositivo, el activo por impuesto diferido que se corresponda con una pérdida no se registre en los estados financieros porque no se cumplan los criterios de reconocimiento contable, el importe total del ajuste por impuestos diferidos se reducirá en la cuantía que se habría deducido de dicho importe si se hubieran cumplido los criterios de reconocimiento.

5. El importe total del ajuste por impuestos diferidos no incluirá:

a) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponde con partidas excluidas del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles con arreglo a lo dispuesto en la presente Norma Foral.

b) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponde con devengos no permitidos y devengos no reclamados.

c) Los efectos de un ajuste de reconocimiento o de valoración contable de un activo por impuesto diferido.

d) La variación del gasto o ingreso por impuesto diferido derivada de una modificación del tipo impositivo nacional aplicable.

e) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponda con la generación y utilización de créditos fiscales.

6. Cuando un activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible de una entidad constitutiva se haya registrado durante un periodo impositivo a un tipo inferior al tipo impositivo mínimo, dicho activo podrá calcularse de nuevo al tipo impositivo mínimo en el mismo periodo impositivo, siempre que el contribuyente pueda acreditar que el activo por impuesto diferido se corresponde con una pérdida admisible.

Cuando un activo por impuesto diferido se incremente, de conformidad con el párrafo anterior, el importe total del ajuste por impuestos diferidos se reducirá en consecuencia.

7. Cuando un pasivo por impuesto diferido no haya revertido y su importe no haya sido satisfecho en los cinco periodos impositivos siguientes, dicho pasivo deberá recuperarse en la medida que se haya tenido en cuenta en el importe total del ajuste por impuestos diferidos de una entidad constitutiva, siempre y cuando no resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado siguiente.

El importe del pasivo por impuesto diferido recuperado en el periodo impositivo en curso minorará los impuestos cubiertos en el quinto periodo impositivo anterior al periodo impositivo en curso, y el tipo impositivo efectivo, así como el impuesto complementario de este último periodo impositivo volverá a calcularse, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 32 de la presente Norma Foral. El pasivo por impuesto diferido recuperado en el periodo impositivo en curso se corresponderá con el importe del incremento del pasivo por impuesto diferido que se incluyó en el importe total del ajuste por impuestos diferidos en el quinto periodo impositivo anterior al periodo impositivo en curso que no haya revertido al final del último día del periodo impositivo en curso.

8. No resultará de aplicación lo previsto en el apartado 7 anterior, tratándose de los siguientes pasivos por impuesto diferido devengados en el período, los cuales no estarán sometidos a recuperación, aun cuando no reviertan ni se paguen en los cinco años siguientes. El pasivo por impuesto diferido no sometido a recuperación será el importe del gasto por impuesto devengado en el período que se corresponda con variaciones en el pasivo por impuesto diferido asociado a las siguientes partidas:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) Correcciones de valor en concepto de recuperación de costes de los activos materiales.

b) Coste de una licencia, concesión o mecanismo equivalente de un Gobierno para el uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales.

c) Gastos de investigación y desarrollo.

d) Costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

e) Variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable a ganancias netas no realizadas.

f) Ganancias netas por diferencias de cambio en moneda extranjera.

g) Provisiones técnicas de seguros y costes de adquisición diferidos de pólizas de seguro.

h) Rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes materiales situados en la misma jurisdicción que la entidad constitutiva que se reinviertan en bienes materiales en la misma jurisdicción.

i) Importes adicionales devengados como consecuencia de cambios de criterios contables en relación con las partidas enumeradas en las letras a) a h).

Artículo 21.—*Elección de pérdidas admisibles*

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral, la entidad constitutiva declarante podrá optar por la elección de pérdidas admisibles en una jurisdicción. Así, en cada periodo impositivo en el que exista una pérdida admisible neta en la jurisdicción respecto de la que se haya ejercitado la opción, se calculará un activo por impuesto diferido atribuible dicha pérdida admisible, cuyo importe será el que resulte de multiplicar la pérdida admisible neta de la jurisdicción obtenida en el periodo impositivo por el tipo impositivo mínimo.

La opción prevista en este apartado no resultará de aplicación en el caso de jurisdicciones con un sistema tributario de distribución admisible en los términos establecidos en el artículo 44 de la presente Norma Foral.

2. El activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta, determinado de conformidad con el apartado anterior, se aplicará en cualquier periodo impositivo posterior en el que la jurisdicción obtenga unas ganancias admisibles netas, en el importe resultante de multiplicar las ganancias admisibles netas por el tipo impositivo mínimo o, si fuera menor, en el importe del activo por impuesto diferido atribuible a la pérdida admisible neta pendiente de aplicación.

3. El activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta, determinado de conformidad con el apartado 1 anterior, se reducirá en el importe aplicado en un periodo impositivo, y el saldo pendiente, si lo hubiera, se trasladará a los periodos impositivos siguientes.

4. En el supuesto de revocación de la elección de pérdidas admisibles, el saldo del activo por impuesto diferido pendiente de aplicar correspondiente a una pérdida admisible neta, que se hubiera determinado de conformidad con el apartado 1 de este artículo, se reducirá a cero con efectos desde el primer día del primer periodo impositivo en el que ya no resulte de aplicación la elección de pérdidas admisibles.

5 La elección de pérdidas admisibles solo podrá ejercitarse en la primera declaración informativa del Impuesto Complementario del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, a que se refiere el artículo 49 de la presente Norma Foral, que incluya la jurisdicción para la que se ejercita la opción.

6. Cuando una entidad transparente que sea la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud opte por la elección de pérdidas admisibles con arreglo al presente artículo, el activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta se calculará en función de la pérdida admisible

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

neta de la entidad transparente tras la reducción realizada con arreglo al apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral.

Artículo 22.— *Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas*

1. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros de una entidad constitutiva que se correspondan con ganancias o pérdidas admisibles de un establecimiento permanente, se atribuirán a este.

2. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros de una entidad constitutiva que sea una entidad fiscalmente transparente que se correspondan con ganancias o pérdidas admisibles atribuidas a los titulares de las participaciones de la entidad constitutiva, de conformidad con el apartado 4 del artículo 15 de la presente Norma Foral, se atribuirán a dichos titulares.

3. Los impuestos cubiertos incluidos en los estados financieros de los titulares de una participación, directa o indirecta, en una entidad constitutiva sometida a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas, se atribuirán a dicha entidad constitutiva en la parte que corresponda a los beneficios sujetos a gravamen por el régimen de sociedades extranjeras controladas.

4. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros del titular de las participaciones de la entidad constitutiva que sea una entidad híbrida o una entidad híbrida inversa y que se refieran a ganancias admisibles de dicha entidad constitutiva, se atribuirán a la entidad híbrida o a la entidad híbrida inversa, en su caso.

Se entenderá por entidad híbrida aquella entidad considerada fiscalmente transparente en la jurisdicción en la que radica el titular de sus participaciones, pero que carezca de tal consideración en la jurisdicción en la que radica la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7, punto 18), letra b), de esta Norma Foral, se entenderá por entidad híbrida inversa aquella entidad considerada fiscalmente transparente en la jurisdicción en la que radica la entidad, pero que carezca de tal consideración en la jurisdicción en la que radica el titular de sus participaciones.

5. Los impuestos cubiertos sobre distribuciones realizadas por entidades constitutivas que se hayan incluido en los estados financieros de los titulares directos de las participaciones de la entidad constitutiva, se atribuirán a las entidades constitutivas que hayan realizado las distribuciones en el periodo impositivo.

6. Las entidades constitutivas a las que se hayan atribuido impuestos cubiertos, de conformidad con los apartados 3 y 4 de este artículo, que se correspondan con rentas pasivas, incluirán dichos impuestos cubiertos en sus impuestos cubiertos ajustados por un importe igual a los impuestos cubiertos atribuidos, asociados a dichas rentas pasivas.

No obstante lo anterior, las entidades constitutivas a que se refiere el párrafo anterior incluirán en sus impuestos cubiertos ajustados el importe resultante de multiplicar el tipo del impuesto complementario de la jurisdicción por el importe de las rentas pasivas de la entidad constitutiva sometidas a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas o una norma de transparencia fiscal cuando el resultado sea inferior al importe calculado con arreglo al párrafo anterior. A efectos del presente párrafo, el tipo del impuesto complementario de la jurisdicción se calculará sin tener en cuenta los impuestos cubiertos imputables al titular de las participaciones de la entidad constitutiva en relación con las mencionadas rentas pasivas.

Los impuestos cubiertos del titular de las participaciones de la entidad constitutiva que correspondan a rentas pasivas que subsistan tras la aplicación del presente apartado no serán atribuidos en virtud de los apartados 3 y 4.

A efectos del presente apartado, se entenderá por rentas pasivas las siguientes rentas incluidas en las ganancias admisibles, en la medida en que el titular de las participaciones de la entidad constitutiva haya estado sometido a tributación, por aplicación de un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas o por tener una participación en los fondos propios de una entidad híbrida:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) Dividendos u otros ingresos o rentas de naturaleza similar;

b) Intereses u otros ingresos o rentas de naturaleza similar;

c) Arrendamientos;

d) Cánones;

e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro; o

f) Ganancias netas derivadas de activos que produzcan rentas descritas en las letras a) a e).

7. En el supuesto de que las ganancias admisibles de un establecimiento permanente se consideren como ganancias admisibles de la entidad principal, de conformidad con el apartado 5 del artículo 14 de la presente Norma Foral, los impuestos cubiertos correspondientes a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente y que estén asociados a dichas ganancias se considerarán como impuestos cubiertos de la entidad principal en un importe que no exceda del resultado de multiplicar dichas ganancias por el tipo impositivo más elevado aplicado sobre la renta ordinaria en la jurisdicción en la que radique la entidad principal.

Artículo 23.— *Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos*

1. Cuando una entidad constitutiva realice una corrección en sus estados financieros que implique un aumento de sus impuestos cubiertos correspondientes a un periodo impositivo anterior, se considerará como un ajuste en los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección.

Cuando la corrección implique una disminución de los impuestos cubiertos incluidos en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva correspondientes a un periodo impositivo anterior, se volverá a calcular el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario para aquel periodo impositivo de conformidad con el apartado 1 del artículo 32 de esta Norma Foral. En caso de que proceda el nuevo cálculo, los impuestos cubiertos ajustados se reducirán en el importe correspondiente a la disminución de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo. Las ganancias admisibles del periodo impositivo y de periodos impositivos anteriores se ajustarán en consecuencia.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar anualmente, de conformidad con el apartado 2 del artículo 51 de la presente Norma Foral, por considerar una disminución no significativa de los impuestos cubiertos como un ajuste de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección. Se considerará disminución no significativa de los impuestos cubiertos aquella disminución de los impuestos cubiertos ajustados cuyo importe total sea inferior a 1 millón de euros por jurisdicción y periodo impositivo.

2. El gasto por impuesto diferido que derive de la reducción del tipo impositivo nacional aplicable por debajo del tipo impositivo mínimo, se considerará como un ajuste del gasto por impuesto de la entidad constitutiva por los impuestos cubiertos que se haya tenido en consideración a los efectos del artículo 19 de esta Norma Foral correspondientes a un periodo impositivo anterior.

3. En el supuesto de que el gasto por impuesto diferido se haya determinado a un tipo inferior al tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo aplicable se incremente posteriormente, el importe del gasto por impuesto diferido derivado de dicho incremento se considerará, en el momento del pago, como un ajuste del importe adeudado por la entidad constitutiva por los impuestos cubiertos tomados en consideración a los efectos del artículo 19 de la presente Norma Foral, correspondientes a un periodo impositivo anterior.

El importe del ajuste a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser superior al importe del gasto por impuesto diferido calculado de nuevo al tipo mínimo.

4. Cuando el importe del impuesto corriente de una entidad constitutiva que se haya incluido en sus impuestos cubiertos ajustados en un periodo impositivo sea superior a 1 millón de euros y dicho importe no sea efectivamente satisfecho en los tres años

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

siguientes al término de dicho periodo impositivo, se volverán a calcular el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario, de conformidad con el apartado 1 del artículo 32 de esta Norma Foral, del periodo impositivo en el que se hubiera tenido en cuenta como impuesto cubierto el importe no satisfecho. El importe que no ha sido satisfecho se excluirá de los impuestos cubiertos ajustados.

TÍTULO VI
TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

Artículo 24.—*Determinación del tipo impositivo efectivo*

1. El tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud se calculará para cada periodo impositivo y para cada jurisdicción en la que existan ganancias admisibles netas.

El tipo impositivo efectivo de la jurisdicción será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, expresado en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales.

2. Tendrán la consideración de impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas, la suma de los impuestos cubiertos ajustados de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción determinados de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma Foral.

3. La ganancia o pérdida admisible neta de las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción en un periodo impositivo será la diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas.

Las ganancias admisibles de las entidades constitutivas serán la suma positiva de las ganancias admisibles de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción, determinadas de conformidad con lo dispuesto en la presente Norma Foral.

Las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas serán la suma de las pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción, determinadas de conformidad con lo dispuesto en la presente Norma Foral.

4. Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas que sean entidades de inversión quedarán excluidos del cálculo del tipo impositivo efectivo y del cálculo de las ganancias admisibles netas, a que se refieren los apartados 1, 2 y 3 de este artículo.

5. El tipo impositivo efectivo de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente del tipo impositivo efectivo correspondiente a todas las demás entidades constitutivas.

TÍTULO VII
DEUDA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I
TIPO DE GRAVAMEN

Artículo 25.—*Tipo de gravamen del Impuesto Complementario*

A efectos del cálculo del Impuesto Complementario, el tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes previstos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, en el período impositivo y en relación con cada jurisdicción, será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo a que se refiere el punto 43) del artículo 7 de esta Norma Foral y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de esta Norma Foral, expresado en términos porcentuales.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

CAPÍTULO II

CUOTA DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

Artículo 26.—*Cuota del Impuesto Complementario*

1. La cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto en el periodo impositivo será aquella que resulte de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

La cuota del impuesto complementario nacional será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 8 de esta Norma Foral. Su importe será el resultado de aplicar el impuesto complementario nacional, regulado en el capítulo III del presente título, conforme al apartado 5 de este precepto.

La cuota del impuesto complementario primario será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 8 de la presente Norma Foral. Su importe será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas regulada en el capítulo IV del presente título, conforme al apartado 5 de este precepto.

La cuota del impuesto complementario secundario será aquella que se haya atribuido a los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, de conformidad con lo dispuesto en el capítulo V del presente título.

2. Cuando en el periodo impositivo el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que radiquen las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, sea inferior al tipo impositivo mínimo, los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de esta Norma Foral calcularán el impuesto complementario de dicha jurisdicción. Asimismo, determinarán el impuesto complementario que corresponda a cada una de las entidades constitutivas que tengan ganancias admisibles y, que hayan sido incluidas en el cálculo de las ganancias admisibles netas de dicha jurisdicción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se tendrán en consideración las reglas contenidas en los capítulos III, IV, V y VI del presente título.

3. El tipo de gravamen del impuesto complementario de una jurisdicción, en el período impositivo, será la diferencia positiva, en puntos porcentuales, entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de la presente Norma Foral.

4. El impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, en el periodo impositivo, será el importe positivo, en su caso, que resulte de multiplicar el tipo de gravamen de la referida jurisdicción, a que se refiere el apartado anterior, por la base imponible de la jurisdicción, determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 17 de esta Norma Foral.

Finalmente, el importe del impuesto complementario de una jurisdicción en el período impositivo se incrementará en el impuesto complementario adicional que, en su caso, resulte exigible y se minorará en el importe del impuesto complementario nacional admisible que hubiera sido exigido en otras jurisdicciones con un nivel impositivo bajo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por:

— Impuesto complementario adicional, el importe del impuesto calculado, de acuerdo con el artículo 32 de esta Norma Foral, en el periodo impositivo.

— Impuesto complementario nacional admisible, el importe del impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción, en el periodo impositivo, cuando no cumpla los requisitos previstos en el artículo 36 de esta Norma Foral , siempre y cuando el resultado contable de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción hubiera sido determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11.1 de esta Norma Foral o con arreglo a otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada debidamente ajustada para prevenir cualquier distorsión significativa de la competencia.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

5. El impuesto complementario de una entidad constitutiva, en el periodo impositivo, será el resultado de multiplicar el impuesto complementario de la jurisdicción en la que radique, por la proporción existente entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción.

Se entenderá por ganancias admisibles de la entidad constitutiva para una jurisdicción en el periodo impositivo, aquellas que hayan sido determinadas de conformidad lo dispuesto en la presente Norma Foral.

Se entenderá por ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas de la jurisdicción, en el periodo impositivo, la suma de las ganancias admisibles de todas las entidades constitutivas que radican en dicha jurisdicción en el periodo impositivo.

6. Si el impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo se corresponde con un nuevo cálculo efectuado de conformidad con el apartado 1 del artículo 32 de esta Norma Foral con respecto de una jurisdicción, y no se registran ganancias admisibles netas en dicha jurisdicción en el periodo impositivo en el que se lleva a cabo el nuevo cálculo, el impuesto complementario adicional será atribuido a cada entidad constitutiva que radique en la referida jurisdicción, utilizando la fórmula establecida en el apartado 4 del presente artículo, tomando en consideración las ganancias admisibles de las entidades constitutivas en los periodos impositivos afectados por el nuevo cálculo, de conformidad con el apartado 1 del artículo 32 de esta Norma Foral.

7. El impuesto complementario de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente del impuesto complementario correspondiente a todas las demás entidades constitutivas.

8. La cuota del Impuesto Complementario regulado en esta Norma Foral en el periodo impositivo, será el resultado de adicionar al importe del impuesto complementario del territorio de aplicación del impuesto, en el período, ya sea en la modalidad de impuesto complementario nacional o en la de impuesto complementario primario, determinado de conformidad con el apartado 4 de este artículo, el importe del impuesto complementario secundario atribuido al territorio de aplicación del impuesto de conformidad con lo dispuesto el apartado 1 del artículo 31 de esta Norma Foral.

9. A efectos de lo dispuesto en este título, se utilizará el tipo de cambio vigente en el último día del plazo establecido en el artículo 52 de esta Norma Foral para el pago en periodo voluntario o en la fecha de pago, si esta fuera anterior.

CAPÍTULO III

IMPUESTO COMPLEMENTARIO NACIONAL

Artículo 27.—*Impuesto complementario nacional*

1. Los contribuyentes a que se refiere el apartado 2 del artículo 8 de esta Norma Foral estarán sujetos al impuesto complementario nacional a que se refiere este capítulo.

El impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de esta Norma Foral, sin perjuicio de las especialidades previstas para determinadas entidades en el título X de esta Norma Foral que lo determinarán de conformidad con lo dispuesto en sus normas específicas. A estos efectos, en el impuesto complementario nacional el término jurisdicción se referirá al territorio de aplicación del impuesto.

2. El resultado contable de las entidades constitutivas a efectos de calcular el impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 11 de la presente Norma Foral. Cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente, el resultado contable de la entidad, en el período impositivo, se determinará de conformidad con las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

En este caso, las diferencias permanentes superiores a 1 millón de euros que deriven de la aplicación de un principio o norma particular a partidas de ingresos o gastos o transacciones, en caso de que tal principio o norma difiera de la norma financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, se ajustarán para armonizarse con el tratamiento requerido para esa partida según la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados.

En todo caso, si el periodo impositivo de la entidad constitutiva difiriese del periodo contable de la entidad matriz última tomado en consideración en la elaboración de los estados financieros consolidados, se estará a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Norma Foral.

3. A efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo, de conformidad con el artículo 24 de esta Norma Foral, de los contribuyentes a que se refiere el apartado 2 del artículo 8 de esta Norma Foral, no se tendrán en cuenta:

a) Los impuestos cubiertos de los titulares de una participación, directa o indirecta, en una entidad constitutiva sometida a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas, que hayan sido atribuidos, de conformidad con el apartado 3 del artículo 22 de esta Norma Foral, a dicha entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto.

b) Los impuestos cubiertos de la entidad principal que hayan sido atribuidos, de conformidad con el apartado 1 del artículo 22 de esta Norma Foral, a un establecimiento permanente radicado en el territorio de aplicación del impuesto.

c) Los impuestos cubiertos del titular de las participaciones de una entidad constitutiva que sea una entidad híbrida, que se hayan atribuido, de conformidad con el apartado 4 del artículo 22 de esta Norma Foral, a la entidad híbrida radicada en el territorio de aplicación del impuesto.

d) Los impuestos cubiertos del titular de las participaciones de una entidad constitutiva que se hayan atribuido, de conformidad con el apartado 5 del artículo 22 de esta Norma Foral, a la entidad constitutiva que haya realizado las distribuciones, radicada en el territorio de aplicación del impuesto. En todo caso, los impuestos cubiertos que se correspondan con retenciones sobre las distribuciones realizadas por una entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto serán atribuidos a dicha entidad a los efectos del cálculo del impuesto complementario nacional.

4. No obstante lo anterior, la cuota del impuesto complementario nacional que corresponda a aquellas entidades constitutivas que tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización deberá ser satisfecha por las restantes entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, con ganancias admisibles en el período impositivo, por la proporción que represente la ganancia admisible de cada una de las restantes entidades constitutivas, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas en el territorio de aplicación del impuesto. Sin embargo, de no existir otras entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, con ganancias admisibles en el período impositivo, distintas de las entidades constitutivas que tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización, serán estas últimas las que estarán obligadas a satisfacer la cuota del impuesto complementario nacional del período.

Se entenderá por entidad o mecanismo de titulización, aquella entidad o mecanismo que participe en un acuerdo de titulización, y que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que la entidad o mecanismo sólo lleve a cabo actividades que permitan adoptar uno o más acuerdos de titulización.

b) Que sus activos garanticen los derechos de sus acreedores o de los acreedores de otra entidad o mecanismo de titulización.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

c) Que los flujos de caja generados por sus activos se destinen al pago de sus acreedores o de los acreedores de otra entidad o mecanismo de titulización, con carácter anual o con mayor frecuencia, excepto que se trate de:

i) Flujos de caja que deban ser retenidos para cubrir un importe de beneficios, exigido en el acuerdo de titulización, para su eventual distribución a los partícipes o accionistas.

ii) Flujos de caja que, de conformidad con el acuerdo de titulización, permitan cubrir cualquiera de las siguientes finalidades, o a ambas:

1. Dotar provisiones para realizar pagos futuros establecidos en el acuerdo de titulización.

2. Mantener o mejorar la solvencia crediticia de la entidad o mecanismo.

Una entidad o mecanismo con beneficios no tendrá la consideración de entidad o mecanismo de titulización salvo que los beneficios a los que se refiere el inciso i) de la letra c) de este apartado sean insignificantes en relación con los ingresos de la entidad o mecanismo.

Se entenderá por acuerdo de titulización, aquel que:

a) Se celebre con el propósito de agrupar y reagrupar una cartera de activos (o riesgos asociados a dichos activos) para inversores que no sean entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, de tal manera que se segreguen legalmente uno o más grupos de activos perfectamente identificados; y

b) Busque limitar la exposición de los inversores al riesgo de insolvencia de la entidad que posea los activos legalmente segregados, controlando la capacidad de los acreedores identificados de esa entidad (o de otra entidad prevista en el acuerdo) de presentar reclamaciones contra ella a través de contratos vinculantes suscritos por esos acreedores.

CAPÍTULO IV

IMPUESTO COMPLEMENTARIO PRIMARIO: ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO Y COMPENSACIÓN DE LA REGLA DE INCLUSIÓN DE RENTAS

Artículo 28.—*Atribución del impuesto complementario primario*

1. El impuesto complementario primario adeudado por el contribuyente a que se refiere el apartado 3 del artículo 8 de esta Norma Foral, que corresponda a una entidad constitutiva radicada en otra jurisdicción con un nivel impositivo bajo, será igual al impuesto complementario de dicha entidad constitutiva, calculado de conformidad con lo dispuesto en artículo 26 de esta Norma Foral, en la proporción que corresponda a la entidad matriz calculada de conformidad con lo dispuesto en el apartado siguiente.

El citado contribuyente también estará sujeto al impuesto complementario primario que corresponda a las entidades constitutivas, sin residencia con un nivel impositivo bajo, en las que participa.

2. La parte atribuible a la entidad matriz del impuesto complementario primario que corresponda a una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo será la proporción en la que la entidad matriz participe en las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo. Dicha proporción será igual al resultado de dividir las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el periodo impositivo, minoradas en el importe de dichas ganancias imputables a las participaciones ostentadas por otros titulares, entre las ganancias admisibles de dicha entidad constitutiva.

El importe de las ganancias admisibles atribuibles a las participaciones en una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo ostentadas por otros titulares será el importe que se habría considerado atribuible a dichos titulares según los principios de la norma de contabilidad financiera aceptable utilizada en los estados financieros consolidados de

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

la entidad matriz última si las ganancias netas contables de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo fueran iguales a sus ganancias admisibles y:

a) La entidad matriz hubiera elaborado los estados financieros consolidados de conformidad con dicha norma de contabilidad (en lo sucesivo, «estados financieros consolidados hipotéticos»);

b) La entidad matriz fuera titular de tal participación de control en la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo y todos los ingresos y gastos de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo estuvieran consolidados por el método de integración global con los de la entidad matriz en los estados financieros consolidados hipotéticos;

c) Todas las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo fueran atribuibles a operaciones con personas que no son entidades del grupo; y

d) Todas las participaciones que no se ostenten directa o indirectamente por la entidad matriz fueran ostentadas por personas distintas de las entidades del grupo.

Artículo 29.—*Normas de compensación*

Cuando una entidad matriz, contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 8 de la presente Norma Foral, ostente una participación indirecta en una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, a través de una entidad matriz intermedia o de una entidad matriz parcialmente participada que esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, en el período impositivo, el impuesto complementario primario adeudado por dicho contribuyente se reducirá en un importe igual a la parte del impuesto complementario adeudado por la entidad matriz intermedia o la entidad matriz parcialmente participada que deba serle atribuida con arreglo al apartado 2 del artículo 28 de esta Norma Foral.

CAPÍTULO V

**IMPUESTO COMPLEMENTARIO SECUNDARIO:
APLICACIÓN DE LA REGLA DE INCLUSIÓN DE BENEFICIOS
INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS**

Artículo 30.—*Aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados*

1. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en una tercera jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible, o cuando dicha matriz sea una entidad excluida, las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral estarán sujetas, en el período impositivo, al importe del impuesto complementario atribuido al territorio de aplicación del impuesto en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Norma Foral.

2. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en una tercera jurisdicción con un nivel impositivo bajo, las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral estarán sujetas, en el período impositivo, al importe del impuesto complementario correspondiente a dicha entidad matriz última y a sus entidades constitutivas situadas en la misma jurisdicción, atribuido al territorio de aplicación del impuesto, en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Norma Foral.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la entidad matriz última en la jurisdicción con un nivel impositivo bajo esté sujeta, en el período impositivo, a una regla de inclusión de rentas admisible en relación consigo misma y con sus entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción con un nivel impositivo bajo.

3. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro que haya optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre,

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

las entidades constitutivas contribuyentes a que se refiere el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral estarán sujetas al importe del impuesto complementario a que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo, atribuido al territorio de aplicación del impuesto en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Norma Foral, durante los períodos impositivos en que esté vigente dicha opción.

4. Las entidades constitutivas que sean entidades de inversión no estarán sujetas a lo dispuesto en este artículo.

Artículo 31.— *Cálculo y atribución del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados*

1. El importe del impuesto complementario secundario que corresponde atribuir al territorio de aplicación del impuesto se calculará multiplicando el importe total del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados, determinado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, por el porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados del territorio de aplicación del impuesto, determinado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 5 del presente artículo.

2. El importe total del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados en el período impositivo será igual a la suma de los impuestos complementarios calculados, en el período impositivo, para cada entidad constitutiva del grupo multinacional radicada en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de esta Norma Foral, sin perjuicio de los ajustes establecidos en los apartados 3 y 4 del presente artículo.

3. El impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo será igual a cero en aquellos casos en los que, en el periodo impositivo, todas las participaciones en dicha entidad constitutiva correspondientes a la entidad matriz última se ostenten, directa o indirectamente, en dicho periodo impositivo por una o más entidades matrices obligadas a aplicar una regla de inclusión de rentas admisible con respecto a dicha entidad constitutiva.

4. Cuando no sea de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 anterior, el impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo se reducirá en la parte atribuible a la entidad matriz última y a cualquier otra entidad matriz, distinta de la anterior, del impuesto complementario de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo que se grave con arreglo a una regla de inclusión de rentas admisible.

5. El porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados correspondiente al territorio de aplicación del impuesto se calculará, para cada periodo impositivo y grupo multinacional, sumando los dos factores siguientes:

i) El 50 por ciento del cociente entre el número de empleados en el territorio de aplicación del impuesto y el número de empleados de todas las jurisdicciones con regla de beneficios insuficientemente gravados.

ii) El 50 por ciento del cociente entre el valor total de los activos materiales en el territorio de aplicación del impuesto y el valor total de los activos materiales de todas las jurisdicciones con regla de beneficios insuficientemente gravados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se considerará que:

a) El número de trabajadores en el territorio de aplicación del impuesto es el número total de trabajadores de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en dicho territorio.

b) El número de trabajadores en todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados es el número total de trabajadores de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en una jurisdicción

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor en el período impositivo.

c) El valor total de los activos materiales en el territorio de aplicación del impuesto es igual a la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en dicho territorio.

d) El valor total de los activos materiales en todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados es la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en una jurisdicción con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor en el período impositivo.

6. El número de trabajadores será el número de trabajadores en puestos equivalentes a jornada completa de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción pertinente, incluidos los contratistas independientes, siempre que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento de la entidad constitutiva.

Los activos materiales incluirán los activos materiales de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción pertinente, pero no incluirán efectivo o medios de pago equivalentes al efectivo, ni los activos intangibles o financieros.

7. Los trabajadores cuyos costes salariales estén incluidos en la contabilidad financiera separada de un establecimiento permanente a tenor del apartado 1 del artículo 14 de esta Norma Foral, y ajustada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 14 de la presente Norma Foral, se atribuirán a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente.

Los activos materiales incluidos en la contabilidad financiera separada de un establecimiento permanente a tenor del apartado 1 del artículo 14 de esta Norma Foral, y ajustada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 14 de esta Norma Foral, se atribuirán a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente.

El número de trabajadores y los activos materiales atribuidos a la jurisdicción de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta para el cálculo del número de trabajadores y activos materiales de la jurisdicción de la entidad matriz.

El número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales ostentados por una entidad de inversión quedarán excluidos de la fórmula establecida en el apartado 5 de este artículo.

El número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales de una entidad transparente quedarán excluidos de la fórmula mencionada en el apartado 5 de este artículo, a menos que se atribuyan a un establecimiento permanente o, a falta de establecimiento permanente, a las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción en la que se haya creado la entidad transparente.

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 5 anterior, el porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados de una jurisdicción para un grupo multinacional se considerará cero durante un periodo impositivo cuando el importe del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados atribuido a dicha jurisdicción en un periodo impositivo anterior no hubiera dado lugar a que las entidades constitutivas de dicho grupo multinacional radicadas en dicha jurisdicción estuvieran sujetas al importe del impuesto complementario asociado para dicho periodo impositivo anterior atribuido a dicha jurisdicción.

En ese caso, el número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales de las entidades constitutivas de un grupo multinacional radicado en una jurisdicción con un porcentaje cero de la regla de beneficios insuficientemente gravados en un periodo impositivo quedarán excluidos de los elementos de la fórmula de atribución del importe total del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados al grupo multinacional en ese período impositivo.

9. El apartado 8 de este artículo no se aplicará al periodo impositivo si todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

en dicho período impositivo tienen un porcentaje cero de la regla de beneficios insuficientemente gravados para un grupo multinacional en dicho período impositivo.

10. El importe del impuesto complementario atribuido al territorio de aplicación del impuesto de conformidad con lo dispuesto en los apartados precedentes de este artículo será atribuido a las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, siempre y cuando se trate de entidades constitutivas que no tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización definidos en el artículo 27.4 de esta Norma Foral, mediante la fórmula utilizada en el apartado 5 de este artículo, en la que el numerador se referirá al número de empleados y al valor total de los activos materiales de cada una de las entidades constitutivas y el denominador al número de empleados y al valor total de los activos para todas las mencionadas entidades constitutivas.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en el territorio de aplicación del impuesto tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización, la atribución prevista en este apartado se realizará mediante la fórmula utilizada en el apartado 5 de este artículo, en la que el numerador se referirá al número de empleados y al valor total de los activos materiales de cada una de las entidades constitutivas y el denominador al número de empleados y al valor total de los activos para todas las mencionadas entidades constitutivas.

CAPÍTULO VI

IMPUESTO COMPLEMENTARIO ADICIONAL

Artículo 32.—*Impuesto complementario adicional*

1. Cuando, de conformidad con el apartado 7 del artículo 12, el apartado 7 del artículo 20, los apartados 1 y 4 del artículo 23, el apartado 5 siguiente de este precepto y el apartado 4 del artículo 44 de esta Norma Foral, un ajuste de los impuestos cubiertos o de las ganancias o pérdidas admisibles dé lugar a un nuevo cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud para un periodo impositivo anterior, el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario se calcularán de nuevo con arreglo a las normas establecidas en el artículo 16, y en los capítulos II, III, IV y V del título VII de esta Norma Foral para dicho período impositivo anterior. El incremento del Impuesto Complementario derivado del nuevo cálculo, se considerará un impuesto complementario adicional a efectos del apartado 4 del artículo 26 de esta Norma Foral del periodo impositivo durante el cual se efectúe el nuevo cálculo.

2. Cuando se devengue un impuesto complementario adicional y no se registren ganancias admisibles netas en la jurisdicción en el periodo impositivo, las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva que radique en dicha jurisdicción serán el resultado de dividir el impuesto complementario adicional atribuido a dichas entidades constitutivas, de conformidad con los apartados 5 y 6 del artículo 26 de esta Norma Foral, entre el tipo impositivo mínimo.

3. Cuando, de conformidad con el apartado 5 del artículo 19 de esta Norma Foral, se adeude un impuesto complementario adicional, las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva radicada en la jurisdicción serán el resultado de dividir el impuesto complementario adicional atribuido a dicha entidad constitutiva por el tipo impositivo mínimo. La atribución se efectuará a cada entidad constitutiva, atendiendo al porcentaje que resulte de dividir las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva multiplicadas por el tipo impositivo mínimo, y dicho producto minorado en el importe de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva, entre las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas multiplicadas por el tipo impositivo mínimo, y dicho producto minorado en el importe de los impuestos cubiertos ajustados de todas las entidades constitutivas.

El impuesto complementario adicional solo será atribuido a las entidades constitutivas que registren un importe de impuestos cubiertos ajustados negativo e inferior al

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

producto de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas por el tipo impositivo mínimo.

4. Cuando a una entidad constitutiva se le atribuya un impuesto complementario adicional de conformidad con el presente artículo y con los apartados 5 y 6 del artículo 26 de esta Norma Foral, dicha entidad constitutiva se considerará entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo a efectos de esta Norma Foral.

5. Cuando el importe, total o parcial, del impuesto complementario nacional admisible, de otra jurisdicción, no hubiera sido satisfecho en los cuatro periodos impositivos siguientes a la finalización del periodo impositivo en el que resultó exigible, el importe del impuesto no satisfecho se adicionará a la cuota del impuesto complementario determinada de conformidad con lo establecido en el artículo 26 de esta Norma Foral, cuyo importe en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Directiva (UE) 2022/2523 no será recaudado por la jurisdicción en la que resultó exigible.

TÍTULO VIII

PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

Artículo 33.—*Período impositivo*

El período impositivo del Impuesto Complementario de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural.

Artículo 34.—*Devengo del impuesto*

El Impuesto Complementario se devengará el último día del período impositivo.

TÍTULO IX

NO EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

Artículo 35.—*Exclusión de minimis*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 24, 25, 26, 32 y 48 de esta Norma Foral, si la entidad constitutiva declarante ejercita la opción prevista en este artículo, el impuesto complementario que corresponda a las entidades constitutivas que radiquen en una jurisdicción será cero, en el periodo impositivo en el que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros; y

b) Que la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, dé lugar a una pérdida o un beneficio inferior a un 1 millón de euros.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará anualmente, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 51 de esta Norma Foral.

2. Para el cálculo de la media de los ingresos admisibles y de la media de las ganancias o pérdidas admisibles a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta el periodo impositivo en curso y los dos periodos impositivos anteriores.

Si en alguno de los dos periodos impositivos anteriores no hubiera ninguna entidad constitutiva radicada en la jurisdicción con ingresos admisibles o pérdidas admisibles, dicho periodo impositivo se excluirá del cálculo de la media del importe de los ingresos admisibles o del importe de la media de las ganancias o pérdidas admisibles de dicha jurisdicción.

3. El importe de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas de una jurisdicción y de un periodo impositivo, será la suma del importe neto los ingresos de cada

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

una de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, realizando los ajustes que correspondan de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11 a 15 de esta Norma Foral.

4. Las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción en el período impositivo serán las ganancias o pérdidas admisibles netas de dicha jurisdicción, calculadas de conformidad con el artículo 24 de esta Norma Foral.

5. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las entidades constitutivas sin residencia ni a las entidades de inversión. El importe de los ingresos admisibles y de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo de la exclusión deminimis prevista en este artículo.

Artículo 36.— *No exigibilidad del Impuesto Complementario*

1. El impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 8 de esta Norma Foral, en relación con sus entidades constitutivas que estén sujetas a un impuesto complementario nacional en otra jurisdicción, será cero en el período impositivo, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

2. El impuesto complementario de los contribuyentes señalados en el artículo 8 de esta Norma Foral, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros», será cero en el período impositivo, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

3. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, se entenderá por «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros» un conjunto internacional de normas y condiciones que todas las jurisdicciones han aceptado y que garantice a los grupos incluidos en el ámbito de aplicación de las Normas Modelo de la OCDE la posibilidad de optar por beneficiarse de uno o más puertos seguros para una jurisdicción.

TÍTULO X

REGÍMENES ESPECIALES

CAPÍTULO I

REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL Y NEGOCIOS CONJUNTOS

Artículo 37.— *Determinación del umbral de aplicación de operaciones de reestructuración, fusión y escisión*

1. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de:

a) «fusión»: todo acuerdo en el que:

i) La totalidad o mayor parte de las entidades de dos o más grupos separados se sometan a un control común de forma que constituyan entidades de un grupo combinado.

ii) Una entidad que no sea miembro de grupo alguno se someta a un control común con otra entidad o grupo de forma que constituyan entidades de un grupo combinado.

b) «escisión»: todo acuerdo en el que las entidades de un mismo grupo se dividan en dos o más grupos diferentes que ya no estén consolidados por la misma entidad matriz última.

2. El importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de esta Norma Foral se entenderá alcanzado por los grupos resultantes de la fusión de dos o más grupos siempre y cuando el sumatorio del importe neto de la cifra de negocios

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

de los grupos fusionados incluido en cada uno de sus estados financieros consolidados sea igual o superior a 750 millones de euros en dos de los cuatro últimos periodos impositivos anteriores al período impositivo en que se lleva a cabo la fusión.

3. Cuando una entidad que no sea miembro de un grupo (en lo sucesivo, «entidad adquirente») se fusione con una entidad o un grupo (en lo sucesivo, «entidad adquirida»), y la entidad adquirida o la entidad adquirente no hubiesen formulado estados financieros consolidados en alguno de los cuatro últimos períodos impositivos consecutivos inmediatamente anteriores al período en que se lleva a cabo la operación de fusión, el grupo resultante de la referida operación entrará a formar parte del ámbito de aplicación del impuesto en dicho período impositivo si la suma del importe neto de la cifra de negocios incluidos en cada uno de sus estados financieros o en los estados financieros consolidados en ese período es igual o superior a 750 millones de euros.

4. Cuando un grupo de entidades que forme parte del ámbito de aplicación del impuesto se escinda en dos o más grupos, se considerará que cada grupo escindido sigue formando parte del ámbito de aplicación si:

i) En el primer periodo impositivo que finalice tras la operación de escisión, el importe neto de la cifra de negocios del grupo escindido es igual o superior a 750 millones de euros.

ii) En los periodos impositivos segundo a cuarto que finalicen tras la operación de escisión, el importe neto de la cifra de negocios del grupo escindido es igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de esos tres periodos impositivos.

Artículo 38.—*Inclusión o exclusión de entidades constitutivas dentro de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud*

1. Cuando una entidad constitutiva pase a formar parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, o deje de formar parte de él como consecuencia de la transmisión de una participación directa o indirecta en dicha entidad, o bien se convierta en la entidad matriz última de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleve a cabo la adquisición, serán de aplicación las siguientes reglas a los efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario de la entidad constitutiva:

a) La entidad constitutiva será considerada como parte del referido grupo multinacional o nacional de gran magnitud en el que se integra, si consolida bajo el método de integración global en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última en el período impositivo de su adquisición.

b) En el periodo impositivo de su adquisición, únicamente se tendrán en cuenta el resultado contable y los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva adquirida que se encuentren incluidos en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

c) Tanto en el periodo impositivo de su adquisición como en los posteriores, las ganancias o pérdidas admisibles y los impuestos cubiertos ajustados de la entidad adquirida se basarán en el valor contable de sus activos y pasivos.

d) A los efectos de la aplicación de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, solo se tendrán en cuenta aquellos costes salariales que aparezcan en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, y el valor contable de los activos materiales admisibles de la entidad constitutiva se ajustará, en su caso, en proporción al plazo en que dicha entidad formó parte del grupo multinacional o nacional durante el período de adquisición.

e) Los activos y pasivos por impuesto diferido de la entidad constitutiva, salvo los activos por impuesto diferido atribuibles a pérdidas que se hayan acogido al sistema de elección de pérdidas previsto en la presente Norma Foral, se tendrán en cuenta por el grupo adquirente como si dicha entidad hubiera formado parte del grupo cuando aquellos se generaron.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

f) Los pasivos por impuesto diferido de la entidad constitutiva que se hubieran incluido previamente en el importe total del ajuste por impuestos diferidos se considerarán revertidos por el grupo transmitente y simultáneamente se entenderá que se han generado en el grupo adquirente en el periodo impositivo en que se ha llevado a cabo la adquisición de la referida entidad constitutiva, comenzándose a computar de nuevo el plazo de 5 años previsto en el apartado 7 del artículo 20 de esta Norma Foral para su reversión.

Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación respecto de los pasivos por impuesto diferido del apartado 8 del artículo 20 de esta Norma Foral que no estén sujetos a reversión, en cuyo caso minorarán el importe de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se recupere el importe.

g) Si la entidad constitutiva tiene la consideración simultáneamente de entidad matriz última y dependiente de dos o más grupos en el periodo impositivo de adquisición, se aplicará la regla de inclusión de rentas de forma separada en proporción a su participación en el impuesto complementario atribuible a las entidades con un nivel impositivo bajo de cada uno de esos grupos.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la adquisición o transmisión de una participación de control en una entidad constitutiva tendrá la consideración de adquisición o transmisión de elementos patrimoniales siempre y cuando la jurisdicción donde radique dicha entidad, o, en el caso de una entidad fiscalmente transparente, la jurisdicción en la que estén situados los activos, considere a ambas operaciones como equivalentes.

Adicionalmente, se requiere que dicha jurisdicción imponga al transmitente un impuesto cubierto por la diferencia entre la contraprestación recibida por el vendedor o el valor razonable de los activos y pasivos y el valor fiscal, a efectos de esta Norma Foral, de los activos y pasivos adquiridos.

Artículo 39.— *Transmisión de elementos patrimoniales*

1. A los efectos de este artículo, se entenderá por:

a) Reorganización: la transformación o transmisión de elementos patrimoniales en el marco de una operación de fusión, de una operación de escisión, de una operación de liquidación o una transacción similar, siempre y cuando concurran las siguientes circunstancias:

i) La contraprestación derivada de la transmisión esté constituida, en su totalidad o mayor parte, por participaciones emitidas por la entidad constitutiva adquirente, o por una persona o entidad vinculada a ella, o, en caso de liquidación, por la anulación de las participaciones de la entidad adquirida.

Lo dispuesto en el apartado anterior no resultará de aplicación cuando la emisión de participaciones carezca de trascendencia económica.

ii) La ganancia o pérdida de la entidad constitutiva transmitente con respecto a estos activos no esté sometida a imposición en todo o parte.

iii) La jurisdicción donde esté radicada la entidad constitutiva adquirente obligue a esta a calcular las rentas imponibles tras la transmisión o adquisición partiendo del valor fiscal de los activos en la entidad constitutiva transmitente, ajustado, en su caso, en el importe de cualquier ganancia o pérdida no admisible derivada de la transmisión o adquisición, en los términos de la presente Norma Foral.

b) Ganancia o pérdida no admisible: la menor entre la ganancia o pérdida de la entidad constitutiva transmitente derivada de una operación de reorganización sometida a tributación en su jurisdicción y la ganancia o pérdida contable derivada de la operación de reorganización.

2. La entidad constitutiva transmitente incluirá la ganancia o pérdida derivada de la transmisión de elementos patrimoniales en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

La entidad constitutiva adquirente, por su parte, determinará sus ganancias o pérdidas admisibles partiendo del valor contable de los elementos patrimoniales adquiridos determinado conforme a las normas contables aplicadas por la entidad matriz última para formular los estados financieros consolidados.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando los elementos patrimoniales se transmitan o adquieran en el seno de una operación de reorganización, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La entidad constitutiva transmitente no incluirá la ganancia o pérdida admisible derivada de la transmisión de los elementos patrimoniales en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

b) La entidad constitutiva adquirente determinará sus ganancias o pérdidas admisibles partiendo del valor contable que tenían los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad transmitente en el momento de la transmisión.

4. No obstante, no se aplicará lo dispuesto en los apartados 2 y 3 cuando la transmisión o adquisición de los elementos patrimoniales se realice en el seno de una operación de reorganización y dé lugar en la entidad transmitente a una ganancia o pérdida no admisible. En este caso, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La entidad transmitente integrará la ganancia o pérdida derivada de la transmisión en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles hasta el importe de la ganancia o pérdida no admisible.

b) La entidad adquirente determinará sus ganancias o pérdidas admisibles tras la adquisición partiendo del valor contable de los elementos patrimoniales de la entidad transmitente, ajustado con arreglo a las normas fiscales locales de la entidad adquirente, para tener en cuenta la ganancia o pérdida no admisible.

5. En aquellas transmisiones en las que una jurisdicción exija o permita a la entidad constitutiva de un grupo ajustar el valor de sus elementos patrimoniales al valor razonable, a efectos fiscales, la entidad constitutiva podrá:

a) Incluir en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles, el importe de las ganancias o pérdidas atribuibles a cada uno de sus elementos patrimoniales que será igual a:

   i) La diferencia entre el valor razonable del elemento patrimonial, una vez efectuada dicha transmisión o transformación, y el valor contable del mismo en el momento anterior a la transmisión o transformación.

   ii) Minorado, o aumentado, por la ganancia o pérdida no admisible derivada de la transmisión o transformación del elemento patrimonial.

b) Utilizar el valor razonable a efectos contables inmediatamente posterior a la transmisión o transformación de los elementos patrimoniales, para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de los períodos impositivos finalizados con posterioridad a la transmisión o transformación.

c) Incluir el importe total neto resultante de aplicar la letra a) en las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva:

   i) Bien en el periodo impositivo en el que se produce la transmisión o transformación.

   ii) Bien por quintas partes, a partir del periodo impositivo en el que se produce la transmisión o transformación y en los cuatro periodos impositivos inmediatos y sucesivos, excepto que la entidad constitutiva salga del grupo en cuyo caso el importe restante se incluirá íntegramente en el periodo impositivo en el que se produce la salida de la misma.

Artículo 40.—*Negocios conjuntos*

1. A los efectos de lo previsto en este artículo se entenderá por:

a) Negocio conjunto: toda entidad cuyos resultados financieros se recogen bajo el método de puesta en equivalencia o bajo el método de integración proporcional

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, siempre y cuando esta ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, el 50 por ciento.

No tendrán la consideración de negocio conjunto:

i) La entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que tenga que aplicar la regla de inclusión de rentas.

ii) Una entidad que tuviera la consideración de excluida de conformidad con el artículo 9 de esta Norma Foral.

iii) Una entidad participada directamente por una entidad excluida de conformidad con el artículo 9, siempre y cuando se cumpla, al menos, una de las condiciones siguientes:

— Que opere exclusiva o casi exclusivamente para gestionar activos o invertir fondos en beneficio de sus inversores.

— Que ejerza actividades auxiliares a las realizadas por la entidad excluida.

— Que la totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos estén excluidos del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con lo establecido en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 12 de esta Norma Foral.

iv) Una entidad participada por un grupo multinacional o un grupo nacional de gran magnitud formado íntegramente por entidades excluidas.

v) Una filial de un negocio conjunto.

b) Filial de un negocio conjunto:

i) Una entidad cuyos activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo se incluyan en los estados financieros consolidados de un negocio conjunto de conformidad con una norma de contabilidad financiera aceptable, o que se habrían incluido en los estados financieros consolidados del negocio conjunto si este hubiera de formularlos con arreglo a una norma de contabilidad financiera aceptable.

ii) Un establecimiento permanente cuya entidad principal fuera un negocio conjunto o una entidad definida en la letra i) inmediatamente anterior.

c) Grupo del negocio conjunto: aquel formado por un negocio conjunto y sus filiales.

2. Cuando una entidad matriz ostente una participación directa o indirecta en un negocio conjunto o en una filial de un negocio conjunto, dicha entidad matriz aplicará la regla de inclusión de rentas en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 8 y en el artículo 29 de esta Norma Foral con respecto a la parte que le fuera atribuible del Impuesto Complementario de dicho negocio conjunto o de la filial de este.

3. El cálculo del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto se efectuará aplicando las reglas generales relativas a los impuestos cubiertos y las pérdidas y ganancias admisibles como si estas fueran entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud distinto y el negocio conjunto fuera la entidad matriz última de dicho grupo.

4. El impuesto complementario adeudado por el grupo del negocio conjunto se minorará en la parte atribuible a cada entidad matriz del negocio conjunto del impuesto complementario de conformidad con lo señalado en el apartado 2 de este artículo.

El exceso del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto, si lo hubiere, incrementará el importe total del impuesto complementario secundario, de conformidad con lo señalado en el apartado 2 del artículo 31 de esta Norma Foral.

A los efectos de este apartado, se entenderá por «impuesto complementario adeudado por el grupo del negocio conjunto» la parte atribuible a la entidad matriz del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Artículo 41.—*Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices*

1. A los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá por:

a) Grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices: dos o más grupos multinacionales o nacionales en los que las entidades matrices últimas suscriben un acuerdo consistente en una estructura indisociable o un acuerdo de doble cotización que incluya, al menos, una entidad o establecimiento permanente del grupo combinado radicado en una jurisdicción diferente respecto de la ubicación de las demás entidades del grupo combinado.

b) Estructura indisociable: acuerdo suscrito por dos o más entidades que sean las matrices últimas de grupos distintos que cumpla las siguientes condiciones:

i) Al menos el 50 por ciento de las participaciones en los fondos propios de las entidades matrices últimas de grupos distintos se combinan entre sí y no pueden transmitirse ni negociarse de forma independiente debido a la forma de propiedad, a las restricciones impuestas a la transmisión o a otras condiciones y en caso de cotizar lo hacen a un precio único.

ii) Una de las entidades que sea una matriz última elabora estados financieros consolidados donde los activos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de todas las entidades de los grupos afectados se presentan conjuntamente como una única unidad económica, debiendo estar sometidos, de acuerdo con la normativa aplicable, a auditoría por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría independiente.

c) Acuerdo de doble cotización: acuerdo suscrito por dos o más entidades matrices últimas de grupos distintos en virtud del cual:

i) Las entidades matrices últimas acuerdan combinar sus actividades solo por contrato.

ii) De conformidad con lo pactado, las entidades matrices últimas distribuirán dividendos y, en su caso, se liquidarán con base en una ratio fija.

iii) Las actividades de las entidades matrices últimas se gestionarán como una única actividad económica en virtud de pacto o contrato, conservando cada una de ellas su propia identidad jurídica.

iv) Las participaciones de las entidades matrices últimas que suscriban el acuerdo se negociarán o se transmitirán de forma independiente en los diferentes mercados de capitales.

v) Las entidades matrices últimas elaborarán estados financieros consolidados donde los activos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de todas las entidades de los grupos afectados se presentan conjuntamente como una única unidad económica, debiendo estar sometidos, de acuerdo con la normativa aplicable, a auditoría por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría independiente.

2. Cuando las entidades y las entidades constitutivas de dos o más grupos de empresas formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices, aquellas tendrán la consideración de miembros de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices.

Una entidad carente de la consideración de entidad excluida con arreglo a lo dispuesto en la presente Norma Foral tendrá la consideración de entidad constitutiva si está integrada por el método de integración global en los estados financieros consolidados del grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices o si está controlada por entidades de dicho grupo multinacional o nacional con múltiples matrices.

3. Tendrán la consideración de estados financieros consolidados del grupo multinacional o nacional con múltiples matrices los estados financieros consolidados combinados a que se refieren las definiciones de estructura indisociable o de acuerdo de doble cotización establecidas en el apartado 1 de este artículo, elaborados con arreglo a una

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

norma de contabilidad financiera aceptable, que se considera la norma de contabilidad de la entidad matriz última.

4. Las entidades matrices últimas de cada uno de los grupos que componen el grupo multinacional o nacional con múltiples entidades matrices tendrán la consideración cada una de ellas de entidad matriz última del citado grupo.

Al aplicar la presente Norma Foral a un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices, toda referencia a una entidad matriz última se aplicará, según proceda, como si se tratase de referencias a múltiples entidades matrices últimas.

5. Las entidades matrices de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices, incluidas las entidades matrices últimas, aplicarán la regla de inclusión de rentas de conformidad con lo dispuesto en la presente Norma Foral, con respecto a la parte que les sea atribuible del impuesto complementario de las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo.

6. Las entidades constitutivas del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto aplicarán la regla sobre beneficios insuficientemente gravados de conformidad con esta Norma Foral, teniendo en cuenta el impuesto complementario de cada entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo que sea miembro del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices.

7. Las entidades matrices últimas del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices estarán obligadas a presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, salvo que estas designen una única entidad declarante.

La declaración a la que se refiere el párrafo anterior deberá contener información relativa a cada uno de los grupos que integren el grupo multinacional o nacional con múltiples matrices.

CAPÍTULO II

REGÍMENES DE NEUTRALIDAD Y DE DISTRIBUCIÓN

Artículo 42.—*Entidad matriz última transparente*

1. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán a las entidades matrices últimas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, residente o no residente, y que sean fiscalmente transparentes en los términos del artículo 7, punto 18, de esta Norma Foral.

2. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado anterior se reducirán, durante el período impositivo, en la cuantía de las ganancias admisibles atribuibles o imputables a los titulares de las participaciones de dichas entidades, siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que dichos titulares estén sometidos a tributación a un tipo nominal de, al menos, el tipo impositivo mínimo en el período impositivo que finalice dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de aquel en que se practica la reducción.

b) Que sea razonable esperar que el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad matriz última y los impuestos pagados por el titular de las participaciones, sobre las citadas ganancias, en el período impositivo que finalice dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de aquel en que se practica la reducción, sea igual o superior a un importe igual al producto de dichas ganancias por el tipo impositivo mínimo.

3. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 1 de este artículo se reducirán durante el período impositivo en la cuantía de las ganancias admisibles atribuibles o imputables a los titulares de las participaciones de dichas entidades, siempre que dichos partícipes sean:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) Una persona física residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última, siempre que ostente un porcentaje de participación directa en los fondos propios de la entidad inferior o igual al 5 por ciento.

b) Una entidad pública, organización internacional, organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones, definido en el artículo 7 de esta Norma Foral, que sea residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última, siempre que ostente un porcentaje de participación directa en los fondos propios de la entidad inferior o igual al 5 por ciento.

4. Las pérdidas admisibles de las entidades previstas en el apartado 1 de este artículo se reducirán en el importe de las que hubiesen sido atribuidas a los titulares de la participación en la entidad. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 21 de esta Norma Foral.

Lo anterior no resultará de aplicación en la medida en que el titular de la participación en la entidad no esté autorizado a compensar dichas pérdidas en su imposición personal.

5. Los impuestos cubiertos de las entidades previstas en este artículo se reducirán en la misma proporción en la que se hayan reducido las ganancias admisibles de conformidad con los apartados 2 y 3 de este artículo.

6. Lo dispuesto en los apartados 2 a 5 de este artículo se aplicará a un establecimiento permanente en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando a través de dicho establecimiento permanente las entidades previstas en el apartado 1 realicen total o parcialmente su actividad.

b) Cuando a través de dicho establecimiento permanente, una entidad transparente, definida como tal en el artículo 7, punto 18), de esta Norma Foral, realice total o parcialmente su actividad, siempre que dicha entidad esté íntegramente participada por una entidad de las previstas en el apartado 1 de este artículo, ya sea directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes.

Artículo 43.— *Entidad matriz última sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «régimen de deducibilidad de dividendos»: un régimen fiscal que aplique un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de una entidad deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares o eximiendo de impuestos a una entidad cooperativa;

b) «dividendo deducible»: con respecto a una entidad constitutiva sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos:

i) Una distribución de beneficios al titular de la participación de la entidad constitutiva que sea deducible de la renta imponible de la entidad constitutiva con arreglo a la legislación de la jurisdicción en la que esté radicada; o

ii) Un retorno a un socio de una cooperativa; y

c) «cooperativa»: una entidad que comercialice o adquiera colectivamente bienes o servicios por cuenta de sus socios y que esté sujeta a un régimen fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada que garantice la neutralidad fiscal con respecto a los bienes o servicios vendidos o adquiridos por sus socios a través de la cooperativa.

2. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán a las entidades matrices últimas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, y que estén sometidas a un régimen de deducibilidad de dividendos.

3. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado anterior se reducirán hasta cero, durante el período impositivo, en la cuantía de los dividendos repartidos en los 12 meses siguientes al término del período impositivo, siempre que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) Que los dividendos distribuidos estén sometidos a tributación, en sede del perceptor, a un tipo nominal de, al menos, el tipo impositivo mínimo, en el período impositivo que finalice dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del período impositivo de la entidad matriz última.

b) Que sea razonable esperar que el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad matriz última que reparte el dividendo y los impuestos pagados por los perceptores del mismo sea igual o superior a un importe igual al producto de dicho dividendo por el tipo impositivo mínimo.

4. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 2 de este artículo se reducirán hasta cero, durante el período impositivo, en la cuantía de los dividendos repartidos en los 12 meses siguientes al término del período impositivo, siempre que el perceptor sea:

a) Una persona física y el dividendo percibido sea un retorno cooperativo de una cooperativa de suministros.

b) Una persona física residente fiscal en la misma jurisdicción en la que radique la entidad matriz última siempre que ostente un porcentaje de participación directa en la entidad inferior o igual al 5 por ciento.

c) Una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones, distinto de una entidad de servicios de pensiones, en los términos definidos en el artículo 7 de esta Norma Foral, que sea residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última.

5. Los impuestos cubiertos de las entidades previstas en el apartado 2 de este artículo, se reducirán en la misma proporción en la que se han reducido las ganancias admisibles, de conformidad con los apartados 3 y 4 de este artículo. Asimismo, las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 2 de este artículo se reducirán en el importe del gasto por impuesto computado con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2.a) del artículo 12 de esta Norma Foral, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles del período.

6. Los apartados 3 a 5 de este artículo se aplicarán a cualquier entidad constitutiva, distinta de la prevista en el apartado 2, siempre que esté sometida a un régimen de deducibilidad de dividendos, y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Esté participada por la entidad prevista en el apartado 2 de este artículo, directamente o a través de una cadena de entidades constitutivas.

b) Sea residente en la jurisdicción de la entidad matriz última.

c) La entidad prevista en el apartado 2 de este artículo distribuya dividendos a perceptores que cumplan con los requisitos previstos en los apartados 3 y 4 de este artículo.

7. Los retornos cooperativos distribuidos por las cooperativas de suministros se entenderán sujetos a impuestos en el beneficiario cuando dicho retorno reduzca el gasto o coste deducible en el cálculo de las ganancias o pérdidas imponibles del destinatario.

Artículo 44.—*Sistemas tributarios de distribución admisibles*

1. La entidad constitutiva declarante podrá, respecto de sí misma o respecto de otra entidad constitutiva que esté sujeta a un régimen tributario de distribución admisible, optar por incluir el importe del impuesto de presunta distribución, calculado de conformidad con el apartado 3 siguiente, en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva en el período impositivo.

El ejercicio de la opción prevista en este artículo se realizará en los términos previstos en el artículo 51.2 de esta Norma Foral, y se aplicará a todas las entidades constitutivas que radiquen en una misma jurisdicción y estén sujetas a un régimen tributario de distribución admisible.

2. El importe del impuesto de presunta distribución será el menor de los dos importes siguientes:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) El importe necesario para ajustar al tipo impositivo mínimo el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, calculado de conformidad con el artículo 24 de esta Norma Foral.

b) El importe del impuesto que se habría adeudado si las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción hubieran distribuido todas sus ganancias sujetas al régimen tributario de distribución admisible durante ese período impositivo.

3. Cuando se ejercite la opción a la que se refiere el apartado 1 de este artículo, se creará una cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución para cada período impositivo y por jurisdicción.

El importe del impuesto de presunta distribución calculado para un determinado período impositivo y por jurisdicción, de conformidad con el apartado anterior, integrará la cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución del período impositivo.

Al término de cada período impositivo, los saldos pendientes de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución, determinados en períodos impositivos anteriores, se reducirán, comenzando por la cuenta más antigua y hasta anularse, en el siguiente orden:

a) Por los impuestos pagados por las entidades constitutivas durante el período impositivo en relación con las distribuciones reales o presuntas.

b) Por un importe igual al producto de las pérdidas admisibles netas de una jurisdicción determinada por el tipo impositivo mínimo.

4. Todo importe residual de las pérdidas admisibles netas, tras aplicar la letra b) del apartado anterior, multiplicado por el tipo impositivo mínimo, se trasladará a los períodos impositivos siguientes y reducirá cualquier importe residual de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución que permanezca tras la aplicación del apartado 3 anterior.

5. El saldo pendiente, en su caso, de la cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución el último día del cuarto período impositivo posterior a aquel en el que se creó dicha cuenta, reducirá los impuestos cubiertos ajustados previamente determinados en dicho período impositivo. El tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario en dicho período impositivo se volverá a calcular en consonancia, de conformidad con el artículo 32 de esta Norma Foral.

6. Los impuestos que se paguen en el período impositivo en relación con distribuciones reales o presuntas no se incluirán en los impuestos cubiertos ajustados en la medida en que reduzcan una cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución de conformidad con los apartados anteriores.

7. Cuando una entidad constitutiva que hubiese ejercitado la opción a que se refiere el apartado 1 de este artículo abandone el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud o la mayoría de sus activos se transmitan a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, o que no esté radicada en la misma jurisdicción, todo saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución creadas en períodos impositivos anteriores se considerará una reducción de los impuestos cubiertos ajustados para cada uno de esos períodos impositivos, de conformidad con el artículo 32 de esta Norma Foral.

A fin de establecer el impuesto complementario adicional adeudado en la jurisdicción, el importe que resulte de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se multiplicará por el cociente que resulte de dividir las ganancias admisibles de la entidad constitutiva que abandone el grupo o que transmita la mayoría de sus activos a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo entre las ganancias admisibles netas de la jurisdicción.

A tal efecto, las ganancias admisibles de la entidad constitutiva que abandone el grupo o que transmita la mayoría de sus activos a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo se determinarán de conformidad con el título IV de esta Norma Foral para cada período impositivo en el que exista un saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución para la jurisdicción, en

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

tanto que las ganancias admisibles netas para la jurisdicción se determinarán de conformidad con el artículo 24 de esta Norma Foral, para cada período impositivo en el que exista un saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución para la jurisdicción.

CAPÍTULO III

ENTIDADES DE INVERSIÓN Y ENTIDADES DE INVERSIÓN DE SEGUROS

Artículo 45.— *Determinación del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario*

1. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en el siguiente, tendrá la consideración de «entidad de inversión de seguros» una entidad que se ajustaría a la definición de fondo de inversión establecida en el artículo 7, punto 21), o de instrumento de inversión inmobiliaria establecido en el punto 30) del mismo precepto, si no se hubiera establecido en relación con los pasivos derivados de un contrato de seguro o un seguro de renta y no perteneciera en su totalidad a una entidad sujeta a regulación en la jurisdicción en la que radique como compañía de seguros.

2. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán cuando una de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de grupo nacional de gran magnitud:

a) Sea una entidad de inversión en los términos previstos en el artículo 7, punto 8), de esta Norma Foral o sea una entidad de inversión de seguros.

b) No tenga la consideración de entidad fiscalmente transparente en los términos previstos en el artículo 7 de esta Norma Foral.

c) No haya ejercitado la opción prevista en los artículos 46 y 47 de esta Norma Foral.

3. Para la entidad a la que se refiere el apartado anterior, el tipo impositivo efectivo se calculará por separado del tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que radique.

4. El tipo impositivo efectivo de la entidad a la que se refiere el apartado 1 de este artículo será el cociente resultante de computar:

a) En el numerador, los impuestos cubiertos ajustados de la entidad.

b) En el denominador, las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

Cuando dos o más entidades de inversión o entidades de inversión de seguros estén radicadas en una jurisdicción, su tipo impositivo efectivo se calculará tomando en consideración los impuestos cubiertos ajustados de tales entidades, así como las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

5. Los impuestos cubiertos ajustados de una entidad a la que se refiere el apartado 2 de este artículo serán la suma de:

a) Los impuestos cubiertos ajustados imputables a las ganancias admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

b) Los impuestos cubiertos atribuidos a la entidad de conformidad con el artículo 22 de esta Norma Foral.

En ningún caso se incluirá como impuesto cubierto ajustado de la entidad a que se refiere el apartado 2 de este artículo un impuesto cubierto devengado por dicha entidad que fuese imputable a ganancias no incluidas en la parte atribuible al grupo multinacional o al grupo nacional de gran magnitud.

6. El Impuesto Complementario de la entidad a la que se refiere el apartado 2 de este artículo será igual al producto del tipo de gravamen del Impuesto Complementario de la entidad por la diferencia entre las ganancias admisibles de la entidad y la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica calculada para dicha entidad.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

El tipo de gravamen del Impuesto Complementario de la entidad prevista en el apartado 2 de este artículo será un importe positivo igual a la diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de dicha entidad.

7. Cuando dos o más entidades de inversión o entidades de inversión de seguros estén radicadas en una jurisdicción, el tipo impositivo efectivo de dichas entidades se calculará tomando en consideración las ganancias admisibles de dichas entidades en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, así como los importes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica de dichas entidades.

8. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de una entidad a que se refiere este artículo se determinará de conformidad con el artículo 16 de esta Norma Foral.

Los costes salariales admisibles de los trabajadores que cumplan los requisitos previstos en esta Norma Foral y los activos materiales admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros, se reducirán en la proporción que resulte de dividir las ganancias admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros en la parte atribuible al grupo entre las ganancias admisibles totales de dicha entidad de inversión.

9. A efectos del presente artículo, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad a la que se refiere el apartado 2 de este artículo en la parte atribuible al grupo se determinarán de conformidad con el artículo 28 de esta Norma Foral, teniendo en cuenta únicamente las participaciones de quienes no hayan ejercitado las opciones previstas en los artículos 46 o 47 de esta Norma Foral.

Artículo 46.— *Entidad de inversión o entidad de inversión de seguros fiscalmente transparente*

1. Las entidades constitutivas titulares de las participaciones en una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrán optar por considerar dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros como entidad transparente, en los términos previstos en este artículo.

Dicha opción podrá ejercitarse por la entidad constitutiva declarante, en las condiciones previstas en el artículo 51 de esta Norma Foral.

2. Una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrá ser considerada como entidad fiscalmente transparente, en los términos del artículo 7, punto 18), de esta Norma Foral, si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Que la entidad constitutiva titular de las participaciones en la entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros esté sujeta a tributación, en la jurisdicción donde radique, por el valor razonable de sus participaciones o sometida a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de sus participaciones en la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros.

b) Que el tipo impositivo al que esté sometido dicho titular, con respecto a dichas rentas, sea igual o superior al tipo impositivo mínimo.

3. Si una entidad constitutiva ostenta indirectamente una participación en una entidad de inversión o en una entidad de inversión de seguros a través de una participación directa en otra entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, se considerará sujeta a tributación por el valor razonable de sus participaciones en la entidad indirectamente participada o sujeta a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de dichas participaciones, si la entidad constitutiva está sujeta a tributación por el valor razonable de sus participaciones en la entidad directamente participada o sujeta a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de dichas participaciones.

4. Si se revoca la opción prevista en este artículo, cualquier ganancia o pérdida derivada de la enajenación de un activo o pasivo ostentado por la entidad de inversión o

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

por la entidad de inversión de seguros se determinará partiendo del valor razonable del activo o pasivo el primer día del período en que se produzca la revocación de la opción.

Artículo 47.—*Régimen de distribución imponible*

1. Las entidades constitutivas titulares de las participaciones en una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrán optar por aplicar un método de distribución imponible con respecto a su participación en la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, en los términos previstos en este artículo.

Dicha opción podrá ejercitarse por la entidad constitutiva declarante, en las condiciones previstas en el artículo 51 de esta Norma Foral.

2. Una entidad constitutiva titular de las participaciones de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros podrá aplicar un método de distribución imponible con respecto a su participación en dicha entidad, siempre que:

a) La entidad constitutiva no sea, a su vez, una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros, y

b) Pueda esperarse razonablemente que la entidad constitutiva esté sujeta a tributación por las distribuciones de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros a un tipo impositivo igual o superior al tipo impositivo mínimo.

3. El método de distribución imponible a que se refiere el apartado anterior supondrá que:

a) Las distribuciones y las presuntas distribuciones de las ganancias admisibles de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros se incluyan en las ganancias admisibles de la entidad constitutiva a que se refiere el apartado 2 de este artículo, cuando esta haya recibido la distribución.

b) El importe de los impuestos cubiertos soportados por la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros que haya sido deducido, por el método del crédito, de la cuota tributaria de la entidad constitutiva a que se refiere el apartado 2 de este artículo, en su imposición personal, derivada de la distribución de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, se incluya en las ganancias admisibles y en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva a que se refiere dicho apartado 2 que haya recibido la distribución.

c) Se considere como ganancias admisibles de la entidad de inversión, en el período impositivo, la parte de las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, en los términos definidos en el apartado 4 siguiente, correspondiente al porcentaje de participación que ostente la entidad constitutiva a que se refiere el apartado 2 de este artículo, siempre que dichas ganancias admisibles netas no distribuidas se hubieran producido en el tercer periodo previo al período impositivo.

El importe del producto de dichas ganancias admisibles por el tipo impositivo mínimo se considerará un impuesto complementario de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el período impositivo.

d) Las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad de inversión o de una entidad de inversión de seguros y los impuestos cubiertos ajustados atribuibles a dichas ganancias, en el período impositivo, se excluyan del cálculo del tipo impositivo efectivo de conformidad con el título VI y con el artículo 45 de esta Norma Foral, con excepción del importe de los impuestos cubiertos a que se refiere la letra b) de este apartado.

4. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión o de una entidad de inversión de seguros las ganancias admisibles netas obtenidas en el tercer período previo al período impositivo, minoradas, hasta anularlas, en las siguientes cuantías:

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a) Los impuestos cubiertos de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros;

b) Las distribuciones y las presuntas distribuciones realizadas en favor de aquellos titulares de las participaciones de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, que no sean a su vez entidades de inversión o entidades de inversión de seguros, durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo;

c) Las pérdidas admisibles surgidas durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo; y

d) Cualquier importe de pérdidas admisibles surgidas durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo que exceda de las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros durante el período señalado, podrá ser trasladado a ejercicios posteriores.

5. No obstante lo previsto en el apartado anterior, las ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros no se reducirán en los siguientes importes:

a) El importe de las distribuciones o presuntas distribuciones que ya hubiesen reducido las ganancias admisibles netas no distribuidas de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros correspondientes a periodos anteriores, de conformidad con la letra b) del apartado anterior.

b) El importe de las pérdidas admisibles que ya hayan reducido las ganancias admisibles netas no distribuidas de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros en periodos anteriores, de conformidad con la letra c) del apartado anterior.

6. A efectos del presente artículo, existirá presunta distribución cuando se transmita una participación directa o indirecta en la propiedad de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros a una entidad que no pertenezca al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud y el importe de la presunta distribución será igual a la parte de las ganancias admisibles netas no distribuidas que correspondan a dicha participación directa o indirecta en la fecha de transmisión, determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior.

7. Si se revoca la opción prevista en este artículo, la parte correspondiente a la entidad constitutiva a que se refiere el apartado 2 de este artículo en las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros que se hubiesen producido en los tres periodos previos al período impositivo en que se ejercita la revocación se considerarán, en el importe que corresponda al término del período impositivo anterior a aquel en que se ejercite la revocación, como ganancias admisibles de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros en el período impositivo en que se lleve a cabo la revocación. A efectos de esta Norma Foral, el importe del producto de dichas ganancias admisibles por el tipo impositivo mínimo se considerará un impuesto complementario de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el período impositivo.

CAPÍTULO IV

ENTIDADES CONSTITUTIVAS DE PROPIEDAD MINORITARIA

Artículo 48.— *Entidad constitutiva de propiedad minoritaria*

1. A los efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) Entidad constitutiva de propiedad minoritaria: aquella entidad constitutiva sobre la que la entidad matriz última tenga una participación, directa o indirecta, en los fondos propios igual o inferior al 30 por ciento.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

b) Entidad matriz última de propiedad minoritaria: aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria que tenga, directa o indirectamente, una participación de control de otra entidad constitutiva de propiedad minoritaria. No tendrá tal consideración aquella sobre la que una entidad constitutiva de propiedad minoritaria tenga, directa o indirectamente, participaciones de control.

c) Subgrupo de propiedad minoritaria: una entidad matriz última de propiedad minoritaria y sus filiales de propiedad minoritaria.

d) Filial de propiedad minoritaria: aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria sobre la que una entidad matriz última de propiedad minoritaria tenga, directa o indirectamente, las participaciones de control.

2. Las entidades que formen parte de un subgrupo de propiedad minoritaria calcularán el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario de la jurisdicción en la que radiquen, de conformidad con lo previsto en esta Norma Foral, con la especialidad de que cada subgrupo de propiedad minoritaria se tratará como si fuera un grupo multinacional o nacional de gran magnitud separado.

Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de los miembros de un subgrupo de propiedad minoritaria quedarán excluidos a efectos del cómputo del tipo impositivo efectivo del grupo y de las ganancias admisibles netas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud de conformidad con los apartados 1, 2 y 3, respectivamente, del artículo 24 de la presente Norma Foral.

3. La entidad constitutiva de propiedad minoritaria que no forme parte de un subgrupo de propiedad minoritaria calculará el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario de conformidad con lo dispuesto en la presente Norma Foral, con la especialidad de que los mencionados cálculos se realizarán individualmente para dicha entidad.

Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva de propiedad minoritaria quedarán excluidos a efectos del cómputo del tipo impositivo efectivo del grupo y de las ganancias admisibles netas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud de conformidad con los apartados 1, 2 y 3, respectivamente, del artículo 24 de la presente Norma Foral.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación a aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria que sea una entidad de inversión.

TÍTULO XI
OBLIGACIONES FORMALES

CAPÍTULO I
OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR

Artículo 49.—*Obligación de información*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «entidad local designada», una entidad constitutiva de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud radicada en el territorio de aplicación del impuesto que haya sido designada por las demás entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales o grupo nacional de gran magnitud radicadas en el mismo territorio para presentar en su nombre la declaración informativa sobre el impuesto complementario o las notificaciones de conformidad con el presente artículo;

b) «acuerdo admisible de la autoridad competente», un acuerdo o convenio bilateral o multilateral entre dos o más autoridades competentes que prevea el intercambio automático de declaraciones informativas anuales del Impuesto Complementario.

2. Deberá presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determinen reglamentariamente, toda entidad constitutiva de

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicada en el territorio de aplicación del impuesto.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior y las demás comunicaciones y obligaciones formales exigidas en la presente Norma Foral y su normativa de desarrollo se presentarán ante la Diputación de Bizkaia cuando sea esta a quien corresponda la competencia inspectora en el Impuesto sobre Sociedades, o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de la entidad constitutiva o, en su caso, de la entidad designada por el grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, una entidad constitutiva no estará obligada a presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario si esta declaración ha sido presentada de conformidad con el presente artículo por:

a) Una entidad matriz última radicada en el territorio de aplicación del impuesto o en una jurisdicción, que tenga, en el periodo impositivo a efectos de intercambio de la información, un acuerdo admisible de la autoridad competente en vigor con el Reino de España.

b) Una entidad constitutiva, distinta de una entidad matriz última, radicada en el territorio de aplicación del impuesto designada por el grupo multinacional o por el grupo nacional de gran magnitud para presentar dicha información por cuenta de las entidades constitutivas radicadas en el territorio de aplicación del impuesto que formen parte del mismo.

c) Una entidad constitutiva, distinta de una entidad matriz última, designada por el grupo multinacional, que radique en otra jurisdicción con la que exista en el período impositivo, a efectos de intercambio de información, un acuerdo admisible de la autoridad competente en vigor con el Reino de España.

En el supuesto previsto en la letra b) anterior, existiendo varias entidades constitutivas radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, si una de ellas hubiera sido la entidad local designada por el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud para presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, será únicamente esta la obligada a presentar la declaración de conformidad con el apartado anterior, siempre que pudiera obtener toda la información necesaria para presentar la información de acuerdo con lo establecido en este artículo. En caso contrario, resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

Asimismo, en el supuesto de que una entidad constitutiva, radicada en el territorio de aplicación del impuesto, que no tenga la condición de entidad matriz última, hubiese sido designada por el grupo multinacional al que pertenezca para presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, deberá solicitar a la entidad matriz última del grupo multinacional la información correspondiente a dicho grupo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad constitutiva radicada en el territorio de aplicación del impuesto que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en la forma y el plazo que se determinen reglamentariamente.

4. La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario incluirá, entre otros y con las especialidades que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) La identificación de las entidades constitutivas, con sus números de identificación fiscal y, en su caso, la jurisdicción en la que estén radicadas, así como su categorización con arreglo a las disposiciones de la presente Norma Foral.

b) Sobre la estructura general del grupo, incluidas las participaciones de control, directas o indirectas, sobre las entidades constitutivas del grupo, así como información sobre las participaciones en entidades excluidas de la aplicación de las reglas del Impuesto Complementario y cualquier cambio en la configuración del

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

grupo que se hubiera producido durante el periodo impositivo al que se refiere la declaración.

c) La necesaria para el cálculo de:

i) El tipo impositivo efectivo para cada jurisdicción y el Impuesto Complementario de cada entidad constitutiva.

ii) El Impuesto Complementario de un miembro de un grupo de un negocio conjunto.

iii) La atribución a cada jurisdicción del importe del impuesto complementario.

d) Un registro de las opciones ejercitadas de conformidad con la presente Norma Foral.

e) Cualesquiera otros datos que sean relevantes a los efectos del fin de la presente declaración.

5. No obstante lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, cuando una entidad constitutiva radique en el territorio de aplicación del impuesto y la entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción que aplique normas que hayan sido valoradas como equivalentes a las normas de la presente Norma Foral, con arreglo al artículo 57 de esta Norma Foral, la entidad constitutiva o la entidad local designada presentará una declaración informativa sobre el Impuesto Complementario que contenga la siguiente información:

a) La necesaria para la aplicación del inciso iii) del apartado 3 del artículo 8, y en particular:

i) La identificación de todas las entidades constitutivas en las que una entidad matriz parcialmente participada ostente, directa o indirectamente, una participación en una entidad en cualquier momento del período impositivo y la estructura de dichas participaciones en la misma;

ii) La necesaria para calcular el tipo impositivo efectivo de las jurisdicciones en las que una entidad matriz parcialmente participada que ostente participaciones en entidades constitutivas identificadas en el inciso i) y el impuesto complementario adeudado; y

iii) La pertinente a tal efecto de conformidad con los artículos 27, 28 y 29 de esta Norma Foral.

b) La necesaria para la aplicación del apartado 2 del artículo 30, con inclusión de:

i) La identificación de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción de la entidad matriz última y la estructura de sus participaciones;

ii) La necesaria para calcular el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción de la entidad matriz última y el impuesto complementario adeudado de dicha entidad; y

iii) La necesaria para la atribución de dicho impuesto complementario aplicando la regla de beneficios insuficientemente gravados establecida en los artículos 30 y 31 de esta Norma Foral.

c) La información necesaria para la aplicación de un impuesto complementario nacional admisible por parte de cualquier jurisdicción que haya optado por aplicar dicho impuesto complementario.

6. La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario se presentará, en los términos que se determinen reglamentariamente, ante la Diputación de Bizkaia, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo, sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria quinta de esta Norma Foral. Cualquier otra comunicación pertinente se presentará asimismo ante la Diputación Foral de Bizkaia con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y en los términos que se determinen reglamentariamente.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Artículo 50.—*Régimen sancionador*

1. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa a que se refiere el artículo 49 de esta Norma Foral.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo.

La sanción y el límite máximo previstos en el párrafo anterior se reducirán a la mitad cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) de este apartado en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.

b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa a que se refiere el artículo 49 de esta Norma Foral.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo.

c) Las infracciones y sanciones reguladas en este apartado serán incompatibles con las establecidas en los artículos 203 y 204 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

2. Constituye infracción tributaria la falta de presentación en plazo de cualquiera de las comunicaciones a que se refieren, respectivamente, el apartado 3 del artículo 49 y el apartado 5 de la disposición transitoria tercera, ambos de esta Norma Foral. La sanción consistirá, respectivamente, en multa pecuniaria fija de 10.000 euros.

CAPÍTULO II

EJERCICIO DE LAS OPCIONES

Artículo 51.—*Ejercicio de las opciones*

1. Las opciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 9, los apartados 2, letra b), 3, 6 y 9 del artículo 12, y los artículos 46 y 47 de esta Norma Foral, se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y podrá renunciarse a las mismas una vez transcurridos cinco años desde el inicio de dicho período impositivo. La renuncia tendrá una duración mínima de cinco años contados desde el inicio del período impositivo en el que se produzca.

2. Las opciones a que se refieren, el apartado 7 del artículo 12, el apartado 2 del artículo 16, el apartado 1, letra b) del artículo 20, el apartado 1 del artículo 23, el apartado 1 del artículo 35, y el apartado 1 del artículo 44 de esta Norma Foral, se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique el ejercicio de la renuncia a la misma.

3. La opción a que se refiere el apartado 5 del artículo 19 de esta Norma Foral será irrevocable y se aplicará a partir del período impositivo en que se ejercite y en los sucesivos en los términos previstos en dicho precepto.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

4. Las opciones señaladas en los tres apartados anteriores se ejercitarán por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el apartado 2 del artículo 49 de esta Norma Foral y les resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las opciones señaladas en los apartados 1 y 2 anteriores podrán ser objeto de renuncia por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el apartado 2 del artículo 49 de esta Norma Foral y les resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria.

TÍTULO XII
GESTIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 52.—*Declaración tributaria*

1. Los contribuyentes, o en su caso, la entidad que tenga la consideración de sustituto del contribuyente, presentarán la autoliquidación del impuesto y procederán al pago de la deuda tributaria ante la Diputación de Bizkaia cuando le corresponda a esta la competencia exclusiva para su exacción, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 3 de esta Norma Foral.

En los casos de tributación a varias Administraciones según lo dispuesto en el citado artículo 3, se aplicarán las siguientes reglas:

— Primera. El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones correspondientes en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas correspondiente al último período impositivo del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del Impuesto Complementario.

— Segunda. Los contribuyentes o, en su caso, el sustituto del contribuyente, obligados a la presentación de la autoliquidación y al pago de la deuda tributaria del impuesto presentarán ante las Administraciones competentes para su exacción, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las autoliquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

2. Los contribuyentes o, en su caso, los sustitutos del contribuyente establecidos por esta Norma Foral deberán presentar la declaración tributaria por el Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determine por la persona titular del departamento de Hacienda y Finanzas, en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo, salvo que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria quinta de esta Norma Foral.

3. El sustituto del contribuyente podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Artículo 53.—*Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria*

1. Los sujetos pasivos obligados a presentar la declaración tributaria, en los términos previstos en el artículo 52 de esta Norma Foral o, en su caso, en la disposición transitoria quinta, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por la persona titular del departamento de Hacienda y Finanzas.

2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o vasco que estén inscritos en el Inventario o Registro correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 16/1985, de 25 de

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

junio, del Patrimonio Histórico Español, o legislación autonómica aplicable y en la Ley 6/2019, de 9 de mayo, de Patrimonio Cultural Vasco.

Artículo 54.—*Liquidación provisional*

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 121 y 132 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

TÍTULO XIII

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE

Artículo 55.—*Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios*

A los efectos de determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario la Administración tributaria aplicará las normas contables previstas en el artículo 11 de esta Norma Foral y demás normativa que resulte de aplicación.

Artículo 56.—*Inspección del impuesto*

1. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral de Bizkaia respecto de aquellos sujetos pasivos, que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la presente Norma Foral, apliquen la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia en este impuesto.

No obstante, la comprobación del volumen de operaciones señalado en los artículos 2 y 3 de la presente Norma Foral se realizará por la Diputación de Bizkaia respecto de las entidades del grupo cuyo volumen de operaciones se comprueba a las que sea de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades, o en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones tributarias. A estos efectos, la Diputación de Bizkaia solicitará la colaboración de los órganos inspectores de la Administración que tenga la competencia inspectora del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuando sea necesario realizar actuaciones con entidades cuya competencia en los citados impuestos no le corresponda. La colaboración de los órganos inspectores de la Administración no competente se plasmará en un informe que no tendrá efectos vinculantes frente a la Administración competente.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración vizcaína, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Si las actuaciones inspectoras se realizan por administración diferente de la Diputación Foral de Bizkaia, las mismas se entenderán realizadas sin perjuicio de las facultades que corresponden a esta Diputación en materia de comprobación e investigación, sin que estas actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Las proporciones para la atribución a cada entidad constitutiva del Impuesto Complementario nacional, del primario y del secundario serán fijadas en las comprobaciones por la Administración competente y surtirán efectos frente al contribuyente en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

TÍTULO XIV

EVALUACIÓN DE LA EQUIVALENCIA

Artículo 57.— *Evaluación de la equivalencia*

1. El marco jurídico aplicado en el Derecho nacional de una tercera jurisdicción se considerará equivalente a una regla de inclusión de rentas admisible establecida en esta Norma Foral, y no se tratará como un régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas siempre que cumpla las siguientes condiciones:

a) Exige el cumplimiento de un conjunto de normas con arreglo a las cuales la entidad matriz última de un grupo multinacional calculará y pagará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario con respecto a las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo del grupo multinacional.

b) Establece un tipo impositivo efectivo mínimo de, al menos, el 15 por ciento, por debajo del cual se considera que una entidad constitutiva tiene un nivel impositivo bajo.

c) A efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo mínimo, solo permite la combinación de rentas de entidades radicadas en la misma jurisdicción.

d) A efectos del cálculo de un impuesto complementario con arreglo a la regla de inclusión de rentas admisible equivalente, establece una deducción para todo impuesto complementario pagado en aplicación de la regla de inclusión de rentas admisible y para todo impuesto complementario nacional admisible.

2. Serán de aplicación los procedimientos de notificación simplificada a que se refiere el artículo 55 de la Directiva (UE) 2022/2523 cuando hayan sido acordados de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo.

TÍTULO XV

ORDEN JURISDICCIONAL

Artículo 58.— *Orden jurisdiccional*

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Norma Foral.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Disposición Transitoria Primera.— *Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición*

1. Se entenderá por periodo impositivo de transición el primer periodo impositivo en el que los contribuyentes a que se refiere el artículo 8 de esta Norma Foral deban aplicar por primera vez lo previsto en ella en relación con cada jurisdicción.

Sin perjuicio de lo anterior, se entenderá por periodo impositivo de transición el primer periodo en el que en la jurisdicción correspondiente no resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria cuarta de esta Norma Foral.

2. Para determinar el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción en el período impositivo de transición, así como el de cada uno de los periodos impositivos sucesivos, se tendrán en cuenta, a efectos de los impuestos cubiertos ajustados el valor de todos los activos y pasivos por impuesto diferido, siempre que estuvieran registrados o desglosados en los estados financieros de las entidades constitutivas de la jurisdicción, existentes al inicio del período impositivo de transición, salvo las excepciones previstas en los apartados siguientes.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Dicho valor será el menor entre aquel al que hayan sido registrados o desglosados en los estados financieros a que se refiere el párrafo anterior y el que resulte de su cálculo aplicando el tipo impositivo mínimo.

El valor que resulte aplicando el tipo impositivo mínimo será el resultado de multiplicar dicho tipo por el cociente de los activos por impuesto diferido correspondientes a créditos fiscales pendientes de aplicación, registrados o desglosados en los estados financieros, entre el tipo nominal del impuesto al que fueron registrados que correspondan al período impositivo anterior al de transición.

Sin perjuicio de lo anterior, los activos por impuesto diferido contabilizados a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo podrán valorarse al tipo impositivo mínimo si el contribuyente puede demostrar que dicho activo es atribuible a una pérdida que hubiese sido admisible de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma Foral.

No se tendrán en cuenta las variaciones que deriven de ajustes de valoración o del reconocimiento contable de un activo por impuesto diferido.

3. Los activos por impuesto diferido derivados de partidas que no debieran ser computadas a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con lo dispuesto en el título IV de esta Norma Foral no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo a que se refiere el apartado 2 anterior, cuando dichos activos se hayan generado en una transacción que haya tenido lugar con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y hasta el inicio del periodo impositivo de transición, o en su caso, que haya tenido lugar con posterioridad al período impositivo de transición y hayan sido registrados o desglosados en los estados financieros del referido período de transición.

A los efectos de este artículo, tendrá la consideración de transacción cualquier resolución o acuerdo derivado de una autoridad competente, incluida la modificación de cualquier resolución o acuerdo ya existente, siempre y cuando proporcione a la entidad constitutiva el derecho a obtener un beneficio fiscal que no hubiera surgido de no mediar dicha resolución o acuerdo.

A efectos del cálculo a que se refiere el apartado 2 anterior, no se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes activos por impuesto diferido:

a) Los activos por impuesto diferido que deriven de un acuerdo emitido por la autoridad competente concluido o modificado con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 siempre y cuando dicho acuerdo atribuya a la entidad constitutiva el derecho a obtener un beneficio fiscal que no hubiera surgido de no mediar dicho acuerdo.

b) Los activos por impuesto diferido derivados de una opción ejercitada por una entidad constitutiva con posterioridad al 30 de noviembre de 2021, siempre y cuando dicha opción cambie el tratamiento de una transacción dando lugar a un incremento de la renta imponible correspondiente a un periodo impositivo respecto del cual ya hubiera sido presentada la correspondiente declaración o siempre y cuando esta hubiera sido objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria.

c) Los activos o pasivos por impuesto diferido que se correspondan con una diferencia entre el valor fiscal y el valor contable de un activo o pasivo siempre y cuando el valor fiscal hubiera sido determinado de conformidad con un impuesto sobre beneficios empresariales cuya entrada en vigor se hubiera producido con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y con anterioridad al período impositivo de transición, aplicable en una jurisdicción que careciera previamente de tal impuesto.

Tampoco se tendrán en cuenta a efectos del cálculo a que se refiere el apartado 2 anterior, los activos por impuesto diferido que se correspondan con una pérdida fiscal generada más allá de los 5 años anteriores a la entrada en vigor de un impuesto sobre los beneficios empresariales, siempre que dicha entrada en vigor se hubiera producido con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y con anterioridad al período impositivo de transición, en una jurisdicción que careciera previamente de tal impuesto.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

El ingreso o gasto por impuesto diferido que se corresponda con los activos o pasivos por impuesto diferido señalados en las letras a), b) y c) anteriores, se excluirán igualmente del importe total del ajuste por impuesto diferido previsto en el artículo 20 y de los impuestos cubiertos simplificados previstos en la disposición transitoria cuarta, ambos de esta Norma Foral.

4. No obstante lo establecido en el apartado anterior, a los efectos del cálculo del importe total del ajuste por impuesto diferido previsto en el artículo 20 y de los impuestos cubiertos simplificados previstos en la disposición transitoria cuarta, ambos de dicha Norma Foral, se observarán las siguientes especialidades:

i) Para los activos por impuesto diferido previstos en las letras a) y b) del apartado anterior, se computará el gasto por impuesto diferido correspondiente a su reversión siempre y cuando dicha reversión se produzca en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 y antes de 1 de enero de 2026 y siempre que dichos períodos finalicen antes de 30 de junio de 2027. Para los activos por impuesto diferido previstos en la letra c) del apartado anterior, se computará el gasto por impuesto diferido correspondiente a su reversión siempre y cuando dicha reversión se produzca en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025 y antes de 1 de enero de 2027 y siempre que dichos períodos finalicen antes del 30 de junio de 2028.

ii) El importe acumulado del gasto por impuesto diferido computable durante los plazos señalados, con arreglo a lo dispuesto en el ordinal i) anterior, no podrá exceder del 20 por ciento de cada uno de los referidos activos por impuesto diferido originariamente registrados y calculados al tipo impositivo aplicable o al tipo impositivo mínimo si este fuera inferior.

5. No obstante lo previsto en el apartado 4 anterior, no se computarán los gastos por impuesto diferido que se correspondan con la reversión de un activo por impuesto diferido en la medida en que dicho activo resulte de:

i) un acuerdo emitido por la autoridad competente, de los previstos en la letra a) del apartado 3, siempre que éste haya sido concluido o modificado con posterioridad al 18 de noviembre de 2024.

ii) una opción ejercitada por una entidad constitutiva con posterioridad al 18 de noviembre de 2024 y que tenga los efectos retroactivos previstos en la letra b) del apartado 3.

iii) una diferencia entre el valor fiscal y el valor contable de un activo o pasivo cuando el valor fiscal hubiera sido determinado de conformidad con un impuesto sobre los beneficios empresariales que hubiera entrado en vigor con posterioridad al 18 de noviembre de 2024, de conformidad con lo establecido en la letra c) del apartado 3.

En ningún caso, a efectos de lo dispuesto en el apartado 4, el importe total del gasto por impuesto diferido correspondiente a la reversión de un activo por impuesto diferido previsto en las letras a), b) y c) del apartado 3 podrá superar el importe que hubiera debido revertir de conformidad con la normativa contable aplicable y el acuerdo alcanzado hasta el 18 de noviembre de 2024.

6. En caso de transmisión de activos entre entidades constitutivas con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y antes del inicio del periodo impositivo de transición, el valor de los activos adquiridos, distintos de existencias, será el valor contable de los activos transmitidos que figuren en los estados financieros de la entidad transmitente, en el momento de la transmisión, determinándose los activos y pasivos por impuesto diferido sobre dicho valor.

7. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el grupo multinacional o nacional de gran magnitud podrá tomar en consideración un activo por impuesto diferido asociado a la renta derivada de la transmisión, siempre que sea posible acreditar que la entidad transmitente ha satisfecho un impuesto sobre la renta derivada de dicha trans-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

misión, sin que en ningún caso incluya el activo por impuesto diferido a que se refiere el apartado 3, salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 4.

El activo por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior no podrá superar el menor de los dos siguientes importes:

i) El valor que resulte de multiplicar el tipo impositivo mínimo por la diferencia entre el valor fiscal del activo determinado de conformidad con la legislación de la jurisdicción en la que esté radicada la entidad adquirente y el valor a que se refiere el apartado 6 anterior.

ii) El impuesto satisfecho por la entidad transmitente sobre la renta derivada de la transmisión incrementado, en su caso, por el importe del activo por impuesto diferido correspondiente a la pérdida que se habría tenido en cuenta por la entidad transmitente con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 de esta disposición transitoria, si la renta derivada de la transmisión no hubiera sido deducible en el cálculo de la renta imponible en el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión.

El activo por impuesto diferido determinado con arreglo a lo dispuesto en este apartado se aplicará atendiendo a la depreciación registrada del activo correspondiente o, en su caso, cuando se transmita o se dé de baja. En todo caso, el reconocimiento de dicho activo por impuesto diferido no minorará el importe de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad adquirente.

8. Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra e) del apartado 5 del artículo 20 de esta Norma Foral, los activos por impuesto diferido que se correspondan con créditos fiscales registrados o desglosados en los estados financieros de la entidad constitutiva preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, existentes al inicio del periodo impositivo de transición, se tendrán en cuenta a los efectos de determinar el tipo impositivo efectivo del periodo impositivo de transición y, en su caso, de los periodos impositivos siguientes.

No obstante lo anterior, se excluirán del importe total del ajuste por impuesto diferido previsto en el artículo 20 y de los impuestos cubiertos simplificados previstos en la disposición transitoria cuarta, ambos de esta Norma Foral, los ingresos o gastos por impuesto diferido correspondientes a la reversión de los activos y pasivos por impuesto diferido señalados en las letras a), b) y c) del apartado 3, salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 4.

9. Si el valor al que han sido consignados los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior ha sido calculado utilizando un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, el importe de dichos activos por impuesto diferido será el importe de los activos por impuesto diferido que figuren en los estados financieros consolidados de la entidad constitutiva.

10. Si el valor al que han sido consignados los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 8 anterior ha sido calculado utilizando un tipo impositivo superior o igual al tipo impositivo mínimo, el importe de dichos activos por impuesto diferido será igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo mínimo por el cociente de los activos por impuesto diferido correspondientes a créditos fiscales pendientes de aplicación, registrados o desglosados en los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, entre el tipo nominal del impuesto al que fueron registrados que corresponda al período impositivo anterior al de transición.

Cuando en un periodo impositivo posterior al periodo impositivo de transición el tipo impositivo de una jurisdicción se modifique, se volverá a calcular el importe de los activos por impuesto diferido con arreglo a la fórmula determinada en el párrafo anterior, manteniendo el importe de los créditos fiscales que figuraban en los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

última al inicio del periodo impositivo en el que se ha producido la modificación del tipo impositivo. La variación del importe de los activos por impuesto diferido derivada del nuevo cálculo como consecuencia de la modificación del tipo impositivo no se incluirá en el importe total del ajuste por impuesto diferido en dicho periodo impositivo. Para determinar el ajuste por impuestos diferidos en el periodo impositivo en el que se ha efectuado el nuevo cálculo y en los siguientes, se partirá del importe del activo por impuesto diferido resultante del nuevo cálculo.

11. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 6 anterior, cuando el grupo pueda acreditar que la entidad transmitente ha satisfecho un impuesto sobre la renta derivada de la transmisión de los activos mencionados en dicho apartado 6, que sea igual o superior al resultado de multiplicar el tipo impositivo mínimo por la renta derivada de la transmisión, podrá aplicar lo previsto en el párrafo siguiente.

En tal caso, los activos adquiridos podrán valorarse por el valor contable registrado por la entidad adquirente en la fecha de adquisición que se haya determinado con arreglo a la norma de contabilidad financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros de la entidad adquirente, no resultando de aplicación lo dispuesto en el apartado 7 anterior.

12. En el caso de que la normativa reguladora del impuesto complementario nacional admisible calificado como puerto seguro de una jurisdicción no contemple lo previsto en los apartados 3 y 4, el grupo multinacional no podrá considerar que el impuesto complementario nacional de dicha jurisdicción sea cero con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 36 de esta Norma Foral.

En el supuesto previsto en el párrafo anterior, el grupo multinacional podrá aplicar lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 de esta Norma Foral.

Disposición Transitoria Segunda.— *Porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica*

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 16 de esta Norma Foral, el porcentaje del 5 por ciento se sustituirá, para cada período impositivo que comience a partir del 31 de diciembre de los años naturales que constan en la siguiente tabla, por el porcentaje establecido para dicho año:

Año de aplicación	Porcentaje aplicable (%)
2023	10
2024	9,8
2025	9, 6
2026	9,4
2027	9,2
2028	9,0
2029	8,2
2030	7,4
2031	6,6
2032	5,8

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de esta Norma Foral, el porcentaje del 5 por ciento se sustituirá, para cada período impositivo que comience a partir del 31 de diciembre en los años naturales que constan en la siguiente tabla, por el porcentaje establecido para cada año.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Año	Porcentaje (%)
2023	8
2024	7,8
2025	7, 6
2026	7,4
2027	7,2
2028	7,0
2029	6,6
2030	6,2
2031	5,8
2032	5,4

Disposición Transitoria Tercera.— *No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*

1. El impuesto complementario nacional, a que se refiere el artículo 27 de esta Norma Foral, de la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en el territorio de aplicación del impuesto y de la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en dicho territorio, cuando la matriz última sea una entidad excluida, será cero:

a) En los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.

b) En los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación del impuesto complementario por primera vez.

2. El Impuesto Complementario secundario a que se refiere el apartado 2 del artículo 31 de esta Norma Foral, de los contribuyentes a que se refiere el apartado 4 del artículo 8 de esta Norma Foral, será cero en los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional de dicho grupo.

3. Se considerará que un grupo multinacional se encuentra en la fase inicial de su actividad internacional si, en un periodo impositivo, se cumplen las siguientes condiciones:

a) Sus entidades constitutivas no radiquen en más de seis jurisdicciones distintas.

b) La suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional ubicadas en jurisdicciones distintas de la jurisdicción de referencia no supera el importe 50 millones de euros.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se entenderá por jurisdicción de referencia aquella en la que el importe total del valor neto contable de todos los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en dicha jurisdicción sea el más elevado en el periodo impositivo en el que el grupo multinacional entre por primera vez en el ámbito de aplicación del impuesto complementario.

4. El periodo de cinco años a que se refieren la letra a) del apartado 1 y el apartado 2 de esta disposición transitoria empezará a contar a partir del inicio del primer periodo impositivo en el que el grupo multinacional entre, por primera vez, en el ámbito de aplicación de este impuesto.

5. La entidad constitutiva declarante comunicará a la administración tributaria de la jurisdicción en la que radique el comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.

Cuando la entidad constitutiva declarante a que se refiere el artículo 49 de esta Norma Foral radique en el territorio de aplicación del impuesto comunicará a la Diputación

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Foral de Bizkaia, con arreglo a lo dispuesto en en el segundo párrafo del artículo 49.2 de esta Norma Foral, el comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional. Asimismo y en los mismos términos, la entidad constitutiva declarante de un grupo nacional de gran magnitud radicado en el territorio de aplicación del impuesto comunicará a la Diputación de Bizkaia el comienzo del período de cinco años previsto en la letra b) del apartado 1 de esta disposición transitoria. La comunicación a que se refiere este apartado se presentará en los términos que se determinen reglamentariamente.

Disposición Transitoria Cuarta.— *No exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible*

1. A efectos de lo establecido en esta disposición transitoria se entenderá por:

a) Información país por país admisible: una información país por país elaborada y presentada a la Administración tributaria pertinente utilizando estados financieros aceptables. La información país por país es la referida en el Informe final de la Acción 13 del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios «Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país»; en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad y, en el artículo 43.10 y 11 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

b) Estados financieros aceptables:

i) Los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

ii) Los estados financieros de cada entidad constitutiva siempre que estén elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada y la información contenida en tales estados financieros se haya registrado con arreglo a dicha norma contable y sea fiable.

iii) Los estados financieros de la entidad constitutiva que se utilizan para la preparación de la información país por país del grupo multinacional cuando dicha entidad no consolide bajo el método de integración global en los estados financieros consolidados de la entidad matriz únicamente por motivos de importancia relativa o materialidad.

c) Período transitorio: los períodos impositivos iniciados desde el 31 de diciembre de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2026.

d) Tipo transitorio:

— 15 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2023 y 2024.

— 16 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

— 17 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2026.

e) Ingresos brutos del grupo: el consignado en una información país por país admisible recibida por la Administración tributaria correspondiente del territorio de aplicación del impuesto para las jurisdicciones correspondientes.

f) Resultado antes del impuesto sobre beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga: importe del resultado antes del impuesto sobre beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga consignados en una información país por país admisible recibida por la Administración tributaria correspondiente del territorio de aplicación del impuesto para las jurisdicciones correspondientes.

g) Impuestos cubiertos simplificados: el gasto por impuesto sobre los beneficios empresariales registrado en los estados financieros de las entidades constitutivas de las jurisdicciones correspondientes, minorado en el importe de los im-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

puestos que no tengan la consideración de impuestos cubiertos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18 de esta Norma Foral, y en el gasto tributario relacionado con posiciones fiscales inciertas.

h) Tipo impositivo efectivo simplificado: el resultado de dividir el importe de los impuestos cubiertos simplificados entre los resultados antes del Impuesto sobre beneficios empresariales o del impuesto de naturaleza idéntica o análoga consignados en la información país por país admisible recibida por la Administración tributaria correspondiente del territorio de aplicación del impuesto para las jurisdicciones correspondientes.

2. El impuesto complementario regulado en esta Norma Foral será cero, durante el periodo transitorio a que se refiere esta disposición transitoria, para los contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional que presente una información país por país admisible, recibido por la Administración tributaria correspondiente del territorio de aplicación del impuesto, en relación con aquellas jurisdicciones y periodos impositivos respecto de los que se cumpla uno de los tres requisitos siguientes:

a) El importe de los ingresos brutos del grupo y el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo para la jurisdicción sea menor o igual a 10 millones de euros y a 1 millón de euros, respectivamente.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales sea nulo o negativo.

A efectos de calcular el importe de los ingresos brutos del grupo a que se refiere esta letra se tendrán en cuenta los ingresos brutos de las entidades constitutivas mantenidas para la venta que radiquen en la jurisdicción.

b) El tipo impositivo efectivo simplificado de la jurisdicción para cada período impositivo del período transitorio sea igual o superior al tipo transitorio establecido para dicho período.

c) Los resultados antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo sean menores o iguales al importe que corresponda a la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de tal jurisdicción determinada de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma Foral.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales sea nulo o negativo.

3. Reglas especiales:

a) Lo establecido en el apartado 2 de esta disposición transitoria se aplicará a los negocios conjuntos y a sus filiales a que se refiere el artículo 40 de esta Norma Foral como si fueran entidades constitutivas de un grupo multinacional separado, si bien a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles y de los ingresos brutos totales se partirá de lo registrado en los estados financieros aceptables.

b) Lo preceptuado en el apartado 2 de esta disposición transitoria no se aplicará a las entidades de inversión que se consideren residentes fiscales en una jurisdicción a efectos de la información país por país admisible, debiendo determinar su impuesto complementario de conformidad con lo previsto en esta Norma Foral, excepto que:

i) La entidad de inversión y todas las entidades constitutivas que sean partícipes de dicha entidad de inversión sean residentes en la misma jurisdicción;

ii) No se hayan ejercitado las opciones previstas en los artículos 46 y 47 de esta Norma Foral en relación con dicha entidad de inversión.

Cuando, de conformidad con lo anterior, proceda aplicar lo preceptuado en el apartado 2 de esta disposición transitoria, el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análo-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

ga, los ingresos brutos y los impuestos cubiertos de la entidad de inversión deberán tomarse en consideración, exclusivamente, en la jurisdicción de los titulares directos de sus participaciones, en la proporción a dichas participaciones, con independencia de la jurisdicción en la que conste la entidad de inversión en la información país por país.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra b), una entidad de inversión incluye una entidad de inversión de seguros.

c) Lo establecido en el apartado 2 de esta disposición transitoria no será de aplicación respecto de la jurisdicción de residencia de las entidades matrices últimas cuando estas sean entidades transparentes que apliquen lo dispuesto en el artículo 42 de esta Norma Foral o respecto de las entidades matrices últimas sujetas a un régimen de deducibilidad de dividendos que apliquen lo dispuesto en el artículo 43 de esta Norma Foral, salvo que estén participadas en su totalidad por personas admisibles.

Si una entidad matriz última aplica lo dispuesto en los artículos 42 o 43 de esta Norma foral, el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga se reducirá en la proporción que debe ser atribuida o distribuida a una persona admisible.

A efectos de los previsto en esta letra c), se entenderá por personas admisibles las previstas en las letras a) y b) de los apartados 2 y 3 del artículo 42 de la presente Norma Foral, cuando este sea de aplicación, y las previstas en las letras a), b) y c) del apartado 4 del artículo 43 de la presente Norma Foral, cuando este sea de aplicación.

d) Una pérdida neta de valor razonable no realizada superior a 50 millones de euros en una jurisdicción se excluirá del resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga. A estos efectos, se entenderá por pérdida neta del valor razonable no realizada la suma de todas las pérdidas, reducidas por cualquier ganancia, que surjan de los cambios en el valor razonable de participaciones en otra entidad, salvo que se trate de participaciones no significativas.

4. Lo establecido en el apartado 2 de esta disposición transitoria no se aplicará en relación con las siguientes entidades constitutivas o grupos multinacionales:

a) Entidades constitutivas sin residencia.

b) Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices a que se refiere el artículo 41 de esta Norma Foral cuando la información de los grupos combinados no esté incluida en una única información país por país admisible recibida por la Administración tributaria correspondiente del territorio de aplicación del impuesto.

c) Entidades constitutivas que radiquen en jurisdicciones respecto de las que se haya optado por la aplicación del régimen tributario de distribución admisible a que se refiere el artículo 44 de esta Norma Foral.

5. Si un grupo multinacional está dentro del ámbito de aplicación de esta Norma Foral y no aplica lo preceptuado en la presente disposición transitoria respecto de alguna de las jurisdicciones incluidas en la información país por país admisible en el periodo impositivo no podrá aplicarlo en relación con dicha jurisdicción en un período impositivo posterior.

6. Lo establecido en esta disposición transitoria se aplicará a los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2027 y que finalicen antes del 1 de julio de 2028.

Disposición Transitoria Quinta.— *Declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición*

1. No obstante lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 49 de esta Norma Foral, la declaración informativa sobre el impuesto complementario y las comunicaciones a que se refiere dicho artículo se presentarán ante la Administración tributaria hasta el último

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

2. La declaración tributaria a que se refiere el artículo 52 de esta Norma Foral deberá presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

Disposición Transitoria Sexta.—*No exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados*

Para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo no sea superior a 12 meses, se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026, el importe del impuesto complementario que resultaría de aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con el artículo 30 de esta Norma Foral, respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última, será cero, siempre y cuando la entidad matriz última haya estado sujeta a un impuesto que grave los beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento en cada uno de los periodos impositivos a los que resulte de aplicación la presente disposición.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Disposición Derogatoria Única.—*Derogación normativa*

Se derogan todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan o contradigan lo dispuesto en la presente Norma Foral.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición Final Primera.—*Modificación de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades*

Primero. Con vigencia exclusiva para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2025 y hasta el 31 de diciembre de 2035, se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el apartado 2 del artículo 21, que queda redactado en los siguientes términos:

«2. Los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios y los medios de transporte a los que se apliquen las reglas señaladas en la letra a) y en el primer y segundo párrafo de la letra d) del apartado 3 del artículo 31 de esta Norma Foral, adquiridos por los contribuyentes a que se refieren las letras a) y b) siguientes y en las condiciones establecidas en las mismas, podrán amortizarse, a partir de su entrada en funcionamiento, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto en la tabla que se recoge en el artículo 17 de esta Norma Foral, incluyendo los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa y los encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo siempre que su puesta a disposición se produzca dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

Podrán aplicar lo dispuesto en este apartado los siguientes contribuyentes:

a) Las medianas empresas a que se refiere el artículo 13 de esta Norma Foral.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

b) Los contribuyentes no incluidos en la letra a) anterior, únicamente respecto de los activos nuevos del inmovilizado material a los que se refiere el artículo 65 de esta Norma Foral que cumplan el resto de los requisitos establecidos en este apartado.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado, las inversiones en vehículos nuevos eléctricos de batería (BEV), eléctricos de autonomía extendida (REEV), eléctricos de células de combustible (FCV), eléctricos híbridos de células de combustible (FCHV), podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto en la tabla que se recoge en el artículo 17 de esta Norma Foral.

El importe correspondiente a la amortización a que se refiere el párrafo anterior deducido de la base imponible en todos los periodos impositivos no podrá superar los 20.000 euros por cada vehículo. No obstante, en caso de que se ejercite la opción de considerar deducible la totalidad del gasto dentro de los límites expuestos, al haber sido objeto de imputación la cantidad correspondiente en concepto de retribución en especie a la persona que lo utiliza, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien el contribuyente pruebe fehacientemente su afectación exclusiva al desarrollo de una actividad económica, dicho límite se elevará a 40.000 euros.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, no serán de aplicación las reglas en relación con los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte establecidas en el apartado 3 del artículo 31 a los importes correspondientes a los gastos contabilizados correspondientes a la amortización de dichos vehículos.

En el caso de que una misma persona utilice simultáneamente más de un vehículo de los referidos en este apartado, los límites señalados en el mismo se aplicarán por persona y año, con independencia del número de vehículos que utilice.»

Dos. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 65, que quedan redactados en los siguientes términos:

«1. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota líquida un 35 por 100 del importe de los gastos e inversiones que respondan a las siguientes tipologías:

a) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones de generación de energía proveniente de fuentes renovables, hidrogeno verde o combustibles renovables.

b) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas que consuman energía de fuentes renovables, hidrogeno verde o combustibles renovables.

c) Gastos e inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas que faciliten el transporte y la distribución exclusivamente de energía de fuentes renovables, hidrogeno verde o combustibles renovables.

d) Inversiones realizadas en equipamiento e instalaciones incluidas en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

e) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas destinados a la captación de gases y emisiones para su utilización, distribución, transporte, licuefacción, almacenamiento o transmisión, siempre que su destino sea la generación de energías

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

renovables, el almacenamiento geológico permanente o la utilización en procesos renovables.

f) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas destinados a la reducción, reciclado y valorización material de residuos, favoreciendo la economía circular.

2. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota líquida un 15 por 100 del importe de las siguientes inversiones:

a) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco.

b) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente:

a') Valorización energética de aquellos residuos que no puedan ser objeto de valorización material, no quedando incluidas a estos efectos las operaciones de eliminación.

b') Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias, con especial atención a las soluciones basadas en la naturaleza como mecanismos para regenerar los ecosistemas.

A estos efectos, se entenderá que las actuaciones no son voluntarias cuando sean consecuencia de una resolución administrativa vinculante u obligatoria. En todo caso, dará derecho a la deducción aquella parte de las inversiones que superen la actuación obligada por dicha resolución administrativa.

c') Minimización del consumo de agua y su depuración.

d') Sustitución de equipamiento e instalaciones actuales por instalaciones de mayor eficiencia en el uso de energía y recursos y la adquisición de nuevos equipos e instalaciones con las mejores técnicas disponibles (MTD) o técnicas emergentes (TE) en los Documentos Sectoriales de Referencia correspondientes (BREF), de acuerdo con lo previsto en la Directiva 2010/75/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, o normas equivalentes.

e´) Movilidad y Transporte sostenible, con exclusión del transporte realizado por vía terrestre, salvo el realizado mediante ferrocarril o tranvía.»

Tres. Se introduce un nuevo artículo 65 bis, con el siguiente contenido:

«Artículo 65 bis.— *Participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular*

1. Los contribuyentes de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen con mediación de establecimiento permanente que participen en la financiación de proyectos, realizados por otros contribuyentes, que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular establecidos en el artículo 65 de esta Norma Foral para generar el derecho a las deducciones establecidas en el mismo, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos establecidos en este artículo que será incompatible, total

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esos otros contribuyentes por aplicación de lo dispuesto en los preceptos citados.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo será necesario que tanto los contribuyentes que realicen el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular como los que participen en la financiación del mismo suscriban un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:

a) Identidad de los contribuyentes que participan en el proyecto.

b) Descripción del proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular.

c) Presupuesto del proyecto.

d) Forma de financiación del proyecto, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza el proyecto, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

e) Las demás cuestiones que reglamentariamente se establezcan.

3. Los contribuyentes que participen en la financiación del proyecto no podrán adquirir derechos de propiedad intelectual o industrial o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso del contribuyente que lo realice.

4. Cuando los contribuyentes opten por la aplicación del régimen establecido en este artículo, el contribuyente que realiza el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular no tendrá derecho a la aplicación del importe total o parcial correspondiente a las deducciones previstas en el artículo 65 de esta Norma Foral, y en su lugar, el contribuyente que participa en la financiación del mismo tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción prevista en el mencionado precepto, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al contribuyente que realiza el proyecto.

No obstante lo anterior, el contribuyente que participa en la financiación del proyecto no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto. El exceso podrá ser aplicado por el contribuyente que realiza el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular.

5. Para que el contribuyente que participa en la financiación del proyecto pueda aplicar lo previsto en este artículo, será necesario que los fondos que aporte sean utilizados para financiar los costes en los que incurra el contribuyente que realiza el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular durante el mismo ejercicio, aunque haya incurrido en ellos antes de recibir dichos fondos, o en los siguientes.

En los casos previstos reglamentariamente, en los que el contrato de financiación pueda formalizarse hasta antes de que comience el período voluntario de declaración del ejercicio en el que se inicie la ejecución material del proyecto, los fondos que se aporten hasta ese momento también podrán financiar los gastos en los que se haya incurrido durante el mencionado ejercicio de inicio de la ejecución material del proyecto.

6. En los supuestos en los que se produzca la intermediación de un tercero en la estructuración del contrato de financiación, y el coste correspondiente

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

a los honorarios que perciba ese tercero sea asumido por el contribuyente que realiza el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular, para que pueda aplicarse lo dispuesto en este artículo, será necesario que la financiación neta que perciba este último, una vez descontados dichos honorarios, sea de, al menos, el 78 por 100 del importe de la deducción que podrá acreditar el contribuyente que participa en la financiación por aplicación de lo dispuesto en este artículo.

En todo caso, los honorarios a percibir por el intermediario no podrán exceder de los que hubieran sido acordados en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

7. Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo será preceptivo que se obtenga el informe motivado o el certificado a que se refiere el apartado 4 del artículo 65 de esta Norma Foral, que deberá presentarse, junto con el mencionado contrato, en una comunicación a la Administración tributaria suscrita tanto por el contribuyente que realiza el proyecto que procure el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular, como por el que participa en su financiación con anterioridad al inicio del período voluntario de declaración correspondiente al período impositivo en el que comience el desarrollo del proyecto en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo, habrá que adjuntar a la comunicación a la que se refiere el párrafo anterior, el contrato formalizado con el intermediario que, en su caso, actúe en la estructuración del contrato de financiación.

8. Lo indicado en este artículo resultará igualmente aplicable a la participación en la financiación de proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular realizados por contribuyentes sujetos a la normativa de otro territorio, común o foral, siempre que en ella se regule una deducción equivalente a la establecida en el artículo 65 de esta Norma Foral, así como un régimen de participación en dichos proyectos equivalente al previsto en este artículo, si bien, limitado a la parte de la deducción y del régimen de participación en el proyecto que sea común a ambas normativas».

Cuatro. Se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 67, que queda redactada en los siguientes términos:

«b) Las contempladas en los artículos 65, 65 bis, 66 quater y 66 quinquies, cuyo límite será el 50 por 100 de la cuota líquida».

Segundo. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el apartado 4 del artículo 51, que queda redactado en los siguientes términos:

«4. La aplicación de lo dispuesto en este artículo no podrá dar lugar a una base imponible negativa ni al incremento de la misma, si bien, las cantidades no deducidas podrán ser deducidas en los períodos impositivos siguientes, respetando igual límite, aunque en tal caso, el plazo de cinco años a que se refiere el apartado 1 de este artículo comenzará a contarse desde el último período impositivo en que se haya minorado la base imponible en el importe de la compensación regulada en este artículo».

Dos. Se introducen cinco nuevos párrafos, a continuación del primero, en el apartado 1 del artículo 55, con la siguiente redacción:

«No obstante, el contribuyente también podrá calcular en límite del 50 por 100 al que se refiere el párrafo anterior sobre el sumatorio de las bases imponibles positivas previas a dicha compensación que se generen durante un blo-

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

que de 5 periodos impositivos consecutivos, en cuyo caso se podrá compensar hasta el 100 por 100 de las bases imponibles positivas generadas en cada uno de los primeros 4 ejercicios, debiendo proceder el contribuyente en el quinto y último periodo impositivo del bloque como se dispone a continuación:

a) Si el sumatorio del importe de las bases imponibles negativas compensadas en los 4 ejercicios anteriores no supera el límite del importe correspondiente al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas durante el periodo impositivo y los 4 anteriores, el contribuyente podrá compensar el remanente, si lo hubiera, hasta dicho límite, con la base imponible positiva generada en el quinto periodo impositivo.

b) Si el sumatorio del importe de las bases imponibles negativas compensadas en los 4 ejercicios anteriores supera el límite del importe correspondiente al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas durante el propio periodo impositivo y los 4 anteriores, el contribuyente deberá realizar un ajuste positivo de la base imponible en el quinto periodo impositivo por importe del exceso compensado sobre dicho límite adicionando al mismo un 15 por 100 de dicho importe.

Cuando el contribuyente opte por calcular el límite al que se refiere este apartado sobre el sumatorio de las bases imponibles positivas generadas durante un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, deberá manifestar dicha elección al presentar la autoliquidación del primer periodo impositivo en el que la opción vaya a ser de aplicación. A estos efectos, los ejercicios que formen parte de uno de los bloques de 5 periodos impositivos consecutivos a los que se refiere este apartado no podrán formar parte de otro de estos bloques.

Asimismo, en caso de que el contribuyente opte por calcular tanto el límite de la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere este apartado como el límite a la aplicación de deducciones en cuota líquida a que se refiere el artículo 67.1 de esta Norma Foral en función de un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, ambos conceptos deberán aplicarse respecto del mismo bloque de periodos impositivos».

Tres. Se modifica el apartado 8 del artículo 60, que queda redactado en los siguientes términos:

«8. Las cantidades no deducidas podrán deducirse de las cuotas íntegras de los periodos impositivos que concluyan en los treinta años inmediatos y sucesivos. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las cantidades deducidas conforme a lo previsto en el apartado 5 de este artículo».

Cuatro. Se añaden cinco párrafos al final del artículo 67.1, con el siguiente contenido:

«No obstante, el contribuyente también podrá calcular los mencionados límites del 35 por 100, 50 por 100 y 70 por 100 en los términos dispuestos en los párrafos anteriores sobre el sumatorio de la cuota líquida correspondiente a un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, en cuyo caso el importe de la deducción podrá alcanzar hasta el 100 por 100 de la cuota líquida correspondiente a cada uno de los primeros 4 ejercicios, debiendo proceder el contribuyente en el quinto y último periodo impositivo del bloque como se dispone a continuación:

a) Si el sumatorio del importe de las deducciones previstas en este Capítulo aplicadas en los 4 ejercicios anteriores no supera los mencionados límites del 35 por 100, 50 por 100 y 70 por 100 del sumatorio de la cuota líquida correspondiente al periodo impositivo y a los 4 anteriores, el contribuyente podrá deducir el remanente, si lo hubiera, hasta dicho límite, de la cuota líquida del quinto periodo impositivo.

b) Si el sumatorio del importe de las deducciones previstas en este Capítulo aplicadas en los 4 ejercicios anteriores supera los mencionados

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

límites del 35 por 100, 50 por 100 y 70 por 100 del sumatorio de la cuota líquida correspondiente al periodo impositivo y a los 4 anteriores, el contribuyente deberá añadir a la cuota líquida del quinto periodo impositivo el importe correspondiente al exceso deducido sobre dicho límite adicionando al mismo un 5 por 100 de dicho importe.

Cuando el contribuyente opte por calcular el límite al que se refiere este apartado sobre el sumatorio de la cuota líquida correspondiente a un bloque de 5 periodos impositivos, deberá manifestar dicha elección al presentar la autoliquidación del primer periodo impositivo en el que la opción vaya a ser de aplicación. A estos efectos, los ejercicios que formen parte de uno de los bloques de 5 periodos impositivos consecutivos a los que se refiere este apartado no podrán formar parte de otro de estos bloques.

Asimismo, en caso de que el contribuyente opte por calcular tanto el límite a la aplicación de deducciones en cuota líquida a que se refiere este apartado como el límite de compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 55 de esta Norma Foral en función de un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, ambos conceptos deberán aplicarse respecto del mismo bloque de periodos impositivos».

Cinco. Se modifica el apartado 2 del artículo 67, que queda redactado en los siguientes términos:

«2. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando iguales límites, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los treinta años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este Capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos».

Seis. Se modifica el artículo 92, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 92.—*Compensación de bases imponibles negativas*

1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 55 de esta Norma Foral.

A estos efectos, el límite del 50 por 100 al que se refiere el artículo 55 de esta Norma Foral también podrá calcularse sobre el sumatorio de las bases imponibles positivas del grupo previas a dicha compensación que se generen durante un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, en cuyo caso se podrá compensar hasta el 100 por 100 de las bases imponibles positivas generadas por el grupo en cada uno de los primeros 4 ejercicios, debiendo precederse en el quinto y último periodo impositivo del bloque como se dispone a continuación:

a) Si el sumatorio del importe de las bases imponibles negativas compensadas por el grupo en los 4 ejercicios anteriores no supera el límite del importe correspondiente al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas por el grupo durante el periodo impositivo y los 4 anteriores, se podrá compensar el remanente, si lo hubiera, hasta dicho límite, con la base imponible positiva generada por el grupo en el quinto periodo impositivo.

b) Si el sumatorio del importe de las bases imponibles negativas compensadas por el grupo en los 4 ejercicios anteriores supera el límite del importe correspondiente al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas por el grupo durante el propio periodo impositivo y los 4 anteriores, se deberá realizar un ajuste positivo de la base imponible del grupo en el quinto periodo impositivo por importe

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

del exceso compensado sobre dicho límite adicionando al mismo un 15 por 100 de dicho importe.

2. Las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite del 50 por 100 cuando así proceda, de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 90 y 91 de esta Norma Foral».

Siete. Se modifica el apartado 4 de la Disposición Transitoria Vigesimoquinta, que queda redactado en los siguientes términos:

«4. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las declaraciones de los períodos impositivos que concluyan en los treinta años inmediatos y sucesivos».

Tercero. Con efectos para el primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2025, se modifican el primer párrafo del apartado 3 y el apartado 5, y se introduce un nuevo apartado 6, todo ello en el artículo 59 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, que quedan redactados en los siguientes términos:

«3. La aplicación de deducciones sobre la cuota líquida para determinar la cuota efectiva de los contribuyentes que obtengan bases imponibles positivas, con excepción de las deducciones a que se refieren los artículos 62 a 64, 64 bis, 65, 65 bis, 66 quater y 66 quinquies de esta Norma Foral, no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior, con carácter general, al 17 por ciento del importe de la base imponible. En el caso de las entidades a que se refiere el apartado 7 del artículo 56 de esta Norma Foral, este porcentaje será del 13 por ciento.»

«5. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no resultará de aplicación a las entidades que tributen a los tipos de gravamen establecidos en los apartados 2, 4 y 5 del artículo 56 de esta Norma Foral, ni a las entidades sujetas al Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, que no tengan la consideración de entidades excluidas a efectos de dicho impuesto.

6. Cuando el contribuyente haya optado por calcular el límite a la aplicación de deducciones en cuota líquida a que se refiere el artículo 67 de esta Norma Foral en función de un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se calculará por referencia al referido bloque de 5 años, debiendo en su caso el contribuyente añadir a la cuota líquida del quinto periodo impositivo el importe necesario para alcanzar la tributación mínima requerida, adicionando al mismo un 5 por 100 de dicho importe».

Cuarto. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2026:

— Los apartados 5 y 6 del artículo 59, en su redacción dada por el apartado Tercero anterior, pasarán a ser los apartados 6 y 7 de dicho artículo.

— El primer párrafo del apartado 3 del artículo 59 incluirá la referencia al artículo 65 bis en los mismos términos establecidos en el apartado Tercero anterior.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

Disposición Final Segunda.— *Modificación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Primero. Con efectos desde el 1 de enero de 2025, se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Uno. Se introduce una nueva letra i) en el artículo 43 y se modifica el último párrafo de dicho artículo, con la siguiente redacción:

«i) Las derivadas de las transmisiones de criptoactivos fungibles, cuando el o la contribuyente hubiera adquirido activos del mismo tipo dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.»

«En los casos previstos en las letras g), h) e i) anteriores las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.»

Dos. Se introduce una nueva letra p) en el apartado 1 del artículo 47, con la siguiente redacción:

«p) De la transmisión a título oneroso de criptoactivos fungibles, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor de referencia fijado como resultado de la oferta y la demanda en el mercado en el momento en que se produzca dicha transmisión, o por el precio pactado cuando sea superior a dicho valor de referencia».

Tres. Se modifica el apartado 2 del artículo 47, que queda redactado en los siguientes términos:

«2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b), c), d) y p) del apartado anterior, y de aquellas transmisiones lucrativas de los mismos activos señalados en las citadas letras, cuando existan valores homogéneos o criptoactivos fungibles del mismo tipo, se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

A los efectos establecidos en esta Norma Foral, se considerarán criptoactivos fungibles de un mismo tipo las unidades o fracciones de unidades que tengan su origen en un mismo protocolo informático y posean las mismas características».

Cuatro. Se modifican los apartados 1 y 4 del artículo 88, que quedan redactados en los siguientes términos:

«1. Los y las contribuyentes por este Impuesto podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo III del Título V de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

No obstante, en el caso de aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 64 bis, 65 bis y 66 quinquies de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades el límite será del 25 por ciento. Este límite será asimismo de aplicación cuando se imputen a los y las socias de agrupaciones de interés económico las deducciones previstas en el artículo 66 quater de esta Norma Foral, siempre que las aportaciones realizadas a dichas agrupaciones deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables.»

«4. Para la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 64 bis, 65 bis y 66 quinquies de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades,

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

será necesario que se formalice el contrato de financiación al que se refieren los mencionados artículos en los plazos establecidos reglamentariamente y, en todo caso, antes de que comience el período voluntario de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del financiador.

En este mismo plazo deberán presentarse las comunicaciones a las que se refieren el número 7 de los artículos 64 bis y 65 bis y el número 10 del artículo 66 quinquies del Impuesto sobre Sociedades.»

Segundo. Con efectos desde el 1 de enero de 2026, se modifica la letra b) del artículo 87.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que queda redactada en los siguientes términos:

«b) Las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente y siempre que las cantidades que hayan generado el derecho a la deducción se destinen, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Las cantidades depositadas en cada periodo impositivo que hayan sido objeto de deducción deberán destinarse a la finalidad prevista en el párrafo anterior antes de finalizar el periodo impositivo en el que se cumplan 6 años desde el devengo del impuesto correspondiente a los periodos impositivos en que se practicó la deducción.

No obstante, el plazo previsto en el párrafo anterior será de 10 años cuando a la fecha de devengo del impuesto del año de apertura de la cuenta la persona titular tenga una edad inferior a 36 años».

No darán derecho a deducción las cantidades que se depositen en la cuenta una vez transcurrido el plazo de 6 años, o 10 años en su caso, desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al periodo impositivo de apertura de la misma.

Se entenderá que no se incumple el requisito de disposición cuando las cantidades depositadas que hayan generado el derecho a la deducción se repongan o se aporten íntegramente a la misma o a otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto.

No se entenderá incumplido el requisito del destino del importe de la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el supuesto de fallecimiento de la persona contribuyente antes de la finalización de los plazos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de esta letra.

Las cantidades depositadas en las cuentas a que se refiere la presente letra, que hayan generado el derecho a la deducción, no podrán volver a ser objeto de deducción cuando se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual».

Tercero. Con efectos a partir del 18 de septiembre de 2025 se adiciona un número 39 al artículo 9 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el siguiente contenido:

«39. Las compensaciones económicas para las víctimas del amianto previstas en el Real Decreto 483/2025, de 17 de junio, por el que se establecen los requisitos y se regula el procedimiento para reconocer el derecho a la compensación económica para las víctimas del amianto, en desarrollo de la Ley 21/2022, de 19 de octubre, de creación de un fondo de compensación para las víctimas del amianto».

Disposición Final Tercera.—*Habilitación normativa*

1. Se autoriza a la Diputación Foral de Bizkaia y a la persona titular del departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la aplicación de lo dispuesto en la presente Norma Foral.

cve: BOB-2025a239-(I-1369)

2. Se habilita a la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar, conforme al artículo 11.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, disposiciones interpretativas o aclaratorias de esta Norma Foral, que podrán recoger, en su caso, los criterios interpretativos derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea.

Disposición final cuarta.—*Entrada en vigor*

La presente Norma Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2025, sin perjuicio de los efectos concretos contemplados en la misma.

En Bilbao, a 12 de diciembre de 2025.—La Secretaria Primera de las Juntas Generales, Jane Eyre Urquieta Zuzaeta.—La Presidenta de las Juntas Generales, Ana Otadui Biteri

cve: BOB-2025a239-(I-1369)