

Análisis de la Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se modifica el Concierto Económico con el País Vasco

La Ley 3/2025, por la que se modifica el Concierto Económico con el País Vasco, ha introducido una serie de novedades tributarias que afectan a múltiples figuras impositivas, algunas ya concertadas y otras nuevas, como el impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras o el impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco.

AITOR SOLOETA ERASO

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

ZURIÑE MARTÍNEZ ANDUEZA

Consultora del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Concierto Económico vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, prevé la posibilidad de su modificación en supuestos tales como la reforma del ordenamiento jurídico tributario del Estado que atañe a la concertación de los tributos, la alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o la creación de nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta; el objeto de ello es

el de adaptar la norma a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento.

Pues bien, desde la última reforma del concierto, en abril del 2023, se han producido cambios en el ordenamiento tributario que han justificado de nuevo su modificación por medio de la Ley 3/2025, de 29 de abril, lo que ha afectado a múltiples figuras impositivas, algunas ya concertadas y otras nuevas:

- Así, en primer lugar, se ha actualizado la cifra umbral del volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15, 19, 27 y 36 del concierto, fijándola en doce millones de euros (en lugar de los diez millones que estipulaba hasta ahora la normativa), a efectos del *impuesto sobre sociedades* —para determinar la normativa aplicable, la exacción y la competencia de inspección—, del *impuesto sobre el valor añadido* —a efectos de determinar la exacción y la competencia de inspección— y del *impuesto sobre actividades de juego* —para la determinación de la competencia de inspección—. Tales modificaciones serán de aplicación, como prevé la disposición transitoria primera, a los periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero del 2026.
- En relación con el *impuesto sobre el valor añadido*, se permite que los contribuyentes forales apliquen el sistema diferido a la importación. Se añade así una nueva disposición adicional séptima al concierto con una cláusula de colaboración entre las Administraciones tributarias en el ámbito del régimen de diferimiento del impuesto a la importación que habilita a aquéllas a adoptar mecanismos para facilitar que los sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado ejerzan la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, aquéllos podrán deducir el impuesto devengado a la importación en las autoliquidaciones presentadas en territorio foral, compensándolo así con las cuotas repercutidas.
- Por otra parte, se han implantado otros cambios relevantes a consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 7/2024,

de 20 de diciembre, por la que se crearon tres nuevas figuras tributarias que ahora se incorporan al concierto:

a) ***Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud***

Este impuesto, resultado de la transposición de la Directiva 2022/2523 para cumplir con el llamado Pilar 2 del programa EBTB (erosión de la base imponible y traslado de beneficios —BEPS por su sigla en inglés—) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se incorpora al Concierto Económico como tributo concertado de normativa autónoma.

A efectos de determinar la normativa aplicable, común o foral, se establece una diferenciación entre dos tipos de grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud: 1) los que cuentan 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, y 2) los grupos que no cumplen lo anterior.

Para los primeros, la normativa aplicable será la que resulte de aplicación al sustituto del contribuyente —la normativa foral del impuesto sobre sociedades o, en su caso, la del *impuesto sobre la renta de no residentes* correspondientes al último periodo impositivo de los mismos que finalice o hubiera finalizado a la fecha de devengo del impuesto complementario—.

Por su parte, a los contribuyentes que formen parte del segundo tipo de grupos se les aplicará la normativa autónoma cuando el sustituto del contribuyente del grupo multinacional o de gran magnitud tenga su domicilio fiscal en el País Vasco (salvo cuando el volumen de las operaciones de dicho grupo hubiese excedido de doce millones de euros en el ejercicio anterior y en dicho ejercicio el grupo hubiese realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones), siendo de aplicación la normativa común cuando dicho domicilio fiscal esté en tal territorio (con la salvedad apuntada anteriormente en relación con el volumen de operaciones de grupo, en este caso, cuando se hubieran realizado en el País Vasco).

La entidad que tenga la consideración de sustituto del contribuyente presentará la autoliquidación del impuesto y pagará la deuda tributaria ante las Administraciones competentes, común o foral, en función, bien de su domicilio fiscal, bien en idéntica proporción a su volumen de operaciones realizada en cada territorio cuando el volumen de operaciones exceda de doce millones. A esos efectos, en el caso de los contribuyentes que hubieran tributado aplicando el régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales, se atenderá en todo caso al volumen de las operaciones del grupo fiscal.

Por otra parte, el artículo 20 *bis* del Concierto Económico recoge también que la declaración informativa y las demás comunicaciones y obligaciones formales exigidas en la normativa del impuesto complementario se

presentarán ante la Administración 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. A esos efectos se concreta que la competencia inspectora corresponderá a la Administración tributaria cuya normativa sea aplicable, salvo en lo que respecta a la competencia para la comprobación del volumen de operaciones, que realizará la Administración común o la foral «en función de que las entidades del grupo cuyo volumen de operaciones se comprueba apliquen en el Impuesto sobre Sociedades, o en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, normativa de territorio común o foral».

b) *Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras*

El artículo 20 *ter* del concierto regula este impuesto, configurado como un tributo concertado de normativa autónoma, fijando los puntos de conexión en lo que respecta a la normativa aplicable y a la inspección del impuesto, atendiendo a la normativa foral o común del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes que resulte de aplicación a cada contribuyente.

En cuanto a la exacción, se atiende al volumen de operaciones efectuado por el contribuyente a lo largo del periodo impositivo en cada territorio aplicando las reglas previstas en el artículo 15 del concierto —donde

se prevé que corresponde a las diputaciones forales la exacción del impuesto sobre sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de doce millones de euros, en cuyo caso los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las diputaciones forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción con el volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio—.

c) *Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco*

En el caso de este tributo, al ser un impuesto especial de fabricación, le resultan aplicables las reglas de concertación recogidas en el artículo 33 del concierto —apartados 1 y 2—, lo que hace innecesaria la aprobación de puntos de conexión específicos para esta figura tributaria. Se aclara en la disposición transitoria sexta que la exacción de este impuesto que se devengue cuando entre en vigor, por la tenencia en ese momento de productos objeto del impuesto, corresponderá a la Administración del Estado o a la diputación foral competente por razón del territorio donde aquéllos es-

tén almacenados con fines comerciales a dicha fecha.

- Además de todo lo anterior, se modifica la configuración del *impuesto sobre la renta de no residentes*, que pasa a ser un impuesto concertado de normativa autónoma para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, de forma que, cuando de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco, se aplicará la normativa foral de la diputación correspondiente.

La gestión e inspección del impuesto la realizará la Administración que resulte competente para la exacción, excepto en el caso de algunas retenciones sobre determinadas rentas, donde tales funciones se atribuyen a la Administración común o foral cuya normativa se aplique al pagador de aquéllas.

- Por otra parte, se amplía la competencia normativa de las diputaciones forales sobre obligaciones formales y normas de gestión en relación con un buen número de *impuestos indirectos* de regulación estatal.
- Por último señalamos que, salvo en lo que se refiere al aumento de la cifra umbral de volumen de operaciones de diez a doce millones de euros, el resto de las modificaciones apuntadas han entrado en vigor el pasado 1 de mayo del 2025.