

Nuevo sistema de compensación de créditos fiscales en el IS del País Vasco

El cálculo de los límites máximos en la aplicación de las BINs y deducciones puede efectuarse en bloques de cinco ejercicios consecutivos

España | Legal Flash | Abril 2026

ASPECTOS CLAVE

- En los tres territorios forales del **País Vasco** se ha aprobado recientemente una modificación en las respectivas normas del **Impuesto sobre Sociedades (IS)** que afectan a la **aplicación de créditos fiscales** en dicho impuesto.
- Las tres normativas se han modificado de forma coincidente, para introducir un **sistema de cálculo opcional** y que añade **flexibilidad en el importe máximo de bases imponibles negativas y deducciones** que se pueden aplicar.
- En concreto, las modificaciones aprobadas permiten que los contribuyentes del IS **calculen los límites en bloques de cinco periodos impositivos**, en lugar de ejercicio a ejercicio.
- En este legal flash detallamos los aspectos más relevantes de esta forma de cálculo y los **efectos** que se derivan de una **incorrecta previsión** del resultado contable y base imponible de los ejercicios venideros.





Introducción

Recientemente las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos del País Vasco han aprobado sendas Normas Forales que han introducido, con efectos para los **períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades (IS)** iniciados a partir de 1 de enero de 2025, **modificaciones** relevantes en las correspondientes Normas Forales del IS en lo que se refiere al **cálculo del límite máximo** para la **compensación de bases imponibles negativas (“BINs”)** y la **aplicación de deducciones**. En concreto, las Normas Forales aprobadas son: En el caso de **Gipuzkoa**, la [Norma Foral 2/2025](#), de 24 de noviembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las modificaciones del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobadas por la Ley 3/2025, de 29 de abril, y se aprueban otras modificaciones tributarias. En el caso 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. Y en el caso de **Álava**, [Norma Foral 21/2025](#), de 19 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2026.

Concretamente, la nueva regulación ofrece a los contribuyentes del IS, entidades y grupos fiscales, la posibilidad de que, **en lugar de calcular el importe máximo de compensación BINs y de aplicación de deducciones** en un periodo impositivo, **por referencia**, respectivamente, a la base imponible positiva previa y a la cuota líquida del **propio ejercicio**, dicho **cálculo se haga por referencia a un bloque de cinco periodos impositivos** consecutivos.

Esto es, en el caso de las **BINs**, calculando el **límite máximo del 50 por 100** sobre el sumatorio de las bases imponibles positivas previas a dicha compensación que se generen durante un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos. Y, en el caso de las **deducciones**, calculando el **límite**, ya sea el general del 35 por 100 o los incrementados del 70 por 100 y 50 por 100, **sobre el sumatorio de la cuota líquida correspondiente a dicho periodo de 5 ejercicios**.

Funcionamiento e implicaciones prácticas

La primera conclusión evidente es que, mediante este nuevo sistema, los contribuyentes podrán **compensar BINs y/o aplicar deducciones con mayor flexibilidad**, ya que en cada uno de los **primeros cuatro ejercicios** del bloque se podrán **superar los límites** que existían hasta la fecha, pudiendo alcanzar hasta el 100 por 100 de la base imponible positiva y/o de la cuota líquida (respectivamente), evitando o minimizando la tributación en esos ejercicios, con el consiguiente efecto financiero.

En cualquier caso, y como contrapartida, en el **quinto y último periodo impositivo del bloque** en cuestión se deberá realizar una **comparativa** conjunta del periodo de los cinco ejercicios, a los efectos de determinar si se ha producido o no un mayor aprovechamiento de créditos fiscales del que correspondía al contribuyente.

En este sentido, son **dos** los **escenarios** que se podrán plantear en el **quinto y último periodo impositivo** en cuanto a las **BINs**:

- Que el sumatorio del importe de las BINs compensadas aplicadas en los cuatro ejercicios anteriores no supere el límite del importe que hubiera correspondido a los cinco ejercicios (es decir, al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas durante el quinto periodo impositivo y los cuatro anteriores), en cuyo caso se permitirá compensar la diferencia (si la hubiera) hasta alcanzar dicho límite, con la base imponible positiva generada en el quinto periodo impositivo.
- Que el sumatorio del importe de las BINs compensadas en los cuatro ejercicios anteriores supere el límite del importe correspondiente al 50 por 100 del sumatorio de las bases imponibles positivas generadas durante el quinto periodo impositivo y los cuatro anteriores, en cuyo caso, se obliga al sujeto pasivo a realizar un ajuste positivo de la base imponible en el quinto periodo impositivo por el



importe de dicho exceso, al que **deberá adicionarse un 15% de dicho importe —a modo de penalización—**.

Mismo análisis se debería realizar en el **quinto y último periodo** impositivo respecto de las **deducciones**, lo que igualmente puede originar **dos escenarios**:

- Que el sumatorio del importe de las deducciones aplicadas en los cuatro ejercicios anteriores no supere los límites del 35 por 100, 70 por 100 y 50 por 100 del sumatorio de las cuotas líquidas correspondientes al quinto período impositivo y a los cuatro anteriores, y que implicará que se pueda deducir, en ese quinto periodo impositivo, el remanente (si lo hubiera) hasta alcanzar dicho límite.
- Que el sumatorio del importe de las deducciones aplicada en los cuatro ejercicios anteriores supere los límites del 35 por 100, 70 por 100 y 50 por 100 del sumatorio de las cuotas líquidas correspondientes al quinto período impositivo y a los cuatro anteriores, en cuyo caso, se deberá añadir a la cuota líquida del quinto periodo el exceso deducido sobre dicho límite, al que deberá **adicionarse un 5% de dicho importe —a modo de penalización—**.

Es decir, en el último ejercicio de los cinco se deberá, en su caso, “regularizar” el defecto de tributación producido en exceso, con motivo de esta opción, en los cuatro ejercicios previos.

En definitiva, este sistema **permite**, por un lado, una **mayor planificación fiscal** para los contribuyentes, al poder distribuir la aplicación de los créditos fiscales de forma diferente en el tiempo, y, por otro lado, un **diferimiento de la tributación** con el consiguiente ahorro financiero, ya que, aunque en el conjunto de los cinco periodos impositivos la cuota final resulte la misma —salvo por el efecto, en su caso, de las penalizaciones—, concede al contribuyente la facultad de retrasar su ingreso.

Ahora bien, **cualquier exceso** de aprovechamiento de los créditos fiscales en los **primeros cuatro ejercicios** respecto al límite global de los cinco ejercicios conlleva que, en el quinto ejercicio, además de tener que ingresar el importe correspondiente para equilibrar la situación, el contribuyente soporta una **penalización** sobre el mismo, que resulta del **15%** para las **BINs** y del **5%** para las **deducciones**.

Resulta recomendable **realizar una previsión** de las **bases imponibles positivas** que se obtendrán en el bloque de los cinco ejercicios afectados y **del importe máximo de créditos fiscales** que pueden aplicarse. Cualquier exceso en la aplicación de los créditos fiscales que se produzca en el acumulado de los cuatro primeros ejercicios puede acarrear un **coste adicional** que reduciría el efecto financiero inicialmente conseguido. **Conviene realizar una previsión y un seguimiento a lo largo de los cinco ejercicios.**

Opción voluntaria y vinculante

Este nuevo sistema constituye en todo caso una **opción voluntaria** para los contribuyentes, pero que debe ser **ejercitada expresamente**. En este sentido, el ejercicio debe **realizarse** al presentar la **autoliquidación del primer periodo impositivo** en el que la opción vaya a ser de aplicación, quedando **vinculado** el contribuyente **a tal elección** para el propio periodo impositivo y los cuatro siguientes.

La **autoliquidación del IS del ejercicio 2025**, a **presentar en julio de 2026**, será la primera en que se podrá realizar esta elección, en cuyo caso, el **bloque de los cinco ejercicios**, en caso de coincidir con los años naturales, será el comprendido **entre 2025 y 2029**, ambos inclusive.

Ahora bien, el **hecho de no optar** por esta opción en el primer periodo impositivo habilitado para ello **no implica** que el **contribuyente pierda la facultad** de realizar tal opción **en periodos impositivos futuros**.

Asimismo, la elección de calcular el límite para aplicar los créditos fiscales en bloques de cinco periodos impositivos se puede **realizar simultáneamente para las BINs y las deducciones**, con una **única condición**: ambos conceptos deben quedar vinculados al **mismo ciclo temporal**, lo cual resulta razonable para poder realizar un seguimiento y cálculo ordenado de los límites.



Incidencia en tributación mínima

Las Normas Forales del IS de los Territorios Históricos del País Vasco prevén que la aplicación de deducciones, salvo determinadas expresamente previstas en la norma, no pueda dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior, con carácter general, **al 17 por 100 en 2025 y al 19 por 100 en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2026**. Este porcentaje podrá reducirse en caso de mantenimiento o incremento de promedio de plantilla laboral indefinida y/o realización de determinadas inversiones.

A este respecto, la **opción por este sistema** por bloques (de cinco ejercicios) **no debe afectar a esta tributación mínima en el cómputo global**, de forma que el contribuyente, en el quinto y último periodo impositivo, deberá comparar las cuotas efectivas reales con las cuotas mínimas teóricas y, en su caso, **añadir a la cuota líquida del quinto periodo impositivo el importe necesario** para alcanzar la **tributación mínima requerida**, con la adición de un 5% sobre dicha diferencia ajustada.

Dicho cálculo, sin embargo, se puede volver **más complejo** en el supuesto de que, en algunos de los periodos impositivos, **concurran circunstancias que permitirían reducir el porcentaje** de tributación mínima, **y en otros no**. A este respecto, cabría plantearse si el análisis de la concurrencia de estas circunstancias debe realizarse ejercicio a ejercicio, o por bloques de cinco años. Ante lo escueto de la redacción normativa, habrá de estar a que esta cuestión sea **objeto de aclaración**.

Otras cuestiones relevantes

Como no podía ser de otra manera, la opción por **este nuevo sistema** de aplicación de créditos fiscales en bloques de cinco años se ha previsto **también para los grupos fiscales; es decir aquellos grupos** que tributen en **régimen de consolidación fiscal**. En este punto, teniendo en cuenta las particularidades de los grupos fiscales, existen **más dudas que certezas** en lo que se refiere a esta nueva regulación, por lo que habrá de estar atentos a los **desarrollos normativos y administrativos** al respecto.

Por otro lado, en lo que se refiere a la **afectación del Pilar Dos y el Impuesto Complementario**, en la medida en que, tanto en el cálculo del tipo efectivo de tributación como en el análisis de los puertos seguros transitorios, tienen gran peso el **gasto por impuesto** corriente y el gasto por impuesto diferido, la flexibilidad que ofrece este nuevo sistema para aplicar créditos fiscales de forma anticipada permite a los contribuyentes disponer de **mayor margen de maniobra para mejorar su posición**.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2026 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

