

Estrasburgo, 25.10.2016
COM(2016) 683 final

2016/0336 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

**relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades
(BICCIS)**

{SWD(2016) 341 final}
{SWD(2016) 342 final}

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DE LA PROPUESTA

• Razones y objetivos de la propuesta

El 16 de marzo de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Directiva para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). La propuesta, que aún está pendiente ante el Consejo, es una de las iniciativas REFIT de la Comisión y pretende dotar a las sociedades de un conjunto único de normas en materia de impuesto sobre sociedades que les permita ejercer su actividad en el mercado interior en su conjunto. La propuesta BICCIS de 2011 permitiría por tanto a las empresas considerar la Unión un mercado único a efectos del impuesto sobre sociedades y, de ese modo, facilitaría su actividad transfronteriza y fomentaría el comercio y la inversión.

En los últimos tiempos, la comunidad internacional ha podido constatar que las normas vigentes en relación con el impuesto sobre sociedades ya no se adaptan a la coyuntura actual. Aunque, por lo general, la renta de las sociedades es objeto de gravamen a escala nacional, el entorno económico está cada vez más globalizado, ha adquirido mayor movilidad y se ha informatizado en mayor medida. La creciente complejidad de los modelos y las estructuras empresariales facilita el traslado de los beneficios¹. Por otro lado, la disparidad de los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades ha permitido que, a lo largo de la pasada década, prosperase la planificación fiscal agresiva. Así pues, la elaboración de normas nacionales sin tener en cuenta la dimensión transfronteriza de las actividades empresariales hace posible la aparición de asimetrías debidas a la interacción de los diferentes regímenes fiscales nacionales en materia de impuesto sobre sociedades. Tales asimetrías crean riesgos de doble imposición y de doble no imposición que falsean el funcionamiento del mercado interior. En tales circunstancias, a los Estados miembros les resulta cada vez más difícil valerse de medidas unilaterales para luchar eficazmente contra las prácticas de planificación fiscal agresiva² a fin de proteger de la erosión sus bases imponibles nacionales y hacer frente al traslado de beneficios.

Dado que en la actualidad la prioridad de la UE es promover el crecimiento sostenible y la inversión en un mercado justo y más integrado, es necesario establecer un nuevo marco para una imposición justa y eficiente de los beneficios de las sociedades. En este contexto, la BICCIS constituye un instrumento eficaz para la asignación de ingresos al lugar donde se genera el valor, mediante una fórmula basada en tres factores con la misma ponderación (activos, mano de obra y ventas). Dichos factores están vinculados al lugar donde la sociedad obtiene sus beneficios, por lo que su resiliencia frente a las prácticas de planificación fiscal agresiva es mayor que la de otros métodos de atribución de beneficios más generalizados, basados en los precios de transferencia.

Paralelamente a la vertiente de lucha contra la elusión fiscal de la BICCIS, el proyecto reactivado seguiría manteniendo sus características de sistema del impuesto sobre sociedades destinado a facilitar el comercio y la inversión transfronterizos en el mercado interior. En la

¹ En el documento de trabajo de los servicios de la Comisión [[SWD\(2015\) 121 final](#)] se ofrece una relación detallada de la evolución histórica y los problemas y retos actuales en materia de imposición de los beneficios obtenidos por las multinacionales.

² «La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria». [Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre del 2012, sobre la planificación fiscal agresiva, [C\(2012\) 8806 final](#)].

actualidad, las empresas que ejercen actividades transfronterizas deben respetar hasta veintiocho sistemas divergentes en materia de impuesto sobre sociedades. Se trata de un proceso muy oneroso, tanto en términos económicos como de racionalización del tiempo, que impide concentrar los esfuerzos en el objetivo principal de ejercer actividades empresariales. El relanzamiento de la BICCIS seguiría ofreciendo las ventajas de la propuesta de 2011 en términos de sujeción de los grupos de sociedades con presencia a efectos impositivos en un Estado miembro, como mínimo, a un conjunto único de normas de cálculo de la base imponible en toda la Unión Europea (UE) y, por consiguiente, les obligaría a rendir cuentas ante una única administración tributaria («ventanilla única»). La compensación transfronteriza de pérdidas seguiría siendo el resultado automático de la consolidación y las normas sobre precios de transferencia no se aplicarían dentro del grupo, dado que el reparto de los ingresos del grupo se llevaría a cabo aplicando una fórmula de reparto.

En comparación con la propuesta de 2011, la diferencia radica en que la iniciativa reactivada establecería normas obligatorias para los grupos que rebasaran un determinado tamaño, a fin de mejorar la resiliencia del sistema frente a las prácticas de planificación fiscal agresiva. Dicho esto, también sería importante que pudieran aplicar estas normas, con carácter facultativo, las entidades que estén sujetas al impuesto sobre sociedades en la Unión pero que no cumplan los criterios que les obligarían a someterse al marco común.

Progresos hacia la consecución de una BICCIS

Los debates mantenidos en el Consejo desde 2011 han puesto de manifiesto que es poco probable que la propuesta relativa a la BICCIS pueda adoptarse en su integridad de una sola vez, sin un enfoque gradual, ya que se trata de un proyecto muy ambicioso. Así pues, hay diversos aspectos (especialmente, la consolidación fiscal) que han provocado un arduo debate y que podrían estar frenando los avances con respecto a otros elementos fundamentales del sistema. En un esfuerzo por eludir esos retrasos, la Comisión, en su plan de acción de junio de 2015, abogó por aplicar un enfoque gradual con vistas a la consecución de la BICCIS. En consonancia con este enfoque, se sugiere que los trabajos en el ámbito de la consolidación se pospongan hasta que quede garantizado un primer acuerdo sobre un conjunto de normas obligatorias en materia de establecimiento de una base común, es decir, la base imponible común del impuesto sobre sociedades. No obstante, ello no es óbice para que la Comisión presente las dos propuestas, a saber, la de una base imponible común del impuesto sobre sociedades y la de una BICCIS, simultáneamente y en el marco de una única iniciativa. La propuesta sobre la BICCIS de 2011, que actualmente se halla pendiente ante el Consejo, se suprimirá paralelamente a la adopción por parte de la Comisión de las nuevas propuestas. A este respecto, es fundamental que la consolidación fiscal siga siendo un elemento esencial de la iniciativa BICCIS, ya que los principales obstáculos fiscales a los que se enfrentan las sociedades de la Unión podrán solucionarse en su mayor parte de forma más eficaz dentro de un grupo consolidado.

La presente propuesta de Directiva se centra en la denominada «segunda fase» del enfoque gradual, es decir, la que se pondrá en marcha una vez se haya alcanzado un acuerdo político sobre los elementos de la base común. Hasta ese momento, la propuesta relativa a la BICCIS seguirá pendiente de examen en Consejo. La BICCIS fija las condiciones para pertenecer a un grupo, establece las diversas formas que este puede adoptar e incluye normas sobre los aspectos técnicos de la consolidación. Además de prever las adaptaciones necesarias en el momento de entrar en un grupo o abandonarlo, el texto aborda las reorganizaciones empresariales, centrándose en las particularidades de los grupos transfronterizos y, más en concreto, en el tratamiento de las pérdidas y de las plusvalías no realizadas. Asimismo, se establecen disposiciones sobre las operaciones entre el grupo y otras entidades; estas se refieren fundamentalmente al tratamiento de las retenciones y las compensaciones en forma

de crédito por doble imposición. Uno de los elementos principales de la propuesta es la fórmula de reparto, es decir, el mecanismo de ponderación utilizado para repartir la base imponible consolidada del grupo entre los Estados miembros correspondientes. Aunque, en virtud de las normas sobre la base común, las sociedades podrían seguir aplicando, en principio, las normas nacionales para la gestión de sus obligaciones fiscales, la BICCIS requeriría un marco administrativo especial para tener en cuenta las estructuras de los grupos transfronterizos.

- **Coherencia con las disposiciones vigentes en el ámbito de actuación considerado**

El relanzamiento de la propuesta relativa a la BICCIS ocupa un lugar central en la Comunicación de la Comisión sobre un plan de acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea, que se adoptó el 17 de junio de 2015. El plan de acción define cinco ámbitos de actuación fundamentales³. Hace un balance de las políticas en materia de impuesto sobre sociedades vigentes en la Unión y fija el objetivo de instaurar un sistema de tributación de las sociedades en la UE mediante el cual los beneficios empresariales sean gravados en la jurisdicción fiscal donde se crea realmente el valor. La BICCIS se presenta como una iniciativa global que podría constituir un instrumento extremadamente eficaz para alcanzar el objetivo de lograr una fiscalidad más justa y eficiente.

Por otra parte, la nueva propuesta de BICCIS incluiría normas para acometer algunas de las acciones prioritarias de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en la sucesivo, BEPS por sus siglas en inglés). Estos elementos ya se han incorporado, en forma de normas mínimas, a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, recientemente adoptada, también denominada Directiva de lucha contra la elusión fiscal (ATAD, por sus siglas en inglés)⁴. En efecto, cabría esperar que la BICCIS incorpore los aspectos de lucha contra la elusión fiscal de dicha Directiva, si bien integrándolos en el nuevo contexto jurídico. En concreto, las normas deberían formar parte de un sistema del impuesto sobre sociedades común a escala de la Unión y establecer reglas absolutas, en lugar de normas mínimas.

La presente iniciativa de relanzamiento de la BICCIS es uno de los proyectos más destacados de la Comisión de entre los previstos en el ámbito de una fiscalidad más justa. Se prevé que se haga pública en la misma fecha que una propuesta de Directiva sobre las asimetrías híbridas que afectan a los terceros países (que modificará la ATAD) y que una Directiva relativa a la resolución de litigios. Por otro lado, la propuesta se inspira también en otros proyectos recientemente adoptados en materia fiscal además de la ATAD, es decir, las revisiones de 2014 y 2015 de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales y la propuesta de refundición de la Directiva sobre intereses y cánones de 2011. La iniciativa en relación con la Directiva sobre sociedades matrices y filiales y algunas de las enmiendas debatidas en relación con la Directiva sobre intereses y cánones reflejan las actuales prioridades políticas de blindar la legislación fiscal de la UE contra las prácticas de planificación fiscal agresiva.

³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 17 de junio de 2015, sobre un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales, COM(2015) 302 final.

⁴ 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 (DO L 193 de 19.7.2016, pp. 1-14).

- **Coherencia con otras políticas de la Unión**

La BICCIS se inscribe en el ámbito de las iniciativas de la Comisión para conseguir una fiscalidad más equitativa y debería contribuir a la eliminación de los obstáculos que crean distorsiones que impiden el buen funcionamiento del mercado interior. Partiendo de esta premisa, complementa en gran medida a la legislación de la UE en el ámbito del Derecho de sociedades y, en términos generales, es coherente con proyectos tales como la Unión de mercados de capitales y con las diversas iniciativas en materia de transparencia fiscal, intercambio de información y lucha contra el blanqueo de capitales.

2. BASE JURÍDICA, SUBSIDIARIEDAD Y PROPORCIONALIDAD

- **Base jurídica**

La presente propuesta se inscribe en el ámbito de aplicación del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE). En virtud de dicho artículo, las medidas de aproximación deben tener una incidencia directa en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

El relanzamiento de la iniciativa BICCIS tiene por objeto facilitar las actividades económicas dentro de la UE, sometiendo a los contribuyentes a un código normativo único en materia de impuesto sobre sociedades que sea aplicable en todo el mercado interior y que dote al sistema de mayor resiliencia y fortaleza frente a la planificación fiscal agresiva. Ambos objetivos inciden de manera determinante y directa en el mercado interior, puesto que pretenden eliminar precisamente las distorsiones observadas en su funcionamiento.

- **Subsidiariedad (en el caso de competencia no exclusiva)**

La presente iniciativa se ajusta al principio de subsidiariedad.

Aunque, tal como se ha expuesto en apartados anteriores, los problemas y motivos para actuar tienen orígenes diversos, parece que los efectos nocivos que provocan solo pueden abordarse eficazmente aplicando una solución común, a saber, una aproximación de los regímenes del impuesto sobre sociedades en la Unión que atenuaría las distorsiones en el mercado al crear en favor de las empresas un entorno fiscal más coherente y más justo en el que ejercer su actividad. Es evidente que para lograr plenamente este objetivo es preciso emprender acciones a escala de la Unión en vez de hacerlo de forma descoordinada a nivel de cada Estado miembro. La programación y ejecución de las iniciativas por cada Estado miembro de forma individual no haría sino perpetuar o incluso agravar la situación actual, ya que los contribuyentes tendrían que seguir aplicando veintiocho sistemas fiscales diferentes y, en algunos casos, contradictorios.

El relanzamiento de la BICCIS previsto pretende dar respuesta a la necesidad de incrementar el crecimiento y la creación de empleo en el mercado interior, así como de atajar las prácticas de planificación fiscal agresiva. Todos estos objetivos se orientan fundamentalmente a resolver problemas que no se circunscriben a un único Estado miembro y que requieren por tanto, en virtud de sus características, un enfoque común. En este sentido, cualquier medida que se emprenda solo podrá aportar resultados si las normas se aplican de manera uniforme en el mercado interior. De no ser así, el panorama en el ámbito de la tributación de las sociedades seguirá fragmentado, lo que permitirá que sigan existiendo obstáculos fiscales y que continúen prosperando las prácticas competitivas desleales en materia tributaria.

Además, hoy en día, las prácticas de elusión fiscal se ejercen principalmente en un contexto transfronterizo. De hecho, es la interacción entre los distintos sistemas fiscales la que genera

oportunidades de abuso o facilita el aprovechamiento de las asimetrías que surgen de la interacción de las normas nacionales relativas al impuesto sobre sociedades. Además, el hecho de que la UE sea un mercado interior con un elevado grado de integración supone una mayor actividad transfronteriza, lo que refuerza la importancia de acordar soluciones coordinadas.

Teniendo en cuenta la envergadura y los efectos del relanzamiento previsto, los objetivos del mismo, a saber, la atenuación de las actuales distorsiones resultantes de la interacción de los veintiocho regímenes fiscales nacionales y la creación de unas condiciones más favorables para la inversión transfronteriza en el mercado único, se lograrían mejor a escala de la Unión.

La mayoría de los aspectos fundamentales del sistema de la BICCIS solo pueden abordarse mediante una acción colectiva. Por ejemplo, las asimetrías en la calificación jurídica de las entidades o los pagos, causantes de la doble imposición o la doble no imposición, quedarían erradicadas de las relaciones entre sociedades que aplicaran normas comunes del impuesto sobre sociedades. La actuación de los Estados miembros por separado solo permitiría resolver estas cuestiones en un plano bilateral, en el mejor de los casos. Por definición, la compensación de pérdidas transfronteriza podría ser más eficaz si todos los Estados miembros se comprometieran a aplicar normas comunes, si bien no cabe excluir el planteamiento bilateral como segunda opción. Además, las reestructuraciones exentas de impuestos en el interior de un grupo, la eliminación de los precios de transferencia intragrupo complejos, así como el reparto de los ingresos mediante la aplicación de una fórmula a nivel de un grupo tienen una dimensión transfronteriza y solo pueden abordarse en un contexto reglamentario común.

- **Proporcionalidad**

Las medidas previstas son adecuadas y necesarias para la consecución de la finalidad perseguida. Se limitan a la armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades, condición previa para la reducción de los obstáculos que falsean el mercado interior. Por otra parte, el relanzamiento de la BICCIS no limita la soberanía de los Estados miembros a la hora de determinar el importe de ingresos fiscales que desean obtener a fin de cumplir sus objetivos en materia de política presupuestaria. A este respecto, no menoscaba la facultad de los Estados miembros de fijar sus propios tipos del impuesto sobre sociedades.

Aunque la Comisión ha venido insistiendo en la necesidad de coordinar las prácticas nacionales en materia fiscal, es evidente que la coordinación por sí sola no bastaría para eliminar las distorsiones en el mercado interior provocadas por cuestiones fiscales. La experiencia ha demostrado que la coordinación es un proceso lento y, hasta el momento, los resultados de anteriores ejercicios han sido modestos. Por otra parte, la coordinación fiscal suele abordar únicamente cuestiones específicas y bien delimitadas, y no puede resolver la amplia variedad de problemas a los que se enfrentan las sociedades en el mercado interior, que exigen una solución global.

Está previsto que el ámbito de aplicación obligatorio de la nueva BICCIS se delimite de tal forma que solo comprenda las categorías de contribuyentes necesarias, es decir, los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño. El motivo de este planteamiento reside en que son en principio los grupos con ingresos elevados los que disponen de recursos suficientes para emprender estrategias de planificación fiscal agresiva.

De ello se deduce que las normas previstas no deberían exceder de lo necesario para alcanzar los objetivos del Tratado en lo que respecta a un funcionamiento más eficaz del mercado interior.

- **Elección del instrumento**

Las distorsiones en el mercado interior a las que se ha aludido anteriormente solo pueden atajarse mediante normas legales vinculantes y un marco legislativo común. Optar por la adopción de legislación no vinculante sería una decisión arriesgada, ya que los Estados miembros podrían decidir no aplicarla en absoluto o podría dar lugar a un planteamiento fragmentario. Tal resultado sería muy poco deseable ya que podría generar una situación de inseguridad jurídica que afectara a los contribuyentes y poner en peligro el objetivo de lograr un sistema del impuesto sobre sociedades coordinado y coherente en el mercado interior. Además, dado que es previsible que la arquitectura de la base imponible común incida en los presupuestos nacionales, en particular a través del reparto mediante una fórmula, es fundamental que las normas que definan su composición se apliquen de forma coherente y eficiente. Es mucho más probable lograr este objetivo mediante legislación vinculante.

De conformidad con el artículo 115 del TFUE, «el Consejo adoptará, por unanimidad [...] directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.». Así pues, el Tratado establece que en materia de fiscalidad directa la legislación adoptará exclusivamente la forma de directivas. De conformidad con el artículo 288 del TFUE, la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. En este sentido, la directiva debe seguir teniendo carácter general, puesto que corresponde a los Estados miembros decidir sobre los aspectos técnicos y las disposiciones pormenorizadas.

3. RESULTADOS DE LAS CONSULTAS CON LAS PARTES INTERESADAS Y LAS EVALUACIONES DE IMPACTO

- **Consultas con las partes interesadas**

La Comisión organizó una consulta pública para asociar a todas las partes interesadas, ofreciendo a estas últimas la posibilidad de efectuar su aportación al relanzamiento de la BICCIS. Aportaron su contribución a este proceso de consulta 175 participantes. Las asociaciones registradas suministraron el mayor porcentaje de respuestas (37 %), seguidas de las empresas individuales (32 %), la mayoría de las cuales son pymes; ello pone de manifiesto el interés que ha suscitado la propuesta entre las empresas de menor tamaño.

En función de la categoría a la que pertenezca el encuestado, existen diferencias de opinión respecto de si la BICCIS es el instrumento adecuado para abordar el traslado de beneficios y la reducción de las cargas administrativas. Si bien la propuesta se considera globalmente positiva, las ONG y los organismos públicos destacan fundamentalmente la repercusión de la BICCIS en las actividades de planificación fiscal. Las empresas, por su parte, hacen mayor hincapié en la importancia de reducir los costes de cumplimiento de la normativa y crear un entorno empresarial propicio a la inversión. Sin embargo, también ponen de relieve el riesgo de incurrir en costes administrativos más elevados si en el sistema predominan las normas contra la elusión fiscal.

Las aportaciones recibidas con motivo de la consulta pública se reflejan en la evaluación de impacto: se mencionan en diversas secciones, así como en un anexo específico.

- **Obtención y uso de asesoramiento especializado**

La evaluación de impacto incluye los resultados de tres estudios.

1. El estudio CORTAX, facilitado por el Centro Común de Investigación de la Comisión Europea. El modelo CORTAX es un modelo de equilibrio general destinado a evaluar los efectos de las reformas del impuesto sobre sociedades en los veintiocho países de la UE, utilizando datos pormenorizados procedentes de distintas **fuentes**.

2. El estudio del Centro de Investigación Económica Europea (ZEW) sobre los efectos de las reformas tributarias tendentes a resolver el sesgo en favor del endeudamiento sobre el coste del capital y sobre los tipos impositivos efectivos. El estudio se centra en el alcance actual del sesgo en favor del endeudamiento de las sociedades en los sistemas fiscales de los veintiocho Estados miembros de la UE y analiza si las diferentes opciones de reforma podrían conseguir, en principio, atajar esta propensión a recurrir al endeudamiento y fomentar la inversión.

3. El estudio del Centro de Investigación Económica Europea (ZEW) sobre el impacto de la planificación fiscal sobre los tipos impositivos efectivos. El estudio deriva tipos impositivos efectivos marginales y medios que incorporan la posibilidad de estrategias de planificación fiscal complejas por parte de las multinacionales, incluido el uso de regímenes fiscales preferenciales.

- **Evaluación de impacto**

La principal opción considerada es una propuesta para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. El alcance de dicha base imponible, es decir, a quiénes se aplicaría supone una decisión fundamental. Las principales opciones que se han barajado son dos: dotar de obligatoriedad a la BICCIS para todas las sociedades o únicamente para un subconjunto de las mismas. Se han considerado asimismo diversas opciones con vistas a abordar el sesgo hacia el endeudamiento causado por los actuales sistemas fiscales. Caben dos formas de actuación principales: o bien permitir la deducibilidad tanto de los gastos de financiación mediante capital como de financiación mediante deuda o bien denegar la deducción de ambos. En lo que se refiere a los incentivos en materia de I+D, las opciones fundamentales contemplan bonificaciones fiscales de diversa intensidad por gastos en inversiones de I+D.

Tras la valoración de las distintas opciones, se ha seleccionado la siguiente: una BICCIS obligatoria para las grandes sociedades, acompañada de una «bonificación en concepto de crecimiento e inversión» y de una bonificación por gastos de I+D. Mediante la bonificación en concepto de crecimiento e inversión se conceden deducciones en relación con los costes de financiación mediante deuda y capital dentro de ciertos límites a fin de evitar el fraude y la planificación fiscal. La bonificación por gastos de I+D se propone mantener, como mínimo, los actuales incentivos fiscales en este ámbito. El análisis muestra que la BICCIS ofrece ventajas evidentes frente a la alternativa que supondría no adoptar medida alguna.

Se espera que la aplicación de la opción seleccionada aumente la equidad de los sistemas fiscales y cree condiciones de igualdad como consecuencia de la supresión efectiva de los incentivos para la planificación fiscal agresiva en la UE. Gracias a ello se garantizaría que las grandes empresas pagan la proporción de la carga fiscal que les corresponde, con el consiguiente efecto de sensibilización sobre la ética fiscal entre los contribuyentes. Por otra parte, dentro de la UE, los obstáculos fiscales transfronterizos quedarían eliminados de forma efectiva. El falseamiento de las decisiones de financiación de las sociedades se reduce al aplicar una bonificación en concepto de crecimiento e inversión, que sitúa la financiación

mediante capital y la financiación mediante deuda en pie de igualdad. Los incentivos fiscales en I+D no solo se mantienen, sino que también se intensifican y racionalizan.

Con la propuesta se espera obtener efectos económicos positivos. La base imponible consolidada común con una bonificación en concepto de crecimiento e inversión daría lugar a un incremento de la inversión y el empleo de hasta el 3,4 % y el 0,6 %, respectivamente. Globalmente, el crecimiento aumentaría hasta un 1,2 %. Se espera que disminuyan los costes de cumplimiento (el 10 % en tiempo de cumplimiento y el 2,5 % en costes de cumplimiento). Los costes de creación de una filial disminuirían hasta un 67 %, facilitando la expansión de las sociedades (incluidas las pymes) en el extranjero.

No se prevé que la opción seleccionada tenga repercusiones ambientales importantes. Su impacto social también será limitado.

- **Adecuación regulatoria y simplificación**

Los costes de cumplimiento son una importante carga para las empresas y su reducción, como consecuencia de la aplicación de la BICCIS, supondrá una ventaja importante. Se estima que los costes de cumplimiento de las grandes sociedades representan aproximadamente el 2 % de los impuestos pagados, mientras que en el caso de las pymes el porcentaje se sitúa en torno al 30 %. Se calcula que los costes de cumplimiento aumentan con la actividad transfronteriza y la proliferación del número de filiales. Los datos relativos a la reforma fiscal ponen de manifiesto que tras la crisis se emprendieron numerosas reformas del impuesto sobre sociedades y se adoptaron muchas medidas destinadas a reforzar el marco internacional para combatir el fraude. A la luz de lo anterior, la reducción de los costes de cumplimiento a la hora de crear una filial adicional sigue siendo una gran ventaja: se estima que los costes en términos de tiempo para establecer una nueva filial en un Estado miembro se reducirán entre un 62% y un 67 %. Centrándose en los costes ordinarios, es decir, dejando al margen los costes de cambio excepcionales, la evaluación de impacto prevé que tras la aplicación de la BICCIS el tiempo empleado en actividades de cumplimiento se reducirá en un 8 %. Basándose en estas reducciones de tiempo, se podría intentar un cálculo aproximado de la magnitud del ahorro total de costes que se derivaría de la BICCIS. En caso de que el 5 % de las medianas empresas se expandiera en el exterior, se podría esperar un ahorro de costes único de alrededor de 1 000 millones de euros. Si todas las entidades multinacionales aplicaran la BICCIS, los costes de cumplimiento ordinarios podrían disminuir en unos 800 millones de euros.

Las administraciones tributarias disfrutarán de una reducción de los trámites relacionados con los precios de transferencia y del número de casos a tratar, en la medida en que los asuntos fiscales de un grupo de sociedades serán tratados principalmente por la Administración del Estado miembro en el que tenga su domicilio la sociedad matriz. Ahora bien, mientras la BICCIS no sea obligatoria para todas las sociedades, las administraciones nacionales tendrán que soportar costes de cumplimiento adicionales derivados de la necesidad de mantener dos sistemas paralelos.

Con vistas a alcanzar el objetivo de aumentar la equidad del sistema fiscal de manera proporcionada, la opción que se ha preferido en lo relativo a la BICCIS propone su obligatoriedad exclusivamente para un subconjunto de empresas, en función de su tamaño. Así pues, las microempresas y las pymes estarán exentas de la obligación de aplicar la BICCIS. Circunscribir la aplicación obligatoria a los grupos con un volumen de negocios consolidado superior a los 750 millones de euros permite captar la inmensa mayoría

(alrededor del 64 %) del volumen de negocios generado por grupos y limitar paralelamente el riesgo de incluir a los grupos puramente nacionales. El umbral es coherente con el planteamiento adoptado en relación con otras iniciativas de la UE de lucha contra la elusión fiscal. Al mismo tiempo, la propuesta ofrece a aquellas sociedades para las que la aplicación de la BICCIS no es obligatoria la posibilidad de adherirse al sistema de la BICCIS. Se concede así el máximo de flexibilidad a las pymes y las microempresas, ya que se les ofrece la posibilidad de beneficiarse de las ventajas que lleva aparejada una BICCIS sin que tengan la obligación de aplicarla.

4. REPERCUSIONES PRESUPUESTARIAS

La presente propuesta de Directiva no tiene ninguna repercusión presupuestaria para la Unión Europea.

5. OTROS ELEMENTOS

- **Planes de ejecución y modalidades de seguimiento, evaluación e información**

La Comisión deberá revisar la aplicación de la Directiva a los cinco años de su entrada en vigor y presentará al Consejo un informe sobre su funcionamiento. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

- **Documentos explicativos (en el caso de las Directivas)**

Véase el considerando 18.

- **Explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta**

La presente propuesta constituye la «segunda fase» de un planteamiento gradual hacia un sistema de imposición de las sociedades a escala de la UE mediante la consolidación transfronteriza de los resultados fiscales entre miembros del mismo grupo.

- **Alcance:** frente a la propuesta de 2011, que establece un régimen facultativo para todas las sociedades, la presente propuesta tendrá carácter obligatorio para los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño. Para determinar el umbral relativo al tamaño se aplicará el criterio de ingresos consolidados totales del grupo que mantenga estados financieros consolidados y al que pertenezca una sociedad. Además, podrá aplicar las normas comunes, con carácter facultativo, un amplio espectro de grupos que no alcanzan el umbral de tamaño.
- **Definición de grupo:** (no varía respecto de la propuesta de 2011) la admisibilidad al grupo fiscal consolidado se determinará mediante un doble examen basado en i) el control (más del 50 % de los derechos de voto) y ii) la propiedad (más del 75 % del capital) o el derecho a beneficios (más del 75 % de los derechos a participar en los beneficios). Tanto el umbral de control como el de propiedad o derecho a beneficios deberán respetarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal; de no ser así, la sociedad incumplidora deberá abandonar el grupo inmediatamente. También habrá un requisito mínimo de nueve meses consecutivos para establecer la composición del grupo.
- **Reorganizaciones empresariales e imposición de las pérdidas y las plusvalías no realizadas** (no varía respecto de la propuesta de 2011). El marco propuesto implica

fundamentalmente el tratamiento de las pérdidas y de las plusvalías no realizadas al incorporarse al grupo o al abandonarlo).

Cuando una sociedad se incorpore al grupo, **las pérdidas de explotación anteriores a la consolidación** se trasladarán a ejercicios posteriores a fin de compensarlas con su cuota parte. Cuando una sociedad abandone el grupo, no se le imputarán las pérdidas registradas durante el periodo de consolidación. La presente propuesta perfecciona la norma de 2011: en caso de reorganizaciones más amplias en que varias sociedades deban abandonar un grupo que registra pérdidas, se fija un umbral para determinar las condiciones en las que las sociedades ya no tendrán que abandonar un grupo sin pérdidas, sino que se producirá una asignación de pérdidas en todo el grupo consolidado.

Existen normas para gestionar las **plusvalías no realizadas** generadas por el inmovilizado, en caso de que se enajenen elementos del inmovilizado poco después de la entrada en el grupo o de la salida de él. Se concede al Estado miembro (en caso de entrada en un grupo) o al grupo (en el caso de salida de un grupo) el derecho a gravar las plusvalías subyacentes en la medida en que estas se hayan generado en su territorio de imposición. Por otro lado, el tratamiento fiscal de las plusvalías arraigadas en el inmovilizado intangible endógeno exige un enfoque adaptado, que entrañará una evaluación basada en otros elementos representativos adecuados, es decir, los costes de investigación y desarrollo, de marketing o de publicidad a lo largo de un determinado periodo.

- **Retenciones:** (no varía respecto de la propuesta de 2011) el producto de las retenciones sobre los pagos de intereses y cánones efectuados por los contribuyentes se repartirán aplicando la fórmula vigente durante el ejercicio fiscal en cuestión. Las retenciones sobre los dividendos no se repartirán ya que, contrariamente a lo que ocurre en el caso de los intereses y cánones, los dividendos se reparten después de impuestos y no han dado lugar a una deducción previa soportada por todas las sociedades del grupo.
- **Prevención de la utilización abusiva de las exenciones fiscales:** (no varía respecto de la propuesta de 2011) la exención fiscal en favor de la enajenación de acciones se prohibirá en caso de que se aplique de forma ilegal a las ventas de otros activos distintos de las acciones. Esto es lo que ocurre cuando se transfieren activos dentro del grupo, sin consecuencias fiscales, a un miembro del grupo que, a continuación, se vende fuera del grupo. En ese caso, los activos se beneficiarán, so pretexto de la venta de la sociedad, de la exención fiscal prevista para la enajenación de acciones. Se prevé un tratamiento similar para las transferencias de activos dentro de un grupo que después se venden fuera del grupo durante ese ejercicio fiscal o en el siguiente. En ese caso, se realizará un ajuste a fin de considerar que los activos han abandonado el grupo desde el Estado miembro en que estaba situado en un principio, es decir, antes de la transferencia intragrupo.
- **Fórmula de reparto:** (no varía respecto de la propuesta de 2011) abarcará tres factores con la misma ponderación (mano de obra, activos y ventas por destino). Esta combinación refleja un enfoque equilibrado de la distribución de beneficios imponibles entre los Estados miembros admisibles. El factor mano de obra se dividirá entre salarios y número de asalariados (cada uno de estos elementos contará la mitad) con el fin de tener en cuenta las diferencias en los niveles de salarios en toda la Unión y permitir así una distribución más justa. El factor activos abarcará el inmovilizado material en su conjunto. El inmovilizado intangible y el financiero

deberán quedar excluidos de la fórmula debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan el sistema. Estos factores y ponderaciones deberían contribuir a garantizar que los beneficios se graven en el lugar en que se hayan generado efectivamente. Como excepción, cuando el resultado del reparto no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, una cláusula de salvaguardia preverá la aplicación de un método alternativo de asignación de ingresos.

Como el método general de reparto mediante una fórmula no permite abordar las especificidades de determinados sectores, se establecerán normas relativas a la adaptación de las fórmulas, a fin de responder mejor a las necesidades de sectores tales como el de los servicios financieros y los seguros, el petróleo y el gas, así como el transporte marítimo y el transporte aéreo.

- **Procedimientos administrativos:** frente a la propuesta de 2011, las normas administrativas comunes se limitan al grupo consolidado. En principio, los contribuyentes individuales, que optan por aplicar las normas correspondientes a la «primera fase», siguen inscribiéndose en el ámbito de aplicación de las disposiciones administrativas nacionales.

Los grupos tratarán con una única Administración tributaria («autoridad tributaria principal») en la UE, también denominada «ventanilla única». Esta radicará en el Estado miembro en el que la sociedad matriz del grupo («contribuyente principal») resida a efectos fiscales. Corresponderá a la autoridad tributaria principal iniciar y coordinar las auditorías. Las autoridades nacionales de cualquier Estado miembro en el que sean objeto de gravamen los beneficios de un miembro del grupo podrán solicitar el inicio de una auditoría.

La autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido un miembro del grupo podrá recurrir contra una decisión de la autoridad tributaria principal relativa a la notificación de la existencia de un grupo o de la regularización de una liquidación. A tal efecto, se interpondrá un recurso ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. La resolución de los litigios que surjan entre los contribuyentes y las autoridades tributarias correrá a cargo de un órgano administrativo competente para los recursos en primera instancia de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 115,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Prevía transmisión del proyecto de acto legislativo a los Parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo⁵:

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo⁶,

De conformidad con un procedimiento legislativo especial,

Considerando lo siguiente:

- (1) Las sociedades que tratan de desarrollar su actividad empresarial a escala transfronteriza en el interior de la Unión tienen que hacer frente a obstáculos y distorsiones del mercado graves como consecuencia de la existencia de veintiocho sistemas diferentes del impuesto sobre sociedades. Por otra parte, las estructuras de planificación fiscal han ido adquiriendo cada vez mayor complejidad, ya que se desarrollan en varias jurisdicciones y aprovechan eficazmente los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las asimetrías entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda fiscal de las sociedades. Aunque estas situaciones ponen de manifiesto deficiencias muy distintas, ambas crean obstáculos que impiden el buen funcionamiento del mercado interior. Así pues, las medidas que se adopten para resolver estos problemas deberían abordar estos dos tipos de deficiencias que afectan al mercado.
- (2) A fin de contribuir al correcto funcionamiento del mercado interior, el entorno del impuesto sobre sociedades en la Unión debe configurarse de conformidad con el principio de que las sociedades paguen la cuota de impuestos que les corresponda en la jurisdicción o jurisdicciones donde se generen sus beneficios. Por lo tanto, es necesario establecer mecanismos que disuadan a las sociedades de aprovechar las asimetrías entre los sistemas fiscales nacionales a fin de reducir su deuda fiscal. Es asimismo importante estimular el crecimiento y el desarrollo económico en el mercado interior, a través de la facilitación del comercio transfronterizo y de la inversión de las sociedades. A tal fin, es necesario eliminar los riesgos de doble imposición y de doble no imposición en la Unión mediante la erradicación de las disparidades en la interacción de los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades. Al mismo tiempo, las sociedades necesitan un marco jurídico y fiscal fácil de poner en práctica a

⁵ DO C [...] de [...], p. [...].

⁶ DO C [...] de [...], p. [...].

fin de desarrollar sus actividades comerciales y expandirse más allá de las fronteras de la Unión. En este contexto, es preciso eliminar asimismo los casos de discriminación que aún persisten.

- (3) Como ya se indicaba en la propuesta de 16 de marzo de 2011 de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)⁷, contar con un sistema del impuesto sobre sociedades que considere la Unión un mercado único a efectos del cálculo de la base imponible facilitaría la actividad transfronteriza de las sociedades residentes en ella y contribuiría al objetivo de convertirla en un lugar más competitivo con vistas a la inversión internacional. La propuesta de 2011 sobre la BICCIS se centraba en el objetivo de facilitar la expansión de la actividad comercial de las empresas dentro de la Unión. Además de ese objetivo, también debe tenerse en cuenta que la BICCIS podría resultar muy eficaz para mejorar el funcionamiento del mercado interior mediante la lucha contra los mecanismos de elusión fiscal. En este contexto, resulta oportuno relanzar la iniciativa relativa al establecimiento de una BICCIS con el fin de abordar, en pie de igualdad, tanto el aspecto de facilitación del comercio como la función de lucha contra la elusión fiscal. Este enfoque sería el mejor medio de lograr el objetivo de erradicar las distorsiones en el funcionamiento del mercado interior.
- (4) Habida cuenta de la necesidad de actuar con rapidez a fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior haciéndolo más favorable al comercio y la inversión y dotándolo de mayor resiliencia frente a las prácticas de elusión fiscal, es necesario dividir la ambiciosa iniciativa de la BICCIS en dos propuestas separadas. En una primera fase, deberían acordarse normas sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades antes de pasar a abordar, en una segunda fase, el aspecto de la consolidación.
- (5) Muchas de las estructuras de planificación fiscal agresiva tienden a surgir en un contexto transfronterizo, de lo que se infiere que los grupos de sociedades que participan en ellas poseen un nivel mínimo de recursos. Partiendo de esta premisa y en aras de la proporcionalidad, procede que las normas sobre la BICCIS solo tengan carácter obligatorio para los grupos de sociedades de un tamaño considerable. A tal fin, es preciso fijar un umbral de tamaño en función del total de ingresos consolidados de un grupo que presente estados financieros consolidados. Además, con el fin de cumplir con mayor eficacia el objetivo de facilitar el comercio y la inversión en el mercado interior, los grupos que no alcancen el umbral de tamaño mencionado deberían poder aplicar las normas relativas a la BICCIS con carácter facultativo.
- (6) Resulta oportuno que la admisibilidad al grupo fiscal consolidado se determine mediante un doble examen basado en i) el control (más del 50 % de los derechos de voto) y ii) la propiedad (más del 75 % del capital) o el derecho a beneficios (más del 75 % de los derechos a participar en los beneficios). Dicho examen debería garantizar un elevado nivel de integración económica entre los miembros del grupo. A fin de garantizar la integridad del sistema, procede que tanto el umbral de control como el de propiedad o derecho a beneficios se respeten a lo largo de todo el ejercicio fiscal; de no ser así, la sociedad debe abandonar el grupo inmediatamente. A fin de evitar la manipulación de los resultados fiscales que supone la entrada y la salida de sociedades

⁷

Propuesta de Directiva del Consejo de 3.10.2011, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, COM(2011) 121 final, p.2.

de un grupo en un breve espacio de tiempo, es preciso establecer asimismo un plazo mínimo de nueve meses consecutivos para convertirse en miembro de un grupo.

- (7) Resulta oportuno que las normas relativas a las reorganizaciones empresariales garanticen que el efecto de dicha reorganización sobre la potestad tributaria de los Estados miembros se reduzca al mínimo. No procede que, cada vez que una sociedad entre a formar parte de un grupo, los Estados miembros en los que estén situados o tengan su residencia a efectos fiscales otros miembros de dicho grupo deban sufragar los costes adicionales de las pérdidas en que haya incurrido dicha sociedad con arreglo a las normas de otro sistema del impuesto sobre sociedades que le fuera aplicable con anterioridad a la aplicación de las normas de la presente Directiva. Así pues, las pérdidas de explotación anteriores a la consolidación de una sociedad que entre a formar parte de un grupo deben trasladarse a ejercicios posteriores a fin de compensarlas con la cuota parte de dicha sociedad. Análogamente, las pérdidas en que incurra un miembro del grupo durante el período de consolidación no deben asignarse exclusivamente a ese miembro del grupo, sino repartirse entre todo el grupo. En caso de una reorganización más amplia, cuando varias sociedades abandonen un grupo deficitario, sería esencial fijar un umbral, a fin de determinar las condiciones en que las sociedades no deberían abandonar un grupo deficitario sin que se les asignaran las pérdidas a trasladar a ejercicios posteriores. Es preciso realizar un ajuste similar en relación con las plusvalías resultantes de la enajenación de determinados activos poco después de que dichos activos entren en un grupo o salgan de él, paralelamente a la entrada o el abandono del mismo por una sociedad. En esos casos, resulta oportuno que el Estado o Estados miembros donde se hayan devengado dichas plusvalías tengan derecho a gravarlas, pese a que los activos puedan haber dejado de estar bajo su potestad fiscal. El tratamiento fiscal de las plusvalías arraigadas en el inmovilizado intangible endógeno reclama un enfoque individualizado dado que, a menudo, estos activos no están registrados en la contabilidad financiera de la sociedad y que no parece existir una manera de calcular con precisión su valor. Así pues, las plusvalías devengadas deben evaluarse basándose en otros elementos representativos adecuados, en particular los costes de investigación y desarrollo, de marketing o de publicidad a lo largo de un determinado período.
- (8) Conviene que el reparto de los ingresos procedentes de retenciones sobre los pagos de intereses y cánones se lleve a cabo aplicando la fórmula de reparto de la base imponible consolidada correspondiente al ejercicio fiscal en el que se adeude la retención, con el fin de compensar el hecho de que, previamente, los pagos de intereses y cánones habrían dado lugar a una deducción y los beneficios habrían sido compartidos por el grupo. No obstante, los ingresos procedentes de las retenciones sobre los dividendos no deberían repartirse ya que contrariamente a lo que ocurre con los pagos de intereses y cánones, los dividendos se distribuyen a partir de beneficios que ya han sido gravados con el impuesto sobre sociedades y, por lo tanto, una distribución de dividendos no lleva aparejada, para los miembros del grupo, ninguna ventaja consistente en una deducción de los gastos de explotación.
- (9) A fin de evitar una utilización abusiva de la exención fiscal de las plusvalías generadas por la enajenación de acciones, este tratamiento exento no debe autorizarse cuando se haga extensivo de forma ilegal a las ventas de activos distintos de las acciones. Este sería el caso si se transfirieran activos mediante operaciones intragrupo, sin consecuencias a efectos fiscales, a un miembro de un grupo, con la intención de vender posteriormente las acciones en ese miembro del grupo e incluir en esa venta los activos. En ese caso, so pretexto de una venta de acciones, los activos se acogerían

efectivamente a la exención fiscal que se aplica a las enajenaciones de acciones. Análogamente, también habría que tomar en consideración las transferencias intragrupo de activos que, a continuación, se vendan fuera del grupo en un plazo de hasta dos años. Es decir, debería efectuarse un ajuste para tratar un activo como si hubiera abandonado el grupo desde el Estado miembro en que estuviera situado inicialmente, o sea, antes de la transferencia intragrupo, y de ese modo, desincentivar la transferencia intragrupo artificial de activos (distintos de acciones) hacia Estados miembros con regímenes fiscales que traten favorablemente las plusvalías derivadas de las enajenaciones de activos.

- (10) Conviene que la fórmula de reparto de la base imponible consolidada incluya tres factores a los que se atribuya la misma ponderación, a saber, mano de obra, activos y ventas por destino. Esos factores con la misma ponderación deben reflejar un enfoque equilibrado de la distribución de beneficios imponibles entre los Estados miembros pertinentes y garantizar que dichos beneficios se graven en el lugar donde se generan realmente. Así pues, resulta oportuno asignar la mano de obra y los activos al Estado miembro donde se efectúe el trabajo o donde estén situados los activos, y, por ende, conceder la adecuada ponderación a los intereses del Estado miembro de origen, mientras que las ventas deben asignarse al Estado miembro de destino de los bienes o servicios. A fin de tener en cuenta las diferencias existentes en los niveles salariales de la Unión en su conjunto y permitir así una distribución equitativa de la base imponible consolidada, conviene que el factor mano de obra comprenda tanto los salarios como el número de asalariados (es decir, cada uno de estos elementos debe contar la mitad). El factor activos, por su parte, debe incluir el inmovilizado material en su totalidad, pero excluir el inmovilizado intangible y los activos financieros debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan las normas de la presente Directiva. Cuando, por circunstancias excepcionales, el resultado del reparto no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, resulta oportuno que exista una cláusula de salvaguardia que prevea la aplicación de un método alternativo de asignación de los ingresos.
- (11) Debido a sus características específicas, determinados sectores, tales como el sector financiero y de seguros, el sector del petróleo y el gas, así como el transporte marítimo y el transporte aéreo, requieren una adaptación de la fórmula de reparto de la base imponible consolidada.
- (12) Con objeto de optimizar las ventajas derivadas de contar con un único conjunto de normas en materia de impuesto sobre sociedades en toda la UE a fines de determinación de la base imponible consolidada de los grupos, conviene que estos últimos sean capaces de tratar con una única administración tributaria («autoridad tributaria principal»). En principio, dicha autoridad tributaria principal debe estar radicada en el Estado miembro en el que la sociedad matriz del grupo sea residente a efectos fiscales («contribuyente principal»). En este contexto, es esencial establecer normas de procedimiento comunes con vistas a la administración del sistema.
- (13) Conviene que, en principio, sea la autoridad tributaria principal la que inicie y coordine las auditorías, aunque, dado que la primera fase, que consiste en el cálculo de la base imponible, se lleva a cabo a escala local, resulta oportuno que también puedan solicitar el inicio de una auditoría las autoridades nacionales de cualquier Estado miembro en el que se graven los beneficios de un miembro del grupo. En consecuencia, a fin de proteger la base imponible nacional, conviene que la autoridad competente del Estado miembro en que tenga su residencia a efectos fiscales o esté establecido en forma de establecimiento permanente un miembro del grupo pueda

impugnar una resolución de la autoridad tributaria principal en relación con la notificación de creación de un grupo o en relación con una regularización de la liquidación ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Conviene que la resolución de los litigios que surjan entre los contribuyentes y las autoridades tributarias corra a cargo de un órgano administrativo en primera instancia, a fin de reducir el número de casos que se elevan ante los tribunales. Ese órgano, que debe estar estructurado y operar con arreglo a la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, es competente para conocer los recursos interpuestos en primera instancia.

- (14) La presente Directiva se basa en la Directiva 2016/xx/UE del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (que establece un conjunto común de normas relativas al impuesto sobre sociedades para el cálculo de la base imponible) y se centra en la consolidación de los resultados fiscales del grupo en su conjunto. Así pues, sería preciso abordar la interacción de ambos instrumentos legislativos y tener en cuenta la transición de determinados elementos de la base imponible al nuevo marco del grupo. Estos elementos deberían incluir, en particular, la norma relativa a la limitación de los intereses, la cláusula de inversión (*switch-over*), la legislación relativa a las sociedades extranjeras controladas, así como las asimetrías híbridas.
- (15) El Supervisor Europeo de Protección de Datos ha sido consultado de conformidad con el artículo 28, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo⁸. Todo tratamiento de datos personales efectuado en el marco de la presente Directiva debe cumplir asimismo las disposiciones nacionales aplicables en materia de protección de datos por las que se implementa la Directiva 95/46/CE⁹, que será sustituida por el Reglamento (UE) 2016/679¹⁰, y el Reglamento (CE) n.º 45/2001¹¹.
- (16) A fin de completar o modificar determinados elementos no esenciales de la presente Directiva, resulta oportuno delegar en la Comisión la competencia para adoptar actos de conformidad con el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en lo que se refiere i) a la consideración de los cambios que se produzcan en las legislaciones de los Estados miembros en relación con las formas societarias y los impuestos sobre sociedades y de la modificación de los anexos I y II en consecuencia; ii) al establecimiento de definiciones adicionales; y iii) a la compleción de la norma relativa a la limitación de la deducibilidad de los intereses con normas para evitar la fragmentación a fin de hacer frente con mayor eficacia a los riesgos de elusión fiscal

⁸ Reglamento (CE) n.º 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos (DO L 8 de 12.1.2001, p. 1).

⁹ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO L 281 de 23.1.1995, p. 31).

¹⁰ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DO L 119 de 4.5.2016, p. 1).

¹¹ Reglamento (CE) n.º 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos (DO L 8 de 12.1.2001, p. 1).

que puedan surgir dentro de un grupo. Reviste especial importancia que la Comisión lleve a cabo las consultas oportunas durante la fase preparatoria, en particular con expertos. Al preparar y elaborar actos delegados, la Comisión debe garantizar que los documentos pertinentes se transmitan al Parlamento Europeo y al Consejo de manera simultánea, oportuna y adecuada.

- (17) A fin de garantizar la uniformidad de las condiciones de aplicación de la presente Directiva, conviene conferir a la Comisión competencias de ejecución i) para la adopción anual de una lista de formas societarias de terceros países que sean similares a las formas societarias enumeradas en el anexo I; ii) para el establecimiento de normas de aplicación relativas al cálculo de los factores correspondientes a mano de obra, activos y ventas, la asignación de asalariados y salarios, activos y ventas a su respectivo factor, y la valoración de activos; iii) para la adopción de un acto por el que se establezca el formulario normalizado de notificación de creación de un grupo; y iv) para el establecimiento de normas relativas a la presentación por vía electrónica de la declaración fiscal consolidada, el formulario de la declaración fiscal consolidada, el formulario de la declaración fiscal del contribuyente individual y la documentación acreditativa exigida. Estas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo¹².
- (18) Dado que los objetivos de la presente Directiva, a saber, la mejora del funcionamiento del mercado interior mediante la lucha contra las prácticas de elusión fiscal internacional y la facilitación de la expansión transfronteriza de las sociedades en la Unión, no pueden alcanzarse de manera suficiente por los Estados miembros actuando por separado y de forma divergente ya que para lograrlos se requiere una actuación coordinada, sino que podrían lograrse mejor a nivel de la Unión, puesto que la Directiva aborda las ineficiencias del mercado interior originadas por la interacción de normas fiscales nacionales dispares que repercuten en el mercado interior y desalientan la actividad transfronteriza, la Unión puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en ese artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, en especial teniendo en cuenta que su ámbito de aplicación obligatorio se limita a los grupos que rebasan un determinado tamaño.
- (19) De conformidad con la Declaración política conjunta, de 28 de septiembre de 2011, de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos¹³, los Estados miembros se han comprometido a adjuntar a la notificación de sus medidas de transposición, en aquellos casos en que esté justificado, uno o varios documentos que expliquen la relación entre los elementos de una directiva y las partes correspondientes de los instrumentos nacionales de transposición. Por lo que respecta a la presente Directiva, el legislador considera que la transmisión de tales documentos está justificada.
- (20) La Comisión debe revisar la aplicación de la Directiva a los cinco años de su entrada en vigor y presentar al Consejo un informe sobre su funcionamiento. Se exigirá a los

¹² Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DO L 55, de 28.2.2011, p. 13).

¹³ Declaración política conjunta, de 28 de septiembre de 2011, de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos (DO C 369 de 17.12.2011, p.14).

Estados miembros que comuniquen a la Comisión el texto de las disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

CAPÍTULO I

OBJETO, ÁMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES

Artículo 1

Objeto

1. La presente Directiva establece un sistema para la consolidación de las bases imponibles, a que se refiere la Directiva 2016/xx/UE¹⁴ del Consejo, de las sociedades que formen parte de un grupo y establece normas sobre el modo en que la base consolidada común del impuesto sobre sociedades debe distribuirse entre los Estados miembros y ser gestionada por las autoridades tributarias nacionales.
2. Las sociedades que apliquen las normas de la presente Directiva dejarán de estar sujetas a la ley nacional del impuesto sobre sociedades en relación con todos los aspectos regulados por la presente Directiva, salvo que se especifique lo contrario.

Artículo 2

Ámbito de aplicación

1. Las normas de la presente Directiva se aplicarán a las sociedades que estén constituidas en virtud de la legislación de un Estado miembro, incluidos sus establecimientos permanentes en otros Estados miembros, cuando cumplan todas las condiciones siguientes:
 - a) que adopten una de las formas societarias que figuran en el anexo I;
 - b) que estén sujetas a uno de los impuestos sobre sociedades que figuran en el anexo II o a un impuesto similar establecido ulteriormente;
 - c) que pertenezcan a un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo hayan superado los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior al ejercicio financiero correspondiente;
 - d) que cumplan las condiciones para ser consideradas una sociedad matriz o una filial consolidable en el sentido del artículo 5 de la presente Directiva, o dispongan de uno o varios establecimientos permanentes, tal como se contempla en el artículo 5 de la Directiva 2016/xx/UE.
2. La presente Directiva se aplicará asimismo a las sociedades que estén constituidas en virtud de la legislación de un tercer país con respecto a sus establecimientos permanentes situados en uno o varios Estados miembros cuando dichas sociedades reúnan las condiciones establecidas en las letras b) a d) del apartado 1.

Respecto a la cuestión de si las sociedades cumplen la condición establecida en la letra a) del apartado 1, bastará que la sociedad radicada en un tercer país adopte una

¹⁴ [insertar el título completo de la Directiva (DO L [...] de [...], p. [...])].

forma similar a una de las formas societarias que figuran en el anexo I. A efectos de la letra a) del apartado 1, la Comisión adoptará anualmente una lista de formas societarias de terceros países que sean similares a las que figuran en el anexo I. Ese acto de ejecución se adoptará de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 77, apartado 2. El hecho de que una forma societaria de un tercer país no figure en esa lista no será óbice para la aplicación a la misma de la presente Directiva.

3. Las sociedades que cumplan las condiciones establecidas en las letras a), b) y d) del apartado 1, pero que no cumplan las condiciones establecidas en la letra c) de dicho apartado, podrán optar por aplicar, también en relación con sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros, las normas de la presente Directiva durante cinco ejercicios fiscales. Ese periodo se prorrogará automáticamente por periodos sucesivos de cinco ejercicios fiscales, salvo que se presente una notificación de renuncia tal como se contempla en el artículo 47, apartado 2. Las condiciones establecidas en las letras a), b) y d) del apartado 1 deberán cumplirse cada vez que se aplique la prórroga.
4. Las normas de la presente Directiva no se aplicarán a las compañías navieras sujetas a un régimen fiscal especial. A efectos de determinación de las sociedades que forman parte de un mismo grupo, de conformidad con los artículos 5 y 6, deberán tenerse en cuenta las compañías navieras sujetas a un régimen fiscal especial.
5. La Comisión estará facultada para adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 75 con vistas a la modificación de los anexos I y II, con objeto de tener en cuenta los cambios introducidos en la legislación de los Estados miembros en lo relativo a las formas societarias y los impuestos sobre sociedades.

Artículo 3 *Definiciones*

A efectos de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

- 1) «contribuyente»: se aplica la definición contemplada en el punto 1 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 2) «contribuyente individual»: una sociedad que no esté sujeta a lo dispuesto en la presente Directiva pero que haya optado por aplicar la Directiva 2016/xx/UE;
- 3) «no contribuyente»: se aplica la definición contemplada en el punto 2 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 4) «contribuyente residente»: se aplica la definición contemplada en el punto 3 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 5) «contribuyente no residente»: se aplica la definición contemplada en el punto 4 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 6) «ingresos»: se aplica la definición contemplada en el punto 5 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 7) «gastos»: se aplica la definición contemplada en el punto 6 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 8) «ejercicio fiscal»: se aplica la definición contemplada en el punto 7 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;

- 9) «beneficios»: se aplica la definición contemplada en el punto 8 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 10) «pérdidas»: se aplica la definición contemplada en el punto 9 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 11) «contribuyente principal»: uno de los siguientes:
- a) un contribuyente residente que forme un grupo con sus filiales consolidables, con uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o Estados miembros, o con uno o varios establecimientos permanentes de una filial consolidable que sea residente en un tercer país;
 - b) un contribuyente residente designado por el grupo que esté compuesto exclusivamente por dos o más contribuyentes residentes que sean filiales consolidables inmediatas de la misma sociedad matriz residente en un tercer país;
 - c) un contribuyente residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese contribuyente residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios establecimientos permanentes de su sociedad matriz;
 - d) un establecimiento permanente designado por un contribuyente no residente que forme un grupo exclusivamente con sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros;
- 12) «grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera»: se aplica la definición contemplada en el punto 10 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 13) «investigación y desarrollo»: se aplica la definición contemplada en el punto 11 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 14) «costes de endeudamiento»: se aplica la definición contemplada en el punto 12 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 15) «costes de endeudamiento excedentarios»: se aplica la definición contemplada en el punto 13 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 16) «valor fiscal»: se aplica la definición contemplada en el punto 17 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 17) «valor de mercado»: se aplica la definición contemplada en el punto 18 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 18) «inmovilizado»: se aplica la definición contemplada en el punto 19 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 19) «activos financieros»: se aplica la definición contemplada en el punto 20 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 20) «propietario económico»: se aplica la definición contemplada en el punto 28 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 21) «empresa financiera»: se aplica la definición contemplada en el punto 29 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE;
- 22) «miembro del grupo»: cualquier contribuyente que pertenezca a un mismo grupo, en el sentido de los artículos 5 y 6. Cuando el contribuyente esté presente a efectos fiscales en uno o varios Estados miembros distintos de aquel en que sea residente a

efectos fiscales, cada una de esas presencias a efectos fiscales tendrá la consideración de miembro del grupo;

- 23) «base imponible consolidada»: el resultado de la suma de las bases imponibles de todos los miembros del grupo, calculado de conformidad con la Directiva 2016/xx/UE;
- 24) «operación intragrupo»: toda operación entre partes que sean miembros del mismo grupo en el momento en que se efectúa y con respecto a la cual deban reconocerse los ingresos y gastos conexos;
- 25) «cuota parte»: la porción de la base imponible consolidada de un grupo atribuida a uno de sus miembros de conformidad con el capítulo VIII;
- 26) «autoridad competente»: la autoridad designada por cada Estado miembro para administrar todas las cuestiones relacionadas con la implementación de la presente Directiva;
- 27) «autoridad tributaria principal»: la autoridad competente del Estado miembro donde el contribuyente principal tenga su residencia a efectos fiscales o, cuando se trate de un establecimiento permanente de un contribuyente no residente, del Estado miembro donde esté situado ese establecimiento permanente;
- 28) «ley nacional del impuesto sobre sociedades»: se aplica la definición contemplada en el punto 32 del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE.

La Comisión podrá adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 75 a fin de establecer definiciones de otros conceptos.

CAPÍTULO II

NORMAS SOBRE RESIDENCIA Y TERRITORIALIDAD

Artículo 4 Residencia fiscal

- 1. Las sociedades cuyo domicilio social, lugar de constitución o lugar de administración efectiva esté situado en un Estado miembro y que, en virtud de un acuerdo celebrado entre ese Estado miembro y un tercer país, no seas consideradas residentes a efectos fiscales en ese tercer país, serán consideradas residentes a efectos fiscales en ese Estado miembro.
- 2. Las sociedades que sean residentes en más de un Estado miembro a efectos fiscales serán consideradas residentes en el Estado miembro en que esté situado su lugar de administración efectiva.
- 3. Cuando el lugar de administración efectiva de un miembro del grupo dedicado al transporte marítimo o por vías navegables interiores se encuentre a bordo de un buque o de una embarcación, el miembro del grupo será considerado residente a efectos fiscales en el Estado miembro del puerto de origen del buque o la embarcación o, en su defecto, en el Estado miembro de residencia a efectos fiscales del operador del buque o la embarcación.
- 4. Un contribuyente residente estará sujeto al impuesto sobre sociedades en relación con la totalidad de la renta que obtenga, cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera del Estado miembro donde tenga su residencia a efectos fiscales.

5. Un contribuyente no residente estará sujeto al impuesto sobre sociedades en relación con la totalidad de la renta que obtenga de una actividad desarrollada a través de un establecimiento permanente en un Estado miembro.

CAPÍTULO III

CONSOLIDACIÓN

Artículo 5 *Sociedad matriz y filiales consolidables*

1. Por filial consolidable se entenderá toda filial inmediata y toda subfilial en la que la sociedad matriz posea los derechos siguientes:
 - a) el derecho a ejercer más del 50 % de los derechos de voto; y
 - b) un derecho de propiedad que ascienda a más del 75 % del capital de la filial o a más del 75 % de los derechos a participar en beneficios.
2. A efectos del cálculo de los umbrales a que se refiere el apartado 1 en relación con las subfiliales, serán de aplicación las normas siguientes:
 - a) una vez se alcance el umbral relativo a los derechos de voto en lo que respecta a una filial, se considerará que la sociedad matriz posee el 100 % de dichos derechos;
 - b) los derechos sobre beneficios y sobre el capital se calcularán multiplicando las participaciones directas e indirectas en las filiales en cada nivel. También se tendrán en cuenta en el cálculo los derechos de propiedad que no superen el 75 % en poder, directa o indirectamente, de la sociedad matriz, incluidos los derechos en sociedades residentes en un tercer país.

Artículo 6 *Grupos*

1. Un contribuyente residente formará un grupo con:
 - a) todos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro;
 - b) todos los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro que pertenezcan a sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un tercer país;
 - c) todas sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, incluidos los establecimientos permanentes de dichas filiales cuando estén situados en un Estado miembro;
 - d) otros contribuyentes residentes, incluidos sus establecimientos permanentes situados en un Estado miembro, cuando todos esos contribuyentes residentes sean filiales consolidables de un no contribuyente que resida a efectos fiscales en un tercer país, adopte una forma similar a una de las formas societarias que figuran en el anexo I y cumpla las condiciones de la letra c) del artículo 2, apartado 1.

2. Un contribuyente no residente formará un grupo con todos sus establecimientos permanentes situados en uno o varios Estados miembros y con todas sus filiales consolidables residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, incluidos los establecimientos permanentes de esas filiales cuando dichos establecimientos permanentes estén situados también en uno o varios Estados miembros.
3. Una sociedad en situación de insolvencia o liquidación no podrá convertirse en miembro del grupo. Un contribuyente declarado insolvente o que haya liquidado deberá abandonar el grupo de forma inmediata.

Artículo 7
Efecto de la consolidación

1. Las bases imponibles de todos los miembros del grupo deberán sumarse para constituir una base imponible consolidada.
2. Cuando la base imponible consolidada sea negativa, la pérdida se trasladará a ejercicios posteriores y se compensará con la siguiente base imponible consolidada positiva. Cuando la base imponible consolidada sea positiva, se repartirá de conformidad con el capítulo VIII.

Artículo 8
Plazos

1. Un contribuyente miembro de un grupo deberá respetar los umbrales a que se refiere el artículo 5, sin interrupción, a lo largo de todo el ejercicio fiscal.
2. Un contribuyente se convertirá en miembro de un grupo en la fecha en que se alcancen los umbrales del artículo 5. Estos deberán respetarse durante al menos nueve meses consecutivos; de lo contrario, el contribuyente será tratado como si nunca hubiera sido miembro del grupo.
3. Un contribuyente dejará de ser un miembro del grupo el día siguiente a aquel en que deje de respetar los umbrales del artículo 5.

Artículo 9
Eliminación de las operaciones intragrupo

1. Salvo en los casos contemplados en el párrafo 2 del artículo 42 y en el artículo 43, al calcular la base imponible consolidada no se tendrán en cuenta las pérdidas y beneficios derivados de operaciones intragrupo.
2. Los grupos aplicarán un método uniforme y debidamente documentado para registrar las operaciones intragrupo. Los grupos podrán cambiar de método solo por motivos comerciales válidos y únicamente al principio del ejercicio fiscal.
3. El método de registro de las operaciones intragrupo deberá permitir identificar todas las transferencias y ventas intragrupo al precio de coste más bajo en el caso de los activos no amortizables o al valor fiscal, en el caso de los activos amortizables.
4. Las transferencias intragrupo no cambiarán la condición del inmovilizado intangible endógeno.

Artículo 10
Retenciones y otra imposición en la fuente

Las operaciones intragrupo no serán objeto de retención ni de ninguna otra imposición en la fuente.

CAPÍTULO IV

ENTRADA EN EL GRUPO Y ABANDONO DEL GRUPO

Artículo 11
Inmovilizado en el momento de incorporarse al grupo

1. Cuando un contribuyente, en la fecha de su incorporación a un grupo, sea el propietario económico de elementos del inmovilizado no amortizables o amortizables individualmente, y cuando en el plazo de cinco años a partir de la fecha en que dicho contribuyente se haya incorporado al grupo, se enajene cualquiera de esos activos, se procederá a un ajuste de la cuota parte del miembro del grupo que fuera propietario económico de dichos activos en la fecha de entrada, mediante la suma del producto de dicha enajenación a la cuota parte y la deducción de la misma de los costes relativos a los activos no amortizables, así como del valor fiscal de los activos amortizables. El ajuste se realizará en el ejercicio fiscal durante el que se haya producido la enajenación de los activos.
2. El ajuste a que se refiere el apartado 1 también se efectuará con respecto a los activos financieros, a excepción de las acciones propias y de las participaciones que den lugar a renta exenta del impuesto.
3. El ajuste a que se refiere el apartado 1 no se efectuará cuando el contribuyente que se incorpore al grupo procediese de otro grupo que estuviera sujeto a las normas de la presente Directiva.
4. Cuando, como resultado de una reorganización empresarial, el contribuyente deje de existir o de poseer un establecimiento permanente en el Estado miembro en que residiera a efectos fiscales en la fecha de su incorporación al grupo, se considerará que posee en ese Estado miembro un establecimiento permanente a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.

Artículo 12
Contratos a largo plazo en el momento de incorporarse al grupo

1. Los ingresos y gastos que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22, apartados 2 y 3, de la Directiva 2016/xx/UE, se consideren devengados o incurridos antes de que las normas de la presente Directiva empezaran a aplicarse al contribuyente, pero que todavía no se hayan incluido en la base imponible en virtud de la ley nacional del impuesto sobre sociedades aplicable previamente al contribuyente, se sumarán a la cuota parte del miembro del grupo en cuestión o se deducirán de la misma, de conformidad con las normas de periodificación previstas en la legislación nacional.
2. Los ingresos que hayan sido gravados con arreglo a la ley nacional del impuesto sobre sociedades antes de que empezaran a aplicarse al contribuyente las normas de la presente Directiva por un importe superior al que se habría incluido en la base

imponible a tenor del artículo 22, apartado 2, de la Directiva 2016/xx/UE se deducirán de la cuota parte del miembro del grupo en cuestión durante el primer ejercicio fiscal de aplicación de las normas de la presente Directiva.

3. Cuando la cuota parte asignada a un miembro del grupo en un ejercicio fiscal determinado no baste para compensar plenamente los importes deducibles a que se refieren los apartados 1 y 2, los importes no compensados deberán trasladarse a ejercicios posteriores hasta que se compensen con la cuota parte asignada a ese miembro del grupo.

Artículo 13

Provisiones, ingresos y deducciones en el momento de incorporarse al grupo

1. Las provisiones y las deducciones en concepto de créditos de dudoso cobro a que se refieren los artículos 23 y 25 de la Directiva 2016/xx/UE únicamente serán deducibles si se derivan de actividades u operaciones llevadas a cabo después de que las normas de la presente Directiva empezaran a aplicarse al contribuyente.
2. Los ingresos que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva 2016/xx/UE se consideren devengados antes de que las normas de la presente Directiva empezaran a aplicarse al contribuyente, pero que todavía no se hubieran incluido en la base imponible en virtud de la ley nacional del impuesto sobre sociedades aplicable previamente al contribuyente, se sumarán a la cuota parte del miembro del grupo en cuestión de conformidad con las normas de periodificación previstas en la ley nacional del impuesto sobre sociedades.
3. Los gastos en que se haya incurrido después de que la presente Directiva empezara a aplicarse al contribuyente, pero en relación con actividades u operaciones llevadas a cabo previamente y en relación con las cuales no se haya otorgado deducción alguna en virtud de la ley nacional del impuesto sobre sociedades aplicable, solo serán deducibles de la cuota parte del miembro del grupo en cuestión, salvo que se haya incurrido en ellos, como mínimo, cinco años después de que el contribuyente se incorporara al grupo.

Los gastos en que se haya incurrido en virtud de la ley nacional del impuesto sobre sociedades que aún no se hubieran deducido cuando las normas de la presente Directiva empezaron a aplicarse al contribuyente solo serán deducibles de la cuota parte del miembro del grupo en cuestión, calculada con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva, en importes idénticos repartidos a lo largo de cinco años. Los gastos que lleven aparejados costes de endeudamiento serán deducibles de conformidad con el artículo 13 de la Directiva 2016/xx/UE.

Cuando la cuota que se le haya asignado a un miembro del grupo en un ejercicio fiscal determinado no baste para deducir íntegramente los importes mencionados en los párrafos primero y segundo, los importes no compensados deberán trasladarse a ejercicios posteriores hasta que se compensen con la cuota parte de ese miembro del grupo.

4. Los importes deducidos antes de que las normas de la presente Directiva empezaran a aplicarse a los contribuyentes no podrán volver a deducirse.

Artículo 14

Calendario de amortización al incorporarse a un grupo o al abandonarlo

La amortización del inmovilizado de un contribuyente que se incorpore a un grupo o lo abandone en el curso de un ejercicio fiscal determinado se calculará proporcionalmente al número de meses naturales de dicho ejercicio fiscal durante los cuales el contribuyente haya pertenecido al grupo.

Artículo 15

Pérdidas anteriores a la incorporación

Las pérdidas no compensadas en que haya incurrido un miembro del grupo con arreglo a la ley nacional del impuesto sobre sociedades o a la Directiva 2016/xx/UE antes de que las normas de la presente Directiva empezaran a aplicársele podrán compensarse con la cuota parte de dicho miembro del grupo si y en la medida en que ello esté previsto en la ley nacional del impuesto sobre sociedades o en la Directiva 2016/xx/UE.

Artículo 16

Disolución de un grupo

El ejercicio fiscal de un grupo finalizará cuando este se disuelva. La base imponible consolidada y todas las pérdidas no compensadas del grupo se asignarán a cada miembro del grupo de conformidad con el capítulo VIII, sobre la base de los valores de los factores de reparto en el ejercicio fiscal de la disolución.

Artículo 17

Amortización en el momento de la disolución de un grupo

Cuando se disuelva un grupo, la amortización de sus activos en el ejercicio fiscal de la disolución se calculará proporcionalmente al número de meses naturales en que el grupo haya operado durante ese ejercicio fiscal.

Artículo 18

Pérdidas tras la disolución de un grupo

Tras la disolución del grupo, las pérdidas en que haya incurrido este último se tratarán del siguiente modo:

- a) las pérdidas de un contribuyente que opte por la aplicación de las normas de la Directiva 2016/xx/UE se trasladarán a ejercicios posteriores y se compensarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 41 de dicha Directiva;
- b) las pérdidas de un contribuyente que se incorpore a otro grupo se trasladarán a ejercicios posteriores y se compensarán con la cuota parte que se le asigne en calidad de miembro de ese grupo, sin perjuicio de las restricciones contempladas en el artículo 41, apartado 3, de la Directiva 2016/xx/UE;
- c) las pérdidas de un contribuyente que vuelva a acogerse a la ley nacional del impuesto sobre sociedades se trasladarán a ejercicios posteriores y se compensarán con arreglo a lo dispuesto en la ley nacional del impuesto sobre sociedades que pase a serle aplicable, como si esas pérdidas se hubieran producido mientras el contribuyente estaba sujeto a dicha ley.

Artículo 19

Inmovilizado en el momento de abandonar el grupo

En caso de que se enajenen elementos de inmovilizado no amortizables o amortizables individualmente, excepto aquellos que hayan dado lugar a una exención reducida en virtud del artículo 24, dentro de los tres años siguientes a la salida del grupo de un contribuyente que sea el propietario económico de dichos elementos, el producto de la enajenación se sumará a la base imponible consolidada del grupo en el ejercicio de la enajenación. Los costes relativos a los elementos del inmovilizado no amortizables y el valor fiscal de los elementos del inmovilizado amortizables individualmente se deducirán de la base imponible.

La misma norma se aplicará también a los activos financieros, a excepción de las acciones propias y de las participaciones que den lugar a rentas exentas del impuesto.

El producto de esas enajenaciones que se sume a la base imponible consolidada del grupo no será imponible de otra forma.

Artículo 20

Inmovilizado intangible endógeno

Cuando un contribuyente que sea propietario económico de uno o más elementos del inmovilizado intangible endógeno abandone el grupo, se sumará a la base imponible consolidada, tal como se encuentre al final del ejercicio fiscal, un importe igual a los costes en que se haya incurrido con respecto a dichos elementos con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad en los cinco años anteriores. No obstante, el importe añadido no deberá exceder del valor de los elementos del inmovilizado en el momento en que el contribuyente abandone el grupo. Esos costes se atribuirán al contribuyente que abandone el grupo y se tratarán de conformidad con la ley nacional del impuesto sobre sociedades que pase a serle aplicable ulteriormente o, si el contribuyente se incorporase a otro grupo, esos costes se atribuirán en el ejercicio fiscal en el que el contribuyente se haya incorporado a ese otro grupo.

Artículo 21

Pérdidas en el momento de abandonar el grupo

No se atribuirá ninguna pérdida al miembro que abandone un grupo.

CAPÍTULO V

REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

Artículo 22

Reorganizaciones empresariales dentro de un grupo

1. La reorganización de empresas dentro de un grupo o el traslado del domicilio social de un contribuyente no darán lugar a pérdidas o beneficios a efectos de la determinación de la base imponible consolidada.
2. Cuando, como resultado de una reorganización de empresas o de una serie de operaciones entre los miembros de un grupo durante un período de dos años, prácticamente todos los activos de un contribuyente se transfieran a otro Estado miembro, dando lugar a una modificación sustancial del factor activos, los activos

transferidos se atribuirán al factor activos del contribuyente que haya procedido a la transferencia durante un período máximo de cinco años a partir de la misma siempre y cuando un miembro del grupo siga siendo el propietario económico de los activos.

3. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo, si el contribuyente que haya procedido a la transferencia a que se refiere el apartado 2 deja de existir o de poseer un establecimiento permanente en el Estado miembro desde el que han sido transferidos los activos, se considerará que posee en ese Estado miembro un establecimiento permanente.

Artículo 23

Tratamiento de las pérdidas en caso de reorganización empresarial entre dos o más grupos

1. Cuando, como resultado de una reorganización empresarial, uno o varios grupos, o dos o más miembros de un grupo, pasen a formar parte de otro grupo, toda pérdida no compensada del grupo o grupos existentes previamente se atribuirá a cada uno de los miembros de este grupo o grupos, de conformidad con el capítulo VIII y sobre la base de los factores tal como se encuentren al final del ejercicio fiscal en el que tenga lugar la reorganización empresarial. Las pérdidas no compensadas del grupo o grupos existentes previamente se trasladarán a ejercicios posteriores.

Cuando dos o más miembros de un grupo pasen a formar parte de otro grupo, las pérdidas no compensadas del primer grupo se atribuirán tal como se indica en el párrafo primero, a condición de que el valor conjunto del factor activos y del factor mano de obra de los miembros salientes del grupo suponga menos del 20 % del valor de esos dos factores para el primer grupo en su totalidad.

2. Cuando dos o más contribuyentes principales se fusionen en el sentido de los incisos i) y ii) del artículo 2, letra a), de la Directiva 2009/133/CE¹⁵ del Consejo, toda pérdida no compensada de un grupo se atribuirá a sus miembros, de conformidad con el capítulo VIII, sobre la base de los factores tal como se encuentren al final del ejercicio fiscal en que tenga lugar la fusión. Las pérdidas no compensadas se trasladarán a ejercicios posteriores.

CAPÍTULO VI

TRATOS ENTRE EL GRUPO Y OTRAS ENTIDADES

Artículo 24

Exclusión de la exención prevista en el caso de enajenación de acciones

1. Cuando, como resultado de una enajenación de acciones, un contribuyente abandone el grupo y durante el ejercicio fiscal en curso o en el anterior ese contribuyente haya adquirido, en el marco de una operación intragrupo, uno o varios elementos del inmovilizado que no sean activos amortizados en grupo, se excluirá de la exención fiscal establecida en la letra c) del artículo 8 de la Directiva 2016/xx/UE el importe

¹⁵ Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO L 310 de 25.11.2009, p. 34).

correspondiente a esos elementos del inmovilizado, salvo que se demuestre que la operación intragrupo se llevó a cabo por motivos comerciales válidos.

2. El importe excluido de la exención fiscal a que se refiere el apartado 1 será el valor de mercado del elemento o elementos del inmovilizado en el momento en que el contribuyente abandone el grupo, al que se restará el valor fiscal de los elementos del inmovilizado o los costes a que se refiere el artículo 19 de la Directiva 2016/xx/UE.
3. Cuando el beneficiario efectivo de las acciones cedidas sea un no contribuyente o un contribuyente no residente, y dichas acciones se atribuyan a su domicilio social o su establecimiento permanente en un tercer país, se considerará que el contribuyente que tuviera en su poder los activos antes de la operación intragrupo a que se refiere el apartado 1 ha recibido el valor de mercado del activo o activos en el momento de la enajenación de las acciones minorado en el valor fiscal.

Artículo 25

Compensación en forma de crédito fiscal

1. El crédito fiscal a que se refiere el artículo 55, apartado 1, de la Directiva 2016/xx/UE se repartirá entre los miembros del grupo de conformidad con el capítulo VIII.
2. El crédito fiscal a que se refiere el apartado 1 se calculará por separado para cada Estado miembro o tercer país, así como para cada tipo de renta. No deberá exceder del importe resultante de la aplicación a las rentas atribuidas a un contribuyente o a un establecimiento permanente del tipo del impuesto sobre sociedades del Estado miembro de residencia a efectos fiscales del contribuyente o del Estado miembro en que esté situado el establecimiento permanente.

Artículo 26

Retención

Los intereses y cánones pagados por un miembro del grupo a un beneficiario ajeno al grupo podrán estar sujetos a retención conforme a las normas de la legislación nacional aplicables y cualquier convenio aplicable en materia de doble imposición, en el Estado miembro en que el miembro del grupo resida a efectos fiscales o esté situado, según corresponda. La retención se distribuirá entre los Estados miembros, de conformidad con el capítulo VIII, utilizando la fórmula aplicable en el ejercicio fiscal durante el que se practique la retención.

CAPÍTULO VII

ENTIDADES TRANSPARENTES

Artículo 27

Normas para determinar la transparencia de entidades de terceros países

El tratamiento de una entidad situada en un tercer país en la que al menos dos de los miembros del grupo tengan una participación se determinará de común acuerdo entre los Estados miembros de que se trate. Si no se llega a un acuerdo, decidirá la autoridad tributaria principal.

CAPÍTULO VIII

DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Artículo 28

Normas generales

1. La base imponible consolidada se distribuirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de reparto. Para determinar la cuota parte de un miembro A del grupo, la fórmula adoptará la forma siguiente, teniendo la misma ponderación los factores ventas, mano de obra y activos:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

2. La base imponible consolidada del grupo se distribuirá únicamente cuando sea positiva.
3. Los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo.
4. Un periodo de quince días o más de un mes natural se considerará un mes completo.
5. Al determinar la cuota parte de un miembro del grupo, se concederá la misma ponderación a los factores ventas, mano de obra y activos.

Artículo 29

Cláusula de salvaguardia

Como excepción a la norma enunciada en el artículo 28, si el contribuyente principal o una autoridad competente considera que el resultado del reparto de la base imponible consolidada atribuido a un miembro del grupo no representa equitativamente el volumen de actividad de ese miembro del grupo, el contribuyente principal o la autoridad competente podrá solicitar que se aplique un método alternativo de cálculo de la cuota fiscal de cada miembro del grupo. Ese método alternativo solo se podrá utilizar si, tras las consultas entre las autoridades competentes y, en su caso, los debates previstos en los artículos 77 y 78, todas esas autoridades lo aprueban. El Estado miembro de la autoridad tributaria principal informará a la Comisión sobre el método alternativo utilizado.

Artículo 30

Incorporación al grupo y abandono del mismo

La cuota parte de un contribuyente que se incorpore al grupo o lo abandone durante un ejercicio fiscal se calculará proporcionalmente al número de meses naturales durante los cuales el contribuyente haya pertenecido al grupo en el ejercicio fiscal.

Artículo 31

Entidades transparentes

Los factores utilizados para el cálculo de la cuota parte de un miembro del grupo que posea una participación en una entidad transparente incluirán las ventas, la mano de obra y los

activos de la entidad transparente, proporcionalmente a la participación del contribuyente en los beneficios y las pérdidas de dicha entidad.

Artículo 32

Composición del factor mano de obra

1. El factor mano de obra consistirá, en un 50 %, en el importe total de los salarios de un miembro del grupo, como numerador, y el importe total de los salarios del grupo, como denominador, y, en otro 50 %, en el número de asalariados de un miembro del grupo, como numerador, y el número de asalariados del grupo, como denominador. Cuando un asalariado se incluya en el factor mano de obra de un miembro del grupo, el salario correspondiente a dicho asalariado se asignará al factor mano de obra de ese miembro del grupo.
2. El número de asalariados se contabilizará al final del ejercicio fiscal.
3. La definición de asalariado será la que determine la legislación nacional del Estado miembro en el que se ejerza la actividad laboral.

Artículo 33

Asignación de asalariados y salarios

1. Los asalariados se incluirán en el factor mano de obra del miembro del grupo que les remunere.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando los asalariados ejerzan materialmente su actividad laboral bajo el control y la responsabilidad de un miembro del grupo distinto del que les remunera, dichos asalariados y el importe de los salarios que les corresponda se incluirán en el factor mano de obra del primer miembro del grupo.

Esta norma se aplicará exclusivamente cuando se reúnan todas las condiciones siguientes:
 - a) que la actividad laboral se haya ejercido durante un periodo ininterrumpido de al menos tres meses;
 - b) que dichos asalariados representen como mínimo el 5 % del total de asalariados del miembro del grupo que les remunere.
3. Se considerarán asalariados las personas que, aunque no sean empleadas directamente por un miembro del grupo, desempeñen tareas similares a las de los asalariados.
4. El término «salarios» incluirá todos los costes de los salarios, remuneraciones, gratificaciones y demás tipos de compensación de los trabajadores, incluidos los costes conexos en concepto de pensiones y seguridad social a cargo del empleador, así como los gastos del empleador correspondientes al coste de las personas mencionadas en el apartado 3.
5. Los costes de personal se valorarán por el importe de los gastos tratados como deducibles por el empleador en un ejercicio fiscal.

Artículo 34
Composición del factor activos

1. El factor activos consistirá en el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por un miembro del grupo, como numerador, y el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos u objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por el grupo, como denominador.
2. En los cinco años siguientes a la incorporación de un contribuyente a un grupo nuevo o existente, su factor activos incluirá también el importe total de los costes en que haya incurrido con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad durante los seis años anteriores a su incorporación al grupo.

Artículo 35
Asignación de activos

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 22, apartados 2 y 3, los activos se incluirán en el factor activos de su propietario económico. Cuando no sea posible identificar al propietario económico, los activos se incluirán en el factor activos del propietario legal.

No obstante, si el propietario económico no hace uso efectivo de un activo, este último se incluirá en el factor del miembro del grupo que lo utilice de manera efectiva, siempre que dicho activo represente más del 5 % del valor fiscal de todos los elementos del inmovilizado material del miembro del grupo que haga uso efectivo del mismo.
2. Excepto en el caso de arrendamientos financieros entre miembros de un grupo, los activos que sean objeto de arrendamiento financiero se incluirán en el factor activos del miembro del grupo que sea el arrendador o el arrendatario de los activos. Se procederá de la misma forma con los activos arrendados.

Artículo 36
Valoración

1. Los terrenos y otros elementos del inmovilizado material no amortizables se valorarán por su coste original.
2. Los elementos del inmovilizado material amortizables individualmente se valorarán por la media de su valor fiscal al inicio y al final del ejercicio fiscal.

Cuando, como resultado de una o varias operaciones intragrupo, un elemento del inmovilizado material amortizable individualmente se incluya en el factor activos de un miembro del grupo durante un periodo inferior a un ejercicio fiscal, el valor a considerar se calculará teniendo en cuenta el número de meses que el elemento haya estado incluido en el factor activos de ese miembro del grupo.
3. El grupo de activos a que se refiere el artículo 37 de la Directiva 2016/xx/UE se valorará por la media de su valor fiscal al inicio y al final del ejercicio fiscal.
4. El arrendador o el arrendatario financiero de un activo que no sea su propietario económico valorará el activo objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero multiplicando por ocho el importe anual neto a pagar por el arrendamiento o el arrendamiento financiero, minorado en los posibles importes a recibir en concepto de subarrendamiento o de subarrendamiento financiero.

Un miembro de un grupo que arriende o ceda en arrendamiento financiero un activo del que no sea propietario económico valorará este activo objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero multiplicando por ocho el importe anual neto a pagar por el arrendamiento o el arrendamiento financiero.

5. Un activo vendido por un miembro del grupo a una persona ajena a este a raíz de una transferencia intragrupo en el mismo ejercicio fiscal o en el ejercicio anterior se incluirá en el factor activos del miembro del grupo que haya realizado la transferencia durante el período comprendido entre la transferencia intragrupo y la venta a la persona ajena al grupo, salvo cuando los miembros del grupo en cuestión demuestren que la transferencia intragrupo se ha realizado por motivos comerciales legítimos.

Artículo 37

Composición del factor ventas

1. El factor ventas consistirá en el total de ventas atribuidas a un miembro del grupo, incluidos los establecimientos permanentes que se considere que existen en virtud del artículo 22, apartado 3, como numerador, y el total de ventas del grupo como denominador.
2. Por «ventas» se entenderá el producto de todas las ventas de bienes y las prestaciones de servicios, una vez aplicados los eventuales descuentos y devoluciones, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido ni otros impuestos y derechos. No se incluirán en el factor ventas los ingresos intereses, cánones o productos de la enajenación de inmovilizado objeto de exención, salvo que se trate de ingresos obtenidos en el ejercicio ordinario de la actividad comercial o empresarial. Tampoco se incluirán en el factor ventas las ventas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas en el interior del grupo.
3. Las ventas se valorarán de conformidad con el artículo 20 de la Directiva 2016/xx/UE.

Artículo 38

Ventas por destino

1. Las ventas de bienes se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que finalice un envío o transporte de bienes dirigido a la persona que los haya adquirido. Cuando no sea posible determinar ese lugar, las ventas de bienes se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro de la última ubicación identificable de los bienes.
2. Las prestaciones de servicios se incluirán en el factor ventas del miembro del grupo situado en el Estado miembro en que se lleven a cabo físicamente los servicios o se proceda efectivamente a su prestación.
3. Los ingresos, intereses, dividendos y cánones objeto de exención, así como el producto de la enajenación de elementos del inmovilizado que estén incluidos en el factor ventas se atribuirán al beneficiario de dichos ingresos, intereses, dividendos, cánones y producto.
4. Cuando no haya ningún miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios, o cuando los bienes se entreguen o los servicios se presten en un tercer país, las ventas de bienes y las prestaciones de

servicios se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

5. Cuando haya más de un miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo situados en ese Estado miembro proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Artículo 39

Normas de aplicación relativas al cálculo de los factores

La Comisión podrá adoptar actos por los que se establezcan las normas de aplicación relativas al cálculo de los factores mano de obra, activos y ventas, la asignación de asalariados y salarios, activos y ventas a cada uno de sus factores respectivos, y la valoración de activos. Estos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 77, apartado 2.

Artículo 40

Cálculo del factor activos y del factor ventas por las entidades financieras

1. El factor activos de una entidad financiera, tal como se define en el punto 29), letras a), d), e), f), g), h) e i), del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE, equivaldrá al 10 % del valor de los activos financieros, excluidas las acciones propias y las participaciones que den lugar a rentas exentas del impuesto. Los activos financieros comprenderán los activos mantenidos con fines de negociación a que se refiere el artículo 21 de la Directiva 2016/xx/UE. Los activos financieros se incluirán en el factor activos del miembro del grupo en cuyos libros figurasen anotados en el momento en que se incorporó al grupo.
2. El factor ventas de una entidad financiera, tal como se define en el punto 29), letras a), d), e), f), g), h) e i), del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE, equivaldrá al 10 % de sus ingresos en forma de intereses, comisiones e ingresos procedentes de valores mobiliarios, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos. Las ventas intragrupo no se incluirán. A efectos del artículo 38, apartado 2, los servicios financieros se considerarán prestados, en el caso de un préstamo garantizado, en el Estado miembro en el que se sitúe la garantía o, si no es posible identificar a ese Estado miembro, en el Estado miembro en el que esté registrada la garantía. Los demás servicios financieros se considerarán prestados en el Estado miembro del prestatario o en el de la persona que abone las comisiones u otros ingresos. Cuando no sea posible identificar al prestatario o a la persona que abona las comisiones u otros ingresos, ni al Estado miembro en el que se sitúa o está registrada la garantía, las ventas se atribuirán a todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Artículo 41

Cálculo del factor activos y del factor ventas de las empresas de seguros

1. El factor activos de las empresas de seguros, tal como se definen en el punto 29), letras b) y c), del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE, equivaldrá al 10 % del valor de los activos financieros a que se refiere el artículo 40, apartado 1.
2. El factor ventas de las empresas de seguros, tal como se definen en el punto 29), letras b) y c), del artículo 4 de la Directiva 2016/xx/UE, equivaldrá al 10 % de todas

las primas imputadas al ejercicio, netas de reaseguro, el rendimiento asignado de las inversiones transferido de la cuenta no técnica, otros ingresos técnicos, netos de reaseguro, y los ingresos de inversiones, honorarios y comisiones, sin incluir el impuesto sobre el valor añadido ni otros impuestos y derechos. A efectos del artículo 38, apartado 2, los servicios de seguros se considerarán prestados en el Estado miembro del titular de la póliza. Las demás ventas se atribuirán a todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Artículo 42 *Petróleo y gas*

No obstante lo dispuesto en el artículo 38, apartados 1, 2 y 3, las ventas de un miembro del grupo cuya principal actividad se desarrolle en el sector de la prospección o de la producción de petróleo o de gas se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se extraiga o se produzca el petróleo o el gas.

No obstante lo dispuesto en el artículo 38, apartados 4 y 5, cuando ningún miembro del grupo esté situado en el Estado miembro de prospección o producción de petróleo o de gas, o cuando la prospección o la producción tenga lugar en un tercer país en el que el miembro del grupo que las lleve a cabo no posea un establecimiento permanente, las ventas se atribuirán a ese miembro del grupo.

Artículo 43 *Transporte marítimo, transporte por vías navegables interiores y transporte aéreo*

Los ingresos, gastos y otros elementos deducibles de un miembro del grupo cuya actividad principal consista en la explotación de buques o aeronaves en el transporte internacional o en la explotación de embarcaciones en el transporte por vías navegables interiores quedarán excluidos de la base imponible consolidada y no se repartirán de conformidad con las normas previstas en el artículo 28. Por el contrario, los ingresos, gastos y otros elementos deducibles se atribuirán a ese miembro del grupo para cada operación individual y estarán sujetos a ajustes de precios de conformidad con el artículo 56 de la Directiva 2016/xx/UE.

Las participaciones en un miembro del grupo o por un miembro del grupo se tendrán en cuenta a efectos de determinación de si se trata de un grupo en el sentido de lo dispuesto en los artículos 5 y 6.

Artículo 44 *Elementos deducibles de la cuota parte*

Se deducirán de la cuota parte los siguientes elementos:

- a) las pérdidas no compensadas en que incurra un contribuyente antes de pasar a estar sujeto a las normas de la presente Directiva, a que se refiere el artículo 15;
- b) las pérdidas no compensadas en que se incurra a nivel de grupo, a que se refiere el artículo 15 en relación con el artículo 18 y el artículo 23;
- c) los importes relativos a la enajenación de elementos del inmovilizado a que se refiere el artículo 11, los ingresos y gastos derivados de contratos de larga duración, a que se refiere el artículo 12 y los gastos futuros a que se refiere el artículo 13, apartado 3;
- d) en el caso de las empresas de seguros, las provisiones técnicas optativas a que se refiere el artículo 28, letra d), de la Directiva 2016/xx/UE;

- e) las donaciones y liberalidades realizadas en favor de entidades benéficas que sean deducibles en virtud de la legislación nacional, a que se refiere el artículo 9, apartado 4, de la Directiva 2016/xx/UE;
- f) las provisiones para pensiones que sean deducibles en virtud de la legislación nacional, a que se refiere el artículo 24 de la Directiva 2016/xx/UE.

Artículo 45
Deuda tributaria

La deuda tributaria de cada miembro de un grupo será el importe resultante de aplicar el tipo impositivo nacional a la cuota parte ajustada con arreglo al artículo 44, minorado en las deducciones previstas en el artículo 25.

CAPÍTULO IX

ADMINISTRACIÓN Y PROCEDIMIENTOS

Artículo 46
Notificación con vistas a la creación de un grupo

1. El contribuyente principal notificará la creación de un grupo por cuenta de los demás miembros del grupo a la autoridad tributaria principal como mínimo tres meses antes de que se inicie el ejercicio fiscal en el que el grupo vaya a empezar a aplicar las normas de la presente Directiva.
2. La notificación mencionada en el apartado 1 incluirá a todos los miembros del grupo, excepto a las compañías navieras a que se hace referencia en el artículo 2, apartado 4.
3. La autoridad tributaria principal transmitirá inmediatamente la notificación a las autoridades competentes de todos los Estados miembros en los que residan a efectos fiscales o estén situados en forma de establecimiento permanente los miembros del grupo. Dichas autoridades podrán aportar a la autoridad tributaria principal, en el plazo de un mes tras la transmisión, sus puntos de vista así como cualquier información pertinente acerca de la validez y el alcance de la notificación.
4. Cuando no se realice notificación alguna, la autoridad tributaria principal emitirá, en un plazo de seis meses a partir de la constatación de la ausencia de notificación, liquidaciones correspondientes a los ejercicios fiscales durante los que se considere que ha existido el grupo. En ningún caso esas liquidaciones podrán exceder de los cinco últimos ejercicios fiscales.

Artículo 47
Vigencia de la aplicación del régimen por un grupo

1. La presente Directiva empezará a aplicarse a un grupo un mes después de la recepción de la notificación de su creación, tal como se contempla en el artículo 46, apartado 3, por las autoridades competentes de todos los Estados miembros en los que los miembros del grupo residan a efectos fiscales o estén situados en forma de establecimiento permanente. La autoridad tributaria principal informará al contribuyente principal al respecto.

2. Un grupo aplicará las normas de la presente Directiva en la medida en que quede vinculado por ella de conformidad con el artículo 2, apartados 1 y 2. El contribuyente principal deberá presentar una notificación de renuncia a la autoridad tributaria principal en caso de que el grupo al que pertenece, en su conjunto, deje de reunir las condiciones establecidas en el artículo 2, apartados 1 y 2, para aplicar las normas de la presente Directiva.
3. Un contribuyente que deje de estar sujeto a las normas de la presente Directiva podrá optar por continuar aplicándolas, siempre que reúna las condiciones establecidas en el artículo 2, apartado 3. Podrá optar asimismo por aplicar las normas de la Directiva 2016/xx/UE si no cumple la condición establecida en la letra d) del artículo 2, apartado 1.
4. El contribuyente principal que haya optado por aplicar las normas de la presente Directiva de conformidad con el artículo 2, apartado 3, y que decida poner término a dicha aplicación lo notificará a la autoridad tributaria principal al término del periodo de cinco ejercicios fiscales.
5. El contribuyente principal que haya optado por aplicar las normas de la presente Directiva de conformidad con el artículo 2, apartado 3, y que decida prorrogar dicha aplicación una vez transcurrido el periodo de cinco ejercicios fiscales, aportará a la autoridad tributaria principal pruebas de que reúne las condiciones previstas en las letras a), b) y d), del artículo 2, apartado 1.

Artículo 48

Información incluida en la notificación de creación de un grupo

La notificación de creación de un grupo incluirá lo siguiente:

- a) la identificación de los miembros del grupo;
- b) la prueba del cumplimiento de los criterios establecidos en los artículos 5 y 6;
- c) información sobre toda empresa asociada a que se refiere el artículo 56 de la Directiva 2016/xx/UE;
- d) la forma jurídica, sede estatutaria y lugar de gestión efectiva de los contribuyentes;
- e) el ejercicio fiscal de la creación del grupo.

La Comisión podrá adoptar un acto por el que se establezca el formulario normalizado de la notificación de creación de un grupo. Ese acto de ejecución se adoptará de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 77, apartado 2.

Artículo 49

Examen de la notificación de creación de un grupo

1. La autoridad tributaria principal a la que se haya presentado de manera válida la notificación de creación de un grupo examinará si, sobre la base de la información contenida en la misma, el grupo cumple los requisitos de la presente Directiva. La notificación se considerará aceptada si no ha sido rechazada por la autoridad tributaria principal dentro de los tres meses siguientes a su recepción.
2. Siempre y cuando el contribuyente haya transmitido toda la información exigida de conformidad con el artículo 48, cualquier constatación ulterior de la existencia de

incorrecciones en la lista transmitida de los miembros del grupo no invalidará la notificación de creación de un grupo. Toda notificación incorrecta se corregirá y se adoptarán todas las demás medidas necesarias desde el inicio del ejercicio fiscal en que se haya constatado la incorrección.

3. En caso de que no se haya transmitido toda la información, la autoridad tributaria principal, en concertación con las demás autoridades competentes, podrá invalidar la notificación inicial, en cuyo caso las liquidaciones regularizadas de la deuda tributaria del grupo/de los miembros del grupo se emitirán con arreglo a los plazos establecidos en el artículo 56.

Artículo 50 *Ejercicio fiscal*

1. Todos los miembros del grupo deberán tener el mismo ejercicio fiscal.
2. En el ejercicio en que se incorpore a un grupo existente, el contribuyente deberá adaptar su ejercicio fiscal al del grupo. La cuota parte del contribuyente correspondiente a ese ejercicio fiscal se calculará proporcionalmente al número de meses naturales durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo.
3. La cuota parte del contribuyente correspondiente al ejercicio en el que abandone un grupo se calculará proporcionalmente al número de meses naturales durante los cuales la sociedad haya pertenecido al grupo.

Artículo 51 *Declaraciones fiscales y liquidaciones tributarias*

1. El contribuyente principal presentará la declaración fiscal consolidada del grupo a la autoridad tributaria principal.
2. La declaración fiscal consolidada será tratada como una liquidación de la deuda fiscal de cada miembro del grupo («liquidación tributaria»). Cuando la legislación de un Estado miembro disponga que la declaración fiscal tiene la condición jurídica de liquidación tributaria y debe tratarse como un instrumento que permite la ejecución de la deuda fiscal, la declaración fiscal consolidada tendrá el mismo efecto para el miembro de un grupo sujeto a gravamen en ese Estado miembro.
3. Cuando la declaración fiscal consolidada no tenga la condición jurídica de liquidación tributaria a efectos de ejecución de la deuda fiscal, la autoridad competente de un Estado miembro podrá dirigir al miembro de un grupo que sea residente a efectos fiscales o esté situado en ese Estado miembro en forma de establecimiento permanente, un instrumento de Derecho nacional que autorice la ejecución en ese Estado. En el instrumento deberán figurar los datos de la declaración fiscal consolidada relativos al miembro del grupo. Podrán interponerse recursos contra el instrumento únicamente por motivos formales, pero no contra la liquidación tributaria subyacente. El procedimiento se regirá por la legislación nacional del Estado miembro pertinente.
4. El contribuyente principal será responsable de todas las obligaciones procedimentales relacionadas con la imposición de los establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 11, apartado 4, o el artículo 22, apartado 3.
5. La declaración fiscal consolidada deberá presentarse a la autoridad tributaria principal dentro de los nueve meses siguientes al final del ejercicio fiscal.

Artículo 52
Contenido de la declaración fiscal consolidada

La declaración fiscal consolidada deberá contener la siguiente información:

- a) la identificación del contribuyente principal;
- b) la identificación de todos los miembros del grupo;
- c) la identificación de toda empresa asociada a que se refiere el artículo 56 de la Directiva 2016/xx/UE;
- d) el ejercicio fiscal a que se refiere la declaración;
- e) el cálculo de la base imponible de cada miembro del grupo;
- f) el cálculo de la base imponible consolidada;
- g) el cálculo de la cuota parte de cada miembro del grupo;
- h) el cálculo de la deuda tributaria de cada miembro del grupo.

Artículo 53
Notificación de errores en la declaración fiscal consolidada

El contribuyente principal deberá notificar a la autoridad tributaria principal los errores detectados en la declaración fiscal consolidada. La autoridad tributaria principal regularizará, en su caso, la liquidación de conformidad con el artículo 56, apartado 3.

Artículo 54
No presentación de la declaración fiscal

Cuando el contribuyente principal no presente la declaración fiscal consolidada, la autoridad tributaria principal girará una liquidación tributaria basada en estimaciones, teniendo en cuenta la información disponible. El contribuyente principal podrá recurrir dicha liquidación.

Artículo 55
Presentación electrónica, declaraciones fiscales y documentos justificativos

La Comisión podrá adoptar actos por los que se establezcan normas relativas a la presentación electrónica de la declaración fiscal consolidada, al formulario de la declaración fiscal consolidada, al formulario de la declaración fiscal del contribuyente individual y a los documentos justificativos exigidos. Estos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 77, apartado 2.

Artículo 56
Regularización de las liquidaciones tributarias

1. La autoridad tributaria principal verificará que la declaración fiscal consolidada cumpla los requisitos establecidos en el artículo 52.
2. Cuando sea preciso, la autoridad tributaria principal girará una liquidación tributaria regularizada a más tardar tres años después de la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada, o, en caso de que no se haya presentado una declaración antes de dicha fecha, a más tardar tres años después del giro de una liquidación tributaria con arreglo al artículo 54.

No podrá girarse más de una liquidación tributaria regularizada para el mismo grupo en un periodo de doce meses.

3. El apartado 2 no se aplicará cuando la liquidación regularizada se gire como resultado de una resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, de conformidad con el artículo 65 o como resultado de un procedimiento amistoso o de arbitraje con un tercer país. Dichas liquidaciones tributarias regularizadas se girarán dentro de los doce meses siguientes a la resolución de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal o la conclusión de un procedimiento amistoso o de arbitraje.
4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, podrá girarse una liquidación tributaria regularizada dentro de los seis años siguientes a la fecha límite de presentación de la declaración fiscal consolidada si se justifica por una declaración incorrecta deliberada o gravemente negligente del contribuyente, o dentro de los doce años siguientes a dicha fecha si la declaración incorrecta es objeto de un procedimiento penal. La liquidación tributaria regularizada se girará dentro de los doce meses siguientes a la constatación de la incorrección, salvo que objetivamente se justifique un periodo más largo por la necesidad de proceder a investigaciones complementarias. La liquidación tributaria regularizada se referirá exclusivamente al objeto de la declaración incorrecta.
5. Antes de regularizar una liquidación tributaria, la autoridad tributaria principal consultará a las autoridades competentes de los Estados miembros en que resida a efectos fiscales o esté situado en forma de establecimiento permanente el miembro del grupo. Dichas autoridades dispondrán de un mes tras la consulta para expresar sus puntos de vista.

La autoridad competente del Estado miembro en que resida a efectos fiscales o esté situado en forma de establecimiento permanente un miembro del grupo podrá instar a la autoridad tributaria principal a regularizar una liquidación. La ausencia de notificación por parte de la autoridad tributaria principal a la autoridad competente, dentro de los tres meses siguientes a esa instancia, de que se compromete a regularizar dicha liquidación tributaria se considerará una negativa.
6. No se regularizarán liquidaciones tributarias con el fin de ajustar la base imponible consolidada si la diferencia entre la base imponible consolidada declarada y la base imponible consolidada corregida no excede de 5 000 euros o del 1 % de la base imponible consolidada.

No se regularizarán liquidaciones con el fin de corregir el cálculo de las cuotas partes cuando el ajuste del total de las cuotas de los miembros de un grupo residentes o establecidos en un Estado miembro sea inferior a un 0,5 %.

Artículo 57

Base de datos central

La declaración fiscal consolidada y los documentos justificativos presentados por el contribuyente principal se conservarán en una base de datos central a la que tendrán acceso todas las autoridades competentes. La base de datos central se actualizará periódicamente con toda la información y documentos nuevos, así como con todas las resoluciones y notificaciones adoptadas por la autoridad tributaria principal.

Artículo 58
Modificación del contribuyente principal

El contribuyente principal no podrá modificarse, salvo que deje de reunir los criterios contemplados en el punto 11) del artículo 3. En ese caso, un nuevo contribuyente principal será designado por el grupo.

En circunstancias excepcionales, las autoridades tributarias competentes de los Estados miembros en los que residan o tengan un establecimiento permanente los miembros del grupo podrán decidir de común acuerdo, dentro de los seis meses siguientes a la notificación contemplada en el artículo 46 o de los seis meses siguientes a una reorganización que afecte al contribuyente principal, que un contribuyente distinto del designado por el grupo sea el contribuyente principal.

Artículo 59
Registros

Cada uno de los miembros del grupo deberá conservar los documentos y justificantes con un nivel de detalle suficiente para garantizar la correcta aplicación de la presente Directiva y permitir la realización de auditorías de conformidad con el artículo 64, apartado 2.

Artículo 60
Suministro de información a las autoridades competentes

A solicitud de la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté situado su establecimiento permanente, el contribuyente facilitará toda la información previsiblemente pertinente para la determinación de su deuda tributaria. Además, a solicitud de la autoridad tributaria principal, el contribuyente principal facilitará toda la información previsiblemente pertinente para la determinación de la base imponible consolidada o de la deuda tributaria de cualquiera de los miembros del grupo.

Artículo 61
Solicitud de dictamen de la autoridad competente

1. Un contribuyente podrá solicitar a la autoridad competente del Estado miembro en el que resida o tenga un establecimiento permanente un dictamen sobre la aplicación de las normas de la presente Directiva a una operación o una serie de operaciones específicas que prevea llevar a cabo. El contribuyente podrá también solicitar un dictamen sobre la composición propuesta de un grupo. La autoridad competente hará todo lo necesario para responder a la solicitud en un plazo razonable.

El dictamen emitido por la autoridad competente será vinculante para ella siempre y cuando se divulgue toda la información pertinente relativa a la operación o la serie de operaciones previstas, salvo resolución ulterior en contrario de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, de conformidad con el artículo 65. El contribuyente que discrepe del dictamen podrá actuar según su propio criterio, pero deberá señalarlo en la declaración fiscal consolidada.

2. Cuando dos o más miembros de un grupo en diferentes Estados miembros participen directamente en una operación o una serie de operaciones específicas, o cuando la solicitud se refiera a la composición propuesta de un grupo, las autoridades competentes de esos Estados miembros adoptarán un dictamen común.

Artículo 62
Comunicación entre autoridades competentes

1. La información comunicada de conformidad con las normas de la presente Directiva se facilitará en la medida de lo posible por medios electrónicos, utilizando la red común de comunicación/interfaz común de sistemas (red CCN/CSI).
2. Una autoridad competente que reciba una solicitud de cooperación o de intercambio de información que afecte a un miembro de un grupo, con arreglo a la Directiva 2011/16/UE¹⁶, responderá en los plazos fijados en el artículo 7 de dicha Directiva.

Artículo 63
Cláusula de confidencialidad

1. Toda información que se dé a conocer a un Estado miembro con arreglo a las normas de la presente Directiva estará cubierta por la obligación de secreto oficial en ese Estado miembro y gozará de la misma protección que otra información similar con arreglo a la legislación nacional de ese Estado miembro. Dicha información:
 - a) podrá facilitarse solo a las personas que participen directamente en la liquidación tributaria o en su control administrativo;
 - b) podrá además darse a conocer exclusivamente en relación con procedimientos judiciales o administrativos que puedan implicar sanciones y que tengan por objeto la preparación o regularización de la liquidación tributaria o guarden relación con ella, y solo a personas que participen directamente en dichos procedimientos; no obstante, la referida información podrá desvelarse en el curso de audiencias públicas o en sentencias si la autoridad competente del Estado miembro que comunica dicha información no se opone a ello;
 - c) no se utilizará en ninguna circunstancia para otro fin que no sea de carácter fiscal o en relación con procedimientos judiciales o administrativos que puedan implicar sanciones y que tengan por objeto la preparación o la regularización de la liquidación tributaria o guarden relación con ella.

Además, los Estados miembros podrán disponer que la información mencionada en el párrafo primero se utilice para la liquidación de otros cánones, derechos e impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE.

2. Con el permiso de la autoridad competente de un Estado miembro que comunique información en virtud de la Directiva 2011/16/UE, y solo cuando lo permita la legislación del Estado miembro de la autoridad competente que recibe la información, la información recibida con arreglo a la Directiva 2011/16/UE podrá usarse para otros fines además de los mencionados en el apartado 1. Dicho permiso se concederá si la información puede usarse con fines similares en el Estado miembro de la autoridad competente que comunica la información.

¹⁶ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

Artículo 64

Auditorías

1. La autoridad tributaria principal podrá iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo. Las auditorías también podrán iniciarse a instancia de una autoridad competente.

La autoridad tributaria principal y otras autoridades competentes afectadas determinarán conjuntamente el alcance y el contenido de la auditoría y los miembros del grupo que serán objeto de la misma.
2. La auditoría se realizará de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se desarrolle, con los ajustes necesarios para garantizar la correcta implementación de las normas de la presente Directiva. Estas auditorías podrán incluir investigaciones, inspecciones o exámenes de cualquier tipo a efectos de verificar la conformidad de un contribuyente con las normas de la presente Directiva.
3. La autoridad tributaria principal recopilará los resultados de todas las auditorías.

Artículo 65

Desacuerdo entre Estados miembros

1. Cuando la autoridad competente del Estado miembro en el que resida a efectos fiscales o esté situado en forma de establecimiento permanente un miembro del grupo no esté de acuerdo con una resolución de la autoridad tributaria principal, adoptada de conformidad con el artículo 49 o el artículo 56, apartados 2 o 4, o apartado 5, párrafo segundo, podrá impugnar dicha resolución ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal dentro de un plazo de tres meses.
2. La autoridad competente dispondrá de al menos los mismos derechos procedimentales de los que disfrute el contribuyente en virtud de la legislación de ese Estado miembro en el recurso interpuesto contra una resolución de la autoridad tributaria principal.

Artículo 66

Vías de recurso

1. El contribuyente principal podrá interponer recurso, entre otros, contra los actos siguientes:
 - a) una resolución por la que se rechace una notificación de creación de un grupo;
 - b) una notificación en la que se solicite la divulgación de documentos o de información;
 - c) una liquidación tributaria regularizada;
 - d) una liquidación por no presentación de la declaración fiscal consolidada.
 - e) la invalidación de la notificación inicial de creación de un grupo por la autoridad tributaria principal a que se refiere el artículo 49, apartado 2.
El recurso se presentará dentro de los sesenta días siguientes a la recepción del acto recurrido.
2. Los recursos no tendrán efecto suspensivo sobre la deuda tributaria del contribuyente.

3. No obstante lo dispuesto en el artículo 56, apartado 2, podrá girarse una liquidación tributaria regularizada para dar efecto al resultado de un recurso.

Artículo 67

Recursos administrativos

1. Los recursos contra las liquidaciones tributarias regularizadas o contra las liquidaciones tributarias efectuadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 54 serán tratados por un órgano administrativo competente para entender en los recursos en primera instancia, de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. El órgano administrativo será independiente respecto de las autoridades tributarias del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. Cuando no exista en ese Estado miembro un órgano administrativo de tales características, el contribuyente principal podrá interponer directamente un recurso judicial.
2. Al presentar sus alegaciones al órgano administrativo a que se refiere el apartado 1, la autoridad tributaria principal deberá actuar en estrecha concertación con las demás autoridades competentes.
3. El órgano administrativo a que se refiere el apartado 1 podrá, en su caso, ordenar que el contribuyente principal y la autoridad tributaria principal aporten pruebas documentales sobre los asuntos fiscales de los miembros del grupo y otras empresas asociadas, así como sobre la legislación y los usos vigentes de los demás Estados miembros involucrados. Las autoridades competentes de los demás Estados miembros involucrados prestarán toda la asistencia necesaria a la autoridad tributaria principal.
4. Cuando el órgano administrativo a que se refiere el apartado 1 modifique la resolución de la autoridad tributaria principal, la resolución modificada sustituirá a la inicial y tendrá el tratamiento de resolución de la autoridad tributaria principal.
5. El órgano administrativo a que se refiere el apartado 1 resolverá sobre el recurso en el plazo de seis meses. En caso de que el contribuyente principal no reciba resolución alguna en ese plazo, la resolución de la autoridad tributaria principal se entenderá confirmada.
6. Cuando la resolución se haya confirmado o modificado, el contribuyente principal tendrá derecho a interponer recurso directamente ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal durante los sesenta días siguientes a la recepción de la resolución del órgano administrativo de recurso a que se refiere el apartado 1.
7. Cuando se anule la resolución, el órgano administrativo a que se refiere el apartado 1 remitirá el asunto a la autoridad tributaria principal. Esa autoridad tributaria principal dictará una nueva resolución dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se le haya notificado la resolución del órgano administrativo. El contribuyente principal podrá interponer recurso contra esta nueva resolución, bien con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1, bien directamente ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal, dentro de los sesenta días siguientes a la recepción de la resolución. Si la autoridad tributaria principal no dicta una nueva resolución en un plazo de sesenta días, el contribuyente principal podrá recurrir la resolución inicial de dicha autoridad ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la misma.

Artículo 68
Recursos judiciales

1. El recurso judicial contra la resolución de una autoridad tributaria principal se registrará por la legislación del Estado miembro de dicha autoridad tributaria principal, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3.
2. Al presentar sus alegaciones a los órganos jurisdiccionales, la autoridad tributaria principal deberá consultar a las demás autoridades competentes.
3. El órgano jurisdiccional nacional podrá ordenar que el contribuyente principal y la autoridad tributaria principal aporten pruebas documentales sobre los asuntos fiscales de los miembros del grupo y otras empresas asociadas, así como sobre la legislación y los usos vigentes de los demás Estados miembros involucrados. Las autoridades competentes de los demás Estados miembros involucrados prestarán toda la asistencia necesaria a la autoridad tributaria principal.

CAPÍTULO X

INTERACCIÓN CON LA DIRECTIVA 2016/xx/UE

Artículo 69
Norma relativa a la limitación de los intereses

1. A efectos de la presente Directiva, un grupo será tratado como un contribuyente individual en virtud del artículo 13 de la Directiva 2016/xx/UE. El grupo estará representado por el contribuyente principal.
2. Cuando sea de aplicación el apartado 1, los costes de endeudamiento excedentarios y el EBITDA se calcularán a nivel de grupo e incluirán los resultados de todos los miembros del grupo. El importe de 3 millones de euros mencionado en el artículo 13 de la Directiva 2016/xx/UE se elevará a 5 millones de euros.
3. La Comisión podrá adoptar actos delegados de conformidad con el artículo 75 con vistas a establecer normas más detalladas de lucha contra la fragmentación con vistas a la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios.

*Artículo 70**Valoración*

A efectos de la presente Directiva, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2016/xx/UE no se aplicará a un grupo si todos sus miembros están situados en Estados miembros que no hayan adoptado el euro (EUR), en cuyo caso el contribuyente principal deberá determinar qué moneda se aplica.

Artículo 71
Compensación de pérdidas y recuperación

1. El artículo 41 de la Directiva 2016/xx/UE sobre la compensación de pérdidas y la recuperación cesará de aplicarse cuando entre en vigor la presente Directiva.

2. Las pérdidas transferidas que todavía no se hayan recuperado cuando la presente Directiva entre en vigor, seguirán imputándose al contribuyente al que se hayan transferido.

Artículo 72

Cláusula de Inversión (Switch-over)

A efectos de la presente Directiva, la referencia al tipo legal del impuesto sobre sociedades al que el contribuyente habría estado sujeto que figura en el artículo 53, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2016/xx/UE no se aplicará y será sustituida por la del tipo legal medio del impuesto sobre sociedades aplicable en todos los Estados miembros.

Artículo 73

Legislación sobre sociedades extranjeras controladas

A efectos de la presente Directiva, el ámbito de aplicación de la legislación sobre sociedades extranjeras controladas en virtud del artículo 59 de la Directiva 2016/xx/UE se limitará a las relaciones entre los miembros de un grupo y las entidades que sean residentes a efectos fiscales, o los establecimientos permanentes que estén situados en un tercer país.

Artículo 74

Asimetrías híbridas

A efectos de la presente Directiva, el ámbito de aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas a que se refiere el artículo 61 de la Directiva 2016/xx/UE quedará circunscrito a las relaciones entre los miembros del grupo y los no miembros del grupo que sean empresas asociadas, de conformidad con el artículo 56 de la Directiva 106/xx/UE.

CAPÍTULO XI

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 75

Ejercicio de la delegación

1. Se otorgan a la Comisión poderes para adoptar actos delegados en las condiciones establecidas en el presente artículo.
2. Los poderes para adoptar los actos delegados previstos en el artículo 2, apartado 5, el artículo 3, y el artículo 69, apartado 3, se confieren a la Comisión por un periodo indefinido a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Directiva.
3. La delegación de poderes a que se refieren el artículo 2, apartado 5, el artículo 3 y el artículo 69, apartado 3, podrá ser revocada en cualquier momento por el Consejo. La Decisión de revocación pondrá término a la delegación de los poderes que en ella se especifiquen. La Decisión surtirá efecto al día siguiente de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o en una fecha posterior indicada en la misma. No afectará a la validez de los actos delegados que ya estén en vigor.
4. Tan pronto como la Comisión adopte un acto delegado, lo notificará al Consejo.

5. Los actos delegados adoptados de conformidad con el artículo 2, apartado 5, el artículo 3 y el artículo 69, apartado 3, entrará en vigor únicamente en caso de que el Consejo no haya formulado ninguna objeción en el plazo de tres meses a partir de la notificación del acto al Consejo o antes de la expiración de dicho plazo si el Consejo ha informado a la Comisión de que no formulará ninguna objeción. El plazo se prorrogará dos meses a iniciativa del Consejo.

Artículo 76 *Información al Parlamento Europeo*

Se informará al Parlamento Europeo de la adopción de actos delegados por la Comisión, de cualquier objeción formulada al respecto y de la revocación de la delegación de poderes por el Consejo.

Artículo 77 *Procedimiento de comité*

1. La Comisión estará asistida por un comité. Dicho comité será un comité en el sentido del Reglamento (UE) n.º 182/2011.
2. En los casos en que se haga referencia al presente apartado, se aplicará el artículo 5 del Reglamento (UE) n.º 182/2011.

Artículo 78 *Consultas sobre el artículo 29*

El Comité creado en virtud del artículo 77 podrá también debatir la aplicación del artículo 29 en un caso determinado.

Artículo 79 *Reexamen*

Cinco años después de la entrada en vigor de la presente Directiva, la Comisión reexaminará su aplicación y presentará al Consejo un informe sobre el funcionamiento de la misma. El informe incluirá, en particular, un análisis del impacto del mecanismo creado en el capítulo VIII de la presente Directiva relativo al reparto de las bases imponibles entre los Estados miembros.

Artículo 80 *Transposición*

1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2020, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2021.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 81
Entrada en vigor

La presente Directiva entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 82
Destinatarios

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Estrasburgo, el

Por el Consejo
El Presidente