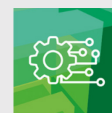


Informe Especial

## Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades

La UE ha establecido una primera línea de defensa, pero existen deficiencias en la aplicación y control de las medidas



TRIBUNAL  
DE CUENTAS  
EUROPEO

# Índice

	Apartados
<b>Resumen</b>	I-IX
<b>Introducción</b>	01-21
<b>Regímenes fiscales perniciosos y elusión del impuesto de sociedades: una perspectiva de la UE</b>	01-05
<b>Medidas e instrumentos de la UE</b>	06-15
<b>Funciones y competencias</b>	16-21
<b>Alcance y enfoque de la fiscalización</b>	22-30
<b>Observaciones</b>	31-92
<b>Existe un marco legislativo común de la UE, pero carece de orientaciones para aclarar las ambigüedades jurídicas</b>	31-53
La legislación se ajusta en líneas generales a la evolución internacional, pero persisten ambigüedades importantes en la aplicación de las normas	32-43
Faltan directrices sobre la forma de ejecutar y aplicar los actos legislativos	44-48
La Comisión supervisa adecuadamente la incorporación de la legislación de la UE a la legislación nacional, pero quedan pendientes las evaluaciones exhaustivas	49-53
<b>Los Estados miembros intercambian información automáticamente conforme a la DCA 6, pero la utilizan de forma limitada</b>	54-66
Existen procesos de notificación de la DCA 6, pero los controles de calidad no son coherentes en los Estados miembros visitados	55-58
Existen insuficiencias en la calidad de la información de la DCA 6 intercambiada automáticamente	59-63
Los Estados miembros auditados diseñaron diversos regímenes sancionadores por infracción de la DCA 6, pero estos aún no han sido aplicados	64-66

<b>El trabajo del Grupo «Código de Conducta» da lugar a cambios legislativos, pero los resultados son limitados</b>	<b>67-84</b>
La Comisión desempeña su papel limitado de apoyo al Grupo «Código de Conducta»	<b>70-74</b>
Los Estados miembros aplicaron recomendaciones para eliminar los regímenes fiscales perniciosos, aunque los períodos de desmantelamiento y protección de derechos adquiridos fueron largos en algunos casos	<b>75-79</b>
Los Estados miembros adoptan medidas defensivas contra los países y territorios no cooperadores, pero no siguen un enfoque uniforme	<b>80-84</b>
<b>No existe un marco adecuado de seguimiento de los resultados para comprobar los efectos de las medidas adoptadas por la UE</b>	<b>85-92</b>
De manera puntual, los proyectos de la UE estimaron el impacto de la elusión y la evasión fiscales, pero no existe un marco común de supervisión del rendimiento de la UE	<b>86-90</b>
Solo uno de los cinco Estados miembros visitados disponía de un marco de rendimiento para evaluar la eficacia de las medidas	<b>91-92</b>
<b>Conclusiones y recomendaciones</b>	<b>93-101</b>

## **Anexos**

**Anexo I — Nuestro enfoque de auditoría en el ámbito de la Comisión**

**Anexo II — Nuestro enfoque de auditoría en los Estados miembros**

**Anexo III — Legislación de la UE en comparación con las normas del BEPS de la OCDE / G-20**

**Anexo IV — Medidas de lucha contra la elusión fiscal introducidas por la DEF**

**Anexo V — Riesgo de interpretaciones divergentes de lo dispuesto en la DAC 6 sobre el criterio del beneficio principal y las señas distintivas (anexo IV de la Directiva)**

**Anexo VI — Cuestiones operativas relacionadas con el informe de la DCA 6 mediante el esquema XML de la UE**

**Anexo VII — Riesgo de interpretaciones distintas de los problemas en la concepción de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales**

**Anexo VIII — Programas Fiscales y DEF, DCA 6 y Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales**

**Anexo IX — Código de Conducta de la UE sobre la fiscalidad de las empresas — Criterios para evaluar las medidas fiscales preferenciales potencialmente perniciosas**

**Anexo X — Papel de la Comisión en relación con el Grupo «Código de Conducta»**

**Abreviaciones**

**Glosario**

**Respuestas de la Comisión**

**Cronología**

**Equipo auditor**

## Resumen

I Los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades son fenómenos económicos que no solo son evidentes a escala de la UE, sino que también constituyen un reto mundial. Un régimen fiscal se considera perjudicial cuando un país aplica otro que tiene efectos adversos, como la erosión de las bases imponibles extranjeras o la distribución injusta de las cargas fiscales. Estos regímenes pueden dar lugar a significativas pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros de la UE y a distorsiones en el mercado interior.

II La UE ha establecido un marco jurídico y utiliza otros instrumentos de apoyo como primera línea de defensa contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas. Los Gobiernos nacionales de los Estados miembros de la UE todavía gozan en gran medida de libertad para elaborar sus propias leyes y sistemas fiscales, y la intervención a escala de la UE solo puede tener lugar cuando se vea afectado el funcionamiento del mercado interior. En este marco, la Comisión Europea es responsable de hacer cumplir el Derecho de la UE, supervisar, coordinar y armonizar las acciones de los Estados miembros.

III Esta auditoría evaluó si el marco de la UE es adecuado teniendo en cuenta el limitado ámbito competencial de la UE en imposición directa. Por lo tanto, evaluamos la idoneidad de las medidas y los mecanismos empleados en la UE tanto por la Comisión como por los Estados miembros. En particular, nos centramos en el diseño y la aplicación de tres Directivas —la Directiva contra la elusión fiscal, la quinta modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 6) y la Directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales— entre 2019 y 2023. También examinamos si los Estados miembros y la Comisión cumplieron sus obligaciones con respecto al Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas, que no era jurídicamente vinculante, y evaluamos si supervisan, de manera eficaz, el rendimiento de sus políticas en el ámbito que auditamos.

IV Llevamos a cabo esta auditoría porque las medidas adoptadas por la UE para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades no han sido cubiertas de forma exhaustiva por nuestras auditorías, mientras que su importancia económica y su peso en la agenda de la UE han aumentado. Nuestro trabajo anterior en este ámbito se centró en los procedimientos introducidos por la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 1 a 5, [Informe Especial 03/2021](#)). En esta auditoría ampliamos el

alcance de nuestro análisis para abarcar un abanico más amplio de medidas con el fin de mejorar su eficacia, que, en última instancia, consisten en garantizar que el importe adecuado del impuesto se pague en el Estado miembro correcto.

**V** Nuestra conclusión general es que el marco de la UE establecido sirve como primera línea de defensa necesaria en apoyo de la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas dentro del limitado ámbito competencial de la Unión. Sin embargo, existen deficiencias en el modo de elaboración y aplicación de las medidas de la UE, y no existe un sistema de seguimiento adecuado para evaluar su eficacia.

**VI** Observamos que, en los últimos años, la Comisión ha avanzado en el marco legislativo para hacer frente a los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas en el ámbito de la UE. Sin embargo, hallamos lagunas y definiciones poco claras que han dado lugar a interpretaciones distintas en los Estados miembros. La Comisión supervisa eficazmente la incorporación de la legislación de la UE a la legislación nacional, pero algunas evaluaciones están fuera de plazo, a pesar de que se están cursando actualmente. En cuanto a los Estados miembros, nuestras principales conclusiones se refieren a la aplicación de la DCA 6. Constatamos que los cinco Estados miembros visitados intercambiaron información fiscal sobre mecanismos transfronterizos potencialmente perjudiciales, pero llevaron a cabo pocos controles de calidad de los datos e hicieron escaso uso de la información recibida.

**VII** Aunque la Comisión presta una asistencia satisfactoria al Grupo «Código de Conducta» en la evaluación de los regímenes fiscales potencialmente perniciosos, su papel era muy limitado en el momento de la auditoría. Los Estados miembros retiran sus regímenes fiscales perniciosos cuando así lo recomienda el Grupo. Sin embargo, en ciertos casos, el plazo de cumplimiento fue mucho más largo que los dos años recomendados por el Consejo. Esto genera el riesgo de que las empresas sigan beneficiándose durante más tiempo de ventajas fiscales desleales.

**VIII** También constatamos que la Comisión y cuatro de los cinco Estados miembros visitados no habían adoptado un enfoque adecuado para medir el rendimiento de las herramientas utilizadas para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas en la UE. A falta de un marco de rendimiento adecuado, no pudieron medir ni evaluar sus esfuerzos ni desplegar los recursos en los ámbitos que presentan una mayor necesidad.

**IX** Recomendamos la Comisión:

- aclarar el marco legislativo de la UE;
- mejorar la calidad de los informes de la DCA 6;
- garantizar que el impacto de las sanciones sea adecuado;
- reforzar su apoyo al Grupo «Código de Conducta»;
- supervisar los resultados y las repercusiones de la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades.

# Introducción

## Regímenes fiscales perniciosos y elusión del impuesto de sociedades: una perspectiva de la UE

**01** En el mercado único de la UE, el sistema fiscal nacional de cada Estado miembro se ve influido por otras jurisdicciones fiscales, en particular cuando estas ofrecen ventajas fiscales para atraer a empresas, particulares o capital a su territorio. Cualquier medida tributaria a nivel nacional que aumente la competitividad del sistema fiscal de un país frente a la de otro es una forma de competencia fiscal.

**02** La competencia fiscal a través de regímenes fiscales perniciosos es motivo de preocupación para la UE si tiene consecuencias indeseables, en particular la distorsión de la competencia en el mercado único de la UE. Un régimen fiscal es pernicioso cuando produce efectos adversos como la erosión de las bases imponibles extranjeras o una distribución injusta de las cargas fiscales (véase el [recuadro 1](#)).



## Recuadro 1

### Modelos de prácticas fiscales perniciosas

Pueden emplearse determinadas medidas fiscales para aumentar la competitividad de un sistema fiscal nacional. A pesar de la legitimidad de estas medidas, existe el riesgo de que perjudiquen al mercado único de la UE si su estructura distorsiona el comercio y la inversión y erosiona otras bases imponibles nacionales.

En el estudio del Parlamento Europeo de 2021 [«Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations»](#), se identificaron siete medidas fiscales aplicadas por los Estados miembros que, en determinados casos, podrían considerarse prácticas fiscales perniciosas:

- reducción de tipos del impuesto de sociedades (la denominada «carrera de mínimos»);
- regímenes de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles;
- estructuras para la creación de sociedades fantasma;
- regímenes de deducción de intereses teóricos;
- regímenes de exención de rentas de origen extranjero;
- regímenes de zonas económicas especiales;
- acuerdos tributarios previos.

**03** Cuando los contribuyentes utilizan métodos jurídicos para minimizar el importe del impuesto adeudado, se denomina elusión fiscal. El entorno económico globalizado ha facilitado modelos de negocio y estructuras empresariales cada vez más complejos, facilitando a las empresas multinacionales el traslado de beneficios a través de las fronteras y evitando la tributación de las empresas. El uso por parte de una empresa de desajustes y diferencias entre los sistemas fiscales nacionales con fines de planificación fiscal agresiva se convierte en una forma de elusión fiscal perniciosa del impuesto de sociedades.

**04** Los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades dan lugar a una situación en la que el contribuyente que no puede emprender una planificación fiscal agresiva, o adoptar medidas similares, acaba teniendo que compensar la «falta» de ingresos fiscales por un mayor gravamen. También dan lugar a una competencia desleal entre empresas y a unas condiciones de competencia

desigual entre países, lo que puede dar lugar a una pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros de la UE y a distorsiones en el mercado interior. La lucha contra estos fenómenos no tiene lugar únicamente en el ámbito de la UE, sino que constituye un reto a nivel mundial. Por consiguiente, numerosas acciones recientes de la UE en este ámbito se basan en acuerdos internacionales, como el [Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios \(BEPS\)](#), que consta de quince acciones destinadas a mitigar los retos asociados y a establecer una norma internacional en este ámbito.

**05** Los datos de la UE sobre las estimaciones de las pérdidas fiscales debidas a regímenes fiscales perniciosos y a la elusión fiscal son escasos, y no se dispone de estimaciones actualizadas. El [informe anual de la Comisión sobre fiscalidad de 2023](#) puso de relieve las pérdidas de recaudación procedentes del impuesto de sociedades debidas a la planificación fiscal agresiva y la elusión fiscal. Tomando como base las estimaciones de 2013, las pérdidas en la recaudación tributaria podrían ser de unos 172 700 millones de euros en todo el mundo, de los cuales Europa podría haber perdido 68 200 millones de euros. Los estudios sobre el impuesto de sociedades estiman que la escala mundial del traslado de beneficios ha dado lugar a una pérdida global total en la recaudación de entre 183 000 y 274 000 millones de euros.

## Medidas e instrumentos de la UE

**06** En los últimos años, la lucha contra la elusión fiscal y la garantía de una competencia fiscal leal ocupan un lugar destacado del programa de la UE, pero sus actuaciones no pueden socavar la prerrogativa de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa. Las competencias de la UE se limitan a establecer normas generales para la política tributaria de los Estados miembros. Los Tratados de la UE no prevén expresamente la armonización de los impuestos directos, a diferencia de los indirectos.

**07** El Tratado de la UE prevé la adopción de medidas en el ámbito de la Unión cuando la Comisión detecte una diferencia en las disposiciones legales, normas o prácticas administrativas de los Estados miembros que afecte directamente al establecimiento o funcionamiento del mercado interior ([artículo 115 del TFUE](#)). Las normas generales se establecen a nivel sistémico a través de varias directivas y crean herramientas para apoyar la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas. Además de los actos legislativos mediante directivas, el marco regulador de la UE se sustenta en instrumentos de Derecho indicativo (como el Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas o las recomendaciones

específicas por país en el marco del Semestre Europeo), que carecen de fuerza jurídica vinculante.

**08** La Comisión estableció las bases del actual marco de la UE para apoyar la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas en varios paquetes fiscales y planes de actuación<sup>1</sup>. Las [Conclusiones del Consejo](#) de diciembre de 2015 también destacaron la necesidad de hallar soluciones comunes, pero flexibles, a escala de la UE, coherentes con las 15 actuaciones del [Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios \(BEPS\)](#), que se convirtió en el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 en junio de 2016. El proyecto revisado amplió el ámbito de aplicación de la iniciativa para integrar a un grupo más amplio de países además de los miembros de la OCDE y ha establecido una norma internacional en este ámbito.

**09** Las directivas (adoptadas antes del 1 de enero de 2019) en el ámbito de la imposición directa, que establecen normas aplicables a todos los contribuyentes sujetos al impuesto de sociedades en un Estado miembro, comprenden:

- la Directiva contra la elusión fiscal (**DEF**) y su modificación<sup>2</sup>;
- la quinta modificación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2011/16/UE) (**DCA 6**)<sup>3</sup>;
- la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales (**TDRD**)<sup>4</sup>.

**10** La **DEF** tiene por objeto reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal agresiva estableciendo normas destinadas a evitar la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera de dicho

---

<sup>1</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y el Consejo — Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales, [COM\(2015\) 302 final](#); Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo - Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación, [COM\(2020\) 312 final](#).

<sup>2</sup> [Directiva \(UE\) 2016/1164 del Consejo \(DEF 1\)](#), modificada por la [Directiva \(UE\) 2017/952 del Consejo \(DEF 2\)](#).

<sup>3</sup> [Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo \(DCA 6\)](#).

<sup>4</sup> [Directiva \(UE\) 2017/1852 del Consejo \(TDRD\)](#).

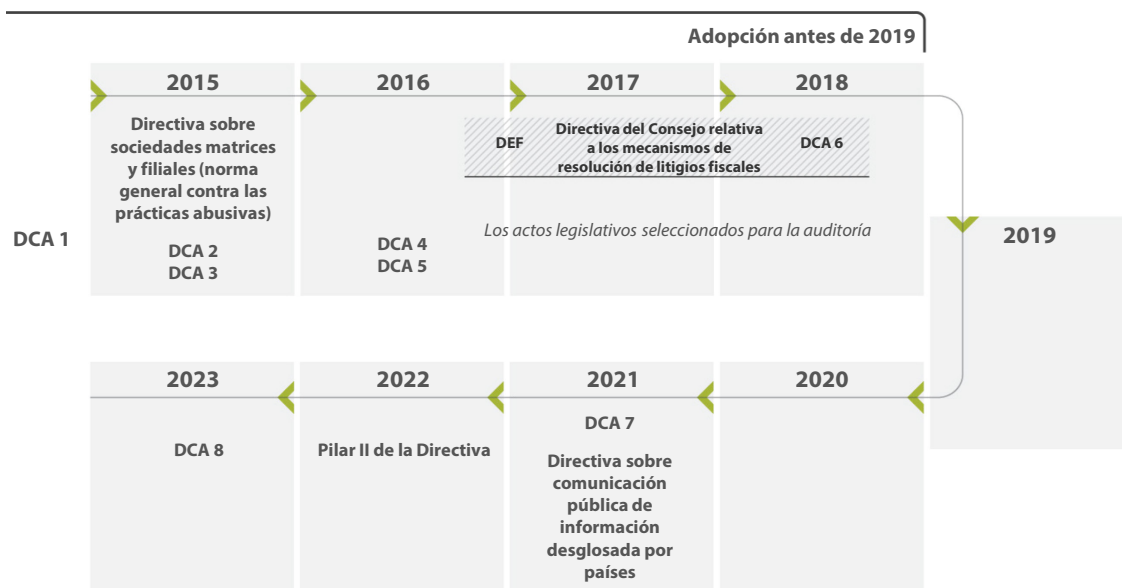
mercado, así como crear un entorno fiscal justo y transparente en todos los Estados miembros armonizando las normas de elusión fiscal. La Directiva aborda diversas formas de elusión fiscal, en particular estrategias de planificación fiscal agresiva que aprovechan las diferencias entre las legislaciones fiscales nacionales para reducir la deuda tributaria total de una sociedad.

**11** La [Directiva 2011/16/UE del Consejo \(DCA\)](#), que establece la base jurídica para la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos directos en la UE, exige que todos los Estados miembros compartan entre sí determinada información fiscal. La quinta modificación de la Directiva ([DCA 6](#)) introdujo obligaciones de publicidad para los mecanismos transfronterizos potencialmente perniciosos a fin de seguir reforzando la transparencia fiscal y luchar contra la planificación fiscal agresiva.

**12** El plan de acción de 2015 de la Comisión se centraba enormemente en medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, pero también pedía mejores mecanismos para eliminar la doble imposición a fin de garantizar la seguridad y la previsibilidad para las empresas, pues en el mercado único puede tener un impacto negativo en la inversión transfronteriza y dar lugar a distorsiones económicas e ineficiencia. La [Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales](#) tiene por objeto mejorar los mecanismos de resolución de litigios fiscales entre los Estados miembros de la UE mediante la introducción de procedimientos y plazos comunes, garantizando así una resolución más fluida de los litigios fiscales. El contribuyente que en un Estado miembro soporte mecanismos más restrictivos de resolución de litigios fiscales que en otros sufrirá un trato desigual. Por consiguiente, desde el punto de vista del contribuyente, la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales es determinante en la mitigación de este trato que le perjudica igualando las condiciones.

**13** Otros actos legislativos pertinentes de la UE (adoptados antes de 2019) en el ámbito de la imposición directa son la [DCA 3](#) (intercambio automático de información sobre acuerdos tributarios previos transfronterizos y acuerdos previos sobre precios de transferencia), la [DCA 4](#) (información desglosada por países) y la [Directiva sobre sociedades matrices y filiales](#) (que contiene una norma contra las prácticas abusivas). El marco legislativo de la UE evoluciona y se amplía. Las modificaciones más recientes son la [DCA 7](#) y la [DCA 8](#), y la adopción de la [Directiva sobre el pilar 2](#) relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para las grandes empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud dentro de la UE (véase la [ilustración 1](#)).

## Ilustración 1 — Adopción de la legislación pertinente de la UE



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo.

**14** Además de los actos legislativos, el Consejo adoptó en 1997 un Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas (el «Código»)<sup>5</sup>, que es un instrumento jurídico no vinculante. Pedía a los Estados miembros que cooperasen plenamente en la prevención de la evasión y la elusión fiscales aplicando este instrumento intergubernamental jurídicamente no vinculante y desempeña un papel especial en la promoción de una competencia leal en materia de fiscalidad, tanto dentro como fuera de la UE. En 1998 se creó un Grupo «Código de Conducta» (el «Grupo») para evaluar las medidas fiscales preferenciales que podrían entrar en el ámbito de aplicación del Código. El Grupo está compuesto por representantes de alto nivel de los Estados miembros y de la Comisión.

**15** La Comisión también puede abordar los regímenes fiscales nacionales que fomentan la planificación fiscal transfronteriza agresiva y formular recomendaciones específicas por país en el ámbito del Semestre Europeo, otro instrumento jurídicamente no vinculante. El Semestre Europeo es el marco para la supervisión y coordinación integradas de las políticas económicas y de empleo en toda la UE.

<sup>5</sup> Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (DO C 2, 6.1.1998).

## Funciones y competencias

**16** El diseño y desarrollo de las políticas fiscales, así como la recaudación de impuestos, son competencia de los Estados miembros de la UE. Sin embargo, la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades también son prioritarias en el marco de la política fiscal de la UE. La Comisión desempeña un papel polifacético en este ámbito. Entre sus competencias, cabe mencionar el seguimiento, la coordinación, la armonización y la aplicación, cuyo objetivo es promover una competencia leal en materia de fiscalidad y evitar la distorsión del mercado único derivada de los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas.

**17** El departamento responsable de la Comisión es la Dirección General (DG) de Fiscalidad y Unión Aduanera. Como órgano central en los esfuerzos de la UE que vela por crear un entorno fiscal justo y transparente en el mercado único de la UE, la DG Fiscalidad y Unión Aduanera debe:

- elaborar propuestas legislativas y supervisar la aplicación de la legislación en los Estados miembros;
- proporcionar mecanismos, sistemas e interfaces electrónicas que permitan el intercambio de información fiscal y supervisar un directorio central de la UE para el intercambio de información sobre acuerdos fiscales transfronterizos;
- proporcionar directrices y garantizar una interpretación y aplicación uniforme de la legislación pertinente de la UE en los Estados miembros;
- analizar los regímenes fiscales de los Estados miembros y proporcionar al Grupo «Código de Conducta» recomendaciones sobre la nocividad de dichos regímenes;
- analizar los regímenes fiscales de los países no pertenecientes a la UE afectados y proponerlos para su inclusión o exclusión de la [lista de la UE de países y territorios no cooperadores](#) a efectos fiscales.

**18** El Parlamento Europeo supervisa constantemente la evolución de la evasión y la elusión fiscales y actúa a través de varias de sus comisiones, como la Subcomisión de Asuntos Fiscales (FISC) y las comisiones de investigación *ad hoc*. Los grupos de trabajo del Consejo y otros órganos preparatorios que abarcan estos ámbitos operan principalmente a través del Grupo «Código de Conducta» (en lo sucesivo, «el Grupo»). En general, la legislación fiscal de la UE se adopta por unanimidad del Consejo, teniendo en cuenta el dictamen del Parlamento Europeo.

**19** El Grupo se constituyó para evaluar las medidas fiscales que podrían entrar en el ámbito de aplicación del Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas, que no es jurídicamente vinculante (en lo sucesivo, «el Código»). Las principales funciones del Grupo son las siguientes:

- identificar las prácticas fiscales en los Estados miembros de la UE que se consideren perjudiciales para la competencia leal;
- supervisar los regímenes fiscales y evaluar si cumplen los criterios establecidos para determinar los regímenes fiscales perniciosos;
- facilitar el diálogo y la cooperación entre los Estados miembros, permitiéndoles compartir los mejores regímenes y coordinar sus esfuerzos;
- promover la transparencia exigiendo a los Estados miembros que faciliten información sobre sus medidas fiscales y sus prácticas de resolución;
- proteger a la UE frente a los regímenes fiscales perniciosos de países terceros: el Grupo se encarga de elaborar la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

**20** Los Gobiernos nacionales de los [Estados miembros de la UE](#) gozan de amplia libertad para elaborar su propia legislación y establecer sus regímenes fiscales. Sin embargo, toda legislación nacional debe respetar ciertos principios fundamentales, como el de la no discriminación y la libre circulación en el mercado interior.

**21** Corresponde a los Estados miembros:

- aplicar regímenes fiscales;
- aplicar medidas de la UE destinadas a la lucha contra la elusión fiscal, la evasión fiscal y el traslado de beneficios;
- recopilar y notificar la información necesaria en materia fiscal;
- compartir los mejores regímenes;
- garantizar una competencia leal en el mercado interior en materia de fiscalidad.

## Alcance y enfoque de la fiscalización

**22** El objetivo de nuestra auditoría era evaluar si el marco de la UE de lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades es adecuado, dentro del limitado ámbito competencial de la UE en el ámbito de la imposición directa (véase el apartado **06**). Para ello, evaluamos la idoneidad de las medidas y mecanismos empleados en la UE centrándonos en el diseño y la aplicación de tres directivas (la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales) durante el período 2019-2023.

**23** Seleccionamos estas tres Directivas porque son los actos legislativos clave en el ámbito de la imposición directa adoptados antes del 1 de enero de 2019, abordan cuestiones sistémicas y son generalmente aplicables a todas las empresas de la UE. La fecha límite venía determinada por el tiempo necesario para que los Estados miembros las incorporaran a la legislación nacional y las aplicaran. También examinamos si los Estados miembros y la Comisión cumplieron sus obligaciones con respecto al Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas, no vinculante desde el punto de vista jurídico, y evaluamos el seguimiento de resultados en el ámbito de la auditoría.

**24** Llevamos a cabo la auditoría porque, hasta el momento en cuestión, los mecanismos y sistemas de lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas no habían sido objeto de una auditoría exhaustiva. Nuestra auditoría sobre el «intercambio de información fiscal en la UE: fundamentos sólidos, fisuras en la aplicación» ([Informe Especial 03/2021](#)) puso de relieve las deficiencias de los procedimientos de los DCA 1 a 5. La presente auditoría se basa en las conclusiones extraídas en ese informe; nos basamos en las conclusiones y ampliamos el alcance del análisis para abarcar una gama más amplia de medidas introducidas con vistas a mejorar su eficacia.

**25** La fiscalización abordó problemas sistémicos y nos centramos en particular en:

- el diseño y el seguimiento de la legislación seleccionada, las orientaciones sobre la aplicación de la DEF facilitadas por la Comisión, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, y la aplicación de dicha legislación por parte de los Estados miembros;
- la aplicación del directorio central de la UE para el intercambio de informes de la DCA 6 y la calidad y el uso de la información de la DCA 6 intercambiada por los Estados miembros;



- la idoneidad de la asistencia de la Comisión al Grupo «Código de Conducta» y la aplicación de las recomendaciones del Grupo por parte de los Estados miembros afectados;
- el seguimiento de la ejecución de las medidas adoptadas por la Comisión y los Estados miembros en el ámbito de la auditoría.

**26** Esta auditoría se llevó a cabo dentro de los límites de las competencias de la UE (véanse los apartados **06** y **22**), lo que significa que no revisamos, entre otras cosas, los regímenes fiscales nacionales específicos de los Estados miembros de la UE. Nuestra auditoría en los Estados miembros se centró en la aplicación de las tres Directivas seleccionadas y en las recomendaciones del Grupo.

**27** El trabajo de la Comisión en relación con las ayudas estatales prohibidas y la formulación de recomendaciones específicas por país en el contexto del Semestre Europeo (véase el apartado **15**) no entran en el ámbito de la presente auditoría, ya que los procedimientos y recomendaciones en materia de ayudas estatales son individuales y específicos del Estado miembro de que se trate. Estos ámbitos temáticos también son horizontales, es decir, no específicos de la fiscalidad directa, y han sido objeto de otras auditorías del Tribunal de Cuentas Europeo (por ejemplo, el [Informe Especial 16/2020](#) y el [Informe Especial 21/2020](#)).

**28** Auditamos la actividad de la DG Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión (véase el [anexo I](#) para obtener una visión general del enfoque de auditoría) y cinco Estados miembros (Irlanda, Chipre, Luxemburgo, Malta y los Países Bajos), que seleccionamos sobre la base de criterios de riesgo cuantitativos y cualitativos (véase el [anexo II](#)).

**29** En los Estados miembros visitados, utilizamos un muestreo basado en el riesgo para seleccionar los intercambios de información sobre los regímenes fiscales transfronterizos (DCA 6), los casos de litigios fiscales que afectan a los Estados miembros visitados (Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales) y los regímenes fiscales potencialmente perniciosos examinados por el Grupo «Código de Conducta».

**30** Complementamos las pruebas de auditoría debatiendo con la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) los parámetros de referencia internacionales aplicados a los instrumentos y mecanismos utilizados para la lucha contra la evasión y la elusión fiscales. También entrevistamos a representantes de la Subcomisión de Asuntos Fiscales del Parlamento Europeo y mantuvimos un panel de debate con expertos externos en fiscalidad de las empresas para recabar información sobre el diseño y la aplicación del marco de la UE en vigor.

## Observaciones

### Existe un marco legislativo común de la UE, pero carece de orientaciones para aclarar las ambigüedades jurídicas

**31** La legislación relativa a la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades debe garantizar que las empresas y los particulares tengan menos oportunidades de evitar o eludir el pago del importe correcto del impuesto en el Estado miembro correcto. Los Estados miembros deben transponer debidamente la legislación de la UE al Derecho nacional. La Comisión debe presentar propuestas legislativas exhaustivas y supervisar la incorporación de la legislación y su aplicación por parte de los Estados miembros; también debe ofrecer directrices para que se apliquen de manera efectiva. Estas medidas constituyen una primera línea de defensa en el ámbito de la imposición directa, en el que las competencias de la UE se limitan a intervenciones relacionadas con la distorsión del mercado interior. Evaluamos el diseño legislativo de la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, así como las acciones de seguimiento y evaluación de la Comisión. Lo hicimos en el ámbito de las competencias de la UE en el ámbito de la fiscalidad, tal como se establece en los Tratados de la UE.

### La legislación se ajusta en líneas generales a la evolución internacional, pero persisten ambigüedades importantes en la aplicación de las normas

**32** La UE elaboró su legislación sobre la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal a raíz de los intensos esfuerzos internacionales desplegados por la OCDE. La OCDE/G20 puso en marcha el proyecto de [erosión de la base imponible y traslado de beneficios \(BEPS\)](#), que en 2015 introdujo 15 medidas para permitir a los países miembros alinear sus esfuerzos en la lucha contra la elusión y la evasión fiscales, estableciendo efectivamente una norma internacional. Poco tiempo después se adoptó legislación vinculante de la UE. En este contexto, la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales igualan o superan en gran medida las correspondientes medidas BEPS (véanse el apartado [08](#) y el [anexo III](#)).

**33** Aunque las tres Directivas tienen objetivos específicos destinados a mejorar el marco jurídico y garantizar la igualdad de condiciones para las empresas de la UE, apoyando al mismo tiempo la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas, la Comisión no estableció valores cuantificables para

ninguno de ellos. Además, la Comisión llevó a cabo una evaluación de impacto en relación con la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, pero no con la DEF.

## La DEF

**34** La DEF tiene por objeto garantizar una protección mínima para las bases imponibles de todos los Estados miembros, un enfoque coherente y uniforme hacia la prevención de la elusión fiscal en todo el mercado interior, y la aplicación coordinada en la UE de algunas de las recomendaciones realizadas de la iniciativa de la OCDE / G-20, que abarca específicamente las medidas 2 a 6 del BEPS<sup>6</sup> (véase el [cuadro 1](#) y el [anexo III](#)).

### Cuadro 1 — Los objetivos de la DEF

<b>Prevención de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)</b>	La DEF tiene por objeto evitar la erosión de la base imponible, lo que implica reducir la renta imponible de una empresa mediante el traslado de beneficios a jurisdicciones con un nivel impositivo más bajo. Por lo tanto, busca frenar el traslado de beneficios garantizando que las empresas paguen la parte del impuesto que les corresponde en las jurisdicciones en las que generan sus ingresos.
<b>Eliminación de la doble no imposición</b>	La DEF tiene por objeto evitar que las empresas aprovechen las diferencias de tratamiento fiscal entre países, lo que puede dar lugar a una doble no imposición o a una reducción de impuestos.

Fuente: Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo.

**35** La Directiva introdujo cinco normas específicas para alcanzar sus objetivos (véase el [anexo IV](#)):

- la **norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (SEC)**: evitar el traslado de beneficios a un país donde la imposición sea baja o nula;
- la **norma relativa a la imposición de salida**: evitar que las empresas eludan impuestos en caso de deslocalización de activos;
- la **norma relativa a la limitación de intereses**: desalentar los acuerdos artificiales de deuda celebrados para minimizar los impuestos;

---

<sup>6</sup> COM(2020) 383 final.

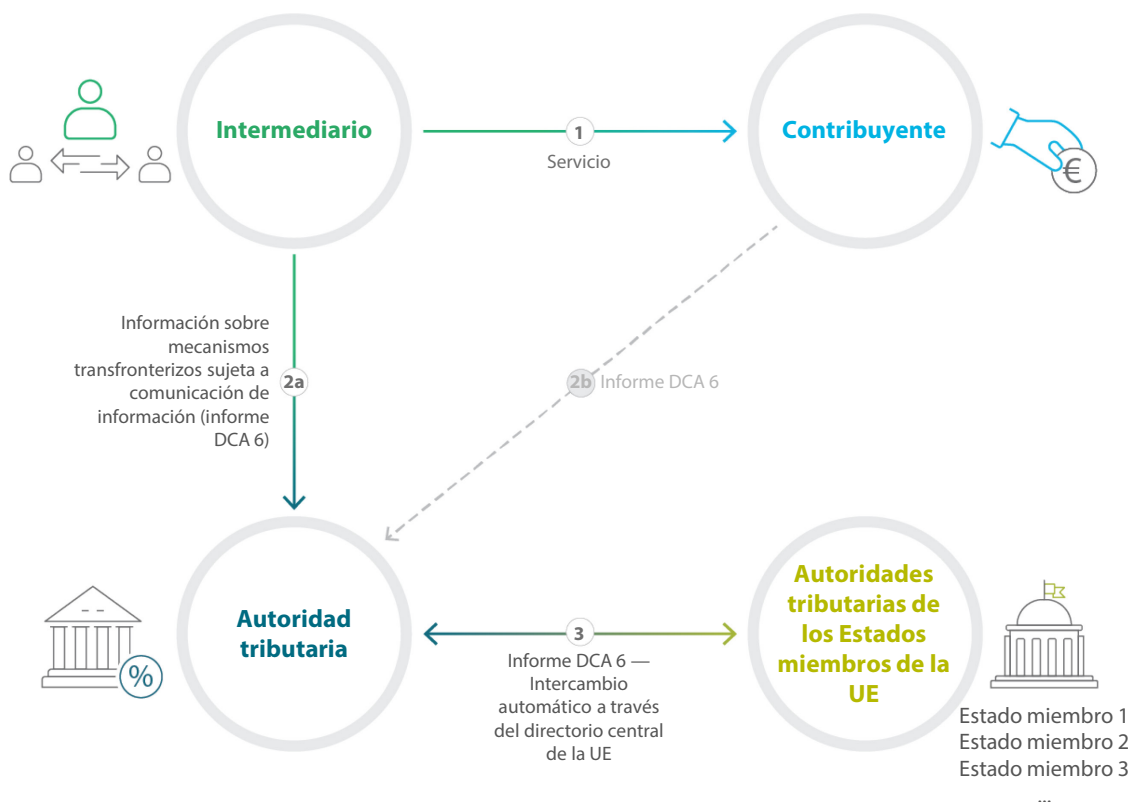
- o la **norma general contra las prácticas abusivas**: contrarrestar la planificación fiscal agresiva cuando no se apliquen otras normas;
- o las **normas contra las asimetrías híbridas**: para neutralizar las asimetrías híbridas.

**36** En general, consideramos que la **DEF** es un acto legislativo coherente de la UE que crea un nivel mínimo de protección de las bases imponibles de los Estados miembros sin limitar sus competencias para establecer libremente su régimen fiscal. La Directiva introdujo una serie de normas mínimas de reciente creación sobre la lucha contra la elusión fiscal y, por tanto, llevó a los Estados miembros a introducir nuevas normas globales o a modificar sus normas vigentes para cumplir las disposiciones de la DEF.

#### **La DCA 6**

**37** El objetivo de la **DCA 6** es promover la transparencia fiscal y, de este modo, evitar la planificación fiscal agresiva y ayudar a proteger la base imponible de los Estados miembros de la UE. La Directiva abarca la medida 12 del proyecto BEPS, que se centra en las normas obligatorias de divulgación de información para los mecanismos de planificación fiscal agresiva. La Directiva exige principalmente que los intermediarios, incluidos los asesores fiscales, los notarios públicos y los contables, informen a las autoridades tributarias sobre los mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente perniciosos. Un mecanismo transfronterizo solo es notificable cuando existen determinados rasgos o características, que se conocen como «señas distintivas» (enumeradas en el **anexo IV** de la DCA 6) y en él participan más de un Estado miembro de la UE o un Estado miembro y un país no perteneciente a la UE. En algunos casos, la obligación de comunicación puede recaer en el contribuyente. A continuación, se intercambia automáticamente un informe de la DCA 6 sobre el acuerdo con los demás Estados miembros inscribiéndose en el directorio central de la UE (véase la **ilustración 2**).

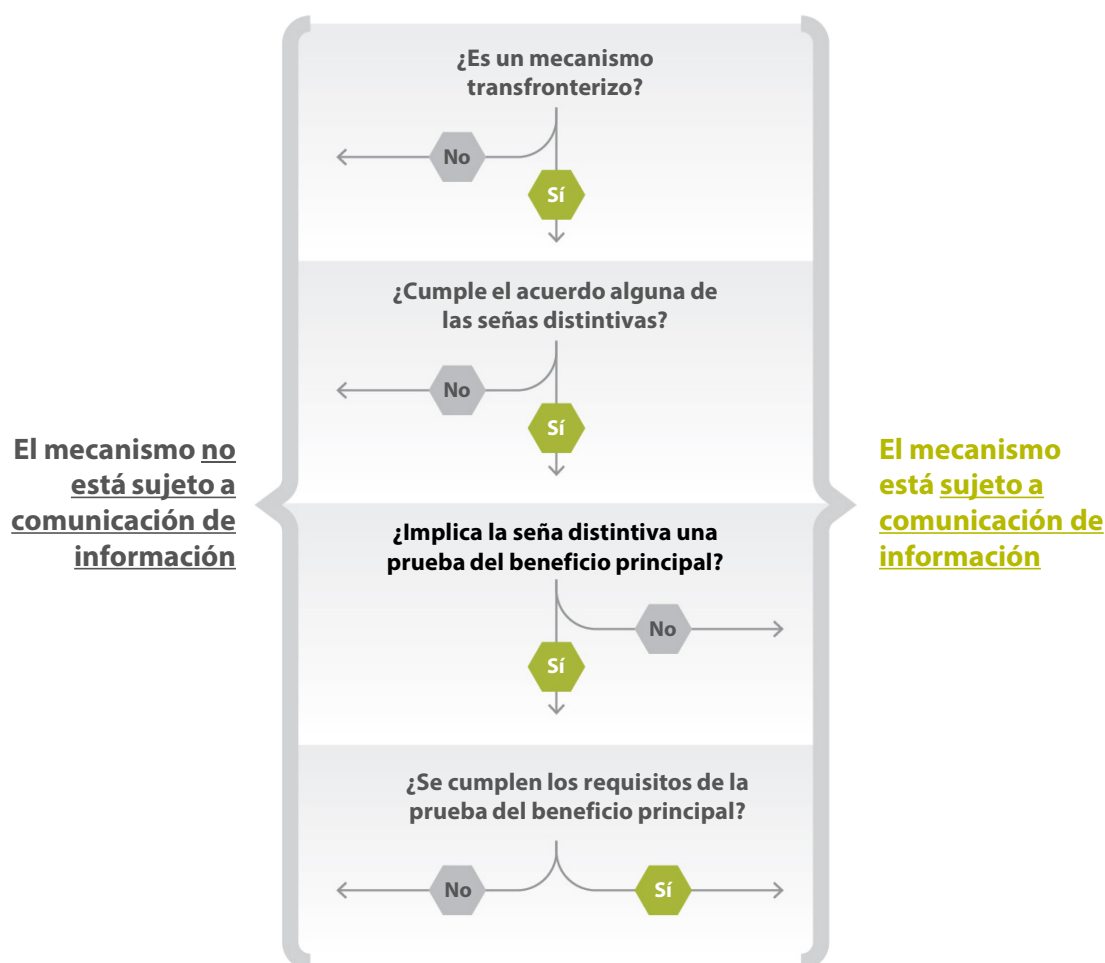
## Ilustración 2 — Cómo funciona la notificación de la DCA 6



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de los datos y el material visual de [PwC Switzerland](#).

**38** Observamos diferentes interpretaciones de la legislación en los cinco Estados miembros visitados, especialmente en lo que se refiere a la aplicación del criterio del beneficio principal y las **señas distintivas** sobre cuya base se considera que un mecanismo transfronterizo debe notificarse (véase la **ilustración 3**). El criterio del beneficio principal tiene por objeto verificar si la obtención de la ventaja fiscal es el beneficio principal o uno de los principales beneficios de un mecanismo. Por ejemplo, los Estados miembros consideraban que existía la necesidad de concretar si debía aplicarse un método cuantitativo. Este implicaría la comparación del acuerdo teniendo en cuenta las normas fiscales que dan lugar a la (supuesta) ventaja fiscal y sin tenerlas en cuenta (véase el **anexo V**).

### Ilustración 3 — Aplicación del criterio del beneficio principal y de las señas distintivas



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de los datos y el material visual de la [administración tributaria finlandesa](#).

**39** En nuestras visitas de control a los Estados miembros, observamos que la interpretación de las disposiciones de la DCA 6 aludía a la incertidumbre sobre la fecha de activación, entre otras cosas, al vencimiento del plazo de presentación de informes [debido a las nociones de poner a disposición y ser ejecutable en el [artículo 8 bis ter](#) y de revelación de información secreta, en el artículo 8 *bis ter*, apartado 14, letra c)].

**40** Sin embargo, algunos problemas de interpretación, como la claridad de varios términos y plazos (por ejemplo, «acuerdo», «intermediario», «participante», «plazo de declaración», etc.) fueron objeto de petición de decisión prejudicial interpuesta por el Tribunal Constitucional belga ([asunto C-623/22](#)). El 29 de julio de 2024, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictaminó su sentencia en la que fallaba que ninguno de los asuntos de los que había oído el tribunal remitente afectaban a la validez de la DCA 6. Aunque se reconocían las condiciones objeto de controversia en general, el Tribunal de Justicia sostenía que eran suficientemente claras y precisas y no

constituían una violación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. A pesar de la reciente sentencia, la incertidumbre y variedad de interpretaciones de las disposiciones específicas de la DCA 6, como confirmamos en los Estados miembros visitados, siguen siendo un tema relevante en la práctica, pues pueden dar lugar a la aplicación incoherente de las obligaciones declarativas. Esto genera el riesgo de que no se notifiquen algunos acuerdos fiscales transfronterizos en algunos Estados miembros, mientras que en otros se notifican acuerdos similares.

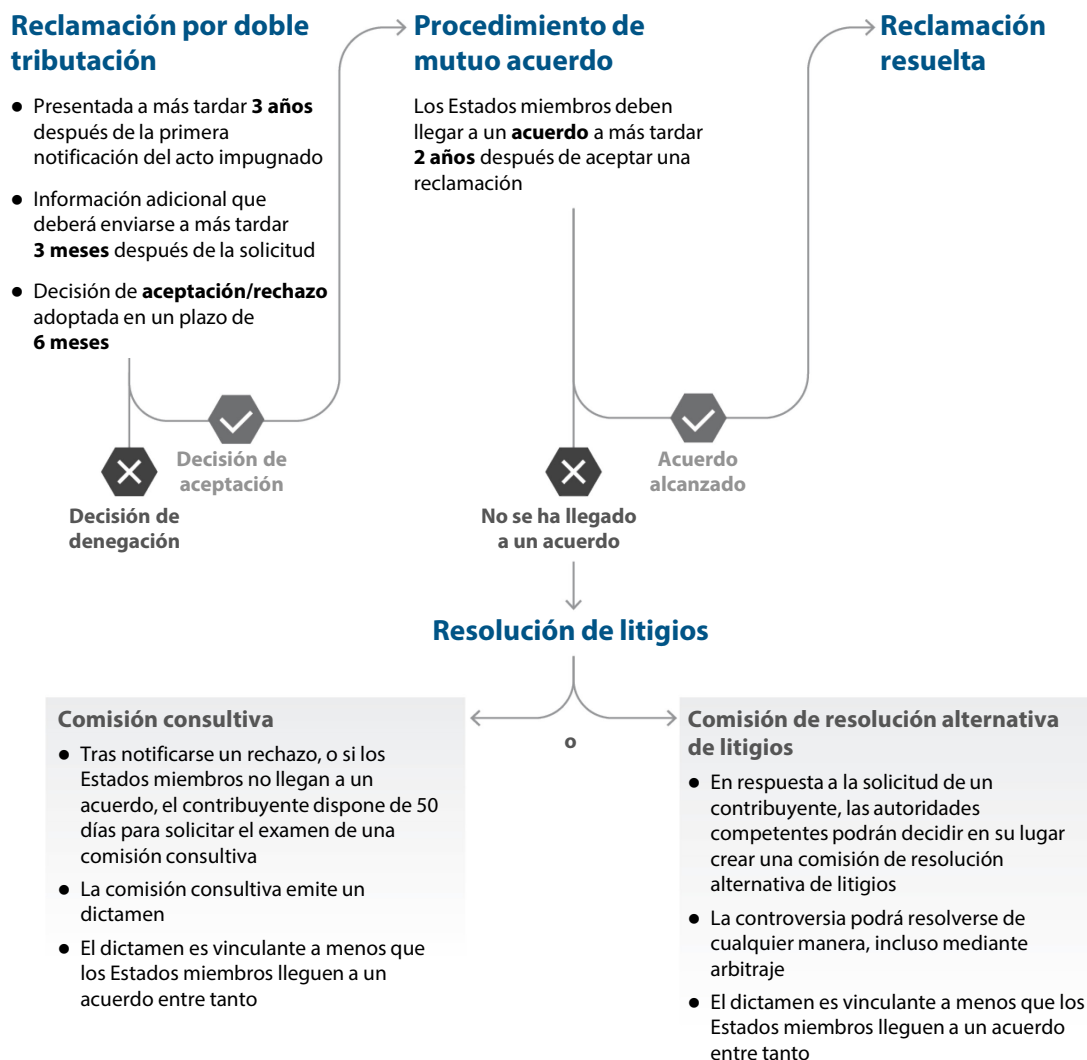
**41** El anexo IV de la DCA 6 todavía no se ha evaluado de manera exhaustiva. Esta evaluación podría indicar las razones de las interpretaciones divergentes y las dificultades de aplicación práctica a las que se enfrentan los Estados miembros, así como permitir a la Comisión aportar las aclaraciones oportunas mediante directrices. En el momento de la auditoría, la Comisión estaba llevando a cabo su segunda evaluación de la DCA (que incluirá la DCA 6 y su anexo IV). La publicación del informe está prevista para principios de 2025 (véase el apartado [52](#)).

#### **La Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales**

**42** La Directiva cubre cuestiones relacionadas con la doble imposición, que se produce cuando dos o más Estados miembros reclaman el derecho a gravar los mismos ingresos o beneficios de una persona física o jurídica, ajustándose así a los objetivos de la medida 14 del BEPS. Esta situación puede obedecer, entre otras cosas, a un desajuste entre las normas nacionales o a la diferencia de interpretaciones de las normas contenidas en un convenio fiscal bilateral. En tales casos, los contribuyentes pueden solicitar que se inicie un procedimiento amistoso, que consiste en un procedimiento administrativo llevado a cabo entre las autoridades competentes de los Estados miembros que hayan intervenido en un litigio fiscal (véase la [ilustración 4](#)).



## Ilustración 4 — Los mecanismos de resolución de litigios fiscales establecidos en la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de datos y material visual de [Accountancy Europe](#).

**43** Detectamos una serie de obstáculos relativos a la aplicación práctica de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales (véase el [anexo VII](#)). Por ejemplo, existe falta de claridad sobre el reparto de responsabilidades entre las autoridades competentes en determinados casos, cuando se presenta una denuncia, así como sobre los procedimientos que deben seguirse cuando la denuncia presentada no está completa. Además, la posibilidad de presentar una denuncia puede evitarse durante varios años si se prolongan auditorías en curso que lleven a cabo las autoridades tributarias nacionales. Estas cuestiones pueden obstaculizar el funcionamiento eficaz del mecanismo de resolución de litigios.

## Faltan directrices sobre la forma de ejecutar y aplicar los actos legislativos

**44** En el caso de los tres actos legislativos examinados, la Comisión no había facilitado directrices, a pesar de que hallamos que las interpretaciones de los Estados miembros tanto de la DCA 6 (véanse los apartados **38** a **40** y **61**, y el *anexo V*) como de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales eran en cierto grado divergentes (véanse el apartado **43** y el *anexo VII*).

**45** Por lo que se refiere a la DCA, observamos que la Comisión y los Estados miembros son conjuntamente responsables de la publicación de directrices. El marco «Legislar mejor» reconoce el valor añadido de las directrices sobre la interpretación y aplicación del Derecho de la UE. A falta de directrices adecuadas, las operaciones de los contribuyentes de diferentes Estados miembros pueden estar sujetas a un trato fiscal diferente o ambiguo. La reciente sentencia del Tribunal de Justicia (véase el apartado **40**), por la que se establece que las condiciones de la directiva remitidas para su examen eran suficientemente claras (aunque genéricas) realza aún más la importancia de la Comisión en su labor orientadora y de asistencia a la interpretación como medio de garantizar la aplicación coherente de la DCA 6.

**46** El programa plurianual *Fiscalis* ayuda a las autoridades tributarias de los Estados miembros a colaborar en la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva (véase el *anexo VIII*). La Comisión organizó varios actos en el marco de los programas *Fiscalis* a lo largo de la fase de aplicación de las Directivas.

**47** El artículo 15 de la DCA exige que la Comisión y los Estados miembros compartan su experiencia en materia de cooperación administrativa. La Comisión pone a disposición de los Estados miembros diversos foros para que puedan intercambiar los detalles de los buenos regímenes definidos entre las administraciones tributarias nacionales. Además, la Comisión organizó una reunión con los Estados miembros en septiembre de 2018 para abordar sus preguntas y, posteriormente, apoyó a un grupo del proyecto *Fiscalis* que trabajaba en la interpretación de las señas distintivas con arreglo a la DCA 6. Las conclusiones del grupo de proyecto no se publicaron debido a la falta de acuerdo por parte de los Estados miembros.

**48** Tanto la Comisión como las autoridades fiscales de los Estados miembros visitados expresaron su deseo de un mayor intercambio en cuanto a buenos regímenes (por ejemplo, a través de grupos de proyectos, talleres y visitas de trabajo, etc.) y directrices, especialmente sobre el análisis y el uso de la información en el contexto de la DAC 6.

## La Comisión supervisa adecuadamente la incorporación de la legislación de la UE a la legislación nacional, pero quedan pendientes las evaluaciones exhaustivas

**49** La Comisión tiene la obligación de comprobar que los Estados miembros incorporan las directivas de la UE al Derecho nacional y de incoar procedimientos de infracción en caso de incumplimiento. Cuando se realizó la auditoría, todos los Estados miembros habían aplicado las tres Directivas. Seguían pendientes dos procedimientos de infracción por transposición incorrecta, incoados por la Comisión:

- Por lo que se refiere a la aplicación de la DEF, la Comisión ha incoado 36 procedimientos de infracción desde 2018. Las infracciones consistían en casos de no comunicación y de no conformidad. En junio de 2024 seguían abiertos dos casos ([Bélgica](#) y [Luxemburgo](#)).
- La Comisión incoó 15 procedimientos de infracción por falta de comunicación de las medidas de aplicación de la DCA 6. Todos los procedimientos se habían archivado en junio de 2024.
- La Comisión incoó 20 procedimientos de infracción por falta de comunicación y uno por disconformidad en cuanto a la aplicación de la Directiva. Todos los procedimientos se habían archivado en junio de 2024.

**50** En los cinco Estados miembros visitados, la Comisión había incoado procedimientos de infracción en relación con cada caso de falta de comunicación o transposición incompleta (parcial) de la legislación pertinente, y había llevado a cabo controles exhaustivos durante los procedimientos en curso.

**51** La DEF exigía a la Comisión que evaluara la Directiva cuatro años después de su entrada en vigor, y su modificación («DEF 2») debía evaluarse cinco años después de su entrada en vigor. La Comisión solo llevó a cabo una [evaluación](#) limitada, en la que se describía cómo se habían incorporado las medidas de la DEF a la legislación de los Estados miembros, y la publicó en agosto de 2020. Hasta septiembre de 2024 no se ha publicado ningún informe de evaluación, si bien se está trabajando en ello y está previsto que la evaluación se complete al final de 2025.

**52** La DCA 6 exigía a la Comisión y a los Estados miembros que evaluaran la pertinencia del anexo IV (definición de señas distintivas) de la Directiva cada dos años a partir del 1 de julio de 2020. La Comisión no ha realizado ninguna evaluación de este tipo, aunque estaba prevista para el 1 de julio de 2022. La obligación de llevar a cabo una evaluación semestral del anexo IV fue suprimida en la DCA 8 e integrada en el

proceso de evaluación general de la DCA. La Comisión también estaba obligada a evaluar cada cinco años la DCA y sus modificaciones, a partir del 1 de enero de 2013. La primera evaluación de la DCA se publicó en 2019 y, en el momento de la auditoría, la Comisión estaba llevando a cabo su segunda evaluación de la DCA (que incluirá la DCA 6 y su anexo IV). La publicación del informe está prevista para principios de 2025.

**53** Por último, la Comisión no ha evaluado todavía la aplicación de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, que debía haberse completado para el 30 de junio de 2024. Según el plan actual, está previsto que se presente un informe de ejecución al Consejo para el final de 2024.

### **Los Estados miembros intercambian información automáticamente conforme a la DCA 6, pero la utilizan de forma limitada**

**54** Para garantizar el correcto funcionamiento del sistema de intercambio de información conforme a la DCA 6, la información sobre los mecanismos transfronterizos que los Estados miembros intercambian automáticamente (informes de la DCA 6) debe ser exacta y completa y remitirse cuando sea de mayor utilidad. Por lo tanto, evaluamos si el intercambio de informes en los cinco Estados miembros auditados se organizó correctamente y si la calidad de la información de la DCA 6 era adecuada. También revisamos el apoyo de la Comisión al proceso de intercambio de información conforme a la DCA 6 a través del directorio central de la UE.

### **Existen procesos de notificación de la DCA 6, pero los controles de calidad no son coherentes en los Estados miembros visitados**

**55** La Comisión proporcionó a las administraciones tributarias un [esquema XML](#) de la UE para los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. También publicó un manual de usuario en el que se explicaba el tipo de información que debe introducirse antes de cargar el informe de la DCA 6 en el directorio central de la UE. Además, la Comisión puso a disposición de los Estados miembros diversos instrumentos para intercambiar información y conocimientos especializados en el ámbito de la fiscalidad. Entre las actuaciones financiadas en el marco del [programa Fiscalis](#) (el principal programa de cooperación) cabe mencionar el apoyo informático y financiero para talleres, visitas de trabajo y grupos de proyecto (véase el [anexo VIII](#)). En la actualidad existen dos grupos de trabajo activos que se ocupan de mejorar el análisis de datos de la DCA 6 en cuanto a la imposición directa.

**56** Los cinco Estados miembros que visitamos disponían de procesos para intercambiar información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. También proporcionaron a las entidades informadoras una serie de plataformas informáticas en las que pueden notificar mecanismos transfronterizos individuales o múltiples, o a las que pueden conectar sus sistemas informáticos para facilitar el proceso de notificación. Los Estados miembros también habían adoptado procedimientos para garantizar que la entidad informadora (es decir, los intermediarios y los contribuyentes pertinentes) pueda cumplir adecuadamente sus obligaciones de información. En este apartado cabe mencionar las directrices sobre las especificaciones técnicas (formatos y procesos de presentación de informes) para los intermediarios y los contribuyentes, que están obligados a notificar los mecanismos.

**57** Tres de cada cinco Estados miembros visitados no realizaron controles de calidad de la información de la DCA 6 presentada por las entidades informadoras, además de verificar la exhaustividad de la información en lo que respecta al esquema XML de la UE. Los Países Bajos dieron un paso más y llevaron a cabo controles manuales de muestras de los informes de la DAC 6 para verificar la calidad de la información enviada (cargada en el directorio central de la UE). Luxemburgo emplea una lista de comprobación para revisar exhaustivamente la integridad de cada informe de la DCA 6 presentado.

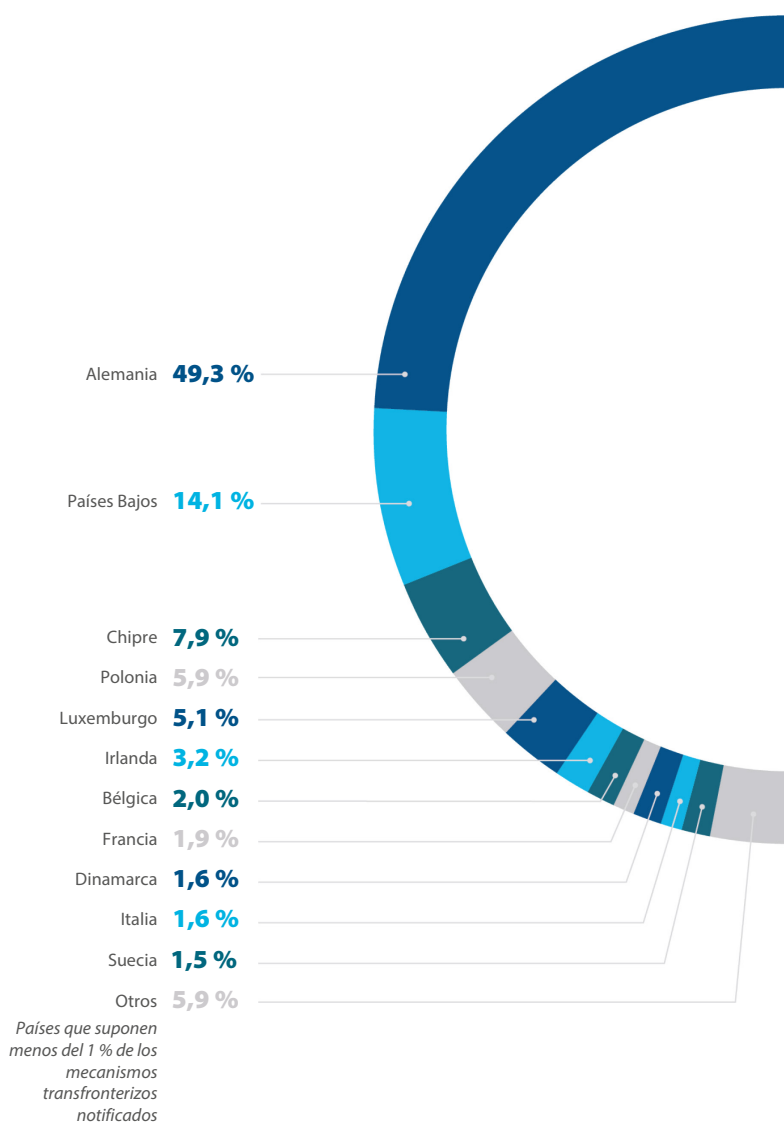
**58** Además, las autoridades fiscales de cuatro de los cinco Estados miembros visitados no preveían ninguna auditoría en sus planes nacionales de auditoría para comprobar los procedimientos y procesos de notificación de los intermediarios informadores. Solo Luxemburgo llevó a cabo auditorías documentales de algunas de sus entidades informadoras para comprobar la existencia o coherencia de los procesos de notificación de los mecanismos transfronterizos.

### **Existen insuficiencias en la calidad de la información de la DCA 6 intercambiada automáticamente**

**59** Las autoridades tributarias de los cinco Estados miembros visitados pudieron demostrar que cargaron oportunamente los informes de la DCA 6 en el directorio central de la UE. Entre la puesta en marcha de la DCA 6 a mediados de 2020 y el final de 2023, los Estados miembros enviaron más de 53 000 mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, es decir, informes de la DCA 6 cargados en el directorio central de la UE y, por tanto, intercambiados automáticamente. A partir de 2021, todos los Estados miembros habían cargado los informes de la DCA 6 en el

directorio central de la UE (véase la *ilustración 5*). Solo unos pocos lo habían hecho en 2020 debido a un aplazamiento vinculado a la pandemia de COVID-19.

### Ilustración 5 — Porcentaje de mecanismos transfronterizos notificados por Estado miembro 2020-2023



*Fuente:* Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de datos facilitados por la Comisión.

**60** La obligación de notificar los mecanismos transfronterizos a las autoridades tributarias puede verse afectada por diversas exenciones legislativas concedidas por algunos Estados miembros. Los cinco Estados miembros visitados concedieron exenciones a determinadas profesiones para las que la obligación de informar implicaría el incumplimiento de las normas del secreto profesional pertinente (por ejemplo, abogados, contables, etc.). En última instancia, estas exenciones pueden dar lugar a que no se notifiquen los acuerdos, especialmente si se refieren a empresas residentes en el Estado miembro en cuestión y países no pertenecientes a la UE, pero

no en otro Estado miembro de la UE (véase el [recuadro 2](#) en el que se ilustran tales escenarios potenciales).

## Recuadro 2

### Posibles escenarios de elusión de las obligaciones declarativas de la DCA 6

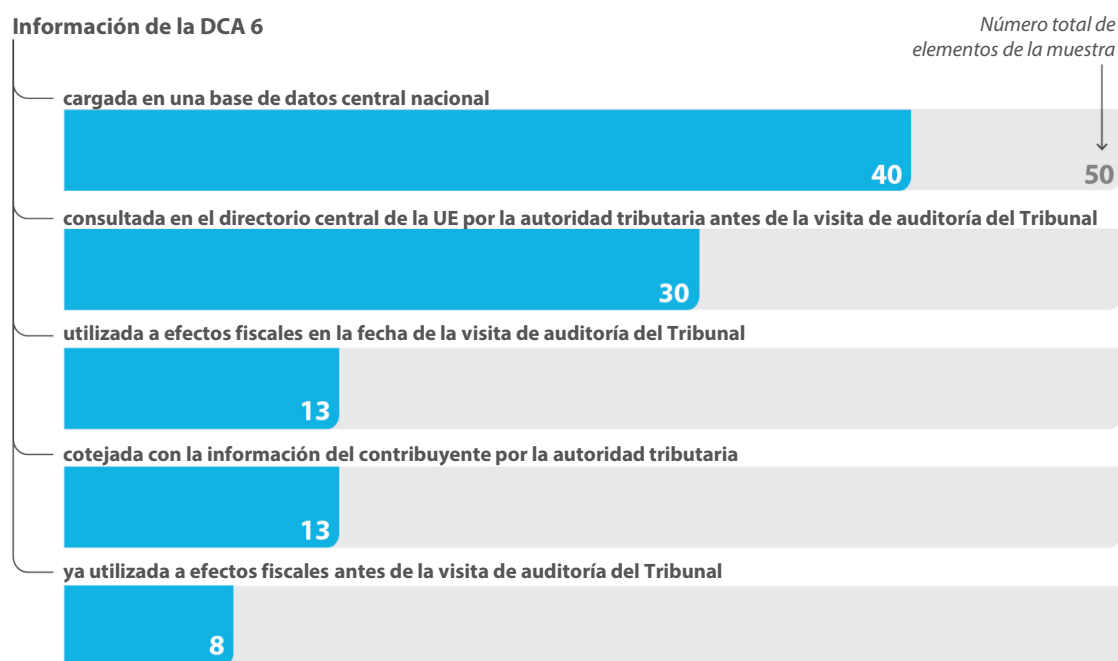
Un contribuyente del Estado miembro A celebra un mecanismo transfronterizo con una sociedad de un país no perteneciente a la UE a través de un intermediario en el Estado miembro B. El intermediario se exime de su obligación de informar al contribuyente que corresponda en el Estado miembro A, pero en cualquier caso, este último no tiene obligación de informar en el Estado miembro A debido a una interpretación divergente de lo dispuesto en la DCA 6. El mecanismo no se notifica, aunque debería haberse hecho, y las autoridades tributarias de ambos Estados miembros no reciben información alguna.

Determinadas entidades informadoras, principalmente intermediarios con múltiples sucursales en los Estados miembros, pueden elegir en cuál de los Estados miembros de la UE implicados desean comunicar el mecanismo sujeto a comunicación de la información. Debido a las interpretaciones divergentes de los términos, las señas distintivas y las obligaciones de información en los distintos Estados miembros, los intermediarios pueden notificar la operación en un Estado miembro en el que se estime que el mecanismo transfronterizo no está sujeto a comunicación de la información.

**61** En cada uno de los cinco Estados miembros visitados, tomamos una muestra de 10 informes de la DCA 6 presentados y cargados en el directorio central de la UE durante el período 2021-2023. A través de esta revisión, identificamos varias cuestiones horizontales relacionadas con el esquema de notificación o las diferentes interpretaciones de los requisitos de información de la DCA 6 que podrían afectar a la calidad de los informes de la DCA 6. En particular, no hay un campo de datos obligatorio en el esquema XML en el que se indique el nombre de los países no pertenecientes a la UE de que se trate. Por lo tanto, teniendo en cuenta el diseño actual del esquema, los Estados miembros tienen complicado determinar si los países no pertenecientes a la UE participan en un mecanismo transfronterizo notificado, o cuáles de ellos lo hacen. Además, debido a las diferentes interpretaciones de la prueba del beneficio principal y de las señas distintivas, confirmadas en los Estados miembros visitados, existe el riesgo de que el número de disposiciones notificadas en el directorio central de la UE no sea exacto (véase del [anexo V](#) al [anexo VI](#)).

**62** En cada uno de los cinco Estados miembros visitados, tomamos otra muestra de 10 informes de la DCA 6 del período 2018-2023 descargados del directorio central de la UE, en los que participó el Estado miembro visitado, para comprobar cómo utilizaron cada uno de ellos la información recibida de la DCA 6 sobre los mecanismos transfronterizos. De los 50 elementos de la muestra, solo el 16 % habían sido utilizados por las administraciones tributarias para otros procedimientos (véase la *ilustración 6*). Además, en la muestra de todos los Estados miembros visitados, detectamos deficiencias en la calidad de la DCA 6 intercambiada.

### Ilustración 6 — Uso de la información de la DCA 6 en los Estados miembros visitados



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo.

**63** Para garantizar el impacto de las disposiciones de la DCA 6, las administraciones tributarias nacionales deben utilizar la información recibida de esta Directiva sobre los mecanismos transfronterizos potencialmente perniciosos (a efectos de control fiscal o análisis de riesgos, etc.). Cuatro de los cinco Estados miembros visitados no llevaron a cabo un análisis sistemático de riesgos basado en la información disponible en el directorio central de la UE, sino que lo utilizaron sobre una base *ad hoc*, a petición de los inspectores fiscales. En 2023, los Países Bajos introdujeron un sistema que contaba con el apoyo de personal y *software* específicos (véase el *recuadro 3*).



### Recuadro 3

#### **Análisis de riesgos sistemático: ejemplo de la administración tributaria neerlandesa**

La administración tributaria neerlandesa aplicó un modelo basado en normas diseñado para detectar los informes de la DCA 6 con el mayor grado de riesgo. A continuación, un equipo específico interno de la administración tributaria («equipo DAC 6») puede revisar y analizar manualmente estos casos.

El modelo asigna puntos a cada informe de la DCA 6 a partir de normas generales (por ejemplo, el valor del mecanismo fiscal, tamaño del contribuyente, etc.) y normas específicas (como algunas señas distintivas). El equipo de la DCA 6 también puede seleccionar manualmente más disposiciones para el análisis basado en señales externas (por ejemplo, nuevas estructuras fiscales, solicitudes de los inspectores de Hacienda, etc.).

#### **Los Estados miembros auditados diseñaron diversos regímenes sancionadores por infracción de la DCA 6, pero estos aún no han sido aplicados**

**64** Conforme al [artículo 25 bis de la DCA](#), los Estados miembros deben aplicar sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias en el supuesto de infringirse las obligaciones de información de la DCA 6. La Comisión evaluó los regímenes de sanciones de los Estados miembros en su [evaluación de impacto de la DCA 8](#) y propuso nuevas disposiciones conducentes a garantizar la eficacia de las sanciones. Los legisladores no aprobaron la propuesta de la Comisión.

**65** Los cinco Estados miembros visitados aplicaron un régimen de sanciones por infringir las obligaciones de información de la DCA 6, por ejemplo, por omisiones en la comunicación de la información, o porque esta es incompleta o incorrecta. Sin embargo, las sanciones en los Estados miembros visitados variaron considerablemente, oscilando entre un máximo de 20 000 euros al año en Chipre y un máximo de 900 000 euros en los Países Bajos (aumentado a 1 030 000 euros desde el 1 de enero de 2024). En algunos casos, las sanciones mínimas son manifiestamente bajas y se corre el riesgo de que su efecto sea poco disuasorio. Un intermediario con varias sucursales puede elegir estratégicamente un Estado miembro específico para declarar información sujeta a comunicación, con el fin de minimizar el riesgo de mayores sanciones en caso de infracción de las obligaciones declarativas.

**66** Ninguno de los Estados miembros visitados había impuesto sanciones en el momento de efectuarse la auditoría. La inseguridad relativa a la interpretación de determinadas disposiciones de la DCA 6 puede impedir la imposición efectiva de sanciones (véanse los apartados **38 a 40**, y el **anexo V**). Además, las medidas administrativas necesarias para fijar las sanciones varían considerablemente de un Estado miembro a otro, al igual que la probabilidad de que se impongan sanciones.

### **El trabajo del Grupo «Código de Conducta» da lugar a cambios legislativos, pero los resultados son limitados**

**67** Establecido en 1997, el **Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas** (el «Código») representa un compromiso político para luchar contra la competencia fiscal perniciosa y la elusión y la evasión de impuestos en la UE. Al adoptarse el Código, los Estados miembros se comprometieron a suprimir los regímenes fiscales preferenciales existentes que constituyen una competencia fiscal perniciosa («desmantelamiento») y a abstenerse de introducir otros nuevos en el futuro («mantenimiento del statu quo»). Para ello, los Estados miembros deben notificar al Grupo «Código de Conducta» (en lo sucesivo, «el Grupo») las medidas fiscales vigentes y propuestas que podrían entrar en el ámbito de aplicación del Código (véase el **anexo IX**). Los Estados miembros también acordaron adoptar diversas medidas legislativas y administrativas con respecto a los países no pertenecientes a la UE incluidos en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

**68** El Grupo supervisa el cumplimiento del Código por parte de los Estados miembros y se ocupa principalmente de evaluar las medidas fiscales notificadas a raíz de un análisis técnico realizado por la Comisión. Al iniciarse el proceso de revisión de una medida notificada, la Comisión debe colaborar con el Estado miembro de que se trate para aportar una descripción de la medida fiscal (véase el **anexo X**). Seguidamente, a partir de los trabajos preparatorios de la Comisión, el régimen fiscal de que se trate se somete a debate en el Grupo. Los miembros del Grupo deciden por **consenso** si aceptan o rechazan la evaluación de la Comisión. Los detalles subyacentes no son públicos dado el carácter político del Grupo. Sus recomendaciones tampoco son jurídicamente vinculantes.

**69** Analizamos si los Estados miembros y la Comisión acometieron sus funciones y si sus actuaciones dieron los frutos previstos.

## La Comisión desempeña su papel limitado de apoyo al Grupo «Código de Conducta»

**70** Desde la creación del Grupo en 1998, los Estados miembros de la UE han notificado al Grupo un total de 384 regímenes fiscales preferenciales (véase la *ilustración 7*). El Grupo considera que 95 de estos regímenes son perniciosos.

### Ilustración 7 — Número de regímenes fiscales notificados al Grupo «Código de Conducta» por Estado miembro (1998-2023)



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de datos públicos.

**71** El número de regímenes fiscales potencialmente perniciosos que se han notificado ha variado considerablemente a lo largo del tiempo y entre los distintos Estados miembros de la UE. El número máximo de notificaciones coincidió con la

adhesión de nuevos Estados miembros, ya que la Comisión debe evaluar todos los regímenes fiscales de un país candidato, a partir de una lista preparatoria de regímenes que ha elaborado al adherirse a la UE. Observamos que, una vez finalizado el proceso de adhesión, el número de notificaciones tendió a disminuir. En 2023, la Comisión lanzó la iniciativa de mejorar el proceso de notificación del Grupo, lo que dio lugar a una revisión de la «orientación acordada» sobre la notificación de regímenes preferenciales. Los cinco Estados miembros visitados contaban con diversos procedimientos para examinar la legislación y comprobar su conformidad con el Código (para notificarlo al Grupo en caso necesario).

**72** Examinamos el proceso de elaboración de las descripciones de regímenes fiscales potencialmente perniciosos realizado por la Comisión para el Grupo. Examinamos dos casos en los que la Comisión había elaborado la descripción acordada junto con los Estados miembros pertinentes y había presentado sus conclusiones y recomendaciones al Grupo. Constatamos que los procedimientos de trabajo de la Comisión respaldan adecuadamente el trabajo del Grupo y que el análisis de la Comisión era consistente y estaba justificado.

**73** En 2022, el Consejo aprobó un Código revisado que ampliaba su [ámbito de aplicación](#). Con aplicación desde el 1 de enero de 2024, ahora abarca también las características fiscales de aplicación general que se introdujeron a 1 de enero de 2023, como la legislación sobre precios de transferencia. Sin embargo, como indica la Comisión en su [Comunicación](#) al Parlamento Europeo, los Estados miembros ya utilizan las estructuras generales de sus sistemas tributarios para competir en el ámbito fiscal (por ejemplo, al prever normas particulares de residencia fiscal que pueden dar lugar a una doble no imposición). Esto indica el riesgo de que existan regímenes fiscales perniciosos ya establecidos que no estén cubiertos por el Código revisado. Además, incluso en el marco del mandato modificado, el Código no contempla los regímenes especiales de ciudadanía ni las medidas para atraer a expatriados o personas con elevado patrimonio, a pesar de que a menudo constituyen un medio desleal para atraer empresas e inversiones de otros países.

**74** Hasta enero de 2024 fueron los Estados miembros los que notificaron al Grupo regímenes fiscales potencialmente perniciosos previstos o introducidos recientemente. Por lo tanto, la identificación de un régimen fiscal pernicioso en un Estado miembro de la UE no se basó en un análisis sistemático realizado por la Comisión. El nuevo mandato extiende las facultades de la Comisión y ahora puede notificar de oficio al Grupo cualquier régimen fiscal potencialmente pernicioso introducido por un Estado miembro. Esto ha ampliado el papel de la Comisión en el trabajo del Grupo, pero los

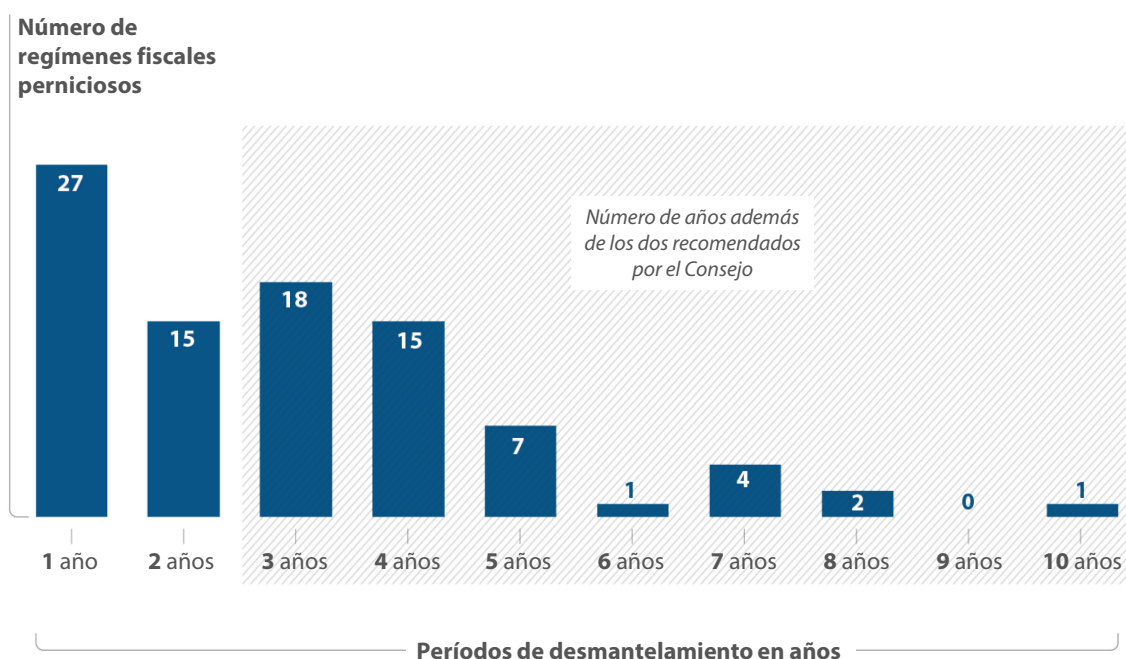
procedimientos pertinentes no fueron objeto de nuestra auditoría, ya que se iniciaron a la conclusión de nuestro trabajo.

### Los Estados miembros aplicaron recomendaciones para eliminar los regímenes fiscales perniciosos, aunque los períodos de desmantelamiento y protección de derechos adquiridos fueron largos en algunos casos

**75** Cuando el Grupo considere pernicioso un régimen fiscal, el Estado miembro de que se trate deberá revocar las medidas en observancia del Código. A partir de la [visión general](#) de la Secretaría General del Consejo de diciembre de 2023, entre 1998 y 2023, los Estados miembros de la UE retiraron 95 regímenes fiscales preferenciales considerados perniciosos por el Grupo.

**76** En las [Conclusiones del Consejo](#) sobre la aplicación del Código se recomendaba un plazo de dos años para que los Estados miembros retiraran cualquier medida fiscal que se considerase perniciosa. En la práctica, los períodos de desmantelamiento acordados por el Grupo para los regímenes evaluados se situaban entre 1 y 10 años, y más de la mitad debía aplicarse en un plazo mayor de los 2 años recomendados (véase la [ilustración 8](#)).

#### Ilustración 8 — Períodos de desmantelamiento acordados para los regímenes fiscales perniciosos (1998-2023)

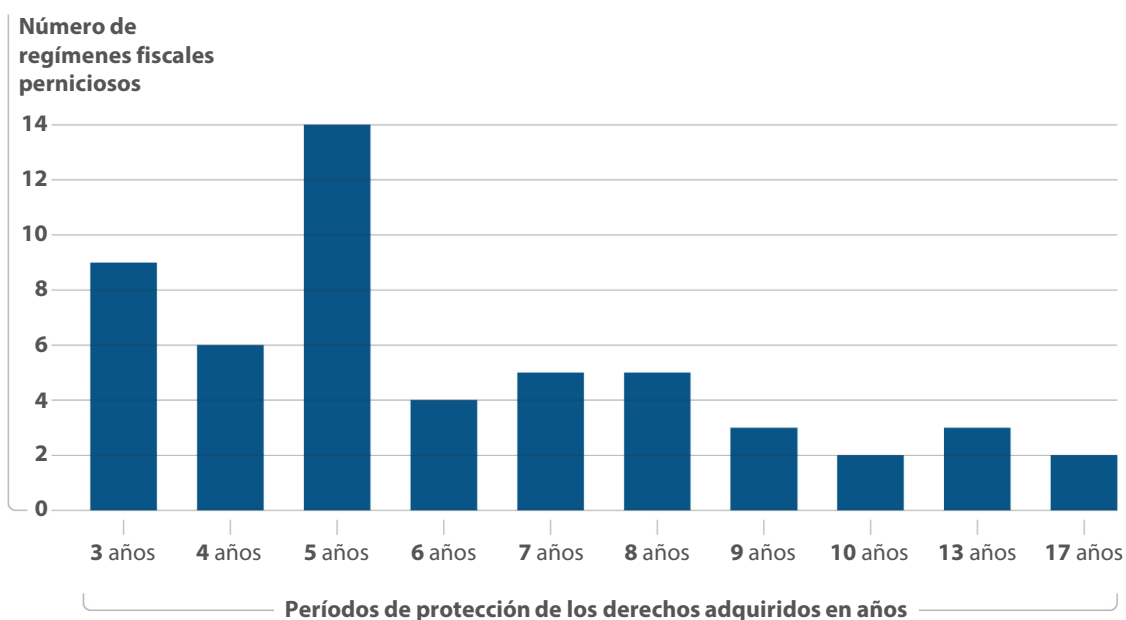


Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de [datos públicos](#).

**77** Para proteger al contribuyente que se beneficie de los regímenes vigentes que el Grupo estima perniciosos, los Estados miembros están autorizados a introducir normas de protección de derechos adquiridos en el desmantelamiento de estos regímenes. Con arreglo a dichas normas, todos los contribuyentes que se benefician de un régimen vigente pueden conservar esos derechos adquiridos hasta una segunda fecha concreta («fecha de supresión»). El Grupo no ha acordado una orientación sobre las vías para decidir dichos períodos de protección de derechos adquiridos, excepto en un caso específico (los denominados «antiguos» regímenes de propiedad intelectual o de patentes).

**78** En los 53 regímenes fiscales perniciosos para los que se permitió la protección de derechos adquiridos, entre 1998 y 2023, los períodos correspondientes oscilaban entre 3 y 17 años (este último se refería a dos casos en las Antillas Neerlandesas; véase la *ilustración 9*). Como consecuencia de ello, los contribuyentes ya inscritos en los regímenes fiscales en cuestión podrían beneficiarse de las ventajas fiscales durante largos períodos, a pesar de su efecto pernicioso.

### Ilustración 9 — Períodos de protección de derechos adquiridos para los regímenes fiscales perniciosos (1998-2023)



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de [datos públicos](#).

**79** Además, observamos que en el [informe del Grupo al Consejo de noviembre de 2021](#)<sup>7</sup> se señalaba un caso en el que un Estado miembro había permitido a los contribuyentes acogerse a un régimen fiscal que el Grupo ya había evaluado y considerado pernicioso. Sin embargo, dado que el régimen en cuestión y las ventajas fiscales asociadas a él ya no estaban en vigor a partir del 1 de julio de 2021, el Grupo no podía adoptar ninguna otra medida contra su nocividad.

### **Los Estados miembros adoptan medidas defensivas contra los países y territorios no cooperadores, pero no siguen un enfoque uniforme**

**80** La Unión Europea mantiene una [lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales](#). La Comisión, junto con expertos de los Estados miembros, examina los países y territorios pertinentes. La lista de la UE se utiliza para abordar y disuadir las prácticas fiscales perniciosas y fomentar los mecanismos de buena gobernanza tributaria a escala mundial. El Consejo aprobó la lista de la UE actualizada por última vez el 8 de octubre de 2024, y actualmente consta de 11 países no pertenecientes a la UE.

**81** Conforme a las [Conclusiones del Consejo](#) de diciembre de 2017, con el fin de proteger su base imponible, los Estados miembros deben aplicar medidas defensivas eficaces a los países no pertenecientes a la UE que constan en la lista de la UE (véase la [ilustración 10](#)).

---

<sup>7</sup> Grupo «Código de Conducta» – Report to the Council, 26 de noviembre de 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

## Ilustración 10 — Medidas defensivas

### Medidas ADMINISTRATIVAS



- Control reforzado de determinadas operaciones
- Aumento de los riesgos de auditoría para los contribuyentes que se acojan a los regímenes en cuestión
- Aumento de los riesgos de auditoría para los contribuyentes que utilizan estructuras o mecanismos en los que participan estas jurisdicciones

### Medidas LEGISLATIVAS



*Medidas legislativas específicas:*

- No deducibilidad de costes
- Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC)
- Medidas de retención fiscal en origen
- Limitación de la exención de participaciones

*Otras medidas legislativas:*

- Norma de conversión
- Inversión de la carga de la prueba
- Requisitos especiales de documentación

*Fuente:* Conclusiones del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, [15429/17](#).

**82** En 2019, los Estados miembros acordaron aplicar al menos una de las tres medidas administrativas de defensa en el ámbito fiscal enumeradas en el anexo III de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017. A [31 de enero de 2023](#), 26 de los 27 Estados miembros habían aplicado al menos una medida administrativa, y 11 de ellos aplicaron al menos 2.

**83** En noviembre de 2019, los [Estados miembros](#) también se comprometieron a aplicar al menos una de las cuatro medidas legislativas específicas (no deducibilidad de los costes, normas sobre sociedades extranjeras controladas, medidas de retención en origen y limitación de la exención de la participación) a partir del 1 de enero de 2021<sup>8</sup>. El 31 de enero de 2023, todos los Estados miembros aplicaron al menos una medida legislativa, mientras que solo siete aplicaron las cuatro (véase la [ilustración 11](#)).

---

<sup>8</sup> Grupo «Código de Conducta» – Report to the Council, 25 de noviembre de 2019, [14114/19](#).



### Ilustración 11 — Medidas de defensa legislativa en vigor

	No deducibilidad de los costes	Normas relativas a sociedades extranjeras controladas (SEC)	Retención a cuenta retención tributaria	Limitación de exención de participaciones
Austria		✓		
Bélgica	✓	✓		✓
Bulgaria	✓		✓	
Croacia		✓	✓	
Chipre			✓	
Chequia		✓		
Dinamarca	✓		✓	
Estonia	✓		✓	✓
Finlandia		✓		
Francia	✓	✓	✓	✓
Alemania	✓	✓	✓	✓
Grecia	✓			
Hungría		✓		
Irlanda		✓		
Italia	✓			
Letonia	✓	✓	✓	✓
Lituania	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	✓			
Malta				✓
Países Bajos		✓	✓	
Polonia		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Rumanía	✓			
Eslovaquia	✓		✓	✓
Eslovenia	✓	✓	✓	✓
España	✓	✓	✓	✓
Suecia	✓	✓		

Fuente: Grupo «Código de Conducta», [Report to the Council](#), 2 de junio de 2023.

**84** El alto grado de flexibilidad de este método puede limitar el efecto disuasorio de las medidas defensivas y generar el riesgo de que las empresas establezcan su actividad en Estados miembros que apliquen menos medidas legislativas (en especial cuando realizan actividades que tratan específicamente con países y territorios no cooperadores a efectos fiscales) y donde los beneficios se puedan trasladar más fácilmente a países de baja imposición.

## No existe un marco adecuado de seguimiento de los resultados para comprobar los efectos de las medidas adoptadas por la UE

**85** Las autoridades tributarias deben disponer de estimaciones fiables relacionadas con la pérdida de recaudación como fruto de la elusión y la evasión fiscales, y adoptar las medidas correctoras adecuadas. Evaluamos cómo recopilan la UE y los Estados miembros información sobre la cuantía no liquidada del impuesto de sociedades y el impacto de los instrumentos existentes para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades. Hemos tenido en cuenta el hecho de que la tarea de medir cualquier brecha fiscal es compleja, y ningún método puede captar todos los aspectos de la infracción. La combinación de múltiples enfoques y el aprovechamiento de los avances tecnológicos pueden contribuir a una mayor comprensión de las distintas brechas fiscales en la UE.

### De manera puntual, los proyectos de la UE estimaron el impacto de la elusión y la evasión fiscales, pero no existe un marco común de supervisión del rendimiento de la UE

**86** Un marco común de seguimiento de los resultados es fundamental para que las autoridades tributarias tengan una mejor visión de los ámbitos más afectados por la elusión y la evasión fiscales y asignen los recursos necesarios para adoptar las medidas adecuadas. Esto refleja las insuficiencias detectadas en el [informe de la medida 11 \(2015\)](#) del BEPS de la OCDE.

**87** La Comisión y los Estados miembros introdujeron algunas iniciativas para estimar la elusión y la evasión fiscales en ámbitos específicos. En 2018, la Comisión y quince Estados miembros publicaron un estudio sobre la disminución de los ingresos tributarios procedentes del impuesto de sociedades<sup>9</sup>. El estudio concluyó que es complejo calcular las estimaciones de la diferencia tributaria del impuesto de sociedades, en parte debido a la complejidad de los regímenes del impuesto de sociedades, pero también debido a otras razones, que van desde el comportamiento deliberado del contribuyente (como el fraude, la evasión o la elusión) hasta las omisiones y errores de interpretación o los procesos concursales. Así pues, las estimaciones a nivel nacional reflejarían a menudo la evasión fiscal y las acciones no deliberadas, pero no reflejarían adecuadamente la elusión fiscal. Por consiguiente,

---

<sup>9</sup> [The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies](#), grupo del proyecto Fiscalis Tax Gap (FPG/041).

muchas partes interesadas consideran que una metodología armonizada puede no ser viable, dadas las diferencias en los sistemas del impuesto de sociedades, la incertidumbre estadística y la complejidad de la metodología. Además del estudio previo, en 2021, se lanzó un proyecto con arreglo al marco de la Cumbre Europea de Administraciones Tributarias para explorar metodologías de estimación del déficit de impuestos directos con un subgrupo centrado en el déficit del impuesto de sociedades.

**88** La Comisión también publicó estudios sobre la evasión fiscal por parte de los particulares en 2019 y 2021 que mostraban los efectos perjudiciales de la riqueza oculta en las plazas financieras internacionales<sup>10</sup>. Aunque esta auditoría se centró en el impuesto de sociedades, estos estudios siguen siendo pertinentes porque las personas físicas pueden utilizar vehículos societarios (por ejemplo, empresas, *trusts*, etc.) para ocultar el patrimonio. Sin embargo, no proporcionan una evaluación exhaustiva de las medidas adoptadas contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas.

**89** En 2023, la Comisión, junto con varios Estados miembros, puso en marcha dos grupos de proyectos a través del [programa Fiscalis](#). Uno de los grupos de proyecto tiene por objeto aplicar indicadores realistas para medir el impacto del intercambio de información de manera eficiente y el otro para explorar formas de mejorar el uso de los datos de la DCA (véase el [anexo VIII](#)).

**90** Al margen de estas iniciativas, que tienen un alcance limitado, no existe un conjunto único de indicadores de rendimiento utilizados en toda la UE para medir y supervisar la eficacia del marco existente de lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas.

### **Solo uno de los cinco Estados miembros visitados disponía de un marco de rendimiento para evaluar la eficacia de las medidas**

**91** De los cinco Estados miembros visitados, solo los Países Bajos habían establecido un marco de rendimiento para medir la eficacia de los instrumentos introducidos para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas. A

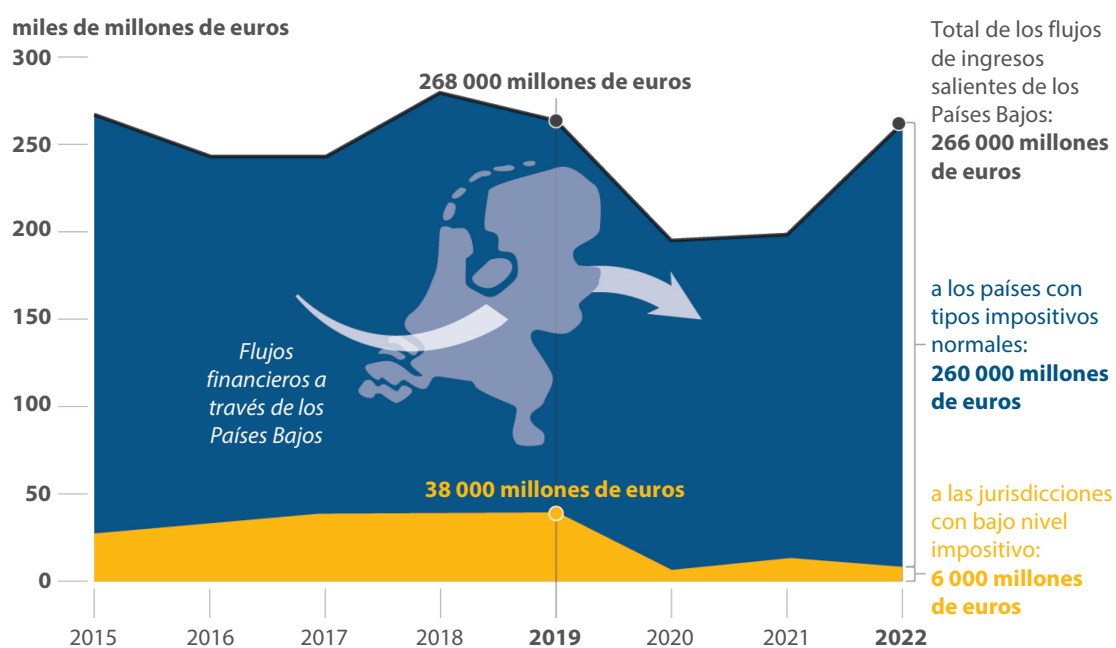
---

<sup>10</sup> DG Fiscalidad y Unión Aduanera: «[Estimating International Tax Evasion by Individuals](#)», Taxation Paper n.º 76, 2019; «[Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion](#)», informe final, 2021.

ello se le suma que las autoridades neerlandesas publicaron en octubre de 2023 un [informe](#) en el que evaluaban la eficacia de una serie de medidas basadas en las cifras facilitadas por el Banco Central de los Países Bajos.

**92** El informe elaborado por las autoridades neerlandesas concluyó que varias de las medidas adoptadas para luchar contra la elusión fiscal habían reducido el flujo de fondos de los Países Bajos hacia países con un tipo impositivo bajo. El flujo total de salidas hacia estos países disminuyó casi un 85 %, pasando de 38 000 millones de euros en 2019 a 6 000 millones de euros en 2022 (véase la [ilustración 12](#)).

### Ilustración 12 — Flujo descentralizado de pagos gravables de los Países Bajos a jurisdicciones con bajo nivel impositivo



*Fuente:* Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de los datos y el material visual del [Ministerio de Hacienda de los Países Bajos](#).

## Conclusiones y recomendaciones

**93** Nuestra conclusión general es que el marco de la UE establecido sirve como primera línea de defensa necesaria en apoyo de la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas dentro del limitado ámbito competencial de la Unión. Sin embargo, detectamos deficiencias en la elaboración y aplicación de la legislación y otras medidas. No existía un sistema adecuado de seguimiento del rendimiento, ni a nivel de la UE ni de los Estados miembros, para evaluar su eficacia.

**94** La Comisión ha propuesto un marco regulador común de la UE para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades en la UE. Las directivas incluidas en el ámbito de la presente auditoría —la Directiva contra la elusión fiscal, la 5.<sup>a</sup> modificación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 6) y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales— establecen normas generales e introducen instrumentos de apoyo en su ámbito de aplicación, ya que la UE no tiene competencias para determinar soluciones específicas de política fiscal para los Estados miembros. Observamos que determinadas definiciones y términos de la legislación de la UE plantean problemas de interpretación para los Estados miembros, lo que da lugar a distintas interpretaciones entre ellas (especialmente las señas distintivas de la DCA 6 y el criterio del beneficio principal). Esto afecta a la exactitud de la información intercambiada en la DCA 6, lo que hace menos eficaz la lucha contra la evasión fiscal de los ingresos (véanse los apartados [32](#) a [43](#)).

**95** Asimismo, en general no existen directrices de la Comisión sobre la interpretación y aplicación de la legislación de la UE auditada, lo que da lugar a interpretaciones divergentes por parte de los Estados miembros (véanse los apartados [44](#) a [48](#)). La Comisión supervisa la incorporación efectiva de la legislación de la UE al Derecho nacional e incoa procedimientos de infracción en caso necesario, pero en ciertos casos realiza sus evaluaciones demasiado tarde. Como consecuencia de ello, más de siete años después de la introducción de la DEF, sigue sin estar claro si alcanzará sus objetivos. Dada la falta o el retraso de las evaluaciones, ni el público ni los legisladores tienen una imagen precisa de la solidez o eficacia de las medidas adoptadas por la UE en la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas (véanse los apartados [49](#) a [53](#)).

## Recomendación 1 — Aclarar el marco legislativo de la UE

---

Para garantizar una aplicación coherente de la legislación de la UE por parte de los Estados miembros, la Comisión debe:

- a) desarrollar sus orientaciones en cooperación con los Estados miembros y, en particular, facilitar directrices para los Estados miembros sobre la interpretación de la legislación de la UE destinada a luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades, realizar análisis de riesgos y utilizar la información fiscal recibida;
- b) evaluar la necesidad de posibles modificaciones de la DCA 6 sobre la base de los resultados de la evaluación en curso y de los litigios;
- c) con el fin de preparar su futura evaluación, valorar los problemas en la elaboración de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales que se señalan en el presente informe a fin de garantizar el funcionamiento eficaz de los mecanismos de resolución de litigios fiscales.

**Plazo: a) y b) al final de 2026; c) al final de 2028.**

**96** Por lo que se refiere al intercambio de información fiscal en el marco de la DCA 6, constatamos que los cinco Estados miembros visitados cuentan con procesos nacionales de comunicación de información e intercambian mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, según proceda. Sin embargo, realizan pocos controles de calidad de los informes de la DCA 6 antes de cargarlos en el directorio central de la UE. Como consecuencia de ello, existe el riesgo de que la información de la DCA 6 comunicada sea incompleta o inexacta. Además, la medida en que los Estados miembros auditados utilizan la información de la DCA 6 sobre los mecanismos transfronterizos que reciben es limitada. Esto limita el valor añadido del intercambio automático de información en el marco de la DCA 6 (véanse los apartados [55](#) a [58](#)).

**97** También identificamos problemas técnicos relacionados con el sistema de presentación de informes diseñado por la Comisión, amplias exenciones de presentación de informes y diferentes interpretaciones de los requisitos de información. Estas cuestiones podrían afectar a la calidad de los informes de la DCA 6 y animar a los contribuyentes a elegir jurisdicciones donde las normas sean más indulgentes. Una de las principales deficiencias del sistema de comunicación es el hecho de que no sea obligatorio rellenar el campo del nombre de los países no pertenecientes a la UE que participan en un mecanismo transfronterizo. Como

consecuencia de ello, en los cinco Estados miembros visitados resulta difícil saber si participan o no países no pertenecientes a la UE (véanse los apartados 59 a 63).

**98** Además, se presenta el riesgo de que en algunos de los Estados miembros visitados, el régimen de sanciones por infracción de las obligaciones de información de la DCA 6 no tenga efecto disuasorio por la cuantía manifiestamente baja de las sanciones. Además, en el momento de efectuarse la auditoría, ninguno de los Estados miembros visitados había impuesto una sanción (véanse los apartados 64 a 66).

## **Recomendación 2 — Mejorar la calidad de los informes de la DCA 6**

---

Para maximizar los beneficios del intercambio automático de información de la DCA 6 con otros Estados miembros, la Comisión debe hacer obligatorio en el sistema de comunicación de la información (y si es necesario mediante propuesta legislativa) el campo de datos para los países no pertenecientes a la UE que participan en acuerdos transfronterizos. Además, la Comisión debe actualizar la arquitectura del directorio central de la DCA 6 para poner esta información a disposición de los Estados miembros para cada acuerdo en cuestión.

**Plazo: Final de 2027.**

## **Recomendación 3 — Garantizar que el impacto de las sanciones por infracción de las obligaciones de notificación de la DCA 6 sea adecuado**

---

Con el objeto de garantizar que los Estados miembros apliquen sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias si se infringen las obligaciones de información de la DCA 6, la Comisión debe incoar procedimientos de infracción si existen pruebas suficientes de que el Estado miembro aplica un régimen sancionador manifiestamente inadecuado para las infracciones de la DCA 6.

**Plazo: Final de 2026.**

**99** El Grupo «Código de Conducta» es esencial en los esfuerzos de la UE por promover regímenes justos en materia de fiscalidad de las empresas, aunque sus recomendaciones no son jurídicamente vinculantes. La Comisión presta una asistencia adecuada al Grupo en la evaluación de los regímenes fiscales potencialmente

perniciosos notificados por los Estados miembros, pero su papel había sido muy limitado hasta el momento de efectuarse la auditoría (véanse los apartados 70 a 74).

**100** A raíz de las recomendaciones del Grupo, los Estados miembros retiraron 95 regímenes fiscales perniciosos durante el período 1998-2023. Sin embargo, los plazos acordados para el desmantelamiento de regímenes perniciosos en varios Estados miembros tardaron mucho más tiempo que los dos años recomendados por el Consejo. Además, el Grupo no sigue normas claras para decidir los períodos de protección de derechos adquiridos para los regímenes perniciosos identificados y, por lo tanto, son muy largos en determinados casos. Esto conlleva el riesgo de que las empresas se beneficien de ventajas fiscales desleales durante más tiempo y de que las distorsiones de la competencia en el mercado interior de la UE también duren más tiempo. Además, los Estados miembros optan por ejecutar solo un número limitado de medidas defensivas susceptibles de aplicarse a las operaciones con países no cooperadores. Estos factores limitan el impacto del trabajo del Grupo (véanse los apartados 75 a 84).

#### **Recomendación 4 — Mejorar el apoyo al Grupo «Código de Conducta»**

---

Para apoyar más eficazmente al Grupo «Código de Conducta» con vistas a maximizar el efecto disuasorio de sus acciones, la Comisión debe:

- a) proponer al Grupo que acuerde normas y limitaciones claras en materia de períodos de desmantelamiento y protección de derechos adquiridos y, si así lo acuerda el Grupo, supervisar su cumplimiento;
- b) teniendo en cuenta la extensión de su mandato, llevar a cabo un análisis anual de las medidas fiscales preferenciales y las características fiscales de aplicación general recientemente introducidas por los Estados miembros, y notificar al Grupo las medidas potencialmente perjudiciales a partir de un análisis de riesgos.

**Plazo: a) al final de 2026, b) anualmente a partir de 2025.**

**101** La Comisión y los Estados miembros hacen muy poco por medir los resultados de los instrumentos utilizados para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas en la UE. La Comisión no ha establecido metas ni objetivos cuantitativos ni supervisa su eficacia. La ausencia de un marco de rendimiento adecuado impedía evaluar los esfuerzos de la Comisión y los Estados



miembros y desplegar los recursos en los ámbitos de mayor necesidad (véanse los apartados [85](#) a [92](#)).

## **Recomendación 5 — Realizar un seguimiento de los resultados y las repercusiones de la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades**

---

La Comisión debe alentar y apoyar a los Estados miembros para que adopten un marco común de seguimiento del rendimiento provisto de indicadores de resultados y objetivos cuantitativos, con el objeto de medir el grado de consecución de objetivos específicos en la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas.

**Plazo: Final de 2026.**

El presente informe ha sido aprobado por la Sala IV, presidida por Mihails Kozlovs, Miembro del Tribunal de Cuentas, en Luxemburgo, en su reunión de 22 de octubre de 2024.

*Por el Tribunal de Cuentas Europeo*

Tony Murphy  
*Presidente*

# Anexos

## Anexo I — Nuestro enfoque de auditoría en el ámbito de la Comisión

Examinamos la legislación y los mecanismos relativos a la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales para luchar contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas, y examinamos cómo supervisó la Comisión (DG Fiscalidad y Unión Aduanera) su aplicación por parte de los Estados miembros. En particular, examinamos:

- o la legislación pertinente, si la Comisión verificó la forma en que los Estados miembros aplicaron las normas de la UE a través del Derecho nacional, y si la Comisión adoptó las medidas necesarias para atender cualquier retraso en la aplicación;
- o la existencia y calidad de directrices e información relativas a la aplicación de la legislación y los instrumentos jurídicamente no vinculantes, y la forma en que la Comisión transmitió dicha información a los Estados miembros;
- o la forma en que la Comisión aplica y gestiona el directorio central de la UE a efectos de la DCA 6;
- o si la Comisión había establecido un marco común de seguimiento de los resultados de la UE con respecto al sistema a fin de garantizar que proporcionara los resultados previstos;
- o la cooperación entre la Comisión y los Estados miembros (intercambio de información, presentación de informes, etc.) y otras partes interesadas pertinentes (como la OCDE);
- o el trabajo realizado por la Comisión para asistir al Grupo «Código de Conducta» en su proceso decisorio.

En la fase preparatoria, organizamos varias reuniones híbridas con la DG Fiscalidad y Unión Aduanera con el fin de recopilar información y datos que podrían ser útiles para el trabajo de auditoría sobre el terreno en los Estados miembros. Durante el trabajo de auditoría sobre el terreno, enviamos un cuestionario general a la Comisión. También realizamos una visita de auditoría para aclarar cuestiones pendientes e inspeccionar documentos específicos de la Comisión.

## Anexo II — Nuestro enfoque de auditoría en los Estados miembros

El papel de los Estados miembros en la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión fiscal de las empresas es crear unas condiciones de competencia equitativas para las empresas y prevenir la elusión y la evasión fiscales, salvaguardando en última instancia las finanzas públicas y garantizando que los Gobiernos puedan prestar servicios básicos.

Evaluamos la manera en que los Estados miembros:

- aplicaron la legislación seleccionada, a saber, la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales;
- garantizaron que los informes de la DCA 6 intercambiados a través del directorio central de la UE fueran exactos, completos y oportunos, y cómo utilizaron los Estados miembros la información recibida en el contexto de la DCA 6;
- cuantificaron la eficacia de sus intervenciones encaminadas a la lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades y si utilizan estas mediciones para abordar mejor los riesgos existentes y asignar recursos;
- informaron al Grupo «Código de Conducta» de los regímenes fiscales potencialmente perniciosos y aplicaron sus recomendaciones si el Grupo consideraba que un régimen fiscal preferencial era perjudicial.

Seleccionamos cinco Estados miembros (Irlanda, Chipre, Luxemburgo, Malta y los Países Bajos) conforme a los siguientes criterios de riesgo:

- número de contramedidas aplicables países de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores;
- número de procedimientos amistosos en litigios fiscales;
- número de regímenes fiscales perniciosos identificados por el Grupo «Código de Conducta»;
- cálculo de la diferencia de ingresos tributarios en el impuesto de sociedades.

Para determinar si los Estados miembros han aplicado correctamente las disposiciones de la UE, enviamos un cuestionario a los cinco Estados miembros seleccionados. Durante las visitas de auditoría, discutimos sus respuestas con los expertos de las autoridades tributarias nacionales y examinamos la documentación. Además, seleccionamos una serie de muestras basadas en los riesgos con el propósito de verificar:

- diez acuerdos fiscales transfronterizos cargados en el directorio central de la UE;
- diez disposiciones fiscales transfronterizas descargadas del directorio central de la UE;
- cinco litigios fiscales presentados en virtud de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales;
- las últimas cinco recomendaciones sobre regímenes fiscales preferenciales evaluadas por el Grupo «Código de Conducta».

### Anexo III — Legislación de la UE en comparación con las normas del BEPS de la OCDE / G-20

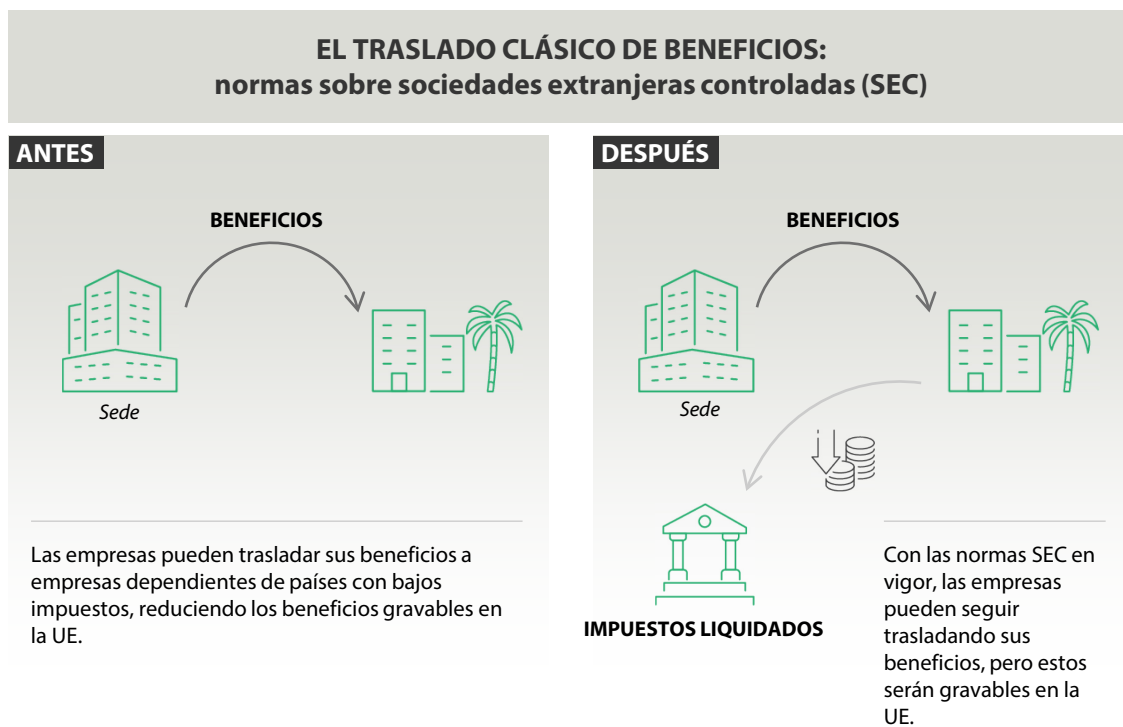
Legislación de la UE	Fecha de adopción	Breve descripción (legislación)	Norma correspondiente de la OCDE	Fecha de publicación	Breve descripción (estándar)
DEF 1	12 de julio de 2016	Establece normas contra los regímenes de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.	Acción 2 del BEPS Acción 3 del BEPS Acción 4 del BEPS Acción 5 del BEPS Acción 6 del BEPS	5 de octubre de 2015	Contrarresta más eficazmente los regímenes fiscales perniciosos teniendo en cuenta la transparencia, la coherencia y la sustancia.
DEF 2	29 de mayo de 2017	Amplía el ámbito de aplicación de la DEF 1 para seguir previniendo la elusión fiscal, incluidas las asimetrías híbridas en las que participan países no pertenecientes a la UE.	Acción 2 del BEPS	5 de octubre de 2015	Recomendaciones para que las normas nacionales neutralicen el efecto de los mecanismos híbridos asimétricos.

Legislación de la UE	Fecha de adopción	Breve descripción (legislación)	Norma correspondiente de la OCDE	Fecha de publicación	Breve descripción (estándar)
DCA 6	25 de mayo de 2018	Introduce un régimen de información fiscal que exige la comunicación de información y el intercambio de mecanismos transfronterizos para combatir la planificación fiscal agresiva.	Acción 12 del BEPS	5 de octubre de 2015	Recomendaciones relativas al diseño de normas obligatorias de declaración en los regímenes afectados por una planificación fiscal agresiva.
Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales	10 de octubre de 2017	Tiene por objeto mejorar los mecanismos de resolución de litigios en la UE para cuestiones relacionadas con la fiscalidad.	Acción 14 del BEPS	5 de octubre de 2015	Pretende mejorar la resolución de litigios fiscales entre jurisdicciones.

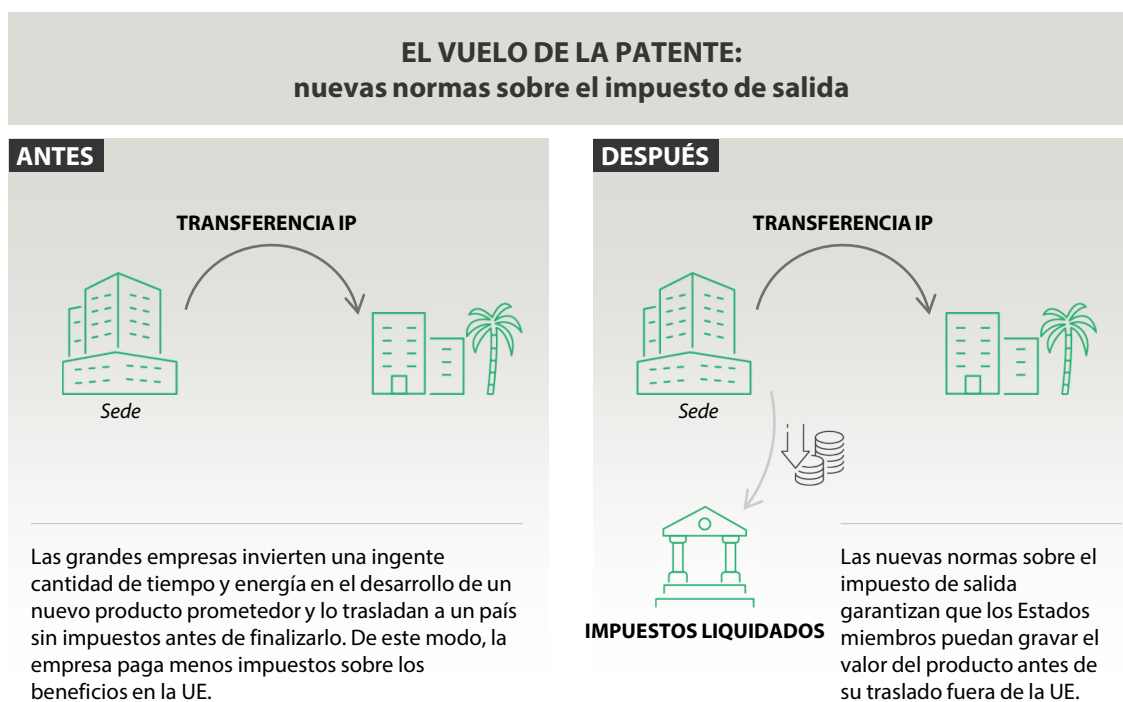
Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de [datos públicos](#).

## Anexo IV — Medidas de lucha contra la elusión fiscal introducidas por la DEF

**Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (SEC):** evitar el traslado de beneficios a un país donde la imposición sea baja o nula

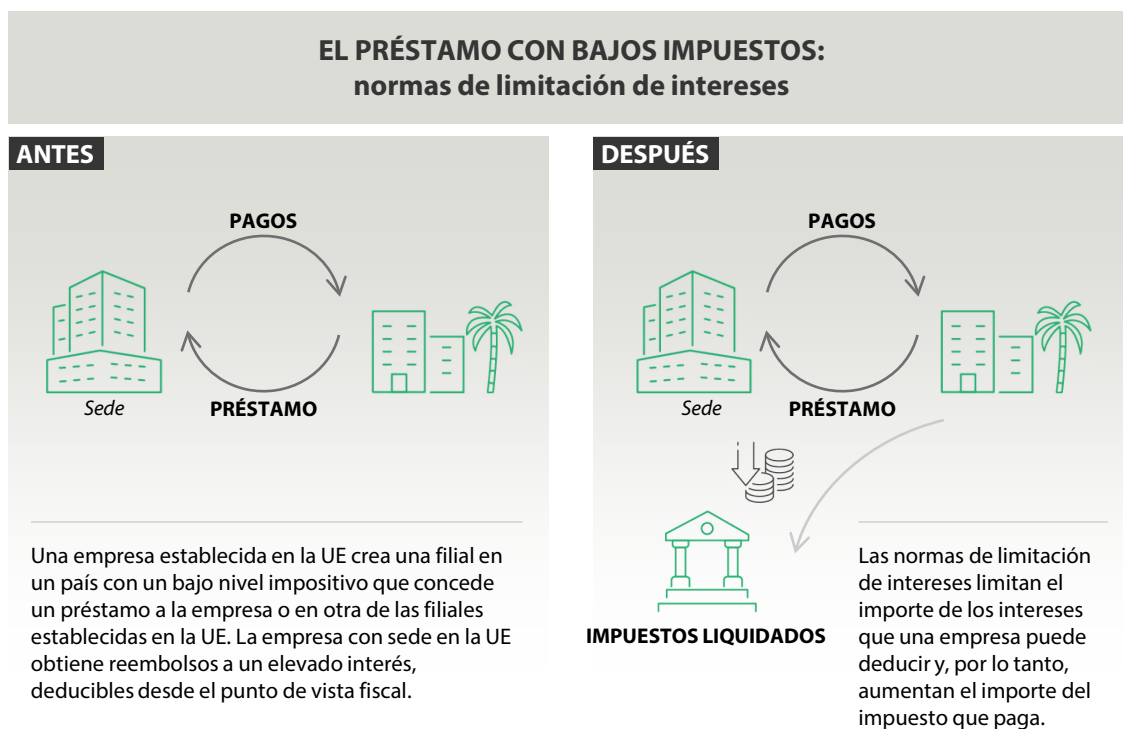


**Norma relativa a la imposición de salida:** evitar que las empresas eludan impuestos en caso de deslocalización de activos

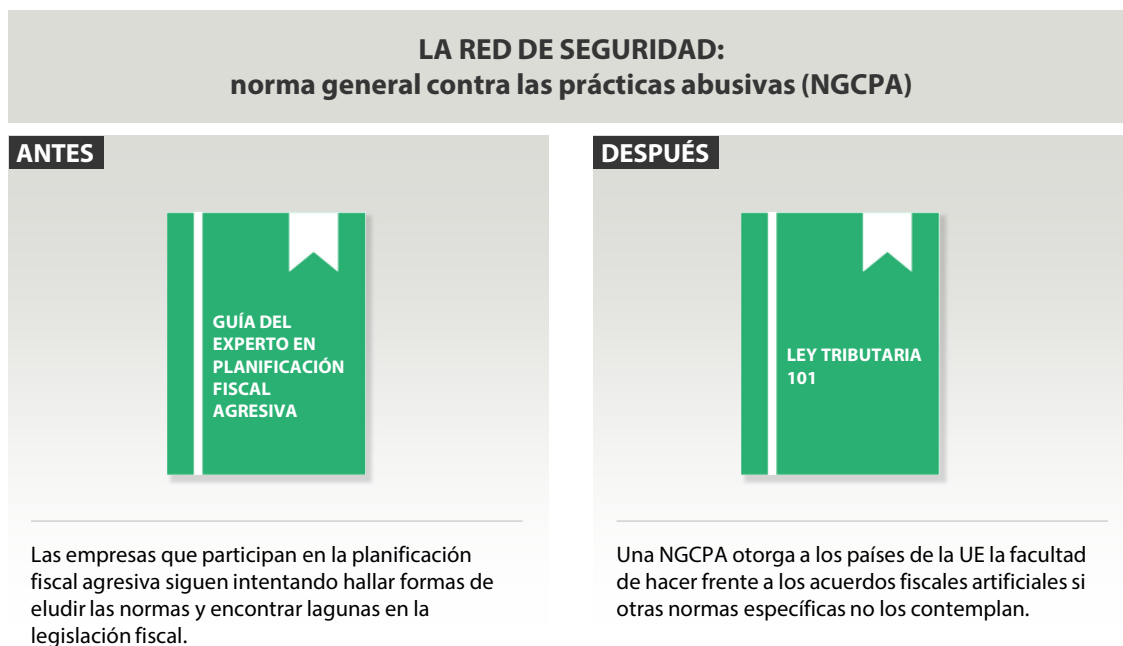




**Norma relativa a la limitación de intereses:** desalentar los acuerdos artificiales de deuda celebrados para minimizar los impuestos



**Norma general contra las prácticas abusivas:** contrarrestar la planificación fiscal agresiva cuando no se apliquen otras normas



*Fuente:* Tribunal de Cuentas Europeo, a partir de los datos y el material visual de la Comisión (DG Fiscalidad y Unión Aduanera).

## Anexo V — Riesgo de interpretaciones divergentes de lo dispuesto en la DAC 6 sobre el criterio del beneficio principal y las señas distintivas (anexo IV de la Directiva)

El **criterio del beneficio principal** se aplica si puede establecerse que el beneficio principal o una de las principales ventajas que una persona puede esperar obtener de un mecanismo transfronterizo es una ventaja fiscal, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes. Observamos que los Estados miembros visitados hallaron problemas de interpretación en los ámbitos que se mencionan seguidamente. Estas visitas se realizaron antes de la sentencia del Tribunal de Justicia por el asunto C-623/22, en la que se abordaba la interpretación de ciertos términos y conceptos. A continuación se recogen algunos de los problemas mencionados por los Estados miembros:

- No está claro cómo determinar si la ventaja fiscal es el beneficio principal o uno de los beneficios principales de un mecanismo. Tampoco queda claro si el método de la evaluación debía ser cuantitativo, por ejemplo, si se compara el mecanismo aplicando la normativa tributaria primero y sin aplicarla después, para calcular así la (supuesta) ventaja fiscal.
- Otra cuestión es si el criterio del beneficio principal se aplica también en situaciones en las que, respetando el espíritu de la Directiva, el resultado de un régimen fiscal que da lugar a la ventaja fiscal es pretendido o proporcionado por el régimen en cuestión o por el legislador (también denominado «intención política»).

### Señas distintivas:

- La **seña distintiva A3** se aplica a aquellos mecanismos que utilizan documentación o estructura normalizadas. Existe el riesgo de que, si bien algunos Estados miembros consideran que una amplia gama de documentos y estructuras están normalizados, otros rara vez lo hacen porque necesitarían realizar ajustes para adaptarse a los contribuyentes específicos implicados. Como consecuencia de ello, los intermediarios y los contribuyentes pueden optar por no notificar los mecanismos con la seña distintiva A3.

- o La **seña distintiva B2** se refiere a mecanismos que convierten los ingresos en capital, donaciones u otras categorías de ingresos que tributan a un tipo inferior o están exentos del impuesto. Sin embargo, las circunstancias en las que puede tener lugar esta transformación no están claras. Algunos escenarios ambiguos podrían ser, por ejemplo:
  - o cuando reciben (el mismo tipo de) ingresos de otro Estado miembro, pero la renta tributa a un tipo inferior o está exenta de impuestos (por ejemplo, porque se aplica un convenio o régimen fiscal del país de origen de los ingresos). En este caso, no se produce ningún cambio en el tipo de ingresos (por ejemplo, si se trata de rendimientos en forma de dividendos, se mantienen como tales);
  - o en una operación de autocartera, especialmente cuando se repartieron dividendos periódicamente antes de la recompra de las acciones.

Además, no está claro si la seña distintiva B2 puede aplicarse a los mecanismos de nueva creación, o solo cuando los ingresos preexistentes se convierten en una categoría de ingresos diferente que tributa a un tipo inferior. Existe el riesgo de que la diferencia de opiniones entre los Estados miembros puedan dar lugar a que los informes de la DCA 6 no se presenten de manera coherente.

Además, se plantea el riesgo de una falta de claridad en la aplicación de la seña distintiva B2 para cubrir el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre los rendimientos del trabajo y el régimen impositivo sobre donaciones y sucesiones. Como consecuencia de ello, los intermediarios y contribuyentes pueden considerar que la conversión de ingresos debe producirse en el perceptor de los ingresos, cuando, en muchos casos, esta conversión se produce a varios niveles.

- La **seña distintiva B3** se refiere a mecanismos que implican operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos, normalmente a través de la participación de entidades interpuestas sin otras funciones comerciales primarias u operaciones que se compensan o anulan entre sí o que poseen características similares. En la práctica, tanto la relación entre estos elementos como las condiciones específicas para aplicar esta seña distintiva no están claras.
- Tampoco está claro si la seña distintiva B3 se aplica cuando no existe una operación circular completa. Por ejemplo, en los casos de desvío de ingresos debido a la interacción de la entidad.
- No está claro si las situaciones de desvío de ingresos de entidades interpuestas y de compensación de operaciones son condiciones necesarias para la aplicación de la seña distintiva B3, o si se trata de meros ejemplos de operaciones circulares.
- La **seña distintiva C1** se refiere a los mecanismos que implican pagos transfronterizos deducibles entre dos o más empresas asociadas. Sigue sin estar claro si un establecimiento permanente debe ser tratado como una entidad distinta (receptora del pago) a efectos de la seña distintiva C1. Esta ambigüedad también afecta al requisito de notificar un mecanismo en el marco de la DCA 6.

Además, la seña distintiva C1 se aplica a los mecanismos que implican pagos transfronterizos entre empresas asociadas en los que el tributo gravable al receptor es escaso o nulo. Sin embargo, no existe una subcategoría de la seña distintiva C1 que cubra específicamente los mecanismos en los que el receptor se acoge a una exención. La seña distintiva C1, letra c), se refiere únicamente a los mecanismos en los que los pagos se benefician de una exención por objeto, lo que da lugar a que no se notifiquen mecanismos similares a los incluidos en la seña distintiva C1.

## Anexo VI — Cuestiones operativas relacionadas con el informe de la DCA 6 mediante el esquema XML de la UE

Identificamos cuatro problemas operativos principales relacionados con los informes de la DCA 6 y los confirmamos durante las visitas a los cinco Estados miembros:

- falta de orientación para intermediarios y contribuyentes sobre cómo indicar claramente la participación de países no pertenecientes a la UE en un mecanismo transfronterizo, dado que en la plantilla faltan los códigos de los países no pertenecientes a la UE;
- la presencia de campos opcionales, como el número de identificación fiscal (NIF), el país de residencia, la fecha de aplicación del mecanismo, el nombre o los motivos de la revelación de información, en relación con los cuales no existe obligación alguna de que la entidad informadora explique por qué no se cumplimentan, si es el caso. Así ocurre también con el campo de datos «cantidad», en el que puede introducirse la opción «no se conoce» en defecto de declaración de las circunstancias;
- no se especifica una duración mínima para las descripciones de las señas distintivas notificables o de los propios mecanismos, lo que da lugar a posibles incoherencias en la presentación de informes entre los Estados miembros de la UE;
- la carga de un mecanismo transfronterizo «comercializable» en el directorio central de la UE siempre se trata como un nuevo mecanismo, aunque puede tratarse simplemente de la actualización de uno existente (la entidad informadora debe actualizar cada tres meses un mecanismo comercializable si las circunstancias han cambiado).

## Anexo VII — Riesgo de interpretaciones distintas de los problemas en la concepción de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales

Disposición de la Directiva	Problema	Consecuencias
<p>El artículo 3, apartado 3, letra e), inciso iv), de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales exige que la reclamación del contribuyente contenga una documentación completa, incluida una <b>«copia de la decisión de liquidación tributaria definitiva»</b>.</p>	<p>El problema se refiere al requisito de que todas las autoridades tributarias implicadas en el litigio emitan la «copia de la decisión de liquidación tributaria definitiva».</p>	<p>Los contribuyentes pueden aplazar la presentación de una reclamación sobre la Directiva hasta que todos los Estados miembros pertinentes hayan auditado el período impositivo aplicable, cuyo proceso puede durar hasta siete años. La autoridad competente podrá aplazar la aceptación hasta que toda la documentación esté completa.</p>
<p>De conformidad con el artículo 3, apartados 3 a 5, de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, <b>las reclamaciones solo pueden aceptarse si la persona afectada facilita la información necesaria en el momento de su presentación</b>. Sin embargo, la Directiva no es clara en cuanto a los procedimientos para las autoridades tributarias y los plazos para los casos en los que no se dispone de la información necesaria para la presentación inicial.</p>	<p>Sigue sin estar claro lo que constituye una denuncia «incompleta». La Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales no especifica si los denunciantes pueden añadir posteriormente información a una denuncia ya presentada o si son las autoridades competentes las que deben notificar que la denuncia está incompleta y solicitar información adicional.</p>	<p>La falta de definición de un proceso y de un plazo puede dar lugar a situaciones en las que los denunciantes no tengan constancia de que su denuncia está «incompleta» hasta después del período de seis meses y, por lo tanto, no faciliten la información ausente dentro del plazo. Por consiguiente, la autoridad competente puede desestimar la reclamación.</p>

Disposición de la Directiva	Problema	Consecuencias
<p>El artículo 17 de esta Directiva establece excepciones a la norma general expuesta en el artículo 3, que exige que las denuncias se presenten ante las autoridades competentes de todos los Estados miembros implicados. El artículo 17 prevé una serie de <b>disposiciones especiales para los particulares y las empresas de menor tamaño</b> que se les permiten presentar reclamaciones solamente ante la autoridad competente del Estado miembro en el que residan.</p>	<p>No está claro si cada autoridad competente debe comunicar su decisión de aceptación o rechazo a título individual, o si la autoridad a la que se presentó la reclamación es responsable de toda comunicación con el reclamante.</p> <p>Todas las autoridades competentes implicadas deben decidir la admisión o denegación de la reclamación. Si una o todas las autoridades rechazan la reclamación, pueden ser necesarios otros procedimientos, como un órgano jurisdiccional o el arbitraje, para adoptar una decisión definitiva. En ambos casos, la decisión de cada autoridad competente deberá comunicarse al reclamante.</p>	<p>Si cada autoridad competente debe comunicar su decisión, sigue habiendo interacción con todas las autoridades implicadas y, si se rechaza la reclamación, puede ser necesario llevar a cabo un procedimiento posterior en todos los Estados miembros pertinentes. Varios de los Estados miembros visitados indicaron que esta disposición podría no aplicarse de manera uniforme.</p>

## Anexo VIII — Programas Fiscalis y DEF, DCA 6 y Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales

Los objetivos del programa plurianual Fiscalis están en consonancia con los de la DEF, la DCA 6 y la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, cuyo objetivo es mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad de la Unión y la competencia leal, proteger los intereses financieros y económicos del fraude, la evasión y la elusión fiscales y mejorar la recaudación de impuestos. Entre los objetivos específicos del programa figuran el apoyo a la política tributaria y la aplicación de la legislación fiscal de la UE, el fomento de la cooperación entre las autoridades tributarias (incluido el intercambio de información fiscal) y la mejora del desarrollo de capacidades administrativas y el desarrollo de sistemas electrónicos —[artículo 3 del Reglamento \(UE\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)—.

### Las siguientes acciones se financian con cargo a los programas Fiscalis 2020 y Fiscalis 2027:

- o acciones conjuntas como seminarios y talleres (por ejemplo, sobre la divulgación obligatoria: aplicación de la DCA 6, seminario de la DEF 1, reunión del grupo de trabajo IV de la DEF 2, reuniones del grupo de trabajo de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales, etc.), grupos de proyecto, controles bilaterales o multilaterales y otras actividades previstas en la legislación de la UE en materia de cooperación administrativa, visitas de trabajo para que los funcionarios puedan adquirir o aumentar su experiencia o conocimientos en materia fiscal, equipos de expertos, desarrollo de capacidades de la administración pública y acciones de apoyo, estudios, proyectos de comunicación y cualquier otra actividad en apoyo de los objetivos de Fiscalis 2020 y Fiscalis 2027;
- o creación de sistemas de información europeos y actividades de formación conjuntos;
- o reuniones y actos *ad hoc* similares, colaboración estructurada basada en proyectos y desarrollo de competencias humanas u otras acciones de desarrollo de capacidades.



## Dos grupos de proyectos financiados por Fiscalis tienen un impacto en el DCA 6

- **Grupo de proyecto 106 del programa Fiscalis** sobre una herramienta de análisis de datos relativos a la imposición directa sobre intercambio automático de información / DCA / ECCI (mayo de 2019): los resultados hasta la fecha contienen el análisis de datos del desarrollo de un intercambio automático de información sobre imposición directa y un [espacio de información y colaboración del programa](#) acerca del tema.
- **Grupo de proyecto 119 del programa Fiscalis** sobre la medición de los resultados de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad: en el proyecto se analizaban los procesos de medición del rendimiento de las actividades de cooperación administrativa y se recomendó desarrollar un nuevo marco de seguimiento y evaluación que incluyera indicadores, datos, definiciones, metodología y opciones operativas para medir mejor los beneficios.

En 2023, la Comisión Europea, junto con determinados Estados miembros de la UE, puso en marcha otros dos grupos de proyectos en el marco de Fiscalis 2027 para mejorar el impacto y el uso de los datos de la DCA:

- El **grupo de proyecto del programa Fiscalis 038** sobre la estimación del impacto de la cooperación administrativa tiene por objeto aplicar indicadores realistas para medir eficazmente el impacto del intercambio de información: los indicadores se están probando actualmente en los Estados miembros que participan en el grupo de proyecto. El proyecto se inició en mayo de 2023 y sus conclusiones, incluidas las directrices sobre cómo utilizar los indicadores, se esperan al final de 2024;
- El **grupo de proyecto del programa Fiscalis 037** sobre la mejora del uso de los datos de la DCA explora distintas maneras de aumentar el uso de los datos de la DCA: su objeto es proponer soluciones concretas que sean pertinentes a las autoridades tributarias (con especial atención al uso del número de identificación fiscal). El grupo de proyecto comenzó a funcionar en junio de 2023 y se prevé que presente sus conclusiones en 2024.

## Anexo IX – Código de Conducta de la UE sobre la fiscalidad de las empresas — Criterios para evaluar las medidas fiscales preferenciales potencialmente perniciosas

El [Código](#) de la UE entraña un compromiso político de carácter intergubernamental que promueve la competencia fiscal leal y aborda los regímenes fiscales perniciosos, tanto dentro como fuera de la UE. Una [versión revisada del Código](#), aplicable desde el 1 de enero de 2024, refuerza el papel de la Comisión y también abarca los aspectos fiscales perniciosos de aplicación general introducidos después del 1 de enero de 2023.

El [Código](#) establece varios criterios que el Grupo «Código de Conducta» debe tener en cuenta a la hora de evaluar si una medida fiscal preferencial es perniciosa:

- solo entran en el ámbito de aplicación del Código las medidas fiscales preferenciales que afecten o puedan afectar al lugar de actividad (criterio general de la pasarela);
- un nivel efectivo de imposición significativamente inferior al nivel general impositivo en el Estado miembro de que se trate (incluida la imposición cero);
- ventajas fiscales concedidas únicamente a no residentes o en relación con operaciones en las que participen no residentes;
- incentivos fiscales para actividades delimitadas en el mercado nacional, por lo que no afectan a la base imponible nacional;
- la concesión de ventajas fiscales incluso sin actividad económica real ni presencia económica sustancial en el Estado miembro que las ofrece;
- normas para la determinación de los beneficios para las empresas de un grupo multinacional que se aparten de los principios internacionalmente aceptados, en particular las acordadas por la OCDE;
- medidas fiscales preferenciales sin transparencia, incluidas las disposiciones legales relajadas a nivel administrativo de manera no transparente.

## Anexo X – Papel de la Comisión en relación con el Grupo «Código de Conducta»

La Comisión asiste al Grupo «Código de Conducta» analizando los regímenes fiscales preferenciales y potencialmente perniciosos que presenten los Estados miembros. Los Estados miembros se comprometen, a través del Código de conducta, a notificar al Grupo a principios de cada año cualquier régimen fiscal preferencial previsto o introducido recientemente que pueda entrar en el ámbito de aplicación del Código. Tan pronto como la lista de notificaciones elaborada por la Secretaría General del Consejo (que también asiste al Grupo) se distribuye formalmente entre los miembros del Grupo, la Comisión comienza a estudiar las medidas.

La Comisión debe elaborar una **descripción de la medida** con el Estado miembro interesado antes de someterla a discusión en el Grupo. Esta descripción puede ser una «descripción acordada» (si la Comisión considera que la medida es potencialmente perniciosa) o un «análisis de statu quo» (si las conclusiones preliminares sugieren que no es necesario revisar la medida). La Comisión elabora la descripción sobre la base de la información recibida en la notificación. En función de los detalles y de la exhaustividad de la notificación, se pondrá rápidamente en contacto con el Estado miembro de que se trate para:

- presentar la descripción acordada o el análisis de statu quo para su confirmación, si la información facilitada era suficiente, o
- solicitar más información sobre los detalles técnicos de la medida (por ejemplo, antecedentes, datos, etc.) para finalizar su proyecto de descripción, si la información facilitada no era suficiente.

Esta cooperación con los Estados miembros se limita a la redacción de la descripción fáctica de una medida notificada. El «análisis jurídico», independientemente de que un régimen sea (potencialmente) perjudicial o no, es prerrogativa de la Comisión y no requiere el acuerdo del Estado miembro.

La Comisión emplea una plantilla interna de la «descripción acordada» para garantizar que esta, o ciertamente cualquier análisis de statu quo, sigue la misma estructura en cada momento, y que el nivel de detalles es similar en cada medida que deba evaluarse. Una vez que el proyecto está listo, se envía al Estado miembro de que se trate para que este pueda confirmar, corregir o completar la descripción fáctica de la medida.

Una vez realizado el trabajo de la Comisión, el régimen fiscal en cuestión se debate en el Grupo. La decisión de aceptar o denegar la evaluación de la Comisión se adopta por votación. Dado que no se dispone de actas oficiales de las reuniones del Grupo, los detalles relativos a la base y al resultado de la votación no se divulgan al público.

# Abreviaciones

**BEPS:** Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

**DCA 6:** Directiva (UE) 2018/822 — quinta Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

**DEF:** Directiva contra la elusión fiscal

**DG Fiscalidad y Unión Aduanera:** Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera

**NIF:** Número de identificación fiscal

**OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

# Glosario

**Cálculo de la diferencia de ingresos tributarios en el impuesto de sociedades:**

Diferencia entre los ingresos procedentes del impuesto de sociedades, ya que «deberían recaudarse» y «se recaudan», lo que constituye un indicio de posibles pérdidas en los ingresos procedentes del impuesto de sociedades.

**Criterio del beneficio principal:** Examen de si una deuda tributaria reducida es el beneficio principal (o uno de los beneficios principales) que una persona puede esperar razonablemente obtener de un mecanismo fiscal transfronterizo.

**Elusión fiscal:** Celebración de un mecanismo jurídico financiero con el fin de reducir el importe del impuesto adeudado.

**Erosión de la base imponible y traslado de beneficios:** Estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para reducir su carga fiscal aprovechando las diferencias y las asimetrías de los regímenes fiscales de los distintos países, lo que da lugar a que el impuesto sobre sociedades sea escaso o nulo.

**Evasión fiscal:** Uso de medios ilegales o fraudulentos para evitar el pago de impuestos, por ejemplo mediante la tergiversación de los ingresos ante las autoridades tributarias.

**Intermediario:** En el contexto de la DCA 6, toda persona que participe en el diseño, establecimiento o aplicación de un mecanismo fiscal transfronterizo sujeto a comunicación de información.

**Planificación fiscal agresiva:** Aprovechamiento de las diferencias entre los regímenes fiscales de los países para minimizar o evitar las obligaciones tributarias.

**Régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos**

**intangibles:** Imposición de los beneficios obtenidos de la propiedad intelectual a un tipo inferior al impuesto de sociedades legal, con el fin de fomentar la investigación y el desarrollo locales.

**Régimen fiscal pernicioso:** Política tributaria que se caracteriza por una amplia gama de incentivos fiscales y ventajas para atraer inversiones, así como por la falta de transparencia y de un intercambio eficaz de información con otros países.

**Semestre Europeo:** Ciclo anual que sirve de marco para la coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros de la UE y para el seguimiento de los avances.

**Seña distintiva:** Característica de un mecanismo fiscal transfronterizo que indica un riesgo potencial de elusión fiscal.

## Respuestas de la Comisión

<https://www.eca.europa.eu/es/publications/sr-2024-27>

## Cronología

<https://www.eca.europa.eu/es/publications/sr-2024-27>

## Equipo auditor

En los informes especiales del Tribunal de Cuentas Europeo se exponen los resultados de las auditorías de las políticas y programas de la UE o de cuestiones de gestión a partir de ámbitos presupuestarios específicos. El Tribunal selecciona y concibe estas tareas de auditoría con el fin de que tengan la máxima repercusión teniendo en cuenta los riesgos relativos al rendimiento o a la conformidad, el nivel de ingresos y de gastos correspondiente, las futuras modificaciones y el interés político y público.

Esta auditoría de gestión fue llevada a cabo por la Sala IV (Regulación de mercados y economía competitiva) presidida por Mihails Kozlovs, Miembro del Tribunal de Cuentas Europeo. La auditoría fue dirigida por Ildikó Gáll-Pelcz, Miembro del Tribunal, con la asistencia de Claudia Kinga Bara, jefa de Gabinete, y Zsolt Varga, adjunto de Gabinete; Kamila Lepkowska, gerente principal; Doris Boehler y Dan-George Danielescu, jefes de tarea, y los auditores Wojciech Dudek, Mirko Gottmann y Christos Pouris.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris



# Derechos de autor

© Unión Europea, 2024

La política de reutilización del Tribunal de Cuentas Europeo (el Tribunal) se establece en la [Decisión n.º 6-2019](#) del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la política de datos abiertos y de reutilización de documentos.

Salvo que se indique lo contrario (por ejemplo, en menciones de derechos de autor individuales), el contenido del Tribunal que es propiedad de la UE está autorizado conforme a la [licencia Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#), lo que significa que se permite la reutilización como norma general, siempre que se dé el crédito apropiado y se indique cualquier cambio. Cuando se reutilicen contenidos del Tribunal, no se deben distorsionar el significado o mensaje originales. El Tribunal no será responsable de las consecuencias de la reutilización.

Deberá obtenerse un permiso adicional si un contenido específico representa a particulares identificables, como, por ejemplo, en fotografías del personal del Tribunal, o incluye obras de terceros.

Dicho permiso, cuando se obtenga, cancelará y reemplazará el permiso general antes mencionado y establecerá claramente cualquier restricción de uso.

Para utilizar o reproducir contenido que no sea de la propiedad de la UE, es posible que el usuario necesite obtener la autorización directamente de los titulares de los derechos de autor.

Ilustraciones 2, 3 y 4 – Iconos: Estas ilustraciones se han diseñado utilizando recursos de [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Reservados todos los derechos. Cualquier *software* o documento protegido por derechos de propiedad industrial, como patentes, marcas comerciales, diseños registrados, logotipos y nombres, está excluido de la política de reutilización del Tribunal.

Ilustración 11: © Ministerio de Hacienda de los Países Bajos. Diagrama modificado por el Tribunal de Cuentas Europeo.

El conjunto de los sitios web institucionales de la Unión Europea pertenecientes al dominio «europa.eu» ofrece enlaces a sitios de terceros. Dado que el Tribunal no tiene control sobre dichos sitios, recomendamos leer atentamente sus políticas de privacidad y derechos de autor.

## Utilización del logotipo del Tribunal

El logotipo del Tribunal no debe utilizarse sin su consentimiento previo.

HTML	ISBN 978-92-849-3244-3	ISSN 1977-5687	doi:10.2865/4011032	QJ-01-24-009-ES-N
PDF	ISBN 978-92-849-3243-6	ISSN 1977-5687	doi:10.2865/1830729	QJ-01-24-009-ES-Q

El presente informe examina los esfuerzos de la UE por combatir los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades, lo que puede dar lugar a cuantiosas pérdidas tributarias para los Estados miembros y distorsiones del mercado interior. La UE, a pesar de sus limitadas competencias en el ámbito de los impuestos directos, adoptó un marco jurídico y emplea una serie de instrumentos de apoyo como primera línea de defensa contra las prácticas fiscales perniciosas y sistémicas. Sin embargo, identificamos una serie de deficiencias en el método de aplicación de las normas y señalamos la ausencia de un marco común de seguimiento del rendimiento, tanto en el ámbito de la UE como a nivel nacional. Recomendamos mejorar la supervisión de la Comisión por distintas vías y cerrar las fisuras existentes, ayudando así a resolver estas prácticas fiscales perniciosas, y ofrecer un mayor apoyo a los Estados miembros para que garanticen una aplicación coherente de la legislación.

Informe Especial del Tribunal de Cuentas Europeo con arreglo al artículo 287, apartado 4, párrafo segundo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.



TRIBUNAL  
DE CUENTAS  
EUROPEO



Oficina de Publicaciones  
de la Unión Europea

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO  
12, rue Alcide De Gasperi  
L-1615 Luxemburgo  
LUXEMBURGO

Tel. +352 4398-1

Preguntas: [eca.europa.eu/es/contact](https://eca.europa.eu/es/contact)

Sitio web: [eca.europa.eu](https://eca.europa.eu)

Twitter: @EUAuditors