

SERIE DE INICIATIVA PARA LA RECUPERACIÓN DE ACTIVOS ROBADOS

# Fiscalizando al crimen

Un enfoque integral de la administración pública para combatir la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales

Jean-Pierre Brun, Ana Cebreiro Gomez, Rita Julien, Joy Waruguru Ndubai, Jeffrey Owens, Siddhesh Rao y Yara Esquivel Soto



WORLD BANK GROUP



Fiscalizando al crimen

# Iniciativa para la recuperación de activos robados

La Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) es una asociación entre el Grupo del Banco Mundial y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) que apoya los esfuerzos internacionales para acabar con los refugios seguros para fondos corruptos. La StAR trabaja con países en desarrollo y centros financieros para prevenir el blanqueo de los ingresos derivados de la corrupción y facilitar una devolución más sistemática y oportuna de los activos robados. Para más información, visite <https://star.worldbank.org/>.

La Serie de Iniciativas StAR apoya estos esfuerzos proporcionando a los profesionales conocimientos y herramientas políticas que consolidan las buenas prácticas internacionales y una amplia experiencia práctica en cuestiones de vanguardia relacionadas con la lucha contra la corrupción y la recuperación de activos.

## Títulos anteriores de la serie StAR

*Manual para la recuperación de activos. Una guía orientada a los profesionales*, segunda edición (2021), por Jean-Pierre Brun, Anastasia Sotiropoulou, Larissa Gray, Clive Scott y Kevin M. Stephenson.

*Going for Broke: Insolvency Tools to Support Cross-Border Asset Recovery in Corruption Cases* (2020), por Jean-Pierre Brun y Molly Silver.

*Getting the Full Picture on Public Officials: A How-to Guide for Effective Financial Disclosure* (2017), por Ivana M. Rossi, Laura Pop y Tammar Berger.

*Public Wrongs, Private Actions: Civil Lawsuits to Recover Stolen Assets* (2015), por Jean-Pierre Brun, Pascale Helene Dubois, Emile van der Does de Willebois, Jeanne Hauch, Sarah Jaïs, Yannis Mekki, Anastasia Sotiropoulou, Katherine Rose Sylvester y Mahesh Uttamchandani.

*Few and Far: The Hard Facts on Stolen Asset Recovery* (2014), por Larissa Gray, Kjetil Hansen, Pranvera Recica-Kirkbride y Linnea Mills.

*Left Out of the Bargain: Settlements in Foreign Bribery Cases and Implications for Asset Recovery* (2014), por Jacinta Anyango Oduor, Francisca M. U. Fernando, Agustín Flah, Dorothee Gottwald, Jeanne M. Hauch, Marianne Mathias, Ji Won Park y Oliver Stolpe.

*Public Office, Private Interests: Accountability through Income and Asset Disclosure* (2012).

*On the Take: Criminalizing Illicit Enrichment to Fight Corruption* (2012), por Lindy Muzila, Michelle Morales, Marianne Mathias y Tammar Berger.

*The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do about It* (2011), por Emile van der Does de Willebois, J. C. Sharman, Robert Harrison, Ji Won Park y Emily Halter.

*Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the Key Barriers and Recommendations for Action* (2011), por Kevin Stephenson, Larissa Gray y Ric Power.

*Manual de recuperación de activos: Guía para profesionales* (2011), por Jean-Pierre Brun, Larissa Gray, Clive Scott y Kevin Stephenson.

*Personas Expuestas Políticamente: Medidas preventivas para el sector bancario* (2010), por Theodore S. Greenberg, Larissa Gray, Delphine Schantz, Carolin Gardner y Michael Latham.

*Stolen Asset Recovery: A Good Practices Guide for Non-conviction Based Asset Forfeiture* (2009), por Theodore S. Greenberg, Linda M. Samuel, Wingate Grant y Larissa Gray.

Todos los libros de la serie StAR están disponibles gratuitamente en <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2172>

**Serie de iniciativa para la recuperación de activos robados**

# Fiscalizando al crimen

Un enfoque integral de la administración  
pública para combatir la corrupción, el  
blanqueo de capitales y los delitos fiscales

Jean-Pierre Brun  
Ana Cebreiro Gomez  
Rita Julien  
Joy Waruguru Ndubai  
Jeffrey Owens  
Siddhesh Rao  
Yara Esquivel Soto

Algunos derechos reservados

1 2 3 4 25 24 23 22

Este trabajo es un producto del personal del Banco Mundial con contribuciones externas. Los resultados, interpretaciones y conclusiones expresados en este trabajo no reflejan necesariamente las opiniones del Banco Mundial, de su Directorio Ejecutivo o de los gobiernos a los que representan. El Banco Mundial no garantiza la exactitud, integridad o actualidad de los datos incluidos en este trabajo y no asume responsabilidad alguna por errores, omisiones o discrepancias en la información, ni responsabilidad con respecto al uso o falta de uso de la información, métodos, procesos o conclusiones expuestos. Las fronteras, colores, denominaciones y demás información que aparecen en los mapas de esta obra no implican juicio alguno por parte del Banco Mundial sobre la condición jurídica de ninguno de los territorios citados, ni la aprobación o aceptación de tales fronteras.

Nada de lo aquí dispuesto constituirá o será interpretado o considerado como una limitación o renuncia a los privilegios e inmunidades del Banco Mundial, todos los cuales están específicamente reservados.

### Derechos y permisos



Esta obra está disponible bajo la licencia Creative Commons Reconocimiento 3.0 IGO (CC BY 3.0 IGO) <http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo>. Bajo la licencia Creative Commons Attribution, usted es libre de copiar, distribuir, transmitir y adaptar esta obra, incluso con fines comerciales, bajo las siguientes condiciones:

**Atribución.** Por favor, cite el trabajo como sigue: Brun, Jean-Pierre, Ana Cebreiro Gómez, Rita Julien, Joy Waruguru Ndubai, Jeffrey Owens, Siddhesh Rao y Yara Esquivel Soto. 2022. *Fiscalizando al crimen. Un enfoque integral de la administración pública para combatir la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales*, Serie Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados. Washington, DC: Banco Mundial. doi: 10.1596/978-1-4648-1873-8. Licencia: Creative Commons Reconocimiento CC BY 3.0 IGO.

**Traducciones.** Si crea una traducción de este trabajo, por favor añada el siguiente descargo de responsabilidad junto con la atribución: *Esta traducción no ha sido creada por el Banco Mundial y no debe considerarse una traducción oficial del Banco Mundial. El Banco Mundial no será responsable de ningún contenido o error en esta traducción.*

**Adaptaciones.** Si crea una adaptación de esta obra, añada el siguiente descargo de responsabilidad junto con la atribución: *Se trata de una adaptación de una obra original del Banco Mundial. Los puntos de vista y opiniones expresados en la adaptación son responsabilidad exclusiva del autor o autores de la adaptación y no cuentan con el respaldo del Banco Mundial.*

**Contenido de terceros.** El Banco Mundial no es necesariamente propietario de cada uno de los componentes del contenido de la obra. Por lo tanto, el Banco Mundial no garantiza que el uso de cualquier componente o parte individual propiedad de terceros que figure en la obra no infrinja los derechos de dichos terceros. El riesgo de reclamaciones derivadas de tal infracción recae exclusivamente en usted. Si desea reutilizar un componente de la obra, es su responsabilidad determinar si se necesita permiso para dicha reutilización y obtener el permiso del propietario de los derechos de autor. Ejemplos de componentes pueden ser, entre otros, tablas, figuras o imágenes.

Todas las consultas sobre derechos y licencias deben dirigirse a World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, EE. UU.; correo electrónico: [pubrights@worldbank.org](mailto:pubrights@worldbank.org).

ISBN (papel): 978-1-4648-1873-8

ISBN (electrónico): 978-1-4648-1874-5

DOI: 10.1596/978-1-4648-1873-8

*Ilustración de portada:* Lindsay Jordan Kretchun

*Diseño de portada:* Sergio Andres Moreno Tellez, World Bank Group

**Número de control de la Biblioteca del Congreso: 2022909838**

# Contenido

<i>Prólogo</i>	<i>vii</i>	
<i>Agradecimientos</i>	<i>ix</i>	
<i>Sobre los autores</i>	<i>xi</i>	
<i>Resumen</i>	<i>xiii</i>	
<i>Abreviaturas</i>	<i>xvii</i>	
<b>1. Introducción</b>		<b>1</b>
1.1 Lucha contra la delincuencia y la corrupción: una prioridad		1
1.2 Objetivos		1
1.3 Metodología		3
1.4 Cómo usar este estudio		4
1.5 Estructura del estudio		5
Notas		5
Referencias		6
<b>2. Establecer canales de intercambio de información para agencias de investigación fiscal y penal</b>		<b>7</b>
2.1 Introducción		7
2.2 Reconocer los tipos y el valor de la información en poder de diferentes organismos		7
2.3 Condiciones previas para el intercambio de información: superar los obstáculos jurídicos, operativos y culturales		11
2.4 Marco jurídico para la cooperación a escala nacional		13
2.5 Aspectos operativos de la cooperación a escala nacional		26
Notas		37
Referencias		42
<b>3. Combinar la persecución de delitos fiscales y financieros en una estrategia interinstitucional de recuperación de activos</b>		<b>47</b>
3.1 Introducción		47
3.2 Perseguir la evasión fiscal para luchar contra el crimen organizado o financiero		49
3.3 Perseguir el blanqueo de capitales y la corrupción para luchar contra la evasión fiscal		49
3.4 Perseguir los delitos fiscales paralelamente al blanqueo de capitales		54
Notas		54
Referencias		56

<b>4. Desarrollar el intercambio de información entre agencias a escala regional e internacional</b>	<b>57</b>
4.1 Introducción	57
4.2 Utilizar instrumentos de transparencia fiscal en la persecución del blanqueo de capitales y la corrupción	58
4.3 Utilizar herramientas contra el blanqueo de capitales para perseguir la evasión fiscal internacional	62
Notas	66
Referencias	67
<b>5. Conclusiones y recomendaciones</b>	<b>69</b>
<b>Glosario</b>	<b>73</b>
<b>Apéndice A: casos</b>	<b>79</b>
<b>Recuadros</b>	
Recuadro 2.1 Información jurídica, financiera y de otro tipo descubierta a menudo por autoridades fiscales	9
Recuadro 2.2 Ejemplos nacionales de parámetros relativos al intercambio de información	16
Recuadro 2.3 Definiciones de riqueza injustificada en distintas jurisdicciones	20
Recuadro 2.4 Órdenes de riqueza injustificada en el Reino Unido	21
Recuadro 2.5 Consideraciones para la aplicación de marcos de beneficiarios finales	25
Recuadro 2.6 Ejemplos nacionales de equipos conjuntos de investigación de larga data	28
Recuadro 2.7 Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación: tras las filtraciones	32
Recuadro 2.8 Estándar del Sistema Común de Transmisión	35
Recuadro 3.1 Ejemplos nacionales de intercambio de información entre las autoridades fiscales y los fiscales	50
Recuadro 3.2 Ejemplos nacionales de enriquecimiento ilícito y posesión de recursos injustificados	52
Recuadro 3.3 Cuando las autoridades fiscales se benefician del aporte de investigadores y fiscales penales	53
Recuadro 3.4 Agencias que persiguen tanto la evasión fiscal como el blanqueo de capitales	55
Recuadro 4.1 Mecanismos de cooperación regional en los Estados miembros de la UE	64
<b>Tabla</b>	
Tabla B3.4.1 Fondos recuperados, Oficina de Activos Delictivos, Irlanda, 2015–18	55



La comunidad internacional sigue enfrentándose a retos perennes, ya sea en forma de una pandemia mundial, la amenaza permanente del cambio climático o la amenaza de conflictos armados a una escala nunca vista desde la Segunda Guerra Mundial. En este contexto, mantener la confianza en las instituciones públicas y salvaguardar los recursos públicos son imperativos para permitir respuestas políticas eficaces. La lucha contra la corrupción y la evasión fiscal sigue estando en el centro de esta misión.

La corrupción en sus distintas formas ha asolado a la mayoría de los países, aunque en distintos grados, perjudicando a las poblaciones vulnerables y mermando la financiación de servicios públicos e inversiones muy necesarios. La evasión fiscal y otros delitos son igualmente perniciosos. Aunque la comunidad internacional ha situado la lucha contra la corrupción y la evasión fiscal en lo más alto de la agenda mundial, los medios utilizados para perpetrar delitos financieros y beneficiarse de ellos —ya sea en forma de corrupción, evasión fiscal o blanqueo de capitales— evolucionan constantemente, adaptándose a las tendencias políticas, normativas y de aplicación de la ley y explotando las debilidades dentro de los sistemas y entre jurisdicciones. La publicación de los Pandora Papers en octubre de 2021 y, más recientemente, los problemas encontrados en la aplicación de sanciones financieras son un claro recordatorio de que las estructuras opacas en paraísos fiscales siguen estando ampliamente disponibles para quienes desean ocultar la titularidad real y ocultar la procedencia ilegal de su riqueza.

Los responsables de políticas deben pensar de forma creativa para que sus sistemas sean más ágiles y capaces de responder con prontitud y eficacia a los riesgos persistentes y emergentes relacionados con los ingresos derivados del delito. Explorar las sinergias entre los esfuerzos en curso para hacer frente a la corrupción, la evasión fiscal y el blanqueo de capitales por parte de diferentes organismos nacionales y a través de las fronteras es un componente clave de esta respuesta. Identificar y reconocer el valor de la información de que disponen los organismos gubernamentales y garantizar que esta información se comparta adecuadamente entre ellos, así como con sus contrapartes extranjeras, permitiría sin duda obtener importantes beneficios en la detección, investigación y persecución de los delitos financieros.

Este es el principal objetivo del presente estudio, que nace del compromiso del Banco Mundial de hacer frente a los flujos financieros ilícitos para promover

un desarrollo resiliente e integrador. Es fruto de la fructífera cooperación entre la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) y el Centro Global de Política Fiscal del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU).

Al proporcionar a los actores interesados herramientas eficaces para diseñar políticas de cooperación interinstitucional e internacional, este estudio contribuirá a la lucha contra los flujos financieros ilícitos y, por ende, a la movilización de recursos esenciales para el desarrollo económico.



**Mark Pieth**

*Presidente del Consejo  
Instituto de Basilea sobre Gobernanza*

## Agradecimientos

---

*Fiscalizando al crimen. Un enfoque integral de la administración pública para combatir la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales* fue redactado por un equipo de expertos de la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) y del Global Tax Policy Center del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU). El equipo estuvo dirigido por Jean-Pierre Brun (Banco Mundial, StAR) e integrado por Ana Cebreiro Gómez y Yara Esquivel Soto (Banco Mundial) y Rita Julien, Joy Waruguru Ndubai, Jeffrey Owens y Siddhesh Rao (Global Tax Policy Center).

Los autores desean dar las gracias a los revisores Thabo Legwaila (Oficina del Defensor del Pueblo Fiscal, Sudáfrica), Rick McDonell (exsecretario ejecutivo del Grupo de Acción Financiera Internacional), Nilimesh Baruah (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos), James Brumby (asesor principal, Governance Global Practice, Banco Mundial), Amir Shaikh (asesor del vicepresidente senior y consejero general, Banco Mundial) y Philippe de Meneval (especialista principal en el sector privado, Banco Mundial) por sus atentos y constructivos comentarios.

Los autores agradecen también los aportes de los expertos que revisaron el proyecto de texto, algunos de los cuales participaron en el taller virtual para profesionales celebrado en abril de 2021. Aportaron su inestimable experiencia en la realización de investigaciones penales y fiscales, localización de activos, cooperación internacional y acciones legales relacionadas. Sus aportes se reflejan en el apéndice de casos como ilustraciones prácticas de cooperación, y también ayudaron a perfeccionar el análisis y las recomendaciones del estudio para tener en cuenta los retos específicos y las oportunidades de cooperación que se encuentran en la práctica. Los expertos participantes fueron Edward Karanja (Kenia), Paul Keyton (Mauricio), Xolisile Khanyile (Sudáfrica), Brett Martin (Australia), Emil Meddy (Ghana), Sophie Meingast (ONUDD), Cristina Muengo (Angola), Muhammad Nami (Nigeria), David Palmer (Banco Mundial), Preya Raghoonundun (Mauricio), David Ross (Australia), Nisrine Roudies (Túnez), Salvatore Russo (Italia), Fred Salimane (Sudáfrica), Michael Tukei (Uganda) y Lize van Shoor (Zambia).

Por último, los autores desean agradecer a Lei Shi (pasante, Facultad de Derecho de Georgetown) la recopilación de los casos pertinentes; a Yasmin De Magalhaes Pinto Almeida (joven profesional, Banco Mundial) su ayuda en la finalización de la versión revisada por pares; a Emile van der Does de Willebois (especialista principal del sector financiero, equipo de Estabilidad Financiera e Integridad, Banco Mundial) por su apoyo y orientación durante todo el proceso; y a Cedric Mousset (director de Práctica Global, Banco Mundial) y Jean Pesme (director global de la Práctica Global de Finanzas, Competitividad e Innovación, Banco Mundial) por su apoyo activo al estudio.



Institute for Austrian and  
International Tax Law **Vienna**  
WU Global Tax Policy Center

## Sobre los autores

---

**Jean-Pierre Brun** es especialista financiero senior del Banco Mundial especializado en políticas contra el blanqueo de capitales, asistencia técnica y recuperación de activos robados en el contexto de la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR). Es autor principal de cinco libros (“Asset Recovery Handbook”, dos ediciones); “Going for Broke”; “Public Wrongs, Private Actions”; “Identification and Quantification of the Proceeds of Bribery”; y “Barriers to Asset Recovery”). Recientemente, Brun dirigió el diseño de la Estrategia del Banco Mundial contra los Flujos Financieros Ilícitos, aprobada por el Consejo de Administración. También ha diseñado e impartido un plan de formación para investigadores y fiscales en numerosos países. Anteriormente, en Francia, ejerció como fiscal y juez de instrucción especializado en delitos de cuello blanco, como auditor jefe en el Tribunal de Cuentas del gobierno francés y como director de Deloitte en París. Posee un máster en Ciencias Políticas por el Instituto de Estudios Políticos de París (Sciences Po), un máster en Derecho Penal y una certificación para ejercer como fiscal o juez por la Escuela Nacional de Estudios Judiciales de Francia.

**Ana Cebreiro Gomez** es economista senior del Equipo Fiscal Mundial del Banco Mundial. Dirige el trabajo fiscal internacional a nivel mundial, incluida la agenda de transparencia fiscal y su relación con los flujos financieros ilícitos. Desde que se incorporó al Banco Mundial en 2013 ha ejecutado proyectos de asistencia técnica en materia tributaria y apoyado operaciones de préstamo que abarcan tanto la política como la administración tributaria. Cebreiro Gómez cuenta con más de 25 años de experiencia en el área fiscal. Antes de incorporarse al Banco Mundial trabajó durante nueve años en el Centro de Política y Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en París. Anteriormente ocupó puestos de consultora económica en DotEcon Economic Consulting y de economista investigadora en la agencia Her Majesty’s Revenue and Customs de Londres. Tiene un máster y un doctorado en Economía por la Universidad de Essex (Reino Unido) y un máster en Economía Pública Aplicada por la Universidad Autónoma de Barcelona.

**Rita Julien** imparte clases en el programa LLM de Derecho Tributario Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU) y lleva a cabo investigaciones para el grupo de discusión sobre riqueza injustificada en el Proyecto de Transparencia y Corrupción Fiscal del Centro de Política Fiscal Global de la

universidad. Pronto se incorporará a la Facultad de Derecho de la Universidad de Nueva York como profesora adjunta visitante de derecho fiscal. Anteriormente fue becaria de posgrado en derecho fiscal en el programa LLM de Georgetown Law. Es doctora en derecho mercantil por la Universidad de Wisconsin, donde trabajó como investigadora y profesora asociada en el Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional, y posee un LLM con especialización en derecho fiscal europeo e internacional por la Universidad de Luxemburgo.

**Joy Waruguru Ndubai** es profesora e investigadora asociada y doctoranda en el Global Tax Policy Center del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la WU (Universidad de Economía y Empresa de Viena). Anteriormente trabajó como asesora fiscal global en ActionAid Dinamarca, con Oxfam GB (oficina de Kenia) y la Tax Justice Network Africa, y como asesora fiscal en KPMG East Africa. Posee un máster en fiscalidad por la London School of Economics and Political Sciences y una licenciatura en derecho por la Universidad SOAS de Londres. Actualmente cursa un doctorado en derecho mercantil centrado en zonas económicas especiales y su regulación en materia de comercio internacional, inversiones y derecho fiscal.

**Jeffrey Owens** es director del Centro Global de Política Fiscal del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena. También es asesor político del vicepresidente mundial de fiscalidad de EY (Ernst & Young) y asesor principal del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, el Banco Interamericano de Desarrollo, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo y varias organizaciones regionales de administración fiscal. Dirigió los trabajos fiscales de la OCDE durante más de 20 años. Es doctor en economía por la Universidad de Cambridge.

**Siddhesh Rao** es doctorando en el Global Tax Policy Center del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la WU (Universidad de Economía y Empresa de Viena). Su investigación se centra en cuestiones políticas de blanqueo de dinero, flujos financieros ilícitos, impuestos y buena gobernanza. Anteriormente, Rao trabajó en un bufete fiscal privado en la India asesorando a empresas y corporaciones multinacionales. Es miembro del Instituto de Contables Colegiados de la India y posee un LLM en derecho fiscal internacional por la WU.

**Yara Esquivel Soto** es especialista senior del sector financiero en la Unidad Global de Estabilidad e Integridad Financiera del Banco Mundial. Es abogada con 20 años de experiencia en la investigación del fraude y la corrupción. Trabaja en la lucha contra el blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y la recuperación de activos en América Latina y África, y dirigió el primer trabajo del Banco Mundial sobre flujos ilícitos: los efectos del tráfico de cocaína en la economía de Colombia. Anteriormente, trabajó como fiscal anticorrupción en su Costa Rica natal, donde investigó a un antiguo jefe de estado, y como investigadora de fraude y corrupción para las Naciones Unidas en África y para el Banco Mundial en América Latina. Posee un máster en derecho internacional de los derechos humanos por la Universidad de Oxford.

Prevenir, detectar y recuperar los flujos financieros ilícitos derivados de la evasión fiscal, la corrupción y el blanqueo de dinero son una prioridad mundial para el desarrollo. Aunque la magnitud de los flujos financieros ilícitos es objeto de debate, sus importantes implicaciones para las economías son ampliamente reconocidas. La evasión fiscal y la corrupción drenan los limitados recursos públicos, y a menudo perjudican a las poblaciones más vulnerables al agotar los fondos destinados a servicios muy necesarios. Más allá del presupuesto, la evasión fiscal y la corrupción dañan el tejido social al alimentar la desigualdad y erosionar la confianza en las instituciones públicas y el Estado de Derecho. Los flujos financieros ilícitos son, por tanto, un gran obstáculo para un desarrollo resiliente e integrador.

Las similitudes y la interconexión de estos delitos sugieren que la mejora de la cooperación entre agencias y la exploración de sinergias reportarían enormes beneficios. De hecho, estos delitos suelen estar relacionados. Las ganancias generadas por la corrupción no suelen declararse ni tributar lo suficiente, lo que añade un componente de delito fiscal a la conducta corrupta. Al mismo tiempo, las tramas de evasión fiscal pueden ocultar otras formas de delincuencia. Por ejemplo, las deducciones fiscales por pagos de facturas falsas pueden ser una tapadera para el pago de sobornos y una forma de transferir y blanquear ganancias mal habidas. Además, la corrupción, el blanqueo de capitales y la evasión fiscal a menudo se ven facilitados por el uso de estructuras y acuerdos corporativos opacos similares para ocultar la propiedad efectiva final. Al final, quienes cometen estos delitos se apoyan en una cooperación interinstitucional e internacional incoherente y, en ocasiones, deficiente, para eludir la detección y el enjuiciamiento.

A pesar de sus fuertes conexiones, estos delitos financieros han sido perseguidos a menudo por organismos que trabajan en compartimentos estancos, lo que limita las posibilidades de una detección y persecución más eficaces. Cada categoría de delito suele corresponder a los mandatos de organismos especializados: autoridades tributarias, unidades de inteligencia financiera (UIF), organismos anticorrupción y otros organismos de investigación.<sup>1</sup> Cuando los organismos tienen acceso a distintos tipos y fuentes de información y analizan los datos a través del prisma de sus mandatos individuales a menudo pasan por alto señales de alarma indicativas de delitos financieros o información relevante para los mandatos de otros organismos.

Además, los delitos financieros a gran escala suelen implicar flujos financieros transfronterizos, lo que aumenta la necesidad de cooperación internacional. Esta dimensión internacional exige un nivel adicional de cooperación para intercambiar información, obtener pruebas y, en última instancia, aplicar el decomiso, así como las medidas provisionales necesarias para detectar y recuperar los ingresos derivados de estos delitos.

La cooperación entre organismos desempeña un importante papel estratégico, no sólo en el contexto de las investigaciones, sino también en la fase de enjuiciamiento. Recurrir a equipos interinstitucionales para investigar y perseguir los delitos financieros evita la posible duplicación de esfuerzos, especialmente cuando más de un organismo está facultado para perseguir el mismo tipo de delito. También mejora la capacidad de investigación y enjuiciamiento al reunir diferentes tipos de conocimientos especializados y permitir el acceso a los procedimientos exclusivos de que dispone cada organismo. La cooperación entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad (LEA por *law enforcement agencies*) en la fase de enjuiciamiento también puede permitir el enjuiciamiento simultáneo a través de los tribunales nacionales y los tribunales fiscales especializados, aumentando así las posibilidades de éxito. Esta cooperación podría limitar la capacidad de un sospechoso para eludir la acción de la justicia y aumentar la probabilidad de recuperar al menos parte de los activos.

Es evidente, por lo tanto, que se necesita un enfoque integral “de toda la administración pública” para que los organismos puedan detectar, perseguir y recuperar con éxito el producto de los delitos financieros interconectados. Este enfoque requiere compromiso, inversión y coordinación a varios niveles de gobierno para superar los obstáculos existentes.

Los pasos concretos hacia una política que promueva este enfoque de toda la administración pública podrían ser los siguientes:

- La mejora de la cooperación y el intercambio de información entre organismos debería ser un objetivo político. Para ayudarles a identificar los solapamientos, las interdependencias y las oportunidades de una coordinación más estrecha, los responsables de políticas podrían trazar un mapa de los mandatos de los organismos pertinentes, como las autoridades fiscales y fuerzas de seguridad, y los tipos y fuentes de información de que dispone cada uno de ellos. Para superar las barreras jurídicas, operativas y culturales, es fundamental que las políticas públicas adopten una postura firme en materia de cooperación interinstitucional, lo que puede facilitar los cambios legislativos necesarios.
- Un marco jurídico adecuado, libre de barreras legales irrazonables y desproporcionadas al intercambio de información, garantizará el éxito de la cooperación entre agencias. Los marcos jurídicos y normativos por los que se rigen los organismos —y, en particular, las competencias, obligaciones y procedimientos de cooperación entre ellos— deben ser claros, coherentes y fáciles de aplicar. Ampliar el alcance y la definición de los delitos fiscales para incluirlos como delitos subyacentes al blanqueo de capitales de acuerdo con las normas del Grupo de Acción Financiera Internacional



(GAFI) es un requisito previo para vincular el trabajo de las autoridades fiscales y las UIF.

- A nivel operativo, deben existir elementos técnicos y estructurales para superar los retos y garantizar que la información fluya sin problemas de forma oportuna y rentable. Los países deben diseñar y aplicar políticas y procedimientos internos eficaces que rijan la cooperación entre agencias; por ejemplo, adoptando acuerdos de cooperación por escrito y publicando orientaciones para otras agencias sobre cómo solicitar información. Las agencias también deben desarrollar las capacidades tecnológicas necesarias para compartir volúmenes de datos sensibles y potencialmente grandes, asegurando al mismo tiempo la confidencialidad de la información. Mientras tanto, deben cumplirse dos condiciones previas para garantizar una cooperación eficaz: (1) los organismos pertinentes deben disponer de los recursos financieros y humanos adecuados; y (2) debe garantizarse la integridad del personal mediante procesos de selección y gestión. Al mismo tiempo, es esencial tomar medidas para evitar el abuso de poder y el uso indebido de los datos.
- Suelen existir barreras culturales dentro de los organismos y entre ellos. Entre ellas se encuentran la falta de confianza y entendimiento entre los funcionarios, la comunicación insuficiente y otras prácticas que retrasan o impiden la cooperación. Incentivar a los organismos para que intercambien conocimientos a nivel de personal, por ejemplo, mediante comisiones de servicio o sesiones conjuntas de formación, ayudaría a generar confianza entre los organismos y fomentaría el uso de canales informales de cooperación, que son un componente clave de una cooperación interinstitucional eficaz.

Además, para lograr un mayor intercambio interinstitucional e internacional de información operativa en el contexto de casos de corrupción, blanqueo de capitales y delitos fiscales, este estudio formula las siguientes recomendaciones.

- Superar las barreras legales al intercambio de información. A nivel nacional, el marco legislativo debería reconocer formalmente el vínculo entre los delitos fiscales y los delitos financieros en general, autorizar u obligar a las autoridades fiscales y a las fuerzas de seguridad a revelar información siempre que existan motivos fundados para ello, y establecer procedimientos operativos estándar internos que regulen el intercambio de información entre agencias. A nivel internacional, es crucial eliminar los obstáculos jurídicos y administrativos a la cooperación internacional entre los organismos pertinentes y las autoridades fiscales y las UIF de los países contrapartes.
- Mejorar la disponibilidad y recopilación de información pertinente promulgando disposiciones legales para recuperar la riqueza injustificada, el enriquecimiento ilícito o los recursos injustificados. Los formularios fiscales deben incluir preguntas sobre las personas políticamente expuestas y

deben adoptarse normas de divulgación obligatoria y marcos de beneficiarios finales.

- Superar las barreras operativas al intercambio de información. A nivel nacional, para aumentar la efectividad es necesario adoptar modelos formales de cooperación entre organismos, impartir la formación pertinente, establecer sistemas seguros de comunicación e intercambio de información, apoyar los canales informales de cooperación y crear grupos de trabajo conjuntos para hacer frente a delitos recurrentes o de mayor envergadura. En el ámbito internacional, la realización de investigaciones internacionales a través de mecanismos interinstitucionales plenamente integrados y coordinados debe maximizar el uso de procedimientos tanto formales como informales para el intercambio de información fiscal y policial.
- Superar las barreras culturales y políticas equilibrando los esfuerzos de intercambio de información con la confidencialidad, la privacidad y la protección de datos para promover la confianza y la aceptación cultural, y utilizando todos los instrumentos internacionales en las investigaciones internacionales sobre corrupción, blanqueo de capitales y delitos fiscales.

Los responsables de políticas también podrían considerar la adopción de medidas que vayan más allá de estas recomendaciones. Un ejemplo es la introducción de leyes que amplíen las posibilidades de recopilación de información, incluidas las relacionadas con la divulgación obligatoria del uso de sistemas agresivos de elusión fiscal. Otro es la adopción de leyes sobre la riqueza injustificada o el enriquecimiento ilícito, que podrían otorgar a las autoridades la facultad de investigar los ingresos o la riqueza de una persona que no tenga fuentes legítimas conocidas, pero dentro de un régimen jurídico sólido y un marco sólido de buena gobernanza.

## Nota

1. En este informe, el término fuerzas de seguridad (LEA) se refiere a agencias de investigación, agencias anticorrupción y UIF, a menos que se especifique lo contrario.

## Abreviaturas

---

AEOI	intercambio automático de información
AML	lucha contra el blanqueo de capitales
ARIN	red interinstitucional de recuperación de activos
BEPS	erosión de la base imponible y traslado de beneficios
CAA	Acuerdo de Autoridad Competente
CARIN	Red Interinstitucional de Recuperación de Activos de Camden
CFT	lucha contra la financiación del terrorismo
CIOT	Instituto Colegiado de Fiscalidad
CRS MCAA	Normas Comunes de Información Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente
OSC	organización de la sociedad civil
CTR	informe de transacciones en divisas
CTS	sistema común de transmisión
EOIR	Intercambio de información previa solicitud
UE	Unión Europea
FACTI	El Grupo de Alto Nivel sobre Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales para la consecución de la Agenda 2030
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
UIF	unidad de inteligencia financiera
ICIJ	Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación
FFI	flujo financiero ilícito
ECI	equipo conjunto de investigación
LEA	fuerzas de seguridad
CMAM	Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal
MDR	norma de divulgación obligatoria
MLA	asistencia jurídica mutua
MLAT	tratado de asistencia jurídica mutua
MdE	memorándum de entendimiento
MTC	Modelo de Convenio Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PEP	persona políticamente expuesta

SAR	informe de actividad sospechosa
SLA	acuerdo de nivel de servicio
StAR	Iniciativa para la recuperación de activos robados
STR	informe de transacción sospechosa
TIEA	acuerdo de intercambio de información fiscal
ONU	Naciones Unidas
CNUCC	Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción
UNCTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
ONUDD	Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito
UNTOC/Palermo	Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional
UWO	orden de riqueza injustificada
IVA	impuesto sobre el valor añadido

*Todos los importes se expresan en dólares estadounidenses, salvo que se indique lo contrario.*

# 1. Introducción

---

## 1.1 Lucha contra la delincuencia y la corrupción: una prioridad

La lucha contra la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales, así como la recuperación de los ingresos derivados del delito, son actualmente una gran prioridad para la comunidad internacional. Los informes publicados recientemente por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), el Grupo de Alto Nivel sobre Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad Financieras en el Ámbito Internacional para la consecución de la Agenda 2030 (Grupo FACTI) y otras organizaciones ponen de relieve los retos que los delitos fiscales y otros delitos financieros siguen planteando para el desarrollo económico y la estabilidad de los países. Roban a los países en desarrollo unos ingresos escasos y muy necesarios y al sistema financiero mundial en general su estabilidad, al socavar la integridad de los flujos financieros transfronterizos (UNCTAD 2020; UNCTAD y UNODC 2020; UN FACTI 2021). Los flujos financieros ilícitos (FFI) y el robo de activos son un obstáculo para la financiación del desarrollo sostenible, especialmente para los países en desarrollo que se enfrentan a limitaciones financieras y a una mayor presión para movilizar sus recursos nacionales. La batalla contra la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales es compleja y requiere tenacidad y creatividad. A menudo implica una estrecha coordinación y colaboración entre organismos y ministerios nacionales de múltiples jurisdicciones con sistemas y procedimientos jurídicos diferentes. En este contexto, es crucial aprovechar al máximo la cooperación entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad (LEA) a nivel nacional e internacional. Mientras tanto, se necesitan ciertas condiciones previas para permitir el intercambio de información entre agencias, entre ellas garantizar la integridad de los agentes y crear confianza y relaciones abiertas.

Para seguir promoviendo las herramientas necesarias para esta cooperación reforzada en la lucha contra la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales, la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) y el Centro Global de Política Fiscal del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU) han elaborado conjuntamente esta publicación.

## 1.2 Objetivos

Muchas actividades delictivas, como la corrupción, el blanqueo de capitales y el fraude, tienen un componente de delito fiscal, que consiste en permitir que los

individuos se beneficien de ingresos o activos no declarados ni gravados. Al mismo tiempo, las tramas de evasión fiscal suelen implicar conductas corruptas o fraudulentas, como la infravaloración, la contabilidad falsa, la facturación ficticia o el soborno de funcionarios públicos para que hagan la vista gorda. Debido a los importantes vínculos entre diversos delitos financieros y fiscales identificados a escala nacional e internacional, las autoridades de los países deberían desarrollar enfoques de toda la administración pública para perseguir a los infractores de la ley (UN FACTI, 2021). Estos enfoques implicarían la cooperación entre una multitud de organismos, incluidas las autoridades anticorrupción, las unidades de inteligencia financiera (UIF), los reguladores y supervisores financieros, la policía, los fiscales, las autoridades tributarias y las autoridades aduaneras (OCDE y Banco Mundial, 2018).

Las autoridades fiscales pueden ser aliados especialmente importantes en la lucha contra la corrupción, el blanqueo de capitales y otros delitos financieros (OCDE y Banco Mundial, 2018). Además de examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, las autoridades tributarias tienen acceso a las transacciones y los registros financieros de millones de personas y entidades (OCDE, 2013). Sin embargo, las autoridades tributarias no siempre conocen los indicadores típicos de corrupción, blanqueo de capitales y otros delitos financieros no relacionados con los impuestos. Además, pueden no ser suficientemente conscientes de que son responsables de compartir información sospechosa con las fuerzas de seguridad adecuadas, como las UIF o la policía (OCDE, 2013). También surgen dudas sobre si compartir información fiscal con las fuerzas de seguridad podría afectar al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los particulares y si podría constituir una violación de la privacidad.

Por el contrario, la información recopilada y las investigaciones llevadas a cabo por los organismos de lucha contra la corrupción, las UIF y otras fuerzas de seguridad pueden revelar no sólo delitos de corrupción y blanqueo de capitales, sino también infracciones y delitos fiscales (GAFI, 2012a). Por desgracia, no es infrecuente que estas entidades trabajen en silos, desconectadas de las autoridades tributarias y viceversa. Los obstáculos a la cooperación pueden ser de naturaleza jurídica, operativa o cultural.

Los organismos que trabajan en compartimentos estancos pierden oportunidades y crean ineficiencias. Debido a los vínculos existentes entre los delitos financieros, las fuentes de inteligencia procedentes de organismos con mandatos diferentes podrían, si se combinaran, crear una imagen más completa de un caso determinado, generar información más procesable y precisa y, en última instancia, redundar en una mayor eficacia a la hora de llevar a cabo con éxito sus mandatos respectivos. Por ello, los países están desmantelando las barreras que impiden la cooperación y el intercambio de información, en línea con la evolución de las normas internacionales.<sup>1</sup>

Por estas razones, debe fomentarse la cooperación a lo largo de toda la “cadena de valor” del proceso de aplicación de la ley —desde la recopilación inicial de información hasta la investigación, el enjuiciamiento y, en última

instancia, la recuperación de los ingresos provenientes del delito— entre los organismos que se ocupan de los diferentes delitos financieros. La cooperación debe ser “conforme a las leyes, políticas y procedimientos nacionales”, incluidas las salvaguardias adecuadas para la protección de datos y la confidencialidad, y “debe estar orientada a los resultados, no a los procesos” (Schlenthher, 2017, 86).

Este informe evalúa las oportunidades y las tendencias y herramientas emergentes que pueden fomentar una colaboración interinstitucional más integrada y reforzar las investigaciones y persecuciones de los delitos financieros, desde una mayor cooperación entre las autoridades tributarias y las fuerzas de seguridad hasta leyes sobre “riqueza injustificada”, facilitadores profesionales (OCDE, 2021) y registros de beneficiarios finales. Está dirigido en gran medida a los responsables de políticas senior. Sin embargo, el análisis, la documentación de casos prácticos y las recomendaciones también pueden permitir a los profesionales, los grupos de *advocacy* y los profesionales desarrollar una comprensión más profunda de las prácticas y los beneficios de la cooperación entre organismos. Sería muy positivo también que los miembros del poder judicial lean este informe, ya que tendrán que decidir sobre casos derivados de la cooperación entre agencias.

### 1.3 Metodología

Este informe ha sido redactado conjuntamente por la Iniciativa StAR y el Global Tax Policy Center basándose en sus respectivas áreas de especialización. El informe también se basa en el trabajo del proyecto Tax and Good Governance, un proyecto conjunto llevado a cabo por el Banco Mundial, la ONUDD y el Global Tax Policy Center.<sup>2</sup> También se basa en ejemplos de cómo las auditorías e investigaciones fiscales pueden llevar a descubrir delitos de cuello blanco (centrándose en delitos de corrupción y blanqueo de dinero) y cómo las investigaciones penales pueden, a su vez, llevar a perseguir la evasión fiscal o simplemente a recuperar impuestos impagados.

El primer borrador de este informe se presentó y debatió en un taller virtual para profesionales celebrado en abril de 2021. Entre los participantes había auditores e investigadores fiscales, fuerzas de seguridad, investigadores financieros, jueces de instrucción y fiscales de jurisdicciones desarrolladas y en desarrollo y de sistemas de derecho civil y anglosajón. Aportando a la reunión su experiencia en la realización de investigaciones penales y fiscales, localización de activos, cooperación internacional y acciones legales relacionadas, debatieron cómo pueden integrarse las investigaciones fiscales y penales tanto para mejorar la eficacia de cada investigación como para facilitar el intercambio de información y el acceso a los canales de cooperación internacional.

Los aportes de los profesionales exploraron ejemplos reales de cooperación interinstitucional, concretamente en materia de corrupción, blanqueo de

capitales y evasión fiscal. Estos aportes se reflejan no sólo en el apéndice de estudios de casos de este informe como ejemplos prácticos de cooperación, sino también en el perfeccionamiento del análisis y las recomendaciones de este estudio para tener en cuenta los retos específicos y las oportunidades de cooperación que se encuentran en la práctica.

La versión final del estudio fue revisada por expertos siguiendo los procedimientos del Banco Mundial. Los comentarios resultantes se debatieron en una reunión virtual de decisión celebrada el 27 de mayo de 2021 y presidida por Jean Pesme, director global de la Práctica Global de Finanzas, Competitividad e Innovación del Banco Mundial.

## 1.4 Cómo usar este estudio

Este estudio está concebido como una referencia y un informe de apoyo para los responsables de políticas, pero también contiene información útil para los profesionales, incluidos los oficiales de fuerzas de seguridad, los jueces de instrucción y los fiscales. No pretende ser un compendio detallado de la legislación, las instituciones y las prácticas necesarias para luchar contra la evasión fiscal y la delincuencia financiera. Por el contrario, se centra en cómo maximizar la cooperación interinstitucional e internacional, cómo utilizar el derecho penal para ayudar a combatir la evasión fiscal y, a la inversa, cómo las investigaciones fiscales pueden utilizarse en las investigaciones penales y el enjuiciamiento de los delitos financieros.

El informe identifica y destaca los marcos jurídicos y las prácticas que deberían considerarse y desarrollarse para mejorar la cooperación entre las autoridades tributarias y las fuerzas de seguridad a escala nacional e internacional, aprovechando así las sinergias entre las investigaciones y los enjuiciamientos por corrupción, blanqueo de capitales y delitos fiscales. También identifica las lagunas existentes y ofrece recomendaciones prácticas para las autoridades tributarias y las fuerzas de seguridad que deseen aplicar o perfeccionar sus estrategias para abordar eficazmente la evasión fiscal y otros delitos financieros asociados.

No obstante, la aplicación de la cooperación interinstitucional debe supervisarse cuidadosamente a lo largo del tiempo. La amenaza creíble de enjuiciamiento es importante para disuadir e impedir la comisión de delitos. Si los procesamientos no dan lugar a condenas, la credibilidad de las instituciones implicadas podría verse afectada. Dependiendo de las circunstancias, puede ser necesario introducir regímenes civiles más fuertes para complementar los regímenes penales.

Por último, la eficacia de los organismos competentes depende de la disponibilidad de recursos humanos y técnicos adecuados y de la integridad del personal. Más aún, en algunas jurisdicciones se puede abusar de la exigencia de cumplimiento impositivo y legal con fines políticos.



Mientras tanto, este estudio no pretende tratar en detalle las condiciones previas y los factores críticos para el éxito. Se trata más bien de una contribución a un programa en curso llevado a cabo en África Oriental y Asia por el Banco Mundial para apoyar la lucha contra la evasión fiscal y el blanqueo de dinero. Otros elementos clave de este programa son las evaluaciones específicas de riesgos centradas en un enfoque global de los flujos financieros ilícitos, la formación y la asistencia en la elaboración de los marcos jurídicos y de supervisión pertinentes y en el tratamiento de las condiciones previas de la efectividad.

Las principales recomendaciones de este informe se debatirán en reuniones nacionales y regionales organizadas en el contexto del programa global del Banco Mundial para contrarrestar los FFI y el programa del Global Tax Policy Center sobre fiscalidad y buen gobierno en África.

## 1.5 Estructura del estudio

El estudio se organiza en torno a los ejes clave de análisis que ayudan a clasificar los distintos puntos en los que se puede actuar. Considera los elementos jurídicos frente a los elementos operativos de la cooperación a escala nacional e internacional y a lo largo de las principales etapas del proceso de aplicación de la ley: investigación, enjuiciamiento y recuperación.

El capítulo 2 presenta una serie de consideraciones estratégicas para establecer canales de intercambio de información entre los organismos de investigación fiscal y penal. El Capítulo 3 explica cómo desarrollar enfoques que combinen la persecución de delitos fiscales y financieros como parte de una estrategia interinstitucional de recuperación de activos. A continuación, el capítulo 4 aborda los enfoques para desarrollar intercambios interinstitucionales de información a escala regional e internacional. Por último, el capítulo 5, que sirve de conclusión, ofrece recomendaciones para futuros esfuerzos por mejorar la cooperación entre agencias y potenciar el papel de las autoridades fiscales en apoyo de los esfuerzos por combatir el blanqueo de capitales y la corrupción, y viceversa.

También se incluyen dos agregados de utilidad. El apéndice contiene estudios de casos que ilustran la eficacia de la cooperación interinstitucional, incluso a escala internacional. Le sigue un glosario en el que se definen muchos de los términos especializados utilizados en el estudio. Dado que las jurisdicciones suelen utilizar términos diferentes para describir el mismo concepto jurídico o procedimiento, el glosario ofrece ejemplos de términos alternativos.

## Notas

1. En la lucha contra el blanqueo de capitales, en la revisión de sus recomendaciones de 2012, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) añadió el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales y añadió a las autoridades tributarias como "autoridades competentes" en todas las recomendaciones. En el ámbito fiscal, en 2014, el Foro Global sobre

Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales adoptó la definición de beneficiario final del GAFI y alineó así sus normas con la norma ALD sobre beneficiarios efectivos (véase GAFI 2012b).

2. El Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional forma parte de la Universidad de Economía y Empresa de Viena. El proyecto sobre fiscalidad y buena gobernanza (2015–18) identificó los vínculos entre corrupción, blanqueo de capitales y delitos fiscales y precedió al actual proyecto sobre transparencia fiscal y corrupción (2019–23). Para más información, véase <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/gtpc/current-projects/tax-and-good-governance>.

## Referencias

- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2012a. “Operational Issues – Financial Investigations Guidance”. París: GAFI. [http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues\\_Financial%20investigations%20Guidance.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues_Financial%20investigations%20Guidance.pdf).
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2012b. “Las Recomendaciones del GAFI”. París: GAFI. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2013. “The Role of Tax Examiners and Tax Auditors.” En “Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors”, 15–18. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264205376-5-en.pdf?expires=1583685923&id=id&accname=guest&checksum=E3DC053922746958894C20B18F5AA90B>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). 2021. “Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax and White Collar Crimes”. París: OCDE Publishing.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) y Banco Mundial. 2018. “Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption”. París: OCDE Publishing.
- Schlenther, Bernd. 2017. “Tax Administrations, Financial Intelligence Units, Law Enforcement Agencies: How to Work Together?” En “Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa”, editado por Jeffrey Owens, Rick McDonell, Riël Franzsen y Jude Amos. Pretoria, Sudáfrica: Pretoria University Law Press.
- UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo). 2020. “Lucha contra los flujos financieros ilícitos para el desarrollo sostenible en África”. Ginebra: UNCTAD. [https://unctad.org/system/files/official-document/aldcafrica2020\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/aldcafrica2020_en.pdf).
- UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) y UNODC (Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito). 2020. “Marco conceptual para la medición estadística de los flujos financieros ilícitos”. Ginebra y Viena: UNCTAD y UNODC. <https://www.unodc.org/unodc/en/data-and-analysis/iff.html>.
- Grupo FACTI de las Naciones Unidas (Grupo de las Naciones Unidas sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras). 2021. “Financial Integrity for Sustainable Development: Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda”. Nueva York: Naciones Unidas.

## 2. Establecer canales de intercambio de información para agencias de investigación fiscal y penal

---

### 2.1 Introducción

Un enfoque de toda la administración pública para luchar contra la delincuencia financiera y fiscal implica la cooperación entre una multitud de organismos, incluidas las autoridades anticorrupción, las unidades de inteligencia financiera (UIF), los reguladores y supervisores financieros, la policía, los fiscales, los departamentos de control de cambios, las autoridades fiscales y las autoridades aduaneras. El enfoque requiere reconocer el valor de la información que posee cada organismo, cumplir las condiciones previas del intercambio de información, establecer un marco jurídico adecuado y abordar los retos operativos que plantea la aplicación del marco.

### 2.2 Reconocer los tipos y el valor de la información en poder de diferentes organismos

Debido al fuerte vínculo existente entre los delitos fiscales y otros delitos financieros, es vital organizar un marco que anime, autorice u obligue a las autoridades fiscales a compartir con las fuerzas de seguridad (LEA) determinada información y viceversa. Las autoridades fiscales realizan auditorías fiscales de forma rutinaria para verificar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones y pagan lo que deben. Durante estas auditorías, las autoridades tienen acceso a información sobre activos y transacciones financieras que las fuerzas de seguridad pueden utilizar para iniciar investigaciones penales no sólo sobre fraude fiscal, sino también sobre corrupción, soborno, malversación y blanqueo de capitales.

Las autoridades fiscales también recopilan datos de terceros —como bancos, otras instituciones financieras, registros de acciones y fondos de pensiones, así como información de organismos gubernamentales locales y autoridades estatutarias— que utilizan para descubrir anomalías, lo que también puede ser útil para las fuerzas de seguridad.

Los datos recopilados por las autoridades fiscales o a su disposición proceden generalmente de diversas fuentes, entre ellas:

- información de registración fiscal y declaraciones de ingresos presentadas;
- libros y registros contables de las empresas;
- declaraciones periódicas (trimestrales, anuales, basadas en transacciones) de empresas;
- declaraciones de aduana;
- presentaciones de denunciantes o demandas de evasión fiscal;
- intercambio de información con gobiernos extranjeros;
- información suministrada por otras jurisdicciones a través de vías automáticas, espontáneas o a petición; e
- informes de comisiones de investigación e informes de investigación.

El recuadro 2.1 enumera ejemplos de información que puede ayudar a los investigadores a identificar transacciones sospechosas y actividades delictivas.

Una de las formas más comunes de corrupción pública es el soborno; es decir, la recepción de una ventaja indebida a cambio de la realización o no realización de un acto o deber oficial.<sup>1</sup> Una empresa que paga un soborno a un funcionario del gobierno no lo registrará como tal<sup>2</sup> en sus libros y registros contables. En la práctica, los sobornos suelen ocultarse, pagarse y registrarse como algún gasto admisible.<sup>3</sup> El descubrimiento por parte de las autoridades fiscales de pagos cuestionables puede, por lo tanto, desencadenar sospechas de que sólo se registran para compensar el valor de transacciones inapropiadas realizadas con intención corrupta. Cuando se dispone de un marco para cooperar con la LEA pertinente, la revelación oportuna de pagos cuestionables por parte de la autoridad fiscal puede desencadenar el inicio de investigaciones por corrupción.

La cooperación puede ser especialmente eficaz porque las autoridades tributarias suelen disponer de habilidades y herramientas esenciales para detectar ingresos y patrimonio imponibles no declarados o injustificados o gastos deducibles que no pueden probarse. Estas habilidades y herramientas sitúan a las autoridades fiscales en una posición única para identificar rentas o patrimonios potencialmente ilícitos derivados del producto de otros delitos no fiscales<sup>4</sup> y pagos ilícitos disfrazados de gastos deducibles. Aunque es poco probable que las autoridades fiscales descubran la verdadera naturaleza de los fondos potencialmente ilícitos, si se les permite compartir sus hallazgos con la fuerza de seguridad apropiada, esta última puede llevar adelante la investigación. Por ejemplo, un pago efectuado a un proveedor de servicios sin pruebas de los servicios realmente prestados no puede utilizarse como gasto empresarial deducible, que entra dentro del ámbito de las autoridades fiscales, pero puede ser un indicador de un posible blanqueo de capitales, que podría ser investigado más a fondo por la fuerza de seguridad competente.

A la inversa, la información recopilada por otros organismos puede ayudar a las autoridades fiscales. Las UIF reciben informes de transacciones sospechosas (STR) e informes de actividades sospechosas (SAR) de las instituciones

**RECUADRO 2.1****Información jurídica, financiera y de otro tipo descubierta a menudo por autoridades fiscales**

La siguiente información puede surgir de las autoridades fiscales.

- Sobre beneficiarios finales, que podría determinar la conexión entre una persona física y un activo, una cuenta/operación financiera, una persona jurídica o un instrumento jurídico.
- Activos desproporcionados en relación con las fuentes de ingresos declaradas o conocidas.
- Acumulación de riqueza por parte de personas políticamente expuestas o familiares cercanos (por ejemplo, adquisición de bienes inmuebles de gran valor).
- Percepción de beneficios anormales o repentinos procedentes de los mercados de materias primas y de valores, rentas exentas sustanciales (como la renta agraria) u otras fuentes de ingresos no identificables.
- Recepción de regalos anormales o frecuentes de personas no relacionadas.
- Gastos por encima de los ingresos y bienes declarados.
- Familiares o asociados de personas políticamente expuestas que controlan empresas ficticias, fideicomisos o holdings que, a su vez, poseen activos valiosos.
- Casos de no declaración de conflicto de intereses descubiertos en auditorías fiscales.
- Facturas ficticias, sobrevaloradas o infravaloradas descubiertas en auditorías fiscales que pueden utilizarse para encubrir pagos ilícitos, especialmente a empresas controladas por funcionarios públicos corruptos o sus socios o familiares.
- Depósitos monetarios inusuales de bancos extranjeros que pueden no ser captados por los requisitos de información contra el blanqueo de capitales para las transacciones realizadas a través de canales fuera del sistema.

informantes, que incluyen instituciones financieras y ciertas categorías designadas de empresas no financieras y de profesionales, como abogados, contadores, agentes inmobiliarios, comerciantes de metales y piedras preciosas, casinos y proveedores de servicios fiduciarios y empresariales (GAFI, 2012a).<sup>5</sup> Los STR pueden ser especialmente útiles para las autoridades tributarias porque pueden proporcionar información sobre las transacciones privadas de una persona o entidad, lo que, a su vez, puede complementar la evaluación de las autoridades tributarias de su perfil de riesgo de incumplimiento (OCDE, 2015a). Los STR han demostrado su utilidad para las autoridades fiscales en la práctica, según los países encuestados (véanse los casos 1 y 2 del apéndice a modo de ilustración). Por ejemplo, según la National Crime Agency (NCA) del Reino Unido, que actúa como UIF del país, la agencia tributaria, Her Majesty's Revenue and

Customs (HMRC), “indica que alrededor de una quinta parte de las comunicaciones por indicio recibidas identifican un nuevo tema de interés y una cuarta parte dan lugar a nuevas investigaciones en relación con cuestiones de fiscalidad directa”.<sup>6</sup>

Los informes de transacciones en divisas (CTR), emitidos cuando se paga o se recibe dinero en efectivo por encima de un umbral prescrito, son también una posible fuente de información significativa. Los CTR son un mecanismo de control aplicado a las instituciones financieras, y pueden surgir cuando una transacción o una serie de transacciones agregadas superan un importe prescrito. Este importe varía según el país, y las instituciones financieras deben presentarlo a la UIF en un plazo determinado (normalmente inmediatamente o en 24 horas). En las economías en desarrollo o en transición muchas empresas operan en la economía informal y, por lo tanto, no están registradas a efectos fiscales. Al compartir los CTR pertinentes con las autoridades fiscales, las instituciones financieras permiten a dichas autoridades identificar más fácilmente a las empresas que operan en la economía informal e incorporarlas al marco fiscal.

Los investigadores anticorrupción también pueden toparse con información que sería útil para las autoridades fiscales como sólidos indicadores de posibles delitos fiscales concomitantes. Aunque los investigadores anticorrupción investigan rutinariamente activos o transacciones sospechosas que implican a funcionarios públicos, miembros de sus familias o sus asociados y que no son coherentes con sus ingresos conocidos, esa corrupción potencial también tiene a menudo un componente fiscal. De hecho, es poco probable que se declaren a las autoridades fiscales los activos y las transacciones ocultos para ofuscar su origen o propósito ilícitos (y que plantean una obligación tributaria).

Las investigaciones anticorrupción pueden incluso descubrir cuentas ocultas o registros contables “paralelos” utilizados por las empresas para gestionar fondos secretos, lo que puede revelar una serie de fondos y transacciones que probablemente no se hayan declarado a efectos fiscales. Por ejemplo, las investigaciones sobre sobornos pagados por una empresa a través de cuentas en paraísos fiscales también pueden descubrir el uso de esas cuentas para realizar otros pagos ocultos, como bonus de ejecutivos que no han sido declarados. Una de las ventajas de compartir dicha información con las autoridades fiscales es que, en los casos en los que no se puedan cumplir todos los elementos necesarios para demostrar un delito de corrupción y sea poco probable que prospere la acusación de corrupción, el gobierno puede al menos conseguir reclamar los impuestos atrasados no pagados sobre las transacciones o los fondos, junto con los intereses y las sanciones (OCDE y Banco Mundial, 2018).

Además, cuando las fuerzas de seguridad utilizan medidas especiales de investigación, como registros e interceptaciones electrónicas y telefónicas (escuchas), pueden descubrir pruebas de delitos, incluidos delitos fiscales, infracciones administrativas fiscales o incluso relaciones que pueden ser relevantes para determinar el control efectivo de una entidad o cuenta. Además de permitir a las fuerzas de seguridad identificar posibles casos de corrupción y

facilitadores que a menudo tienen activos delictivos a su nombre, esta información puede ser muy útil para las autoridades fiscales.

## **2.3 Condiciones previas para el intercambio de información: superar los obstáculos jurídicos, operativos y culturales**

Demostrar la relevancia práctica y el valor añadido de la cooperación en cada etapa de la persecución del delito (incluida la investigación, el enjuiciamiento y la recuperación) es un requisito previo crucial para superar las barreras legales, operativas y culturales comúnmente citadas y establecer una cooperación interinstitucional más eficaz (OCDE y Banco Mundial, 2018). Para ello es útil trazar el mandato de los organismos en cuestión (como las autoridades fiscales, las UIF y las fuerzas de seguridad) y los tipos de información que recopilan los organismos (Schlenger, 2017). A partir de ahí es posible identificar los solapamientos y las interdependencias entre organismos (Schlenger, 2017), lo que deja a las claras cuánto más eficazmente podría desempeñar cada organismo su mandato mediante una cooperación interinstitucional más fluida, incluso desde el punto de vista de los costes.

Este ejercicio también ayuda a los organismos a identificar las barreras operativas —es decir, los elementos prácticos o estructurales que crean fricciones innecesarias o desproporcionadas en el intercambio de información entre organismos— y a abordarlas. La eliminación de las barreras operativas puede incluir el diseño de procedimientos operativos, como memorandos de entendimiento, para apuntalar la cooperación interinstitucional cuando no exista, o la mejora y racionalización de los procedimientos internos existentes cuando sean excesivamente complejos y largos. Otros obstáculos operativos comunes son las lagunas en la capacidad tecnológica de los organismos para compartir información sensible o grandes volúmenes de datos. En este caso, el desarrollo de soluciones y plataformas técnicas conjuntas y la formación del personal en el uso de estas soluciones serán esenciales para garantizar un intercambio fluido de información.

La seguridad y confidencialidad de la información o inteligencia fiscal y de investigación sensible son primordiales tanto por razones legales como operativas, entre ellas mantener la confianza del público en las instituciones, especialmente en las autoridades fiscales. A este respecto puede ser útil examinar la directiva de la Unión Europea (UE) sobre protección de datos personales y la forma en que se ha aplicado, ya que equilibra la necesidad de investigar y perseguir delitos penales con la garantía de una protección adecuada de las personas físicas. En el artículo 37 la transferencia de datos personales a un tercer país está condicionada a la presencia de garantías adecuadas en el país receptor en materia de protección de datos personales.<sup>7</sup> Pero el nivel de confianza entre las personas que trabajan juntas desde el punto de vista operativo, tanto a la hora de compartir información como en las investigaciones de los grupos operativos, también es crucial. Por ejemplo, la cooperación y el intercambio de

información pueden resentirse cuando se filtra a la prensa información confidencial y sensible recabada en el contexto de una investigación en la que participen varios organismos.

El intercambio de información entre las autoridades fiscales y las autoridades locales depende de la actitud de colaboración de los organismos implicados. Es fundamental concienciar a las autoridades fiscales de las ventajas de esta actitud y cultura de colaboración. Si a las autoridades fiscales sólo se les exige o anima a garantizar que los ingresos o gastos empresariales se contabilizan correctamente en el cálculo de las obligaciones fiscales, es posible que no se cuestionen si la falta de verosimilitud o veracidad de un determinado gasto es indicio de otras actividades delictivas. Por ejemplo, un pago ficticio a una empresa consultora controlada por un funcionario identificado por una autoridad fiscal se grava como ingreso de la consultora. Además, el pago se grava a nivel del pagador del soborno porque no se acepta como gasto fiscalmente deducible (reduciendo la base imponible) sin pruebas de los servicios legítimos prestados. Como resultado, aumenta la factura fiscal tanto para la falsa consultora como para el pagador del soborno. Si la autoridad fiscal considera que su objetivo es únicamente la evaluación de las obligaciones fiscales, no indagará más a fondo. Sin embargo, si la lucha contra la corrupción y otras actividades financieras ilícitas es una prioridad del gobierno —es decir, si es responsabilidad de todos—, la autoridad fiscal estará más dispuesta a hacer más preguntas.

Por lo tanto, en muchos países debería animarse al menos a las autoridades fiscales no sólo a identificar, denunciar e investigar la evasión fiscal, sino también a remitir los casos en los que las infracciones fiscales parezcan ser una señal de advertencia de otros delitos penales como corrupción, soborno, malversación y blanqueo de capitales.<sup>8</sup> Aunque garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales seguirá siendo, obviamente, el objetivo principal de los funcionarios fiscales, es imperativo que también compartan la responsabilidad de luchar contra los delitos en un sentido más amplio. Por lo general, este objetivo se persigue mediante el establecimiento de un mandato legislativo para informar de los casos sospechosos a las fuerzas de seguridad competentes. Tanto la legislación como las orientaciones proporcionadas a las autoridades fiscales deberían exigirles una mayor diligencia.

Para superar las barreras legales y generar la voluntad política necesaria para promulgar cambios legislativos es necesario concienciar a los responsables de políticas y a los legisladores sobre los beneficios que producirá dicha ampliación de los mandatos. Es una buena práctica promulgar una legislación especial que ordene o autorice el intercambio de información para evitar incertidumbres y cuestionamientos a la legitimidad de las investigaciones penales basadas en transmisiones de las autoridades fiscales (un tema que se analiza más adelante en este capítulo).

Garantizar la integridad de todos los agentes implicados es otra condición previa importante. Este informe no entra en detalles sobre los mecanismos necesarios para garantizar la integridad de los agentes, pero sin duda los



organismos pertinentes deben contar con profesionales de la máxima integridad y competencia.

## 2.4 Marco jurídico para la cooperación a escala nacional

Un elemento fundamental para el éxito de la cooperación interinstitucional es un marco jurídico adecuado. En este contexto, la creación de un marco general para el intercambio de información así como de disposiciones específicas sobre los beneficiarios finales son esenciales para garantizar una cooperación eficaz.

### 2.4.1 Crear las condiciones jurídicas para compartir información

En primer lugar, las leyes nacionales deben permitir el intercambio de información entre organismos de la misma jurisdicción.<sup>9</sup> Más allá del intercambio de información, también merece la pena considerar leyes que faciliten la recopilación de información, como la inclusión de los delitos fiscales como delitos subyacentes al blanqueo de capitales, las normas de divulgación obligatoria (OCDE, 2015b), la legislación relativa a las órdenes de riqueza injustificada (UWO, por sus siglas en inglés)<sup>10</sup> y la protección de los denunciantes. Muchas de estas leyes están ahora más extendidas y algunas incluso se aceptan como buenas prácticas.

#### 2.4.1.1 LEYES QUE PERMITEN COMPARTIR INFORMACIÓN ENTRE AGENCIAS

A medida que ha aumentado el reconocimiento mundial de los vínculos entre los delitos fiscales y otros delitos financieros también se han acelerado los esfuerzos para implementar leyes que permitan a los organismos gubernamentales pertinentes compartir información (OCDE y Banco Mundial, 2018). La inclusión de los delitos fiscales como delitos determinantes del blanqueo de capitales impone a las UIF y a las fuerzas de seguridad la obligación de comprender mejor la naturaleza de estos delitos y de cooperar más estrechamente con las autoridades fiscales, incluso para mejorar su capacidad de identificar posibles casos de corrupción o blanqueo de capitales. Al mismo tiempo, el reconocimiento de estos vínculos plantea la necesidad de que las fuerzas de seguridad y las autoridades tributarias se comprometan e intercambien información.

#### *Prohibiciones explícitas de compartir información*

En 2017 un examen de 51 jurisdicciones realizado por la OCDE reveló que la mayoría de los países tenían vías que permitían a la policía y a los fiscales compartir información con las autoridades tributarias o el acceso directo de las autoridades tributarias (OCDE, 2017a). Por otro lado, los países no siempre permiten que la información en poder de una UIF se comparta con las autoridades tributarias. Aunque la OCDE descubrió que siete países proporcionaban acceso directo y otros 41 preveían algún tipo de intercambio de información, algunos

países prohibían a la UIF compartir información con las autoridades fiscales que investigan delitos fiscales (OCDE, 2017a).

Una revisión realizada en 2018 por la OCDE sobre la cooperación entre las autoridades fiscales y anticorrupción descubrió que sólo en dos de 67 países se prohibía a las autoridades fiscales compartir información con las autoridades que llevaban a cabo investigaciones anticorrupción, y en cinco de 67 países se prohibía a las autoridades anticorrupción compartir información con las autoridades fiscales administrativas. Sin embargo, aún podían compartir información con la autoridad responsable de investigar los delitos fiscales (OCDE y Banco Mundial, 2018).

Aunque ahora es raro que los países prohíban explícitamente el intercambio de información entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad, y la mayoría introducen excepciones a cualquier prohibición general (de hecho, no hay ninguna justificación para las prohibiciones generales), muchas jurisdicciones se beneficiarían de un mayor progreso en la facilitación del intercambio de información entre agencias.

### ***Equilibrio entre el intercambio de información y la protección de la intimidad***

Como es comprensible, uno de los retos principales ha sido la cuestión de la confidencialidad y, por extensión, la preocupación más general por el derecho a la intimidad y la protección de datos.<sup>11</sup> Las autoridades tributarias suelen atenerse a normas estrictas de confidencialidad para proteger la información de los contribuyentes.<sup>12</sup> Así, en el proceso de supresión de al menos ciertas restricciones para garantizar que las fuerzas de seguridad accedan a la información fiscal y las autoridades tributarias accedan a la información policial, el objetivo es lograr un equilibrio adecuado entre las protecciones existentes y el intercambio de información para luchar más eficazmente contra la delincuencia, preservando al mismo tiempo los legítimos derechos individuales a la intimidad.

Los enfoques para lograr este equilibrio se sitúan en un espectro. En un extremo del espectro las leyes pueden conceder a determinadas autoridades un acceso más generalizado a la información, como en un modelo de “acceso directo” en el que funcionarios autorizados de organismos designados tienen acceso especial a bases de datos compartidas. En el otro extremo del espectro la ley puede ser más prescriptiva sobre cómo y en qué condiciones puede intercambiarse la información.

Los diferentes marcos jurídicos pueden permitir diferentes enfoques a la hora de compartir información. Por ejemplo, las leyes pueden prever el acceso directo a registros y bases de datos, el intercambio espontáneo obligatorio de información, el intercambio espontáneo voluntario de información o el intercambio de información sólo previa solicitud. Estas diferencias se reflejan en la práctica. Según el estudio de la OCDE de 2017 sobre la cooperación interinstitucional eficaz, la capacidad de las autoridades tributarias para acceder a la información obtenida por las UIF variaba: algunos países permitían el acceso físico o electrónico directo, otros preveían el intercambio espontáneo de la información pertinente por parte de las UIF y otros no preveían el intercambio en absoluto (OCDE, 2017a).

Aunque resulte tentador ampliar simplemente el círculo de autoridades con acceso en tiempo real a las fuentes de información, cualquier cambio debe llevarse a cabo de forma que se mantenga la confidencialidad para preservar tanto la confidencialidad de las investigaciones en curso como la privacidad de las personas implicadas. Una forma de lograr este objetivo es exigir a las autoridades que manejan información confidencial que lo hagan de forma coherente con los requisitos de la autoridad de origen. Por ejemplo, a los funcionarios de la UIF, cuando accedan a información fiscal, se les debe exigir que se adhieran a las mismas normas de confidencialidad que las autoridades fiscales.<sup>13</sup> Además, se debe suponer que cualquier agencia, como “organismo público” que representa al Estado, tiene “el deber de actuar de forma coherente con” cualquier convención sobre derechos humanos a la que adhiera el Estado, incluso en lo que se refiere al derecho a la intimidad de las personas.<sup>14</sup>

### ***Enfoques prescriptivos del intercambio de información***

Aunque algunas jurisdicciones ofrecen a los organismos gubernamentales un amplio acceso a la información en determinadas circunstancias,<sup>15</sup> otras son más prescriptivas y estipulan qué información puede intercambiarse, cómo y en qué condiciones.

Las leyes nacionales pueden: (1) restringir los tipos de información que se pueden compartir (como, por ejemplo, sólo la información relacionada con posibles delitos de un determinado nivel de gravedad); (2) estipular que el intercambio de información sólo puede tener lugar en determinadas condiciones (como, por ejemplo, previa solicitud en lugar de espontáneamente) y sólo cuando no perjudique gravemente una investigación o cuando el organismo solicitante pueda demostrar que la información es estrictamente necesaria para el desarrollo de su misión o caso; o (3) exigir que se sigan procedimientos específicos para obtener acceso a información confidencial (como, por ejemplo, sólo a través de una orden judicial). Véase en el recuadro 2.2 ejemplos de países que ilustran los parámetros comunes impuestos al intercambio de información fiscal.

### ***Errores comunes al legislar el intercambio de información***

Cuando una ley incorpora restricciones y condiciones al intercambio de información, como ocurre a menudo, es importante que no hagan que la ley resulte ineficaz en última instancia. Un informe de 2018 de la OCDE y el Banco Mundial, en el que se analizan 67 países, subraya los retos que plantean las leyes que prevén la cooperación (OCDE y Banco Mundial, 2018). Enumera cinco formas en las que, a pesar de tener una base jurídica para la cooperación, las leyes podrían ser insuficientes o demasiado restrictivas.

1. La legislación puede ser demasiado prescriptiva y no adaptarse a los nuevos avances. Por ejemplo, cuando se exige que el intercambio de información se realice únicamente en relación con un conjunto específico de delitos, se corre el riesgo de impedir el intercambio sobre nuevos delitos no contemplados anteriormente.

**RECUADRO 2.2****Ejemplos nacionales de parámetros relativos al intercambio de información**

**Nueva Zelanda.** Las autoridades tributarias adoptan un enfoque caso por caso para compartir información sobre delitos graves (Schlenger, 2017). Al hacerlo sopesan si la solicitud es “adecuada para el fin perseguido”, equilibrando los derechos de privacidad y los beneficios para la sociedad del intercambio de información. Los factores relevantes incluyen la naturaleza del delito, el alcance de la solicitud, el uso previsto de la información, la capacidad de la autoridad fiscal para proporcionarla y el riesgo de error y uso indebido por parte de la agencia receptora.

**Sudáfrica.** Las condiciones y limitaciones de acceso a la información fiscal de la autoridad tributaria sudafricana, el Servicio Sudafricano de Recaudación (SARS), por parte de la unidad de inteligencia financiera (UIF) y las fuerzas de seguridad, están codificadas en la ley. Aunque el lenguaje legal permite una gran discrecionalidad al SARS, en particular permitiendo el intercambio espontáneo de información, también establece parámetros específicos para ello. En particular, en virtud de la Ley de Administración Tributaria<sup>a</sup> el intercambio de información fiscal debe ser necesario, pertinente y proporcionado. Puede denegarse si el SARS determina que la divulgación perjudicaría gravemente una investigación fiscal (aunque una orden judicial podría anularla). La Ley del Centro de Inteligencia Financiera (Financial Intelligence Centre Act<sup>b</sup>) permite que una UIF tenga acceso a información fiscal del SARS siempre que la información sea necesaria para que la UIF desempeñe sus obligaciones y funciones. Todos los organismos receptores de información fiscal del SARS están obligados a mantener la confidencialidad de la información.

a. Sudáfrica, Ley de Administración Tributaria, 2011, Ley n.º 28 de 2011, [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201409/a282011.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf).

b. Sudáfrica, Ley del Centro de Inteligencia Financiera, 2001, Ley n.º 38 de 2001, [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201409/a38-010.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a38-010.pdf).

2. La legislación puede restringir el uso de la información compartida entre organismos. Por ejemplo, puede permitir que la información compartida se utilice con fines de investigación, pero no como prueba admisible en procedimientos judiciales (para más información, véase el capítulo 3). Una restricción de este tipo podría obstaculizar el enjuiciamiento de los delitos investigados.
3. La legislación puede exigir condiciones previas onerosas para compartir información que añaden costes y tiempo a las investigaciones. Por ejemplo, las leyes pueden exigir que las fuerzas de seguridad inicien un procedimiento penal u obtengan una orden judicial para acceder a la información fiscal pertinente para su investigación. Cuando estas condiciones previas se consideren necesarias y proporcionadas para salvaguardar la confidencialidad, la OCDE y el Banco Mundial recomiendan agilizar estos procesos, por ejemplo, proporcionando plantillas estandarizadas para solicitar una orden judicial, como en Estados Unidos (OCDE y Banco Mundial, 2018).<sup>16</sup>
4. La legislación puede limitar el intercambio de información al que se realiza “previa solicitud”. Esta limitación crea una situación en la que un organismo — por ejemplo, una autoridad fiscal — llega a tener conocimiento de información

relevante para el mandato de otro organismo y, sin embargo, no puede compartir la información porque no se le ha solicitado.<sup>17</sup> Este enfoque requiere que la agencia receptora conozca, y en algunos casos especifique con precisión, la información relevante que posee otra agencia, lo que en última instancia reduce las posibilidades de que la información relevante llegue a la agencia receptora o que pueda hacerlo sólo después de un retraso innecesario. Para remediar este problema los legisladores deberían considerar la posibilidad de limitar el uso de las disposiciones sobre solicitud y formar a las autoridades tributarias y a las autoridades locales sobre los tipos de información especializada que poseen otros organismos y que podría ser relevante para el desempeño de las funciones de dichas autoridades y autoridades.

5. La legislación puede otorgar a los funcionarios la discrecionalidad de decidir si compartir información y cuándo hacerlo, lo que puede disminuir la eficacia de la cooperación entre organismos. Para garantizar la claridad y el uso adecuado de la discrecionalidad, la OCDE y el Banco Mundial recomiendan que los organismos incluyan políticas internas claras sobre qué tipos de información deben compartirse y cuándo y cómo.

#### **2.4.1.2 LEYES SOBRE EL ALCANCE Y LA DEFINICIÓN DE LOS DELITOS FISCALES**

Cuando en 2012 el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) modificó sus recomendaciones para incluir los delitos fiscales como delito subyacente al blanqueo de capitales,<sup>18</sup> creó un vínculo jurídico explícito entre la labor de las autoridades fiscales —las autoridades responsables de combatir los delitos fiscales— y la labor de las UIF —las autoridades responsables de combatir el blanqueo de capitales—. <sup>19</sup> Sin embargo, en las jurisdicciones en las que los delitos fiscales se definen de forma demasiado restrictiva o imprecisa el potencial de cooperación y sinergias entre los organismos pertinentes puede ser escaso. La armonización de la definición de delito fiscal en los distintos países ha sido lenta y la tipificación como delito a veces varía enormemente.<sup>20</sup> Por ejemplo, algunos países no tipifican como delito la evasión fiscal.<sup>21</sup> Suiza tiene una definición restringida (Lötscher y Buhr, 2015) según la cual sólo se tipifican como delito determinados tipos de fraude fiscal, mientras que la “evasión” fiscal se considera un delito menor (Unger, 2017).

Aunque la OCDE siempre ha sostenido que contar con una definición universal de delito fiscal no favorece la diversidad jurisdiccional, sí aboga por que los países abarquen una serie de delitos. El primer principio enumerado en el documento de la OCDE “Fighting Tax Crime. The Ten Global Principles” es “garantizar que los delitos fiscales estén tipificados” (OCDE, 2017b) de modo que la ley sea clara sobre qué delitos fiscales están tipificados.<sup>22</sup> La OCDE anima a las jurisdicciones a considerar una serie de comportamientos proporcionando umbrales a partir de los cuales deben ser penalizados: (1) “delitos de incumplimiento (pueden aplicarse independientemente de la intención o el resultado)”, (2) “delitos fiscales intencionales” y (3) “delitos específicos”.<sup>23</sup> A esto el informe añade la

penalización de acciones accesorias,<sup>24</sup> incluso por facilitadores profesionales, y la posibilidad de considerar a las personas jurídicas penalmente responsables de delitos fiscales (OCDE, 2017b). La ampliación de las categorías tras la revisión de las leyes que tipifican los delitos fiscales puede contribuir a reforzar las oportunidades de cooperación interinstitucional tanto a escala nacional como internacional, y al hacerlo debe tenerse en cuenta la doble incriminación en el marco de los tratados de asistencia jurídica mutua (MLAT).

Del mismo modo, si los países adoptan la misma definición de “grupo delictivo organizado” que la prevista en la Convención de Palermo<sup>25</sup> o proporcionan una cobertura similar en sus legislaciones nacionales se facilitarían las investigaciones transnacionales al permitir a los países emitir y recibir solicitudes de asistencia jurídica mutua.

### **2.4.1.3 LEYES PARA AMPLIAR LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN FISCAL**

Incluso antes de que se intercambie información, ya sea entre organismos nacionales o internacionales, debe desarrollarse la capacidad de reunir el tipo de inteligencia que alerte a las autoridades de posibles conductas delictivas.

En este frente ha surgido, especialmente en los últimos años, un puñado de herramientas para recopilar y utilizar información fiscal que pueden mejorar la cantidad y el alcance de la inteligencia obtenida por las autoridades. Por ejemplo, en 2018 la OCDE publicó las “Reglas Modelo de Divulgación Obligatoria para Acuerdos de Elusión de CRS y Estructuras Offshore Opacas” (OCDE, 2018a). Estas normas de divulgación obligatoria (MDR, por sus siglas en inglés) exigen a los intermediarios que participan en la promoción o estructuración de acuerdos que presentan ciertos “sellos distintivos” de evasión fiscal que revelen información a las autoridades fiscales. El propósito de las MDR es “proporcionar a las administraciones tributarias información sobre los acuerdos que (pretenden) eludir la Norma Común de Información ... y sobre las estructuras que encubren a los beneficiarios finales de los activos mantenidos en paraísos fiscales”.<sup>26</sup> Además, países de todo el mundo están aplicando MDR formuladas de forma más amplia, que abarcan una variedad de acuerdos agresivos de planificación fiscal, siguiendo el Plan de Acción sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE (OCDE, 2015b).<sup>27</sup>

Por lo general, las MDR tratan de captar estrategias de evasión, no delitos fiscales. Como explica un informe de la OCDE de 2015, las MDR están “destinadas a obtener información temprana sobre la planificación fiscal agresiva (o potencialmente abusiva) que a menudo se aprovecha de las lagunas de la ley o utiliza las disposiciones legales para fines para los que no fueron concebidas.” Esto difiere de la evasión y el fraude fiscales, que “implican la violación directa de la legislación fiscal y pueden presentar la ocultación deliberada del verdadero estado de los asuntos de un contribuyente con el fin de reducir la deuda tributaria” (OCDE, 2015b, 85). De hecho, una cuestión que se plantea es si, en la medida en que las MDR pueden llevar a un asesor fiscal o a un contribuyente a revelar un esquema que atrae consecuencias legales de naturaleza penal, pueden

tropezar con problemas de debido proceso, en particular la protección contra la autoincriminación (véase OCDE, 2015b, 56–57, 85–86). Las administraciones tributarias deben considerar cómo alcanzar un equilibrio para que las MDR no obliguen a los contribuyentes o asesores a comunicar información que les incrimine, pero la OCDE cree que este equilibrio puede alcanzarse.<sup>28</sup> Aunque las MDR no se dirigen a los delitos fiscales per se, puede ocurrir que el incumplimiento de las obligaciones de información en virtud de las MDR pueda constituir en sí mismo un delito penal. La OCDE parece sugerir la imposición de sanciones administrativas disuasivas en lugar de crear necesariamente un nuevo delito penal.<sup>29</sup> Sin embargo, en algunas jurisdicciones el incumplimiento puede desencadenar procedimientos penales o constituir un delito.

Las ventajas de los registros de operaciones sospechosas son, como mínimo, tres: (1) la información temprana puede ayudar a detectar lagunas desconocidas que los responsables de políticas pueden abordar mediante cambios legislativos; (2) la obligación de informar también puede actuar como elemento disuasorio, induciendo a asesores y contribuyentes a dudar antes de participar en un acuerdo “agresivo”; y (3) una ventaja indirecta es la visión general de las estructuras utilizadas habitualmente (como qué entidades jurídicas se utilizan, qué tipos de activos o qué jurisdicciones extraterritoriales). Esta mirada general puede ayudar a las autoridades a comprender mejor en general cómo rastrear los activos, seguir el dinero y desentrañar estructuras complejas en futuras investigaciones penales.

#### **2.4.1.4 LEYES SOBRE RIQUEZA INJUSTIFICADA O INGRESOS INJUSTIFICADOS**

Por “riqueza injustificada” suele entenderse la riqueza (propiedad o activos, en sentido amplio) que una persona posee o consume y que supera (1) sus ingresos conocidos o (2) su patrimonio (o ambos) y que ha sido obtenida o declarada legalmente (véanse ejemplos de definiciones de riqueza injustificada en el recuadro 2.3). Lo ideal sería que el concepto de “posesión” de patrimonio se interpretara de la forma más amplia posible para incluir la posesión de activos directa o indirectamente a través de, por ejemplo, acuerdos legales como los fideicomisos. En otras palabras, debería abarcar no sólo los activos que posee una persona, sino también los activos sobre los que la persona ejerce un control efectivo.

Aunque se utiliza una terminología diferente, como “riqueza injustificada”,<sup>30</sup> “activos injustificados”<sup>31</sup> y “enriquecimiento ilícito”,<sup>32</sup> el concepto puede ser utilizado tanto por las autoridades fiscales como por las fuerzas de seguridad del estado. El impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) o el impuesto sobre las ventas, los impuestos de aduanas y otras fuentes de información fiscal proporcionan acceso a información sobre los ingresos y el patrimonio de una persona. La labor básica de las autoridades fiscales es investigar y detectar el patrimonio no declarado ya que cualquier indicio de ingresos imposables no declarados o indebidamente minimizados constituye una posible evasión fiscal. Sin embargo, más allá de las infracciones fiscales, la riqueza no



**RECUADRO 2.3****Definiciones de riqueza injustificada en distintas jurisdicciones**

**Australia.** La riqueza injustificada surge cuando existen “motivos razonables para sospechar que el patrimonio total de la persona supera el valor del patrimonio de la persona que fue adquirido legalmente”. Ley de 2002 sobre el producto del delito (modificada), sec. 179B(1)(b).

**Mauricio.** La riqueza injustificada incluye “cualquier propiedad: (a) bajo la titularidad de una persona en una medida que sea desproporcionada en relación con sus emolumentos y otros ingresos; (b) cuya titularidad, posesión, custodia o control no puedan ser justificados satisfactoriamente por la persona que posee, tiene la custodia o el control de la propiedad; o (c) poseídos por una persona para otra persona en una medida desproporcionada con respecto a los emolumentos u otros ingresos de esa otra persona y de los que no se pueda dar cuenta satisfactoriamente”. The Good Governance and Integrity Reporting Act 2015, Act 31/2015, Government Gazette of Mauritius No. 122, 10 de diciembre de 2015, sec. 2.

**Reino Unido.** Una condición clave para la riqueza injustificada es que “existan motivos razonables para sospechar que las fuentes conocidas de los ingresos obtenidos legalmente por el demandado habrían sido insuficientes para permitirle obtener la propiedad”. UK, Criminal Finances Act 2017, sec. 362B(3).

explicada o los ingresos en el contexto de la verificación fiscal pueden servir como indicador de ganancias mal habidas procedentes del blanqueo de capitales, la corrupción u otros delitos financieros. Es esencial que estas señales de alarma puedan ser comunicadas a las UIF. Además, las UIF reciben informes sobre transacciones sospechosas, que ofrecen información sobre movimientos de dinero potencialmente inusuales y cuantiosos. Esta información también puede ser muy útil para las autoridades fiscales ya que podrían abrir sus propias comprobaciones o investigaciones fiscales. A la inversa, las fuerzas de seguridad pueden, a través de las auditorías, detectar una riqueza injustificada en el contexto de investigaciones sobre corrupción o blanqueo de capitales,<sup>33</sup> análisis del patrimonio neto o procedimientos penales por delitos de enriquecimiento ilícito.

Por lo tanto, las leyes que autorizan u obligan a las autoridades a detectar e investigar la “riqueza injustificada” pueden ser una herramienta útil para impulsar el intercambio de información entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad (véase el recuadro 2.4 sobre legislación de órdenes de riqueza injustificada adoptada en el Reino Unido). A menudo las personas que exhiben ostentosamente su riqueza, como lujosos inmuebles o automóviles, atraen la atención de las autoridades. Además, los cónyuges descontentos en los procesos de divorcio también pueden revelar activos previamente ocultos (véase el caso 5 en el apéndice).

Sin embargo, para evaluar si la riqueza es realmente *injustificada* las autoridades se beneficiarían siguiendo un proceso formal y metódico. En términos generales, esto requiere al menos dos pasos básicos.



**RECUADRO 2.4****Órdenes de riqueza injustificada en el Reino Unido**

En 2017, en virtud del artículo 362 de la Ley de Finanzas Delictivas, el Reino Unido promulgó legislación que transfiere al demandado la carga de la prueba de cómo se obtuvieron determinados activos sospechosos. La “Unexplained Wealth Order” (UWO), que es de hecho un nuevo poder de investigación, es una orden judicial emitida a una persona o empresa sospechosa (por “motivos razonables”) de estar implicada en delitos graves o de tener la condición de persona políticamente expuesta (PEP) extranjera (no del Reino Unido, ni del Espacio Económico Europeo) o de personas relacionadas. Los demandados deben explicar (en un plazo especificado por el tribunal) el origen de los activos que parezcan desproporcionados en relación con sus ingresos conocidos. Cuando el Tribunal Superior dicta una OWU también puede dictar una orden provisional de embargo preventivo de activos si lo considera necesario para evitar el riesgo de que se frustre cualquier orden de recuperación obtenida posteriormente. El incumplimiento por parte del demandado de los requisitos impuestos por una UWO da lugar a una presunción refutable de que los activos son “recuperables” como producto de un delito, y significa que las fuerzas de seguridad pueden recuperar los activos a través de los poderes de recuperación civil existentes sin necesidad de más pruebas de criminalidad.<sup>a</sup> Si el demandado cumple la autoridad de ejecución determina los siguientes pasos a dar en relación con los activos. Las OWU van más allá que el actual procedimiento de recuperación civil del Reino Unido al trasladar la carga de la prueba al acusado, que debe demostrar que el bien se adquirió legalmente.

a. Recientemente se aplicó con éxito una UWO a un empresario del Reino Unido (NCA 2020).

1. Las autoridades evalúan lo que se sabe (es decir, lo que es “razonablemente determinable a partir de la información disponible en ese momento”<sup>34</sup>) que son los ingresos y el patrimonio obtenidos legalmente por una persona a través de su empleo, sus activos o por otros medios. En el caso de los funcionarios públicos y los políticos, parte de esta información debería estar fácilmente disponible, ya que son remunerados directamente por el gobierno y, al menos en el caso de los funcionarios de mayor rango, lo ideal sería que tuvieran la obligación de declarar sus activos al asumir cargos públicos. En el caso de los particulares, esta información puede proceder, por ejemplo, de cualquier empleador o declaración de la renta conocidos, y se ajusta para tener en cuenta cualquier fuente no imponible conocida.
2. Las autoridades comparan estos ingresos y riqueza obtenidos legalmente con el patrimonio del individuo en cuestión. “Patrimonio”, ante todo, se refiere a activos tales como bienes inmuebles valiosos (como bienes raíces), pero también bienes muebles (como coches de lujo, joyas, ropa y accesorios y obras de arte). Debe incluir tanto activos tangibles como intangibles, como los intereses en propiedades a través de participaciones, instrumentos financieros, etc. Dependiendo de la jurisdicción, esta información puede estar disponible en los registros de la propiedad, los registros mercantiles, los registros de vehículos, las comisiones del mercado de valores y los

registros de seguros. La noción de propiedad también debe abarcar otros indicadores de estilo de vida, como el gasto y el consumo o disfrute de bienes de lujo como yates o aviones, aunque este tipo de propiedad sea menos tangible porque se “consume”, pero a veces son rastreables. También deben tenerse en cuenta los gastos en cenas caras, vacaciones exóticas, regalos frecuentes o donaciones, siempre que puedan rastrearse hasta una persona. Los regalos a familiares documentados en papel son una forma habitual de disfrazar la identidad del verdadero beneficiario final de un activo.

La capacidad de las autoridades tributarias o de las fuerzas de seguridad para detectar una riqueza injustificada puede apoyarse en diversas fuentes y enumerarlas explícitamente puede ayudar a las autoridades a pensar de forma ingeniosa y estratégica durante este proceso de detección. Las personas pueden implicarse presumiendo de su extravagante estilo de vida en las redes sociales, creando así un registro públicamente disponible. Este registro ha resultado útil para condenar a un alto cargo y confiscar sus activos (Transparencia Internacional, 2017). Las redes sociales, especialmente Instagram, también han desempeñado un papel en la investigación, el enjuiciamiento y la recuperación de activos de otros altos funcionarios (CNN, 2020). Los algoritmos de inteligencia artificial pueden ayudar a las autoridades a filtrar los miles de millones de publicaciones en redes sociales para detectar información relevante (para más información sobre el papel de la gestión de datos y la tecnología, véase la sección 2.5).

Los funcionarios no sólo pueden implicarse a sí mismos, sino que el público también puede movilizarse en las redes sociales para hacerlo. Por ejemplo, en una ocasión se lanzó una campaña en las redes sociales bajo el hashtag #WeKnowYourSalary, que incitaba a los miembros de la sociedad civil a “auditar a los altos cargos del gobierno publicando imágenes de las propiedades y los activos de estos funcionarios en relación con sus salarios y dietas percibidos” (Obonyo, 2018; véase también Ching, 2019). Los hechos, como los casos de hijos de altos funcionarios que estudian en escuelas y colegios privados exorbitantemente caros, a veces pueden deducirse de las redes sociales.

Aunque no aparezcan en las redes sociales, algunos indicios de riqueza son fácilmente visibles, como cuando el domicilio de una persona es una propiedad inmobiliaria de primera categoría, visiblemente cara, o cuando se ve a una persona o a su familia en público con determinados artículos de lujo, como coches, relojes y bolsos (cuyos costes acumulados pueden ascender rápidamente a miles o incluso millones). Organizaciones sin ánimo de lucro como Transparencia Internacional y Global Witness también han recopilado informes sobre este tipo de propiedad, llamando así la atención sobre dicha riqueza, lo que puede servir de apoyo a las investigaciones.<sup>35</sup> Además, algunos países exigen la divulgación de transacciones de alto valor, como pagos de electricidad, viajes al extranjero y similares (News18, 2020).

Otra actividad visible son las campañas políticas. Cuando es posible estimar las cantidades gastadas pueden surgir dudas sobre las fuentes de pago

(especialmente cuando los pagos parecen superar los fondos declarados en virtud de las leyes de financiación de campañas). La protección de los denunciantes también puede ayudar a las personas a denunciar irregularidades a las fuerzas de seguridad.<sup>36</sup>

En resumen, las autoridades deben ser creativas e ingeniosas a la hora de recurrir a diversas fuentes para obtener la información necesaria para detectar la “riqueza injustificada”, e incluso pueden recurrir a la cooperación interinstitucional con las comisiones del mercado de valores y otros registros de activos para obtener información adicional y rastrear la titularidad de instrumentos jurídicos, propiedades o personas jurídicas, incluidas las sociedades registradas.

### **2.4.2 Intercambio de información sobre beneficiarios finales**

Según las normas del Grupo de Acción Financiera Internacional, un beneficiario final es la persona física que posee o controla en última instancia a un cliente, persona jurídica o instrumento, o en cuyo nombre se realiza una transacción, e incluye a quienes ejercen el control efectivo en última instancia.

Más allá de la capacidad de investigar una transacción, una persona jurídica, un acuerdo o una cuenta financiera, las fuerzas de seguridad necesitarán un marco eficaz y coherente para identificar a la persona física última que se encuentra detrás de un plan extraterritorial opaco diseñado para ocultar su identidad. Proporcionar a las autoridades acceso a información que identifique al beneficiario final es fundamental para sacar a la luz la riqueza oculta. Como afirma el GAFI, “el uso indebido de vehículos corporativos podría reducirse significativamente si la información relativa tanto al propietario legal como al beneficiario final estuviera fácilmente disponible para las autoridades” (GAFI, 2014, 3). Por este motivo, la definición de beneficiario final debe armonizarse en todas las funciones de las fuerzas de seguridad y permitir la identificación de la persona física que ostenta la propiedad última o el control efectivo.

Ampliamente adoptada por los marcos nacionales de lucha contra el blanqueo de capitales, la definición de beneficiario final del GAFI ofrece a las autoridades el más amplio margen para determinar al propietario final. En virtud de las normas del GAFI, las instituciones financieras y otras empresas y profesiones designadas que entran en el ámbito de aplicación de un marco de lucha contra el blanqueo de capitales tienen la obligación de identificar al beneficiario final de la persona jurídica, el acuerdo o la transacción con la que están relacionados. La identificación y verificación del beneficiario final es, por lo tanto, una característica inherente al proceso de diligencia debida con respecto al cliente para una amplia gama de instituciones financieras y no financieras e intermediarios profesionales, lo que las convierte en una buena fuente de información para las autoridades de detección del fraude (Somare, 2017).

Los registros mercantiles son otra fuente de información sobre beneficiarios finales a disposición de las autoridades de supervisión tributaria, los distintos tipos de registros de activos (materiales e inmateriales), las comisiones bursátiles

y, por supuesto, las autoridades fiscales. Como señala el GAFI, la información recopilada por las autoridades fiscales sobre los beneficiarios finales y el control de las personas jurídicas depende del régimen fiscal nacional y varía mucho de una jurisdicción a otra. Además, es posible que las LEA no siempre conozcan la información recopilada y mantenida por las autoridades fiscales (GAFI, 2019). Aunque el estándar de intercambio de información previa solicitud (EOIR) del Foro Global adoptó la misma definición de beneficiario final que el GAFI (BID y OCDE, 2019), las diferencias en la adecuación y exactitud de la información recopilada por las autoridades fiscales siguen siendo un desafío.

Ambas normas identifican opciones para aplicar los requisitos de beneficiario final, entre las que se incluyen (1) establecer registros centralizados puestos a disposición de las autoridades competentes de o accesibles al público; (2) exigir a las empresas que adopten medidas razonables para obtener y conservar información sobre el beneficiario final;<sup>37</sup> y (3) utilizar las fuentes de información existentes sobre el beneficiario final, como los datos recopilados por diversas autoridades, instituciones financieras u otras empresas y profesiones designadas. Los registros centralizados pueden desempeñar un papel útil porque actúan como plataforma única para la notificación obligatoria de información. Dependiendo de si son de acceso público y de su capacidad de búsqueda, estos registros de beneficiarios finales pueden ayudar a confirmar la conexión entre una persona física y una propiedad, persona jurídica o acuerdo, o pueden revelar conexiones previamente desconocidas.<sup>38</sup>

Aunque la armonización de las definiciones de beneficiario final a efectos fiscales y de lucha contra el blanqueo de capitales reconoce la necesidad de una norma general, sigue siendo necesario abordar la cooperación interinstitucional en la aplicación de una norma común sobre beneficiarios finales en la práctica. El punto de partida adecuado es una evaluación del marco jurídico del país. Véase en el recuadro 2.5 algunas consideraciones para determinar la eficacia de un marco jurídico.

Es imperativo que toda la administración pública aborde la cuestión de los beneficiarios finales. Normalmente, dicha cooperación requeriría un memorando de entendimiento. Además, sólo podrá llevarse a cabo eficazmente si el marco jurídico exige que todos los organismos, instituciones financieras y otras empresas y profesiones designadas apliquen la misma norma a la hora de recopilar información sobre beneficiarios finales y si este requisito se aplica adecuadamente para garantizar su cumplimiento.

En Kenia tanto la Ley de ganancias ilícitas y contra el blanqueo de capitales (POCAML) como la Ley de sociedades de 2015 adoptan la definición de beneficiario final del GAFI. Sin embargo, los abogados no han sido incluidos como sujetos obligados a efectos de la lucha contra el blanqueo de capitales y no están obligados a recopilar información sobre beneficiarios finales como parte de la diligencia debida con respecto al cliente (ESAAMLG, 2017a). Dado que los profesionales independientes a menudo participan en la creación o administración de entidades jurídicas tienen una visión vital de los verdaderos controladores de las entidades y acuerdos jurídicos. Por lo tanto, no imponerles obligaciones

**RECUADRO 2.5****Consideraciones para la aplicación de marcos de beneficiarios finales**

A la hora de establecer un marco jurídico coherente con las normas del Foro Mundial y del Grupo de Acción Financiera Internacional y de garantizar su eficacia en la práctica, una jurisdicción debe considerar la posibilidad de hacer lo siguiente.

- Realizar un análisis de brechas y una revisión de las disposiciones legales vigentes.
- Determinar qué instrumento jurídico debe establecer los requisitos de beneficiario final y si debe abarcar a todas las entidades e instrumentos jurídicos.
- Identificar quién está obligado a recopilar información y a comunicarla y mantenerla.
- Introducir sanciones adecuadas en caso de incumplimiento.
- Para facilitar la cooperación, crear un marco que identifique y conecte a todas las autoridades competentes encargadas de recopilar información sobre beneficiarios finales.
- Garantizar que las autoridades competentes tengan acceso adecuado a la información sobre beneficiarios finales y garantizar que sea exacta, completa y actualizada.

en materia de beneficiarios finales priva a las autoridades nacionales de una fuente esencial de información.

Por lo tanto, un marco jurídico eficaz debe abarcar todas las fuentes potenciales de información sobre beneficiarios finales y hacer cumplir adecuadamente los requisitos para recopilarla a fin de que las fuerzas de seguridad tengan las máximas posibilidades de identificar y procesar al verdadero propietario de un activo o transacción. La recopilación y el intercambio de información adecuada, precisa y actualizada sobre los beneficiarios finales dependen de que los países se aseguren de contar con marcos jurídicos propicios, posean una mayor capacidad (tanto de personal como de infraestructura) para gestionar y verificar los datos, por ejemplo, mediante registros centralizados, y sean capaces de hacer cumplir los requisitos a las instituciones financieras y otras empresas y profesiones designadas.

Por último, deben abordarse los impedimentos legislativos a la cooperación interinstitucional en la recopilación e intercambio de información sobre beneficiarios finales, entre los que se incluyen: (1) cualquier posible diferencia en la definición de beneficiario final en la legislación que contempla todas las formas de registros de activos, incluidos valores, vehículos, terrenos y propiedades, sociedades, recopilación de información fiscal y presentación de informes contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (ALD/CFT) por parte de instituciones financieras y otras empresas y profesiones designadas; (2) los factores determinantes del control efectivo, que deben ser amplios y podrían incluir a cualquier acreedor significativo o familiar del beneficiario final; y (3) la obligación legal de las autoridades locales, las instituciones financieras u otras empresas o profesiones designadas de compartir información sobre beneficiarios finales que sea precisa y oportuna.

## 2.5 Aspectos operativos de la cooperación a escala nacional

La coordinación entre agencias es necesaria tanto a nivel político como operativo. A nivel político garantizará el cumplimiento de las metas y objetivos de los organismos. En el plano operativo permitirá compartir conocimientos especializados para crear capacidades que garanticen que la información se intercambia sin problemas y en el formato deseado, así como prever recursos adecuados dedicados a facilitar la cooperación (en particular, asignando funcionarios de nivel operativo a la tarea). Los funcionarios de los organismos pertinentes deberán recibir orientaciones claras sobre cómo se intercambiará y utilizará la información y quiénes serán sus contactos clave en cada organismo.

### 2.5.1 Modelos formales e informales de cooperación

Los organismos que se ocupan de los delitos financieros suelen ser interdependientes y sus mandatos y objetivos a veces se entrecruzan o incluso se solapan (Schlenger, 2017). En consecuencia, es necesaria la coordinación para establecer una agenda clara y delimitar las funciones principales de los organismos implicados. De los diversos enfoques para la cooperación entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad, todos deberían promover una mayor comprensión del mandato de cada organismo y del tipo de información que recopila. En última instancia, sea cual sea el enfoque, una cooperación eficaz debería facilitar el acceso de los organismos pertinentes a la información pertinente y conducir a la identificación e investigación de conductas potencialmente delictivas.

#### 2.5.1.1 MODELOS DE COOPERACIÓN FORMAL

Entre las herramientas formales de cooperación —que suelen implicar la firma de algún tipo de acuerdo o la coordinación de procesos— se encuentran los memorandos de entendimiento, los acuerdos de nivel de servicio (SLA), los acuerdos de coordinación,<sup>39</sup> los equipos conjuntos de investigación, las intervenciones conjuntas de formación y los comités conjuntos para coordinar políticas en ámbitos de responsabilidades compartidas.

#### ***Memorandos de entendimiento***

Un MdE establece de forma exhaustiva la estructura de colaboración entre organismos y facilita un intercambio eficaz de información (GTPC, 2018). Al hacerlo identifica los elementos básicos del proceso de cooperación que guiarán a los funcionarios en sus tareas cotidianas. Ese contenido debe ser detallado y ajustarse a las disposiciones legales aplicables. Sin embargo, los MdE no deben formular una obligación legal vinculante para ninguno de los organismos implicados (GTPC, 2018). En cambio, y lo que es más importante, los MdE deben establecer las limitaciones legales al intercambio de información entre organismos.

Varios países han utilizado memorandos de entendimiento para formalizar la cooperación entre organismos. Por ejemplo, en 2016 la Autoridad Tributaria de Zambia (ZRA) y el Centro de Inteligencia Financiera de Zambia firmaron un MdE para facilitar el intercambio de información entre ambos organismos (ESAAMLG, 2017b). Este acuerdo ha dado lugar a un mayor acceso a la información fiscal en poder de la ZRA y a la recuperación de 2,4 millones de dólares en 2018 (ESAAMLG, 2017b).

### ***Acuerdos de nivel de servicio***

Las agencias también pueden considerar los SLA, que son acuerdos entre agencias para intercambiar servicios. Pueden reconocer y aprovechar una habilidad específica o un área de experiencia ofrecida por una agencia, evitando al mismo tiempo la duplicación de esfuerzos. Por ejemplo, en el contexto de la Proceeds of Crime Act 2002 del Reino Unido, los SLA pueden cubrir la cooperación y el intercambio de servicios entre agencias en una investigación, en la preservación de activos, en la obtención y ejecución de órdenes de confiscación y en asuntos de confiscación. Tienen por objeto servir de guía general para la cooperación entre las partes y permitir la flexibilidad necesaria en las actividades que emprendan entre sí. Los SLAs establecen los objetivos compartidos de las partes para implementar la Ley de los Activos del Crimen de 2002 y para clarificar las expectativas realistas y las intenciones de las partes en la misma.<sup>40</sup>

### ***Equipos conjuntos de investigación y grupos operativos conjuntos***

En el caso de investigaciones financieras grandes y complejas sobre corrupción, blanqueo de capitales o delitos fiscales, los equipos conjuntos de investigación (ECI)<sup>41</sup> son muy eficaces para garantizar que la investigación, el enjuiciamiento y la recuperación de las ganancias se gestionen de manera eficiente y exhaustiva (GTPC, 2018). Estos equipos o grupos de trabajo pueden ser empleados por los organismos tanto a nivel nacional como transfronterizo. Un ECI como herramienta de cooperación permite el intercambio directo e inmediato de información, proporcionando a menudo un acceso incluso más amplio que el disponible en otras circunstancias (GTPC, 2018).

Además de compartir información, los ECI permiten que las investigaciones aprovechen una gama más amplia de competencias y experiencia de investigadores con diferentes antecedentes y formación. También pueden evitar la duplicación derivada de investigaciones paralelas y aumentar la eficacia al asignar la responsabilidad de los distintos aspectos de una investigación a funcionarios competentes de cada organismo en función de su experiencia y sus competencias legales. Por último, los ECI convierten lo que suele ser un proceso de investigación fragmentado en un proceso conectado, creando una imagen clara y completa de la conducta en cuestión. Muchos países recurren a estas estrategias.<sup>42</sup>

Los ECI de autoridades competentes (incluidas las autoridades judiciales, policiales y algunas autoridades fiscales) pueden establecerse para una



duración y un propósito limitados, como llevar a cabo investigaciones penales de un objetivo específico o una serie específica de delitos,<sup>43</sup> o pueden tener una duración más larga y un alcance más amplio. Véanse en el recuadro 2.6 ejemplos nacionales de ECI de larga duración, así como el caso 10 del apéndice.

Al establecer los ECI los organismos pertinentes deberán consultar con las autoridades fiscales y los jueces para determinar las normas aplicables en materia de procedimientos y pruebas. El objetivo es reducir al mínimo la probabilidad de que se produzcan retrasos en el enjuiciamiento, especialmente cuando puedan ser necesarias solicitudes formales de información porque la información intercambiada inicialmente por los participantes en el ECI no es admisible en los tribunales por razones de procedimiento.

La OCDE ha identificado casos en los que el uso de pruebas obtenidas a través de las autoridades fiscales no puede aceptarse en un caso penal porque “el despliegue de poderes civiles a los efectos de la investigación penal puede constituir un abuso de poder y cualquier prueba obtenida puede ser inadmisibles ante un tribunal” (OCDE, 2017b, 31). En consecuencia, “las salvaguardias procesales

## RECUADRO 2.6

### Ejemplos nacionales de equipos conjuntos de investigación de larga data

**Kenia.** El Equipo Multiinstitucional (MAT) es un equipo conjunto de investigación (ECI) permanente en Kenia. Está compuesto por ocho autoridades —incluyendo las fuerzas de seguridad (LEA), la autoridad tributaria y la oficina del presidente— con un mandato establecido y el sello de aprobación de una directiva presidencial (Nyaga, s.f.). En 2016, el MAT había dirigido conjuntamente 13 casos e investigaciones y como resultado se han recuperado o preservado aproximadamente 300 millones de dólares (Nyaga, s.f.).

**Australia.** Otro ECI de larga data es el Proyecto Wickenby, creado bajo los auspicios de la Oficina Australiana de Impuestos (ATO) en 2005 (Schlenthher, 2017). Se trata de la investigación conjunta más antigua iniciada por el gobierno australiano para combatir la evasión fiscal extraterritorial y estuvo dirigida por la ATO, la Comisión Australiana de Valores e Inversiones, la Policía Federal Australiana y la Comisión Australiana de Delincuencia. Como resultado de este esfuerzo conjunto se llevaron a cabo 2.800 auditorías, se encarceló a 18 personas y se recuperaron 553 millones de dólares australianos (Chenoweth, Buffini y Low, 2011).

**Mauricio.** El Grupo de Coordinación de la Lucha contra el Blanqueo de Dinero y la Financiación del Terrorismo está formado por representantes de siete organismos, entre ellos la lucha contra el terrorismo, la policía, las autoridades fiscales, la lucha contra la corrupción, la Agencia de Servicios de Información sobre la Integridad (para la confiscación de riqueza injustificada) y la fiscalía, con el fin de intercambiar información y coordinar la investigación de complejas tramas de delitos subyacentes y sus delitos concomitantes de blanqueo de dinero, financiación del terrorismo y delitos fiscales. En cada fase de la investigación se ofrece asesoramiento a la fiscalía sobre las normas probatorias necesarias para garantizar las condenas. Aunque las limitaciones estatutarias afectan a la capacidad de la autoridad fiscal para compartir información, los memorandos de entendimiento entre las LEA pertinentes pueden compensar en los casos en los que se sospeche de blanqueo de capitales.



revisten especial importancia ... cuando la administración tributaria lleva a cabo exámenes o auditorías civiles y también está facultada para realizar investigaciones penales” (OCDE, 2017b, 31). Así, en algunos casos se requerirán más pruebas independientes. Por ejemplo, en virtud de la Ley de Administración Tributaria de Sudáfrica, si durante una auditoría fiscal hay indicios de que pueden haberse cometido delitos fiscales el caso debe remitirse al equipo de investigación penal de los Servicios de Recaudación de Sudáfrica (SARS, por sus siglas en inglés).<sup>44</sup> A partir de entonces, la auditoría y la investigación penal proceden por separado.

Además, los equipos deben asegurarse de que cada organismo cumple su mandato legal, gestiona el proceso de obtención y manipulación de pruebas como es debido y respeta los derechos del sospechoso. Esto es especialmente importante porque cualquier error puede dar lugar a impugnaciones y posibles fracasos durante el enjuiciamiento. En 17 países examinados por la OCDE y el Banco Mundial, aunque los jueces y fiscales no participan en el proceso de investigación, se les encomienda la tarea de revisar la documentación para determinar si se debe seguir adelante con el caso (OCDE y Banco Mundial, 2018). Cuando este es el caso se aconseja a los equipos de cooperación interinstitucional que involucren a la autoridad fiscal en las primeras etapas de una investigación para garantizar que se siga el debido proceso y se obtengan pruebas suficientes para aumentar las posibilidades de éxito del enjuiciamiento (OCDE y Banco Mundial, 2018).

Del mismo modo, los grupos de trabajo conjuntos a menudo se crean para ciertos fines específicos, lo que puede limitar los fines para los que se puede difundir la información. Por ejemplo, es posible que las UIF sólo puedan utilizar o difundir la información fiscal recibida en el contexto de un grupo de trabajo conjunto para los fines específicos de dicho grupo de trabajo, limitando su uso y difusión más allá del mismo. Además, una vez que el grupo de trabajo deje de existir, las UIF ya no tendrán acceso a esa información fiscal y no podrán capturar la huella financiera que pudieron crear utilizando esa información.

### ***Intervenciones de formación conjunta***

Las intervenciones de formación interfuncional sensibilizan a los funcionarios sobre las funciones, competencias, conocimientos y tipos de información relacionados que recopilan otros organismos. Los programas de formación conjunta, en los que participan funcionarios de más de un organismo o que están dirigidos por expertos de diferentes organismos, son una oportunidad importante para que los funcionarios establezcan relaciones personales entre los organismos y se beneficien de la experiencia y los conocimientos de los demás a la hora de abordar problemas comunes. Estos programas también son una plataforma útil para compartir información sobre tendencias en delitos financieros, orientación sobre técnicas de investigación y mejores prácticas en la gestión de casos (GTPC, 2018). En última instancia, los programas de formación conjunta garantizan que el personal que trabaja en un organismo pueda reconocer indicadores de delitos ajenos a sus manifestaciones específicas y que, a continuación, pueda remitirlos al organismo competente.

Para concienciar a sus participantes, las sesiones de formación conjunta deberían cubrir ampliamente los marcos jurídicos para el intercambio de información entre los distintos organismos, ya que los marcos pueden variar significativamente y dar lugar a algunas limitaciones en la práctica. Una vez familiarizados con los fundamentos del derecho y el procedimiento penal, los funcionarios de la autoridad fiscal comprenderán qué información puede ser útil para las fuerzas de seguridad a la hora de iniciar una investigación sobre corrupción, blanqueo de capitales o fraude fiscal. Del mismo modo, al enseñar a las fuerzas de seguridad las técnicas del derecho y las investigaciones fiscales, estos programas pueden garantizar que la información pertinente derivada de una investigación penal se comparta con las autoridades fiscales.

### ***Comités conjuntos para coordinar políticas en áreas de responsabilidades compartidas***

Más allá de los grupos de trabajo de investigación, que tienen un carácter más operativo, los países también pueden establecer organismos o comités de coordinación de políticas más permanentes. Estos comités conjuntos podrían incluir a diversos actores interesados públicos y privados con el objetivo de garantizar que las actividades de los organismos se complementen entre sí y que se establezcan plataformas permanentes de cooperación. Al mismo tiempo, esta cooperación reforzada puede establecer y fortalecer la confianza, que es fundamental para promover el intercambio de información. En Kenia, por ejemplo, la Reunión de Mesa Redonda ALD/CFT brinda a las autoridades la oportunidad de capacitar a las entidades informantes y a otras autoridades, al tiempo que permite el intercambio de información (GTPC, 2018). Junto con autoridades clave como la Oficina del Fiscal General y el Departamento de Justicia, la Comisión de Ética y Lucha contra la Corrupción, la Autoridad de Ingresos de Kenia y el Director del Ministerio Público, el foro incluye a la Agencia de Recuperación de Activos, la Autoridad Reguladora de Seguros, bancos y proveedores de servicios de dinero móvil (GTPC, 2018).

### ***Asociaciones público-privadas***

A medida que las técnicas de la delincuencia financiera se hacen aún más complejas, las asociaciones público-privadas pueden permitir un intercambio de información sobre estas técnicas y salvar la distancia entre las fuerzas de seguridad y las entidades del sector privado. En Australia, la Alianza Fintel<sup>45</sup> reúne a 29 miembros de los sectores público y privado (nacional e internacional) con el doble objetivo de aumentar la resiliencia del sector financiero frente a la explotación de los delincuentes y de apoyar las investigaciones policiales sobre delitos graves, incluidos los fiscales.

La alianza ayudó a la Policía Federal Australiana a conocer mejor los productos y servicios financieros, y los socios del sector financiero utilizaron los resultados de los casos para mitigar los riesgos asociados al fraude, incluido el fraude fiscal. El centro de operaciones de la alianza permite el intercambio de información y su análisis en tiempo real, y un centro de innovación ofrece a los

socios la oportunidad de diseñar y probar conjuntamente nuevas tecnologías para recopilar y analizar información financiera.<sup>46</sup>

Una iniciativa similar en la Unión Europea es el Europol Financial Intelligence Public Private Partnership Steering Group (EFIPPP), compuesto por expertos de bancos, UIF y autoridades competentes de países de la UE y de fuera de la UE (Riondet, 2018). Las UIF también están explorando el uso de herramientas de inteligencia artificial y análisis de datos para mejorar la supervisión de las transacciones. Mientras tanto, algunas jurisdicciones están iniciando o aumentando el uso de software de inteligencia artificial para procesar bases de datos criminales (antecedentes penales), bases de datos financieras (transacciones sospechosas de la UIF), declaraciones de impuestos y redes sociales, incluso para detectar riqueza injustificada.<sup>47</sup>

### 2.5.1.2 MODELOS DE COOPERACIÓN INFORMAL

Las oportunidades de cooperar a través de redes informales pueden facilitar el establecimiento de relaciones de trabajo, dando a las autoridades la oportunidad de comunicarse de forma continua. Estas comunicaciones pueden ser especialmente útiles para asuntos urgentes o cuando una LEA necesite orientación para seleccionar la vía de cooperación formal adecuada. En las siguientes secciones se describen algunos canales de cooperación informal (GTPC, 2018).

#### ***Desplazamientos***

La cesión de personal de una agencia tributaria a la autoridad fiscal, o viceversa, puede proporcionar a la unidad receptora experiencia y conocimientos, y a la persona cedida una oportunidad de aprendizaje. Las comisiones de servicio también pueden establecer relaciones informales entre el personal clave de los organismos implicados.

#### ***Uso de bases de datos compartidas***

Aunque el acceso a la información se trata ampliamente más adelante en este capítulo, en general el uso de bases de datos compartidas requiere cierta comunicación entre las autoridades para coordinar la gestión y la seguridad de dichas bases. Esa comunicación puede mejorar la comprensión del tipo de información relevante para cada autoridad y animar a las autoridades a compartir información en aras de la eficiencia. A lo largo de los años, las LEA y las autoridades fiscales han creado bases de datos compartidas y han colaborado —sobre datos filtrados o información de denunciantes— en algunos casos proporcionados por alianzas internacionales y organizaciones de la sociedad civil (OSC).

Desde 2013 el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) ha publicado información filtrada de más de 785.000 entidades a través de los Paradise Papers, Bahamas Leaks, Luxembourg Leaks, Panama Papers y Mauritius Leaks, entre otros (véase en el recuadro 2.7 ejemplos de investigaciones y publicaciones del ICIJ utilizadas por investigadores penales y fiscales). En muchos países los fiscales o las fuerzas de seguridad han abierto a menudo investigaciones penales a partir de publicaciones en los medios de comunicación en las que los hechos denunciados hacían sospechar o demostrar que se

**RECUADRO 2.7****Consortio Internacional de Periodistas de Investigación: tras las filtraciones**

**Luxemburgo Leaks.** Lux Leaks, un escándalo financiero revelado en noviembre de 2014, se basaba en información confidencial sobre resoluciones fiscales en Luxemburgo supervisadas por PricewaterhouseCoopers entre 2002 y 2010 para beneficiar a sus clientes. La investigación acabó haciendo públicas las resoluciones fiscales de más de 300 empresas multinacionales con sede en Luxemburgo. Las revelaciones de Lux Leaks atrajeron la atención y el debate internacionales sobre las tramas de evasión fiscal en Luxemburgo y otros países. Este escándalo contribuyó a la aplicación de medidas destinadas a reducir el dumping fiscal y regular las tramas de elusión fiscal que benefician a las empresas multinacionales.

**Papeles de Panamá.** Los Papeles de Panamá, publicados en abril de 2016, fueron una filtración sin precedentes de 11,5 millones de archivos de la base de datos del cuarto bufete de abogados *offshore* del mundo, Mossack Fonseca. Los archivos fueron obtenidos de una fuente anónima por el periódico alemán *Süddeutsche Zeitung*, que los compartió con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ). A continuación, el ICIJ los compartió con una amplia red de socios internacionales, entre ellos *The Guardian* y la BBC. Los documentos contienen información financiera personal, hasta entonces privada, sobre personas adineradas y funcionarios públicos. Aunque las entidades comerciales extraterritoriales son legales, los periodistas descubrieron que algunas de las sociedades pantalla de Mossack Fonseca se utilizaban con fines delictivos como el fraude, la evasión fiscal y la elusión de sanciones internacionales.

**Filtraciones de Malta.** En mayo de 2017 una filtración de datos reveló información sobre 70.000 sociedades *offshore* en Malta. Al parecer, varias empresas alemanas y hasta 2.000 contribuyentes alemanes estaban registrados en Malta, y los datos revelaron cómo las empresas y los particulares de la isla mediterránea utilizaban estas sociedades para eludir impuestos en Alemania.

**Paradise Papers.** En otoño de 2017 una filtración de datos reveló más de 13 millones de documentos sobre los asuntos financieros extraterritoriales de cientos de políticos, multinacionales, famosos y personas con grandes patrimonios. La importante información arrojó luz sobre los sofisticados mecanismos utilizados por bufetes de abogados, entidades financieras y contables especializados en jurisdicciones que adoptan normas fiscales extraterritoriales para atraer dinero.

**Luanda Leaks.** Una filtración de datos de más de 715.000 registros financieros y empresariales sacó a la luz los negocios de Isabel dos Santos, hija del expresidente angoleño José Eduardo dos Santos. Las filtraciones publicadas en enero de 2020 documentaban correos electrónicos, memorandos internos, contratos, informes de consultores, declaraciones fiscales, auditorías privadas y vídeos de reuniones de negocios de las empresas de dos Santos. Descubrieron que dos Santos, su marido y sus intermediarios construyeron un imperio empresarial de más de 400 empresas y filiales en 41 países. Durante un período de 10 años estas empresas obtuvieron consultorías, préstamos, contratos de obras públicas y licencias del gobierno angoleño.

*(continúa en la página siguiente)*

**RECUADRO 2.7****Consortio Internacional de Periodistas de Investigación: tras las filtraciones (continuación)**

**Papeles de Pandora.** La más reciente de las investigaciones del ICIJ, los Pandora Papers, publicados en octubre de 2021, son el resultado de la filtración de 11,9 millones de registros de 14 proveedores de servicios extraterritoriales. Los registros implicaban a más de 330 políticos de más de 90 países y territorios así como a 130 multimillonarios e innumerables celebridades y otras personas de alto perfil. Los datos y la posterior investigación del ICIJ y 150 medios de comunicación de todo el mundo revelaron información sin precedentes sobre los beneficiarios finales de entidades y acuerdos registrados en jurisdicciones secretas, como Belice, las Islas Vírgenes Británicas, Hong Kong RAE (China), Panamá y Estados Unidos (Dakota del Sur). Pocas horas después de la publicación de los Pandora Papers, varios países —entre ellos Australia, Brasil, España, México, Pakistán, Panamá, la República Checa y Sri Lanka— indicaron que abrirían investigaciones sobre la información difundida a través de las filtraciones.

Fuente: Consortio Internacional de Periodistas de Investigación, <https://www.icij.org/investigations/>.

había cometido un delito. A su vez, estas autoridades pueden compartir información con las autoridades fiscales. A la inversa, las autoridades fiscales inician auditorías fiscales basándose en informes de las OSC y comparten conclusiones que podrían llevar a las LEA a abrir investigaciones penales.

Las opiniones jurisdiccionales sobre el uso de estos datos para procesar a sospechosos varían enormemente. En Alemania esta práctica es aceptable y, de hecho, las autoridades pagan por dicha información (DW, 2017). Del mismo modo, en Estados Unidos el Departamento de Justicia acusó a cuatro imputados de fraude electrónico, fraude fiscal, blanqueo de capitales y otros delitos en relación con su papel en el impulso de las tramas destapadas por los Papeles de Panamá (US Department of Justice, 2018). Suiza, sin embargo, rechazó las invitaciones de Alemania para analizar los datos filtrados de los Papeles de Panamá, y la Fiscalía General suiza citó su normativa restrictiva sobre cómo podía recibir y utilizar pruebas (SwissInfo, 2019).

En 2016, la Comisión Australiana de Inteligencia Criminal y la Oficina Australiana de Impuestos colaboraron estrechamente con el Grupo de Trabajo sobre Delitos Financieros Graves para analizar los datos derivados de los Papeles de Panamá y obtener información adicional en apoyo de sus investigaciones (ACIC, 2016). En 2019, el Tribunal Superior de Australia dictaminó por unanimidad que no podía invocarse el privilegio legal sobre los datos filtrados a través de los Paradise Papers, lo que permitió a la ATO utilizar los correos electrónicos, las notas informativas del consejo de administración y el asesoramiento jurídico relacionados con una reestructuración empresarial de 2014 para determinar si se había evadido algún impuesto (Smyth, 2019).

La "lista Lagarde" de personas con cuentas ocultas en HSBC Suiza puso de manifiesto las limitaciones del uso de datos filtrados (Palin, 2016). Tras la filtración de los Papeles de Panamá, en el Reino Unido la agencia Her Majesty's

Revenue and Customs (HMRC) cotejó los datos a través de su herramienta digital analítica, Connect, que contiene más de 22.000 millones de líneas de datos, incluidas las declaraciones de autoliquidación de los clientes y datos inmobiliarios y financieros (HMRC, 2019). Aunque más de 9.000 residentes en el Reino Unido figuraban en la lista, HMRC sólo pudo acusar a una persona de evasión fiscal debido a la preocupación de que los datos no podrían cumplir el estándar de las pruebas consideradas admisibles en los tribunales (HMRC, 2019).

La utilidad de cualquier dato derivado de delatores o filtraciones de información dependerá siempre de si los datos constituyen pruebas suficientes para justificar una condena penal y de si pueden cotejarse con datos de archivos nacionales obtenidos legalmente. En la mayoría de los casos los datos actuarán como una señal de alarma para que las autoridades investiguen más a fondo. Esto puede implicar obtener más información o entrevistar a los sospechosos y a sus asesores profesionales.

### ***Centros interinstitucionales de inteligencia y centros de fusión***

Los centros interinstitucionales en forma de centros de fusión y centros de inteligencia implican la inclusión de un representante o más de cada unidad implicada en los esfuerzos de investigación e intercambio de información. Este enfoque integrado combina recursos interinstitucionales y permite compartir información dentro de los límites de la ley. Estos centros tendrán un mandato y un reparto de funciones claros, pero no es necesario que se establezcan a través de ningún marco jurídico. En Australia, el Centro Nacional de Fusión de Inteligencia Criminal se puso en marcha en 2010 para reunir información, habilidades, conocimientos, datos y tecnología en todos los departamentos gubernamentales (Schlenthher, 2017). El enfoque del centro de fusión integró información e inteligencia sobre áreas de alto riesgo (Schlenthher, 2017).

### ***2.5.2 Establecer un sistema fluido y seguro de intercambio de información***

Un marco jurídico que proporcione las herramientas políticas para una cooperación interinstitucional eficaz y la legitime debe complementarse con procedimientos para llevar a la práctica dichos intercambios dentro de los organismos y entre ellos. Para lograr este objetivo las autoridades deberían realizar un ejercicio de inventario, teniendo en cuenta consideraciones legislativas, administrativas y tácticas para determinar los parámetros operativos del intercambio de información. Además de determinar las responsabilidades de cada organismo y el método de intercambio de información, los países deben evaluar la seguridad de las plataformas de intercambio de información, su confidencialidad y el cumplimiento de los requisitos de protección de datos. Cuando “se establece un sistema fluido de intercambio de información e inteligencia financiera, un país hará un uso más eficaz de los datos financieros, siendo así más eficaz en la lucha contra el blanqueo de capitales”, la corrupción y los delitos fiscales (GAFI, 2012b, 7).

Al establecer plataformas sólidas de alojamiento de datos las fuerzas de seguridad deben respetar las protecciones legales a las que tienen derecho los sospechosos en el acceso a su información. Para garantizar el respeto de las

protecciones legales la información recibida en el curso de la cooperación interinstitucional no debe ser accesible a personas no autorizadas y debe garantizarse la gestión de la seguridad de la información (OCDE, 2015a). Por ejemplo, el sistema de transmisión común (CTS)<sup>48</sup> permite el intercambio automático de información entre cientos de jurisdicciones y miles de instituciones financieras.<sup>49</sup> Se preparan recursos como las guías de usuario de preparación de archivos y cifrado para permitir un intercambio de información fluido y seguro (OCDE, 2018b). Véase el recuadro 2.8 sobre la norma CTS.

La gestión de datos e información es fundamental porque la falta de sistemas seguros y fiables puede comprometer la cooperación dentro de las jurisdicciones y entre ellas al reducir la confianza. Las garantías de procedimiento, incluidas las diseñadas para evitar cualquier acceso o intercambio indebido, contribuyen en gran medida a fomentar la confianza en un sistema (OCDE, 2015a). La OCDE ha desarrollado un modelo de protocolo que puede ser utilizado y adaptado en materia fiscal por las jurisdicciones interesadas (OCDE, 2015c).

Los datos pueden ponerse a disposición utilizando un servidor en la nube, con almacenamiento seguro y sujeto a requisitos de privacidad y confidencialidad de los datos (OCDE, 2015c). Dado que las autoridades deben asegurarse de que

## RECUADRO 2.8

### Estándar del Sistema Común de Transmisión

El Sistema de Transmisión Común (CTS) se puso en marcha en 2017 y actualmente admite el intercambio automático de información de las normas comunes de información (CRS), informes país por país y resoluciones fiscales por parte de más de 100 jurisdicciones.

El CRS insta a las jurisdicciones a obtener información de sus instituciones financieras e intercambiarla automáticamente con otras jurisdicciones con periodicidad anual. Establece la información sobre cuentas financieras que debe intercambiarse, las instituciones financieras obligadas a informar, los distintos tipos de cuentas y contribuyentes cubiertos, así como los procedimientos comunes de diligencia debida que deben seguir las instituciones financieras. El CRS consta de cuatro partes:

- un modelo de Acuerdo de Autoridad Competente (CAA) que establece el marco jurídico internacional para el intercambio de información sobre los CRS;
- una norma común de información;
- comentarios sobre el CAA y el CRS; y
- esquema XML CRS.

En febrero de 2020 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó formatos de tecnología de la información y orientaciones para apoyar la aplicación técnica del CTS de la OCDE para el intercambio de información por parte de las administraciones tributarias. El CTS también apoya una amplia gama de otros intercambios, incluidos los intercambios a petición y espontáneos, así como la transmisión de información relativa a los procedimientos de acuerdo mutuo, la iniciativa de la OCDE de Alivio del Tratado y Mejora del Cumplimiento (TRACE) y otras formas de cooperación.



utilizan sistemas e interfaces similares para almacenar los datos, los sistemas compartidos podrían “diseñarse y desarrollarse teniendo en cuenta la interoperabilidad” (OCDE, 2015c). También debe verificarse la exactitud, adecuación y fiabilidad de la información introducida en una base de datos compartida. Las bases de datos pueden incluir datos más completos y exhaustivos en la fase de investigación porque las autoridades fiscales, las UIF y las fuerzas de seguridad buscan pistas para desarrollar una investigación y a menudo pueden compartir información con sus contrapartes mediante la aplicación de la legislación o los protocolos existentes. La gestión de la información en la fase de procesamiento/judicial debe orientarse más hacia los posibles cargos en consideración y tener en cuenta las limitaciones legales previstas en la legislación y los procedimientos penales.

Pero no basta con recopilar datos. Es posible que los países deseen considerar el uso de nuevas tecnologías en la mejora de los sistemas de agrupación y análisis de datos que podrían proporcionar facilidad de administración, incluyendo, potencialmente, *blockchain*, inteligencia artificial y minería de datos.

Las agencias necesitan herramientas que les permitan identificar y rastrear los vínculos entre la información recopilada. Tales herramientas requerirán capacidades adicionales para conectar y analizar las bases de datos, como la analítica de datos. Los responsables de políticas deben apoyar la interoperabilidad exigiendo a las agencias que conecten sus bases de datos y triangulen los datos recogidos. Las tecnologías inteligentes, como la inteligencia artificial y las redes neuronales, podrían ayudar a triangular los datos de, por ejemplo, los registros mercantiles, las bases de datos fiscales, los registros de la propiedad y otros registros financieros. Algunas autoridades tributarias y LEA utilizan actualmente la minería de datos, la inteligencia artificial y el aprendizaje profundo para cruzar los datos que ya poseen con los procedentes de fuentes externas, incluidos los derivados del intercambio automático de información fiscal y los medios sociales (TFI Info, 2020).

El Modelo de Madurez en Investigación de Delitos Fiscales de la OCDE (OCDE, 2020), una herramienta de diagnóstico de autoevaluación recientemente publicada, pretende ayudar a las jurisdicciones a comprender en qué punto se encuentran en la aplicación de los Diez Principios Globales de la OCDE para Combatir los Delitos Fiscales (OCDE, 2017b) basándose en un conjunto de indicadores observados empíricamente. Al establecer indicadores para cada nivel creciente de madurez, el modelo también traza un camino evolutivo para el progreso futuro hacia las prácticas más vanguardistas en la investigación de delitos fiscales a través de cuatro niveles de madurez: emergente, en progreso, establecido y aspiracional. Una parte integral de la autoevaluación consiste en evaluar el nivel actual de coordinación interinstitucional a escala nacional e internacional en toda la cadena de valor del proceso de aplicación de la ley, desde la recopilación inicial de información para la detección y la prevención hasta la investigación, el enjuiciamiento y, en última instancia, la recuperación de los ingresos derivados del delito.

La eficacia de la coordinación interinstitucional para combatir los flujos financieros ilícitos se examina específicamente durante el proceso de autoevaluación. El modelo examina la coordinación interinstitucional en múltiples



dimensiones, incluida una evaluación nacional conjunta de los riesgos, un plan conjunto de mitigación de riesgos con responsabilidad compartida, un marco jurídico y operativo mejorado para la presentación de informes y el intercambio de información, el uso de la cooperación reforzada mediante memorandos de entendimiento, investigaciones conjuntas, formación multiinstitucional, centros interinstitucionales de inteligencia y grupos de trabajo multiinstitucionales y operaciones conjuntas. A partir de la autoevaluación una jurisdicción puede adoptar iniciativas de reforma para mejorar la coordinación interinstitucional con el fin de luchar contra los delitos financieros con mayor eficacia.

## Notas

1. Para consultar definiciones, véase Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 15, y Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la lucha contra la corrupción de los agentes públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales, art. 1. 1. Los motivos y las formas de soborno varían. Aunque pueden incluir pagos para garantizar un acto oficial (como el pago a un funcionario para que certifique un documento, despache un envío o se salte la cola), los sobornos no se limitan a un incentivo económico. Por ejemplo, las autoridades pueden acordar proporcionar algún tipo de beneficio a cambio de un acto, servicio o contraprestación específicos o por abstenerse de actuar.
2. En algunos países el pago de “comisiones” a funcionarios extranjeros era legal, registrado y deducible de impuestos hasta la ratificación del Convenio de la OCDE sobre la lucha contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales.
3. Algunos métodos utilizados habitualmente para enmascarar los pagos indebidos son registrarlos como salarios, honorarios de consultoría, pagos por bienes y servicios que finalmente no se entregan o prestan y gastos de marketing.
4. Véase Schlenther (2017, 94), quien afirma: “El papel de la ATO [Oficina Tributaria de Australia] se explica por “la naturaleza lucrativa del crimen organizado” y el hecho de que la ATO dispone de las competencias necesarias para ayudar en la identificación de la riqueza injustificada que se genera a través de los ingresos derivados del delito.” Véase también OCDE (2017b, 58), que afirma: “Además, los distintos organismos pueden disponer cada uno de información o facultades de investigación y ejecución únicas que pueden mejorar la investigación de otro organismo sobre un delito concreto. Esto hace que la cooperación entre los organismos pertinentes sea particularmente importante y beneficiosa.” Véase el debate sobre riqueza injustificada más adelante en este capítulo.
5. Véase Recomendaciones 20 y 23 del GAFI.
6. Como describe la National Crime Agency (UK), “Financial Intelligence, The Impact of SARs in Reducing Crime”, [https://www.ukciu.gov.uk/\(Objnmzrzvyjwprqvfvzdg2u\)/Information/Info.aspx](https://www.ukciu.gov.uk/(Objnmzrzvyjwprqvfvzdg2u)/Information/Info.aspx).
7. Véase la Directiva UE 2016/680 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativa a (1) la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por parte de las autoridades competentes con fines de prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales o de ejecución de sanciones penales y (2)

- la libre circulación de dichos datos. La Directiva deroga la Decisión Marco 2008/977/JAI del Consejo.
8. Por ejemplo, la Oficina Tributaria de Australia (ATO) remite los presuntos casos penales, incluidos los presuntos delitos de corrupción descritos en los artículos 15 a 25 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC), a la Policía Federal Australiana (AFP) para su investigación y enjuiciamiento, según proceda. En los casos en los que se sospecha de soborno extranjero durante una auditoría o investigación fiscal, las deducciones reclamadas por esos gastos se desautorizan en virtud de la Ley de Evaluación del Impuesto sobre la Renta de 1997, art. 26–52, y el caso se remite a la AFP para su investigación y enjuiciamiento como delito penal en virtud de la División 70 de la Ley del Código Penal de 1995.
  9. Como se ha comentado en este capítulo, también debe existir un marco jurídico adecuado para permitir los intercambios con contrapartes de otras jurisdicciones. Es importante considerar en algunas jurisdicciones si el alcance de la definición de delito fiscal debe aclararse o ampliarse. Las definiciones estrechas reducirán a menudo el alcance potencial del intercambio internacional de información con jurisdicciones que aplican estrictamente el principio de reciprocidad.
  10. Véase Reino Unido: Criminal Finances Act 2017, sec. 362Aff, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/22/contents> (que representa un enfoque bastante novedoso de las leyes que apuntan a la “riqueza injustificada” o el “enriquecimiento ilícito”); Australia: Proceeds of Crime Act 2002, en su versión modificada, sec. 179Aff; Mauricio: The Good Governance and Integrity Reporting Act 2015, Ley 31/2015, Gaceta del Gobierno de Mauricio n.º 122, 10 de diciembre de 2015; Zimbabue: Parlamento, Proyecto de Ley de Enmienda sobre el Blanqueo de Dinero y el Producto del Delito, H.B. 4, 2019, <https://www.law.co.zw/download/money-laundering-and-proceeds-of-crime-amendment-bill-2019/>; Trinidad y Tobago: The Civil Asset Recovery and Management and Unexplained Wealth Bill, 2019, Bill Essentials No. 12, 2018–19, 2 de abril de 2019, <http://www.ttparliament.org/documents/2810.pdf>.
  11. Esta cuestión es especialmente relevante para el intercambio de información a escala internacional, lo que se analiza en el capítulo 4. A medida que se generalizaba el intercambio automático de información aumentaban los llamamientos a la protección de los “derechos de los contribuyentes” para garantizar el equilibrio. Véase US Internal Revenue Service, “Taxpayer Bill of Rights”, <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights> (adoptada en 2014).
  12. Véase, por ejemplo, OCDE (2012, 5), que afirma: “La confidencialidad de la información de los contribuyentes siempre ha sido una piedra angular fundamental de los sistemas fiscales”.
  13. Por ejemplo, Sudáfrica exige que tanto su autoridad tributaria, los Servicios Fiscales Sudafricanos, como otras personas autorizadas a manejar información tributaria, incluida la UIF, cumplan los mismos requisitos en virtud de la Ley de Administración Tributaria de 2011 de Sudáfrica. Véase Sudáfrica, Ley de administración tributaria de 2011, Ley n.º 28 de 2011, sec. 67(2), [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201409/a282011.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf).
  14. Véase Reino Unido, *Hajiyeva v. National Crime Agency*, [2020] EWCA Civ 108 (5 de febrero de 2020), en párr. 52. En el contexto de un caso sobre una “orden de riqueza injustificada”: “Además, el juez tuvo en cuenta que cualquier información que fuera proporcionada por el recurrente sería proporcionada a la NCA que, como organismo público, tenía el deber de actuar en consonancia con el Convenio Europeo de Derechos Humanos, y estaba obligada a cumplir con la orientación de Seguridad en el Extranjero y Asistencia Judicial que incluía

procesos específicos para decidir si la divulgación a un tercero daría lugar a un riesgo inadmisibles. No había ninguna sugerencia de que la NCA utilizaría o revelaría la información solicitada de otra manera que no fuera a los efectos del estatuto ... ; y ninguna otra salvaguardia, ya sea por medio de compromisos de la NCA o de otro modo ... eran necesarias”.

15. La UIF australiana, el Centro Australiano de Informes y Análisis de Transacciones (AUSTRAC), ha estudiado la posibilidad de compartir datos a gran escala y, en determinadas circunstancias, la ha adoptado. Cuando surgen casos de fraude de gran envergadura y en los que están implicados varios individuos puede no ser eficiente compartir información caso por caso. Recientemente las autoridades australianas pudieron detectar intentos fraudulentos de utilizar identidades falsas para acceder a los fondos distribuidos a los ciudadanos como parte de las medidas de estímulo frente al COVID-19. Utilizando análisis avanzados, las autoridades evaluaron las características comunes asociadas a ese fraude para identificar cuándo podía producirse y esta información se compartió con las fuerzas de seguridad para descubrir el fraude. Tras filtrar los datos a través de las características identificadas las autoridades pudieron utilizar el intercambio masivo de información para detectar el fraude de forma continua.
16. Véase US Department of Justice, “2012 Criminal Tax Manual”, sec. 42, <https://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2015/03/26/CTM%20TOC.pdf>.
17. Tanto el intercambio de información a petición como el espontáneo son relativamente comunes. Por ejemplo, según la legislación contra el blanqueo de capitales de Ghana, la autoridad fiscal debe compartir espontáneamente con la UIF toda la información pertinente sobre transacciones sospechosas. En cambio, en Finlandia, la UIF puede recibir información de otros organismos, incluida la autoridad fiscal, únicamente previa solicitud a previa solicitud. Véase, por ejemplo, Schlenther (2017).
18. Véase OCDE (2018a), que destaca este momento como un cambio importante para las relaciones entre las UIF y las administraciones tributarias.
19. El blanqueo de capitales, que es en sí mismo un delito, se produce cuando las personas pretenden disimular el origen ilícito de sus fondos. Así pues, el blanqueo de capitales se “predica” de la comisión de un distinto delito previo que dio lugar a los fondos que ahora se “blanquean”.
20. Por ejemplo, en las encuestas realizadas en los estados miembros de la Unión Europea se encontraron enfoques y terminología muy diferentes. Véanse Unger (2017) y Unger et al. (2018).
21. Véase OCDE (2017b, 15), que considera que en algunas jurisdicciones los actos de evasión fiscal pueden tipificarse como delito sólo en circunstancias restringidas si se dan determinadas “circunstancias agravantes, como si el importe de los impuestos evadidos supera un determinado umbral, si el delito se comete de forma reiterada, cuando se ocultan activamente ingresos imposables o cuando se falsifican deliberadamente registros o pruebas.”
22. La segunda edición de “Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles” se publicó en 2021: <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-006a6512-en.htm>.
23. OCDE (2017b, 15). Ejemplos de (1) delitos de incumplimiento son “No proporcionar la información, documento o declaración requeridos”, “No registrarse a efectos fiscales”, “No llevar registros”, “Llevar registros incorrectos”, “Hacer una declaración falsa” y “No pagar una deuda tributaria”. Ejemplos de (2) delitos fiscales intencionados son “Destruir registros”,

- "Incumplimiento deliberado de la legislación fiscal para obtener ventajas financieras", "Evadir impuestos o recibir devoluciones mediante fraude o prácticas ilegales", "Reducción intencionada de impuestos utilizando documentos falsos, facturas ficticias", "Falsificación o falsificación de documentos para reducir impuestos", "Proporcionar intencionadamente o por negligencia grave información engañosa en una declaración de impuestos para obtener una ventaja fiscal", "Obtener fraudulentamente un reembolso/crédito", "Evasión fiscal en circunstancias agravadas como un beneficio económico considerable o llevada a cabo de forma metódica", "Robo o fraude a la Administración", "Obstrucción a un funcionario de la Administración tributaria" y "Delitos accesorios". Ejemplos de (3) delitos específicos son "Celebrar un acuerdo que incapacite a la persona para pagar impuestos", "Cometer evasión fiscal como miembro de una banda", "Cometer evasión fiscal con fines comerciales", "Utilizar ilegalmente zappers o software de supresión de ventas" y "usurpación de identidad".
24. Que es, según la OCDE (2017b, 15), "el acto de ayudar, instigar, facilitar o permitir..." la comisión de un delito fiscal por otros, o la conspiración para cometer un delito fiscal".
  25. Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional y sus Protocolos a la misma (2000).
  26. Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, "Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, Questions and Answers", <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mandatory-disclosure-rules-questions-and-answers.pdf>.
  27. Véase, por ejemplo, la Directiva 2018/822/UE del Consejo de la UE, de 25 de mayo de 2018.
  28. Véase también el enfoque de México (ITR, 2020); el comentario del Chartered Institute on Taxation (CIOT) sobre las normas MDR de la OCDE (Curran, 2018); y Bloomberg sobre las MDR de la Unión Europea de la Unión Europea (Bloomberg Tax, 2019).
  29. Véase, por ejemplo, la sección "Consecuencias del cumplimiento y del incumplimiento" en OCDE (2015b, 56).
  30. En, por ejemplo, Australia, Mauricio, Trinidad y Tobago, Reino Unido y Zimbabue.
  31. Véase, por ejemplo, Kenia, Anti-Corruption and Economic Crimes Act (ACECA), 2003, No. 3 of 2003, sec. 55.
  32. Para referencias a las leyes que penalizan el enriquecimiento ilícito, véase, por ejemplo, Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. art. 20; Organización de los Estados Americanos (OEA), Convención Interamericana contra la Corrupción (CICC), art. IX; Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la corrupción (AUCPCC), art. 8; y Muzila et al. (2012), especialmente la tabla 2.1 y el apéndice A, donde se enumeran más de 40 jurisdicciones que han implementado un delito de enriquecimiento ilícito.
  33. Véase, por ejemplo, Kenya's Lifestyle Audit Bill, 2019, [http://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/bills/2019/TheLifestyleAuditBill\\_2019.pdf](http://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/bills/2019/TheLifestyleAuditBill_2019.pdf).
  34. Reino Unido, Proceeds of Crime Act, 2002, S.362B(6)(d).
  35. Véase Reino Unido, National Crime Agency contra Baker y otros, [2020] EWHC 822 (Admin) (8 de abril de 2020), en párrs. 67, 86, 87, 140. En el caso del Reino Unido, un informe de Global Witness fue una de las fuentes utilizadas para iniciar una investigación en virtud de la UWO del Reino Unido. El caso se encuentra actualmente en fase de apelación.
  36. Véase, por ejemplo, OCDE (2016). Por otra parte, las protecciones de los denunciantes también pueden imponer ciertas restricciones al intercambio de información en la medida en que las protecciones ofrecidas no se pierdan.

37. Esta opción puede modificarse en el contexto de los debates relacionados con las modificaciones de la Recomendación 24 del GAFI.
38. Véase Reino Unido, *Hajiyeva v. National Crime Agency*, [2020] EWCA Civ 108 (5 de febrero de 2020). Las autoridades se basaron, en parte, en la declaración del recurrente sobre el beneficiario final de una sociedad, Vicksburg Global Inc, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, que estaba registrada como único propietario del inmueble en el que residía el recurrente.
39. Se establecen mecanismos de coordinación para garantizar que la formulación de políticas y la aplicación de las funciones de gobernanza conexas se lleven a cabo en consonancia con un enfoque de todo la administración pública.
40. Reino Unido, *Proceeds of Crime Act 2002*, <https://www.cps.gov.uk/publication/proceeds-crime-act-2002>.
41. Los términos “equipo conjunto de investigación” y “grupo operativo conjunto” se utilizan indistintamente a menos que se indique lo contrario.
42. OCDE (2017a, 133). Los países incluyen Australia, Austria, Azerbaiyán, Brasil, Burkina Faso, Canadá, República Checa, Dinamarca, El Salvador, Finlandia, Alemania, Ghana, Grecia, Hungría, India, Israel, Japón, Luxemburgo, Malasia, Países Bajos, Portugal, Singapur, Eslovenia, Sudáfrica, España, Turquía y Estados Unidos.
43. Véase, por ejemplo, el Modelo de Acuerdo ECI de la UE, <https://www.europol.europa.eu/publications-documents/model-agreement-for-setting-joint-investigation-team>.
44. Sudáfrica, Ley de Administración Tributaria, 2011, Ley n° 28 de 2011, sec. 43–44, [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201409/a282011.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a282011.pdf).
45. AUSTRAC, Alianza Fintel, <https://www.austrac.gov.au/about-us/fintel-alliance>.
46. AUSTRAC, Alianza Fintel, <https://www.austrac.gov.au/about-us/fintel-alliance>.
47. Naciones Unidas, Acerca de goAML, <https://unite.un.org/goaml/content/approach-and-benefits>. Véase también FSI (2019).
48. Véase Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, “OECD Releases IT-Tools to Support the Implementation of TRACE and the Wider Exchange of Tax Information”, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecd-releases-it-tools-to-support-the-implementation-of-trace-and-the-wider-exchange-of-tax-information.htm>; Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, “Automatic Exchange Portal: ¿Qué es el SIR?” <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>.
49. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “Automatic Exchange Portal: Global Forum on Tax Transparency Marks a Dramatic Shift in the Right against Tax Evasion with the Widespread Commencement of the Automatic Exchange of Financial Information”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/global-forum-marks-a-dramatic-shift-in-the-fight-against-tax-evasion-with-the-widespread-commencement-of-the-automatic-exchange-of-financial-information.htm>.

## Referencias

- ACIC (Comisión Australiana de Inteligencia Criminal). 2016. "ACIC Response to Panama Papers". Comunicado de prensa, 6 de septiembre de 2016. <https://www.acic.gov.au/media-centre/media-releases-and-statements/acic-response-panama-papers>.
- Bloomberg Tax. 2019. "INSIGHT: Mandatory Tax Disclosure Rules in EU—Confusion Galore." <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-mandatory-tax-disclosure-rules-in-eu-confusion-galore>.
- Chenoweth, Neil, Fiona Buffini y Hannah Low. 2011. "Behind the \$430m Wickenby Saga". Australian Financial Review, Fairfax Media, 3 de mayo de 2011. <https://www.afr.com/life-and-luxury/arts-and-culture/behind-the-430m-wickenby-saga-20110503-j4d7x>.
- Ching, Ooi Tee. 2019. IRB Monitoring Social Media, Bank Accounts of Those with 'Unexplained Wealth.' New Straits Times, 14 de enero de 2019. <https://www.nst.com.my/news/nation/2019/01/450526/irb-monitoring-social-media-bank-accounts-those-unexplained-wealth>.
- CNN. 2020. "He Flaunted Private Jets and Luxury Cars on Instagram. Feds Used His Posts to Link Him to Alleged Cyber Crimes." <https://edition.cnn.com/2020/07/12/us/ray-hus-huppi-alleged-money-laundering-trnd/index.html>.
- Curran, Margaret. 2018. "OECD: Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements." *Tax Adviser*. <https://www.taxadvisermagazine.com/article/oecd-mandatory-disclosure-rules-addressing-crs-avoidance-arrangements>.
- DW (Deutsche Welle). 2017. "German Investigators in Possession of Panama Papers, Aim to Prosecute Tax Cheats." 7 de julio de 2017. <https://www.dw.com/en/german-investigators-in-possession-of-panama-papers-aim-to-prosecute-tax-cheats/a-39547406>.
- ESAAMLG (Grupo de África Oriental y Meridional contra el Blanqueo de Capitales). 2017a. "First Round Mutual Evaluations: Post Evaluation Progress Report of Kenya". Dar es Salaam, Tanzania: ESAAMLG. <https://esaamlg.org/reports/Kenya%20R.pdf>.
- ESAAMLG (Grupo de África Oriental y Meridional contra el Blanqueo de Capitales). 2017b. "First Round Mutual Evaluations: Post Evaluation Progress Report of Zambia". Dar es Salaam, Tanzania: ESAAMLG. <https://esaamlg.org/reports/ZAMBIA%20R.pdf>.
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2012a. "Normas Internacionales para Combatir el Blanqueo de Capitales y la Financiación del Terrorismo y la Proliferación: Las Recomendaciones del GAFI". París: GAFI. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>.
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2012b. "Operational Issues: Financial Investigations Guidance". París: GAFI. [http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues\\_Financial%20investigations%20Guidance.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues_Financial%20investigations%20Guidance.pdf).
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2014. "Orientaciones sobre transparencia y beneficiarios finales". París: GAFI. <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf>.
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2019. "Buenas prácticas sobre beneficiarios finales para personas jurídicas". París: GAFI. <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Best-Practices-Beneficial-Ownership-Legal-Persons.pdf>.

- FSI (Instituto de Estabilidad Financiera). 2019. "Suptech Applications for Anti-Money Laundering". FSI Insights on Policy Implementation No. 18. <https://www.bis.org/fsi/publ/insights18.pdf>.
- GTPC (Centro Global de Política Fiscal, Universidad de Economía y Empresa de Viena). 2018. "Proyecto Impuestos y buena gobernanza: Manual de Buenas Prácticas". Viena: Universidad de Economía y Empresa. [https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU\\_Global\\_Tax\\_Policy\\_Center/Siemens/Oct\\_2015/TGG\\_Electronic\\_Best\\_Practices\\_Manual\\_FINAL.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Siemens/Oct_2015/TGG_Electronic_Best_Practices_Manual_FINAL.pdf).
- HMRC (Hacienda y Aduanas de Su Majestad). 2019. "No Safe Havens 2019: Responding Appropriately". Policy paper, HMRC, Londres. <https://www.gov.uk/government/publications/no-safe-havens-2019/no-safe-havens-2019-responding-appropriately>.
- BID (Banco Interamericano de Desarrollo) y OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). 2019. "A Beneficial Ownership Implementation Toolkit". Preparado por la Secretaría del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y el BID. Washington, DC: BID. [https://publications.iadb.org/publications/english/document/A\\_Beneficial\\_Ownership\\_Implementation\\_Toolkit\\_en\\_en.pdf](https://publications.iadb.org/publications/english/document/A_Beneficial_Ownership_Implementation_Toolkit_en_en.pdf).
- FMI, Washington, DC. <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/071712a.pdf>.
- ITR (Revista Fiscal Internacional). 2020. "México: Obligatory Disclosure Requirements to Be Needed for Certain Tax Structures". <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1k9ccxz14xrp/mexico-mandatory-disclosure-requirements-to-be-needed-for-certain-tax-structures>.
- Lötscher, Bernhard y Axel Buhr. 2015. "Tax Fraud to Become Predicate Offence to Money Laundering". International Law Office (blog), 31 de agosto de 2015. <https://www.internationallawoffice.com/Newsletters/White-Collar-Crime/Switzerland/CMS-von-Erlach-Poncet-Ltd/Tax-fraud-to-become-predicate-offence-to-money-laundering#Narrow%20definition%20of%20tax%20fraud>.
- Muzila, Lindy, Michelle Morales, Marianne Mathias y Tammar Berger. 2012. "On the Take: Criminalizing Illicit Enrichment to Fight Corruption". Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito. Washington, DC: Banco Mundial.
- NCA (Agencia Nacional contra la Delincuencia, Reino Unido). 2020. "Businessman with Links to Serious Criminals Loses Property Empire after Settle £10m Unexplained Wealth Order Case" <https://www.wired-gov.net/wg/news.nsf/articles/Businessman+with+links+to+serious+criminals+loses+property+empire+after+settling+10m+Unexplained+Wealth+Order+case+08102020111500?open>.
- Noticias18 (India). 2020. "Hotel Bills, Property Tax, School Fees to Now Reflect in ITR; All You Need to Know About I-T Form 26AS". 14 de agosto de 2020. <https://www.news18.com/news/business/hotel-bills-property-tax-school-fees-to-now-reflect-in-itr-heres-all-you-need-to-know-about-income-tax-form-26as-2784583.html>.
- Nyaga, Caroline. Sin fecha. "Enhancing Synergies: The Multi-Agency Experience in Fighting Corruption in Kenya". 20th UNAFEI UNCAC Training Programme Participants' Paper and Resource Material Series No. 104. [https://www.unafei.or.jp/publications/pdf/RS\\_No104/No104\\_21\\_IP\\_Kenya.pdf](https://www.unafei.or.jp/publications/pdf/RS_No104/No104_21_IP_Kenya.pdf).



- Obonyo, Óscar. 2018. "Obstáculos legales se interponen en la auditoría del estilo de vida". Daily Nation, 30 de junio de 2018 (actualizado el 3 de julio de 2020). <https://www.nation.co.ke/kenya/news/politics/-legal-hurdles-stand-in-way-of-lifestyle-audit-61510>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2012. "Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes". París: OCDE Publishing.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2015a. "Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: Access by Tax Administrations to Information Held by Financial Intelligence Units for Criminal and Civil Purposes". París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/crime/report-improving-cooperation-between-tax-anti-money-laundering-authorities.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2015b. "Mandatory Disclosure Rules, Action 12–2015 Final Report". Proyecto de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. París: OCDE Publishing.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2015c. "Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA". París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2016. "Committing to Effective Whistleblower Protection". París: OCDE Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/committing-to-effective-whistleblower-protection\\_9789264252639-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/committing-to-effective-whistleblower-protection_9789264252639-en#page3).
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017a. "Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crime and Other Financial Crime", 3ª ed., París: París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-third-edition.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017b. "Fighting Tax Crime—The Ten Global Principles". París: OCDE Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2018a. "Modelo de Reglas de Divulgación Obligatoria para Acuerdos de Elusión de CRS y Estructuras Offshore Opacas". París: Publicaciones de la OCDE. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2018b. "El marco para las revisiones completas de la AEOI: Los Términos de Referencia. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales". París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-terms-of-reference.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). 2020. "Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures". París: OCDE Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/tax-crime-investigation-maturity-model.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) y Banco Mundial. 2018. "Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption". París: OCDE Publishing.



- Palin, Adam. 2016. "HMRC Prosecutions Unlikely after Panama Papers Leak". Financial Times, 13 de abril de 2016. <https://www.ft.com/content/a277646c-0091-11e6-ac98-3c15a1aa2e62>.
- Riondet, Simon. 2018. "The Value of Public-Private Partnerships for Financial Intelligence". Revista de Cumplimiento Financiero 2 (2): 148–54. <https://hstalks.com/article/4944/the-value-of-public-private-partnerships-for-finan/>.
- Schlenzter, Bernd. 2017. "Tax Administrations, Financial Intelligence Units, Law Enforcement Agencies: How to Work Together?" En Inter-agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa, editado por Jeffrey Owens, Rick McDonell, Riël Franzsen y Jude Amos. Pretoria, Sudáfrica: Pretoria University Law Press.
- Smyth, Jamie. 2019. "Glencore Loses 'Paradise Papers' Court Case in Australia". Financial Times, 14 de agosto de 2019. <https://www.ft.com/content/c702ceea-be55-11e9-b350-db00d509634e>.
- Somare, Maryte. 2017. "The Increasing Use of the Beneficial Ownership Concept from the Anti-Money Laundering Framework in Furthering the Tax Transparency Agenda". En Inter-Agency Cooperation and Good Tax Governance in Africa, editado por Jeffrey Owens, Rick McDonell, Riël Franzsen y Jude Amos. Pretoria, Sudáfrica: Pretoria University Law Press.
- SwissInfo. 2019. "Switzerland Rejects German Panama Papers Offer." 27 de enero de 2019. [https://www.swissinfo.ch/eng/legal-restrictions\\_switzerland-rejects-german-panama-papers-offer/44712630](https://www.swissinfo.ch/eng/legal-restrictions_switzerland-rejects-german-panama-papers-offer/44712630).
- Información TFI. 2020. "Data-Mining, Inteligencia Artificial al servicio de la Agencia Tributaria". 2 de julio de 2020. <https://www.lci.fr/high-tech/comment-l-intelligence-artificielle-du-fisc-traque-les-fraudeurs-en-ligne-fraude-fiscale-gerald-darmanin-bercy-milliards-2137176.html>.
- Transparencia Internacional. 2017. "Obiang Verdict: Transparency International Welcomes the Corruption Conviction and Seizure of Assets". <https://www.transparency.org/en/press/obiang-verdict-transparency-international-welcomes-the-corruption-convictio> (última consulta: 9 de julio de 2020).
- Unger, Brigitte. 2017. "Money Laundering and Tax Evasion ". Proyecto Coffers EU Horizon 2020, Universidad de Utrecht, Utrecht, Países Bajos. <http://coffers.eu/wp-content/uploads/2019/11/D6.2-Working-Paper.pdf>.
- Unger, Brigitte, Joras Ferwerda, Lucía Flores Russel y Andoni Montes. 2018. " Money Laundering and Tax Fraud". Proyecto Coffers EU Horizon 2020, Universidad de Utrecht, Utrecht, Países Bajos. <http://coffers.eu/wp-content/uploads/2019/11/D6.4-Working-Paper.pdf>.
- Departamento de Justicia de los Estados Unidos. 2018. "Four Defendants Charged in Panama Papers Investigations for their Roles in Panamanian-Based Global Law Firm's Decades-Long Scheme to Defraud the United States." Comunicado de prensa, Oficina de Asuntos Públicos, 4 de diciembre de 2018. <https://www.justice.gov/opa/pr/four-defendants-charged-panama-papers-investigation-their-roles-panamanian-based-global-law>.



# 3. Combinar la persecución de delitos fiscales y financieros en una estrategia interinstitucional de recuperación de activos

---

## 3.1 Introducción

La correcta aplicación de las herramientas y los métodos de intercambio de información identificados en el capítulo 2 para mejorar la cooperación interinstitucional suele dar sus frutos, ya que a menudo permite a los fiscales aprovechar los cargos por evasión fiscal para luchar contra la corrupción o el blanqueo de capitales y, a la inversa, utilizar los cargos por blanqueo de capitales para perseguir las tramas de evasión fiscal. También puede conducir a la persecución simultánea de cargos de evasión fiscal y blanqueo de capitales.

La cooperación entre organismos en el enjuiciamiento de un delito financiero dependerá en gran medida del marco institucional de un país. Aunque en el enjuiciamiento de la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales suelen participar múltiples organismos, la ley puede otorgar autoridad para iniciar el enjuiciamiento únicamente a determinados organismos. Las opciones incluyen las siguientes.

- Algunas autoridades fiscales tienen acceso a tribunales fiscales especializados con el mandato de decidir sobre la corrección de una liquidación fiscal, pero no están facultados para perseguir delitos fiscales e imponer condenas penales. Los recursos contra las decisiones de estos tribunales se tramitan ante los tribunales nacionales. Por ejemplo, el Tribunal de Apelaciones Fiscales de Zambia se ocupa de las objeciones de los contribuyentes a las liquidaciones de las autoridades fiscales, lo que constituye un proceso de litigio fiscal civil.
- Las autoridades fiscales o un magistrado instructor representan al estado ante los tribunales para el enjuiciamiento de todos los delitos penales (OCDE y Banco Mundial, 2018).

- En algunos países las fuerzas de seguridad, incluidas las autoridades anti-corrupción, pueden enjuiciar directamente un delito (OCDE y Banco Mundial, 2018). Por ejemplo, en Nigeria, la Comisión Independiente de Prácticas Corruptas y Otros Delitos Relacionados (ICPC) y la Comisión de Delitos Económicos y Financieros (EFCC) están facultadas para enjuiciar delitos de corrupción (OCDE y Banco Mundial, 2018).
- El fiscal general puede ayudar a las LEA a iniciar el enjuiciamiento de un caso.

Independientemente de cómo se inicie el procesamiento, los organismos o unidades implicados tendrán conocimientos y capacidades especializadas. Los equipos interinstitucionales pueden beneficiarse de esta especialización y evitar cualquier posible duplicación de esfuerzos. Cuando más de un organismo esté facultado para perseguir los mismos tipos de delitos será importante contar con directrices claras para determinar cuándo y cómo intervendrá cada organismo. La cooperación interinstitucional puede garantizar que estos organismos combinen esfuerzos, intercambien pruebas y utilicen los procedimientos únicos disponibles.

Una de las principales ventajas de una mayor cooperación entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad es la posibilidad de iniciar acciones judiciales simultáneas a través de los tribunales nacionales y los tribunales fiscales especializados, lo que aumenta las posibilidades de éxito. El enjuiciamiento simultáneo puede impedir que los sospechosos evadan a las autoridades (o limitar su capacidad para hacerlo) y aumentar la probabilidad de recuperar al menos parte de los activos. Por el contrario, los enjuiciamientos consecutivos tienen más probabilidades de fracasar a medida que las pruebas se vuelven obsoletas o los sospechosos huyen o mueren.

Un enfoque conjunto permite a las autoridades determinar si las pruebas obtenidas “indican más claramente un tipo de delito que otro” y, a continuación, “establecer adecuadamente la estrategia del caso” (OCDE y Banco Mundial, 2018, 79). Los equipos conjuntos pueden manejar mejor las pruebas (de acuerdo con las normas de procedimiento) y garantizar que los derechos y las protecciones de un sospechoso estén salvaguardados durante todo el proceso. La información fiscal puede servir de punto de partida de una investigación, pero a menudo no es admisible como prueba en un proceso por corrupción o blanqueo de capitales a menos que se obtenga mediante procedimientos específicos. Además, aunque la información fiscal, los detalles de los activos, las cuentas bancarias u otras transacciones financieras pueden suponerse fiables a primera vista, otros documentos pueden requerir validación o verificación antes del procesamiento penal.

### 3.2 Perseguir la evasión fiscal para luchar contra el crimen organizado o financiero

Los delitos de crimen organizado, corrupción, malversación, blanqueo de dinero y otros delitos pueden ser difíciles de probar, dependiendo de las pruebas recogidas. A veces, los fiscales abandonan un caso si la absolución se convierte en una posibilidad por falta de pruebas. En esta situación, acusar también al acusado de delitos fiscales puede preservar una vía para la condena penal porque a menudo los países tipifican como delito la posesión de ingresos o activos no declarados.

La práctica de acusar a los acusados de delito fiscal en la persecución del crimen organizado está bien establecida desde hace casi un siglo. En 1927 el Tribunal Supremo de EE. UU. dictaminó en Estados Unidos contra Sullivan que los ingresos obtenidos ilegalmente estaban sujetos al impuesto sobre la renta; y el 16 de junio de 1931 el *gangster* de Chicago Al Capone se declaró culpable de evasión fiscal y fue condenado a 11 años de prisión. Así pues, los investigadores penales deben considerar la posibilidad de acusar a los acusados de delitos fiscales además de los de crimen organizado, corrupción u otros delitos de cuello blanco aplicables.

En investigaciones financieras grandes y complejas, los equipos interinstitucionales pueden gestionar el proceso de enjuiciamiento (GAFI, 2012). Es especialmente importante que los fiscales que recurren a la experiencia de funcionarios de otras fuerzas de seguridad aprovechen esa experiencia para presentar el caso ante el tribunal con mayor eficacia (GAFI, 2012). En general, los países tienen enfoques mixtos para compartir información con los fiscales. Los enfoques varían: acceso directo, obligación de informar, la posibilidad de compartir con discreción y compartir a petición (OCDE, 2017a). Véanse ejemplos de países en el recuadro 3.1.

Algunas jurisdicciones también han ampliado su alcance para centrarse en la recaudación de impuestos de determinados acuerdos extraterritoriales. El abanico de información que las autoridades fiscales pueden obtener de o sobre los contribuyentes que participan en acuerdos extraterritoriales complejos y su capacidad para perseguir a estas personas por posibles delitos fiscales también crean oportunidades para la investigación y recuperación de los ingresos derivados del blanqueo de capitales y otros delitos financieros, que a menudo se encuentran dentro de estos acuerdos extraterritoriales complejos.

### 3.3 Perseguir el blanqueo de capitales y la corrupción para luchar contra la evasión fiscal

Cuando los delitos fiscales han sido reconocidos como delitos subyacentes al blanqueo de capitales, una persona acusada de un delito fiscal también puede ser acusada de blanqueo de capitales. Cualquier enjuiciamiento depende de la naturaleza de las pruebas obtenidas y de los elementos del delito que deban

**RECUADRO 3.1****Ejemplos nacionales de intercambio de información entre las autoridades fiscales y los fiscales**

El informe de 2017 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre la cooperación interinstitucional eficaz identificó varios enfoques para compartir información con una fiscalía (OCDE, 2017a). Entre ellos se incluyen los siguientes.

- *Acceso directo a las bases de datos pertinentes.* En Chile la autoridad tributaria creó un sitio web seguro a través del cual la fiscalía puede acceder directamente a la información fiscal. En Estonia las autoridades fiscales y la policía comparten una base de datos de inteligencia común, accesible para ambas.
- *Acceso directo a través de equipos conjuntos de investigación.* En España el acceso directo a la información es posible cuando las autoridades fiscales forman parte de una investigación. Cuando no lo son, el fiscal o el juez de instrucción pueden solicitar la información. En Australia se creó en 2015 la Australian Serious Financial Crime Taskforce (SFCT), un grupo de trabajo interinstitucional dirigido por la Agencia Tributaria australiana para hacer frente a las formas más graves y complejas de delincuencia financiera. El SFCT incluye a la policía, la unidad de inteligencia financiera y la fiscalía, entre otros organismos, lo que facilita el intercambio de información.
- *Intercambio espontáneo de información.* En la República Checa las autoridades fiscales están obligadas a comunicar al fiscal cualquier sospecha de delito y a facilitar espontáneamente la información pertinente sobre un delito denunciado. En cualquier otra circunstancia el fiscal puede solicitar información a la administración fiscal.

probarse (OCDE, 2017b). Las jurisdicciones que reconocen los delitos fiscales como delito subyacente del blanqueo de capitales, de acuerdo con las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), informan que hacerlo mejora su capacidad para emprender acciones judiciales por blanqueo de capitales, aumenta el número de enjuiciamientos exitosos y tiene un efecto disuasorio sobre los posibles delincuentes (OCDE, 2017b).

Al abogar por la necesidad de ampliar el alcance de los delitos subyacentes de blanqueo de capitales para incluir los delitos fiscales, el GAFI reconoció que el marco de lucha contra el blanqueo de capitales podría resultar útil para complementar y apoyar a las autoridades fiscales en la lucha contra los delitos fiscales. La inclusión de los delitos fiscales es particularmente importante porque las autoridades tienen un alcance más amplio para asegurar una condena o imponer una sanción, y las vías para la cooperación internacional en virtud de las recomendaciones del GAFI se amplían para incluir a las autoridades fiscales (OCDE, 2017b). Esto último incluye el acceso al intercambio directo de información y la asistencia jurídica mutua (MLA) entre las autoridades tributarias y las autoridades fiscales (OCDE, 2017b).

Muchas jurisdicciones han promulgado leyes que invierten la carga de la prueba en los casos de corrupción, blanqueo de capitales o crimen organizado,

utilizando nociones como enriquecimiento ilícito, recursos injustificados o auditorías del “estilo de vida”, tal como se describe en el capítulo 2, sección 2.4.1.4. En algunos casos las consecuencias pueden ser penales e incluir penas de prisión, confiscación y multas (como en el caso de los “delitos de enriquecimiento ilícito”),<sup>1</sup> mientras que en otros las consecuencias son civiles (como la recuperación de activos no basadas en condenas y las sanciones monetarias).<sup>2</sup> Estas leyes reflejan la opinión de que los procesamientos por corrupción o delitos de cuello blanco justifican el uso de poderosas presunciones legales, dejando en manos de los acusados la prueba de que la presunción legal no se aplica a su caso.

En este contexto, la investigación de las discrepancias entre los ingresos legítimos y los activos poseídos y el uso de estas herramientas jurídicas pueden dar lugar a la confiscación o la recuperación de activos no declarados en la jurisdicción del acusado. Un resultado similar puede obtenerse de un procedimiento fiscal, pero difiere en que se amplía para abarcar también delitos no fiscales. Si los activos se encuentran en una jurisdicción distinta de aquella en la que se inicia el caso la ejecución puede requerir que se cometan delitos penales de enriquecimiento ilícito similares en ambas jurisdicciones. Véase en el recuadro 3.2 ejemplos de países con herramientas basadas en el enriquecimiento ilícito o la posesión de recursos injustificados en circunstancias específicas.

Más allá de la legislación sobre riqueza injustificada, añadir cargos de blanqueo de capitales al enjuiciamiento de un presunto fraude financiero o evasión fiscal suele abrir oportunidades para ampliar el caso a la recuperación de impuestos impagados o ingresos no declarados. En estas situaciones la recuperación del producto de la evasión fiscal se beneficia de las herramientas utilizadas por los fiscales o los jueces de instrucción.

Los fiscales que inician investigaciones por blanqueo de capitales a menudo consideran también la posibilidad de acusar de evasión fiscal por dos razones: (1) la no declaración de activos en jurisdicciones extranjeras es con frecuencia una infracción fiscal *per se*; y (2) los activos extranjeros no declarados pueden proceder de ingresos derivados del fraude fiscal y, de ser así, su transferencia o posesión en el extranjero constituye blanqueo del producto de evasión fiscal delictiva. Dado que los investigadores o fiscales penales a menudo están autorizados, y a veces obligados, por ley a revelar posibles infracciones fiscales a las autoridades tributarias, esta información permitirá a las autoridades tributarias hacer cumplir su mandato.

Como se destaca en el capítulo 2, las autoridades anticorrupción, las unidades de inteligencia financiera (UIF) o la policía que investiga delitos no fiscales pueden obtener información relevante para una investigación fiscal en curso o que identifique un posible delito fiscal. Una revisión de 50 jurisdicciones realizada en 2017 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) estableció que la mayoría de los países proporcionaban vías que permitían a la policía y a los fiscales compartir información con las autoridades fiscales o para el acceso directo (OCDE, 2017b). El éxito del enjuiciamiento de delitos fiscales o la recuperación de impuestos puede ser el resultado de la información o las pruebas recopiladas por los investigadores penales, como se observa

**RECUADRO 3.2****Ejemplos nacionales de enriquecimiento ilícito y posesión de recursos injustificados**

**Francia.** En 2013 Francia promulgó una reforma sobre el blanqueo de capitales. Cuando es evidente que las transacciones financieras no tienen otro propósito que ocultar el origen de los fondos o la propiedad de los activos, estos fondos o activos pueden ser confiscados como ingresos derivados o instrumentos del blanqueo de capitales, a menos que el acusado demuestre el origen legítimo de los fondos o activos. Además, para todos los delitos principales castigados con al menos cinco años de prisión, la confiscación puede llevarse a cabo para todas las propiedades del acusado, a menos que éste demuestre que su origen es legítimo. Algunos han cuestionado la constitucionalidad de estas disposiciones, pero el Tribunal Supremo francés determinó que eran constitucionales en su decisión de 16 de junio de 1999. Del mismo modo, en su decisión de 7 de octubre de 1988, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que, en determinadas circunstancias, las presunciones de hecho o de derecho son aceptables en derecho penal si la carga que pesa sobre el acusado no es excesiva o desproporcionada. En consecuencia, los fiscales franceses pueden ahora abrir investigaciones sobre el blanqueo de capitales procedentes de la evasión fiscal, lo que permite el uso de herramientas procesales contra el blanqueo de capitales y el crimen organizado.

**Mauricio.** Mauricio introdujo el concepto de orden de riqueza injustificada (UWO, por sus siglas en inglés) en la Ley de Buena Gobernanza e Informes de Integridad de 2015 (GGIRA, por sus siglas en inglés), que también estableció la Agencia de Servicios de Informes de Integridad (IRSA, por sus siglas en inglés). La GGIRA se aplica a los activos de los ciudadanos mauricianos, independientemente de su ubicación. En virtud de esta ley, una UWO es una forma de confiscación de activos sin condena (acción *in rem*) y no requiere una condena penal. La GGIRA también traslada la carga de la prueba al propietario de los activos, que debe demostrar, a través de un equilibrio de probabilidades, que su patrimonio es de origen legítimo.

La primera UWO concedida en Mauricio se obtuvo cuando la Mauritius Revenue Authority (MRA) remitió a la IRSA el caso de un hombre detenido en el aeropuerto que portaba una enorme cantidad de dinero en efectivo no declarado. Si la MRA hubiera creído que el dinero en efectivo era de origen legítimo, habría levantado un acta fiscal y aplicado una sanción. Sin embargo, en este caso la MRA no creyó que fuera de origen legítimo y remitió el asunto a la IRSA. El hombre tampoco pudo demostrar a la IRSA y a un juez del Tribunal Superior que, en un equilibrio de probabilidades, el dinero en efectivo tenía un origen legítimo, por lo que fue confiscado a través de una UWO.

Un buen ejemplo de flujos de información en la otra dirección se produjo cuando la IRSA remitió un caso a la MRA. El demandado en cuestión era sospechoso de estar implicado en blanqueo de capitales al convertir ingresos derivados de delitos relacionados con drogas en bienes inmuebles y en diversos negocios. Al tratar de demostrar el origen legítimo de sus activos, sus nóminas demostraron que el demandado no presentaba correctamente sus declaraciones fiscales. Se remitieron entonces a la MRA, que inició una liquidación de impuestos y aplicó después una sanción. La remisión a la MRA no tuvo ninguna repercusión en la investigación de riqueza injustificada de la IRSA, que está en curso.



en los casos destacados 7 y 8 del apéndice, y algunos países cuentan con acuerdos específicos que promueven este tipo de coordinación; véase el recuadro 3.3 para un ejemplo.

Acusar a un acusado de blanqueo de capitales cuando el fraude fiscal es posiblemente el origen de los activos blanqueados tiene otra ventaja: puede ayudar a detectar y probar el papel de los facilitadores que ayudan a construir transacciones complejas, organizar la inversión aparentemente legítima de fondos ilícitos y explotar paraísos fiscales y jurisdicciones con regímenes débiles contra el blanqueo de capitales (Blackham, 2017).

La opción de presentar una acusación de blanqueo de capitales permite el uso de medidas de investigación específicas autorizadas por los fiscales o los jueces en el contexto de los casos de crimen organizado. El recurso a estas medidas —incluyendo escuchas telefónicas, vigilancia electrónica, registros e incautaciones proactivos y operaciones encubiertas— puede resultar más difícil y a veces imposible por razones tanto jurídicas como prácticas en ausencia de cargos de blanqueo de capitales y en casos de incriminaciones menos graves.

Estas técnicas de investigación suelen llevar a descubrir información, documentación y pruebas que implican a los facilitadores que proporcionaron asesoramiento técnico al principal acusado. Los facilitadores pueden ser instituciones financieras, abogados, contables, proveedores de servicios fiduciarios y empresariales y agentes inmobiliarios. Ampliar las investigaciones y enjuiciamientos para abarcar a estos facilitadores es clave para el éxito del procesamiento ya que estos acusados a menudo se ven tentados a cooperar con las autoridades y aportar pruebas contra los principales acusados a cambio de cargos y sentencias menos graves o menores. Este factor puede resultar inestimable en casos en los que los fiscales necesitan convencer a los jueces (y a veces a los jurados) de la exactitud y gravedad de los hechos.

La recuperación de las ganancias de los facilitadores y otros profesionales también puede ser una opción eficaz de recuperación de activos para las autoridades. En particular, los facilitadores con grandes bolsillos, como los bancos,

### RECUADRO 3.3

#### Cuando las autoridades fiscales se benefician del aporte de investigadores y fiscales penales

En Kenia las investigaciones fiscales penales se llevan a cabo mediante un sistema híbrido en el que los investigadores de auditoría fiscal trabajan conjuntamente con agentes de policía adscritos a la autoridad fiscal. Los cargos se preparan con aportes técnicos de auditores fiscales, investigadores fiscales internos y abogados internos. Se obtiene la conformidad del director de la fiscalía en los delitos fiscales antes de que la policía lleve a cabo la detención final y la comparecencia ante el tribunal. En otros casos la autoridad fiscal recibe pruebas recogidas por otros organismos, como la agencia anticorrupción, la unidad de inteligencia financiera y la agencia de recuperación de activos, entre otros, en el marco del Grupo de Trabajo Multiinstitucional. De este modo, la autoridad fiscal aprovecha al máximo el aporte de los investigadores y fiscales penales.

que corren el riesgo de ser enjuiciados penalmente por el papel que han desempeñado en las tramas de blanqueo de capitales, pueden preferir cooperar con las autoridades y pagar grandes sumas en acuerdos de conciliación o de aplazamiento del enjuiciamiento.<sup>3</sup> Un mecanismo de este tipo también podría disuadir a los profesionales de involucrarse en actividades destinadas a facilitar la ocultación de riqueza y activos ilícitos.

### 3.4 Perseguir los delitos fiscales paralelamente al blanqueo de capitales

Como se indica en el capítulo 2, los casos de delitos fiscales y blanqueo de capitales suelen implicar a particulares o empresas que poseen grandes patrimonios o activos no declarados (incluidas cuentas bancarias) en paraísos fiscales o en países con regímenes fiscales laxos, o que crean documentos falsos para justificar el origen de activos extranjeros. Tras una investigación exhaustiva, las autoridades suelen ser capaces de trazar un mapa de las complejas estructuras a través de las cuales un individuo puede estar poseyendo y ocultando activos, tal vez en varias jurisdicciones y a través de diversos vehículos legales. Como resultado, los fiscales que pretendan recuperar el producto de un delito tendrán que tomar decisiones estratégicas para maximizar las posibilidades de éxito en la recuperación de activos.

Aunque puede requerir de recursos adicionales, el enjuiciamiento paralelo del blanqueo de capitales y de los delitos fiscales puede tener muchas ventajas. Como mínimo, esta opción permitirá a la administración tributaria fiscalizar los ingresos no declarados y recuperar las sanciones en procedimientos fiscales administrativos paralelos (véase el caso 2 en el apéndice), mientras el enjuiciamiento penal sigue su curso. En algunas jurisdicciones, como Francia, los fiscales penales pueden acusar al acusado de evasión fiscal además de blanqueo de capitales y las autoridades fiscales pueden reclamar la restitución de los impuestos no pagados durante el juicio penal. En algunas jurisdicciones el mismo organismo puede encargarse de llevar a cabo ambas vías. Véanse ejemplos en el recuadro 3.4.

### Notas

1. Modelado sobre la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC), art. 20; Convención Interamericana contra la Corrupción (CICC), art. 20. 20; Convención Interamericana contra la Corrupción (CICC), art. IX. IX; y Convención de la Unión Africana para Prevenir y Combatir la Corrupción (AUCPCC), art. 8.
2. Por ejemplo, en Sudáfrica la recuperación civil de activos en virtud del capítulo 6 de la Ley de Prevención del crimen organizado de 1998.
3. En el caso 1Malaysia Development Berhad (1MDB), por ejemplo, Malasia recuperó 2.900 millones de dólares de Goldman Sachs en un acuerdo vinculado a la malversación de dinero desviado de su fondo soberano. Véase Departamento de Justicia de EE. UU. (2020).

RECUADRO 3.4

Agencias que persiguen tanto la evasión fiscal como el blanqueo de capitales

**Irlanda, Oficina de Activos Criminales.** Reconociendo las ventajas de perseguir tanto la recuperación del producto de un delito como el cobro de impuestos impagados, Irlanda creó y dotó a su Oficina de Activos Delictivos (Criminal Assets Bureau, CAB) de las competencias necesarias para ello.<sup>a</sup> CAB combina las competencias en materia de incautación, impuestos y recuperación. Está compuesta por funcionarios de la An Garda Síochána (Servicio Nacional de Policía y Seguridad de Irlanda), de los Revenue Commissioners (Comisarios de Hacienda) y del Department of Employment Affairs and Social Protection (Ministerio de Empleo y Protección Social). En algunos años los importes recuperados en virtud de las disposiciones sobre ingresos (impuestos, intereses, etc.) superan a los recuperados en virtud de la legislación sobre ingresos derivados del delito.<sup>b</sup>

Tabla B3.4.1 Fondos recuperados, Oficina de Activos Delictivos, Irlanda, 2015–18

Año	Legislación sobre ingresos derivados del delito (millones de euros)	Provisiones de ingresos (millones de euros)	Prestaciones sociales (euros)
2015	>2.2	>2.2	323,000
2016	>1.6	>2.3	319,000
2017	>1.4	>2	297,430
2018	>1.6	>2	185,354

Fuente: Oficina de Activos Delictivos, Irlanda, informes anuales, 2015–18, <https://www.cab.ie/annual-reports/>.

**Reino Unido, poderes de recaudación de la National Crime Agency.** A través de la Proceeds of Crime Act, el Reino Unido ha concedido ciertos poderes “recaudatorios” a la National Crime Agency (NCA) para que pueda perseguir paralelamente la recuperación de activos y la fiscalidad. Además de otorgar a la NCA poderes para recuperar activos o propiedad que pueda demostrar, según un equilibrio de probabilidades, que han sido adquiridos a través de una conducta ilícita, cualquier beneficio derivado de estos activos también puede ser recuperado. La ANC reconoce que la fiscalidad puede ser “una herramienta especialmente poderosa para recuperar activos de origen delictivo”. Incoa procedimientos fiscales y persigue la deuda tributaria, así como las sanciones y los intereses, siempre que tiene motivos razonables para sospechar que los ingresos o los activos son ilícitos.<sup>c</sup>

a. Irlanda, Criminal Assets Bureau Act, 1996. Véase también Criminal Assets Bureau, <https://www.cab.ie/>.  
b. Irlanda, Oficina de Activos Delictivos, Informes anuales, 2015–18, <https://www.cab.ie/annual-reports/>.  
c. Reino Unido, National Crime Agency, <https://nationalcrimeagency.gov.uk/what-we-do/how-we-work/providing-specialist-capabilities-for-law-enforcement/civil-recovery-and-tax>.

## Referencias

- Blackham, Anthony. 2017. "Why Lawyers Are a Crucial Line of Defence for Tackling Money Laundering." Telegraph, 10 de febrero de 2017. <http://www.telegraph.co.uk/money/criminal-activities/anti-money-laundering-solicitors-front-line-defence/>.
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2012. "Operational Issues: Financial Investigations Guidance". París: GAFI. [http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues\\_Financial%20investigations%20Guidance.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Operational%20Issues_Financial%20investigations%20Guidance.pdf).
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017a. "Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crime and Other Financial Crimes." 3d ed. París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-third-edition.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017b. "Fighting Tax Crime. The Ten Global Principles". <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) y Banco Mundial. 2018. "Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption". París: OCDE Publishing.
- Departamento de Justicia de EE. UU. 2020. "Goldman Sachs Resolves Foreign Bribery Case and Agrees to Pay Over \$2.9 Billion". Comunicado de prensa, 22 de octubre de 2020. <https://www.justice.gov/usao-edny/pr/goldman-sachs-resolves-foreign-bribery-case-and-agrees-pay-over-29-billion>.

# 4. Desarrollar el intercambio de información entre agencias a escala regional e internacional

---

## 4.1 Introducción

La corrupción internacional a gran escala, el blanqueo de capitales y la evasión fiscal tienen un componente transfronterizo que exige que los investigadores y fiscales utilicen todos los canales disponibles para intercambiar información y obtener pruebas de jurisdicciones extranjeras. El ámbito de la cooperación internacional es amplio. Puede incluir la cooperación formal e informal en el intercambio de información (como la relativa a los beneficiarios finales de entidades jurídicas, acuerdos o cuentas bancarias), la actuación en nombre de contrapartes extranjeras (como la detención de personas, la congelación o la incautación de activos o el uso de técnicas de investigación para obtener información) o la creación de grupos de trabajo conjuntos, mediante los cuales las autoridades colaboran y llevan a cabo sus respectivos ámbitos de actuación. Los modelos de cooperación formal e informal se describen en el capítulo 2, sección 2.5.

Tanto los marcos jurídicos como los administrativos internacionales se han ampliado para permitir la colaboración entre jurisdicciones, lo que a su vez ha mejorado los esfuerzos nacionales de cooperación. En primer lugar, estos marcos han proporcionado canales formales de comunicación para permitir la recolección de pruebas, la cooperación en investigaciones y enjuiciamientos, así como un proceso formal para la recuperación de activos de jurisdicciones extranjeras. En segundo lugar, los marcos han fomentado una mayor interacción y diálogo entre diversos organismos de distintos países, especialmente a través de foros internacionales. Por último, debido a este diálogo y a la relación establecida entre los organismos, han surgido canales de comunicación informales que aumentan la eficacia de las comunicaciones formales, por ejemplo, ayudando en la preparación de las solicitudes formales.

Mientras tanto, los canales informales proporcionados por los foros internacionales han demostrado ser enormemente importantes para la cooperación entre agencias a nivel internacional, donde agencias con diferentes funcionalidades y de diferentes países han tenido la oportunidad de interactuar directamente. Cuando las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad (LEA) unen

sus fuerzas en unidades especiales de investigación a nivel nacional, estas unidades pueden combinar los canales de intercambio informal y formal de información de que dispone cada organismo, facilitando el acceso de las unidades especiales de investigación a la cooperación internacional.

## **4.2 Utilizar instrumentos de transparencia fiscal en la persecución del blanqueo de capitales y la corrupción**

### **4.2.1 Panorama de los principales instrumentos de transparencia fiscal**

El intercambio eficaz de información y la transparencia fiscal general son esenciales para combatir los delitos fiscales. Desde la publicación en 1998 del informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) “Harmful Tax Competition” (OCDE, 1998), los esfuerzos para abordar el papel del secreto en la facilitación de los delitos fiscales han culminado en el desarrollo de las normas Exchange of Information on Request (EOIR) y Automatic Exchange of Information (AEOI). La aplicación de estas normas por parte de los países es revisada y supervisada por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, con el apoyo de la OCDE. Las normas sobre EOIR se aplican a través de tratados fiscales bilaterales, acuerdos de intercambio de información fiscal (TIEA, por sus siglas en inglés),<sup>1</sup> y el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MCMA, por sus siglas en inglés).<sup>2</sup> La norma sobre AEOI se aplica a través del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre las Normas Comunes de Presentación de Informes (CRS MCAA, por sus siglas en inglés).<sup>3</sup> Los Acuerdos entre Autoridades Competentes (CAA, por sus siglas en inglés)<sup>4</sup> pueden utilizarse tanto a efectos de EOIR como de AEOI.

Los países suelen celebrar convenios fiscales bilaterales para eliminar la doble imposición, asignar derechos de imposición, evitar la elusión o evasión de impuestos y facilitar el intercambio de información entre las autoridades fiscales. El artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y del Modelo de Convenio Fiscal de la ONU regula el intercambio de información entre las autoridades fiscales competentes para permitir la administración o la aplicación de la legislación fiscal nacional. Puede ser a petición, espontáneo o automático, como se describe en breve. Esta información no se limita a información específica del contribuyente y puede incluir otra información sensible relacionada con la administración fiscal y la mejora del cumplimiento.<sup>5</sup>

El MCMA, redactado en 1988 por la OCDE y el Consejo de Europa y revisada en 2010, es un acuerdo multilateral para promover la cooperación internacional entre países en la liquidación y recaudación de impuestos con vistas a combatir la evasión y el fraude fiscales. Con 137 jurisdicciones participantes, se utiliza como instrumento para todas las formas de cooperación fiscal. El MCMA prevé todas las formas de asistencia mutua, incluidos los exámenes fiscales

simultáneos, los exámenes fiscales en el extranjero, el intercambio de información (en todas sus formas), el servicio de documentos y la asistencia en la recuperación de impuestos. El artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal (MTC) de la OCDE y el MCMA sientan las bases para todas las formas de intercambio de información (OCDE, 2014).

El CRS MCAA es un instrumento multilateral que facilita la AEOL. Establece la información sobre cuentas financieras que debe intercambiarse, las instituciones financieras obligadas a informar, los tipos de cuentas e individuos o entidades cubiertos, así como los procedimientos comunes de diligencia debida que deben seguir las instituciones financieras. El objetivo es crear una red mundial de intercambio que permita que la información financiera fluya regularmente de un país a otro. Más de 100 jurisdicciones se han comprometido a aplicar el SIR y todos los centros financieros han sido llamados a igualar esos compromisos. Los países también pueden comprometerse bilateralmente en AEOL a través de CAA diseñados para lograr el mismo resultado.

En general, estos acuerdos internacionales prevén tres tipos de asistencia para el intercambio de información.

- *Previa solicitud.* Las normas para un EOIR eficaz tienen su origen en el Acuerdo Modelo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal (Modelo TIEA) de 2002 y en el artículo 26 del MTC y su comentario. La autoridad fiscal competente está obligada a facilitar la información previsiblemente pertinente (es decir, necesaria o que pueda ser pertinente) cuando se le solicite. Esto incluye tanto la información en poder de bancos y otras instituciones financieras o personas que actúen en calidad de fiduciarios (nominatarios o fideicomisarios) como la información que identifique al beneficiario final de una persona jurídica, instrumento jurídico o cuenta bancaria. EOIR también se proporciona en virtud del Artículo 5, Capítulo III, del MCMA. En este marco, el estado requerido debe proporcionar la información previsiblemente relevante para la administración del estado requirente o para los encargados de hacer cumplir sus leyes nacionales relativas a la persona o transacción en particular.
- *Espontáneos.* Este tipo de acuerdo implica el suministro de información previsiblemente relevante para otro estado contratante que no se había solicitado previamente. Se basa en la participación activa y la cooperación de las autoridades fiscales y su eficacia depende en gran medida de su eficiencia. Los intercambios espontáneos se rigen por el artículo 26 del MTC y el MCMA. Pueden referirse a información sobre el beneficiario final de una persona jurídica, instrumento jurídico o cuenta bancaria, incluidos los que obren en poder de una institución financiera o de personas que actúen en cumplimiento de su deber fiduciario.
- *Automática.* El AEOL previsto en la Norma Común de Información de la OCDE y diseñado para hacer frente a la evasión fiscal, así como para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, implica la transmisión automática de información sobre cuentas financieras entre autoridades

fiscales. Este tipo de transmisión permite a los países recibir información sobre cuentas en paraísos fiscales sin tener que demostrar si la información es “previsiblemente relevante”. Los países participantes en el CRS MCAA intercambian anualmente categorías de información previamente acordadas sin necesidad de solicitud.

Además, a diferencia de la asistencia jurídica tradicional en la que la jurisdicción requirente debe atenerse al “estándar de prueba” de la jurisdicción requerida para solicitar información, el MTC y la MCMA prescriben que la información se facilite cuando sea “previsiblemente relevante”. El comentario al artículo 26 del CMT aclara además que, cuando se demuestre tal pertinencia, no se denegará la solicitud sobre la base de que debe cumplirse una norma de prueba más estricta.

#### ***4.2.2 Utilización de instrumentos de transparencia fiscal en las investigaciones sobre blanqueo de capitales***

Aunque el objetivo de los métodos de intercambio de información que acaban de describirse es promover la cooperación internacional en materia fiscal, el amplio acceso concedido a las autoridades fiscales puede ser útil no sólo para detectar delitos fiscales, sino también para identificar posibles casos de blanqueo de capitales, corrupción o soborno. Debido a la naturaleza de los delitos financieros, la misma actividad puede violar varias leyes diferentes. Los delitos fiscales están “intrínsecamente vinculados a otros delitos financieros, ya que los delincuentes no declaran sus ingresos procedentes de actividades ilícitas a efectos fiscales” o pueden “declarar ingresos excesivos en un intento de blanquear los ingresos derivados del delito” (OCDE, 2013, 7). Por ejemplo, en el caso de una institución financiera de Oriente Medio, un país presentó una solicitud de TIEA y una solicitud de tratado fiscal para cualquier actividad relacionada con cuentas no declaradas en esta institución y la información obtenida condujo a un proceso penal. La institución financiera pagó 270 millones de dólares en multas y sanciones y tuvo que entregar los nombres de 1.500 titulares de cuentas estadounidenses.

Inicialmente, el comentario al artículo 26 del Convenio Multilateral de la OCDE establecía que la asistencia mutua entre autoridades tributarias sólo sería posible en el caso de delitos fiscales y si cada administración tenía la garantía de que la información se trataría con el debido secreto (OCDE, 2012). Así pues, la condición a la que se supeditaba cualquier información era que sólo podía utilizarse con fines fiscales. Posteriormente la OCDE propuso incluir en el comentario al artículo 26 una disposición que permitiera el intercambio de información fiscal por parte de las autoridades tributarias con otras fuerzas de seguridad y con las autoridades judiciales, así como para determinados fines no fiscales en cuestiones de alta prioridad, como el blanqueo de capitales y la corrupción. En 2012 el texto amplió la capacidad de compartir información con las autoridades competentes cuando las autoridades tributarias obtengan



información previa solicitud (de una EOIR) a través de un intercambio espontáneo de información o automáticamente (una AEOL); véase OCDE (2012).

#### **4.2.3 Utilización de instrumentos fiscales de transparencia en los equipos conjuntos de investigación internacionales**

Además de las fuentes de información que se acaban de describir, también se puede intercambiar información a escala internacional mediante la creación de equipos conjuntos de investigación (ECI). Los ECI de alcance limitado y cuyo objetivo es “capitalizar la experiencia particular de cada autoridad participante” pueden generar beneficios significativos (OCDE, 2017a, 25). Los ECI son una forma eficaz de garantizar el intercambio directo e instantáneo de información entre investigadores y fiscales de distintas jurisdicciones.

La posibilidad de crear ECI entre Estados miembros de la Unión Europea (UE) figura en el artículo 13 del Convenio de Asistencia Judicial de la UE de 2000. Ante la lentitud de su ratificación, el Consejo Europeo adoptó el 13 de junio de 2002 la Decisión marco sobre los ECI (Eurojust, 2002), que los Estados miembros comenzaron a aplicar en 2004. Estos instrumentos han previsto dos situaciones particulares en las que puede establecerse un ECI.

- En investigaciones transfronterizas exigentes, es decir, cuando las investigaciones de un Estado miembro sobre delitos penales requieren investigaciones complejas y exigentes que tienen vínculos con otros Estados miembros.
- En investigaciones conexas que requieran coordinación, es decir, cuando varios Estados miembros estén llevando a cabo investigaciones sobre infracciones penales en las que las circunstancias del caso requieran una acción coordinada y concertada en los Estados miembros implicados.

El caso Missing Stone Trader (“comerciante de piedras desaparecido”) es un ejemplo de este tipo de investigación transnacional de fraude fiscal. Este caso, que implicaba un carrusel del impuesto sobre el valor añadido (IVA), suscitó un alto grado de cooperación nacional para auditar a las empresas sospechosas y de cooperación internacional entre la policía y las autoridades fiscales de tres países para examinar pagos y facturas y verificar el transporte para la venta de piedra del país 1 al país 2 (véase el caso 3 en el apéndice). La trama, descubierta en 2013, supuso una pérdida de ingresos por IVA de 27,5 millones de euros para ambos países. El caso incluyó la recopilación de datos sobre 67 empresas pantalla, la interceptación de las comunicaciones entre los autores y el uso de vigilancia encubierta y de diversas tecnologías de seguimiento. En total, se llevaron a cabo 29 registros en empresas y domicilios privados donde se incautaron documentos, registros y ordenadores.

Como demuestra el caso “comerciante de piedras desaparecido”, los ECI pueden ser beneficiosos para investigar casos de fraude fiscal y pueden incluir a auditores fiscales. Como se explica en la guía práctica elaborada por Europol,<sup>6</sup>

las contribuciones de personas que no son ni autoridades policiales ni judiciales suelen ser beneficiosas para el resultado de una investigación. Cuando son enviados en comisión de servicio, los miembros del ECI que no pertenecen a las fuerzas de seguridad, incluidos los agentes de las autoridades fiscales, pueden recibir del jefe del ECI del país en el que opera el equipo el encargo de llevar a cabo las medidas de investigación.

### **4.3 Utilizar herramientas contra el blanqueo de capitales para perseguir la evasión fiscal internacional**

#### **4.3.1 Visión general**

Cuando las fuerzas de seguridad inician una investigación sobre blanqueo de capitales que afecta a activos o transacciones en otra jurisdicción, a menudo solicitan asistencia informal y asistencia jurídica mutua (MLA) en materia penal para buscar información o pruebas, ayuda para la extradición de un sospechoso o apoyo general para embargar o incautar activos. Esta información también puede ser muy relevante para las autoridades que luchan contra la evasión fiscal (FMI, 2012). Si un delito se identifica como delito determinante del blanqueo de capitales, el delincuente puede ser investigado tanto por el delito original como por el blanqueo de capitales (FMI, 2012). Al considerar la posibilidad de incluir los delitos fiscales como delitos subyacentes, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) estudió la legislación nacional adoptada por una serie de países de la OCDE para determinar su experiencia en el uso del marco de lucha contra el blanqueo de capitales para combatir los delitos fiscales e identificar en qué medida las normas existentes ya cubrían los delitos fiscales (FMI, 2012). Las consultas con los actores interesados revelaron que el GAFI necesitaba abordar la creciente amenaza del blanqueo de capitales procedentes de delitos fiscales (GAFI, 2011).

#### **4.3.2 Recurso a la cooperación internacional informal en materia penal y fiscal**

La asistencia jurídica mutua suele ser un proceso muy largo y complejo. Ciertamente, al iniciar un caso, los investigadores prefieren utilizar vías menos formales y restrictivas para obtener la información que necesitan para desarrollar su investigación. Aunque la obtención de pruebas que se utilizarán en los tribunales (como declaraciones de testigos y documentos hallados durante registros e incautaciones) suele requerir una MLA y no puede obtenerse de ninguna otra manera, puede intercambiarse información y documentos útiles para el desarrollo de las investigaciones a través de procedimientos menos formales, como de una unidad de inteligencia financiera (UIF) a otra y de policía a policía. El intercambio de información a través de las agencias de información fiscal, cuando es posible, también puede ser una forma útil de recabar información. Estos canales pueden o no ser aceptados, dependiendo de la legislación nacional y de los tratados aplicables en las jurisdicciones implicadas.

La conexión entre las autoridades fiscales y otras fuerzas de seguridad también puede beneficiarse de las redes y foros internacionales. Por ejemplo, la cooperación internacional en casos penales en el contexto de los esfuerzos de recuperación de activos puede llevarse a cabo a través de la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos de Camden (CARIN). CARIN es una red informal de profesionales policiales y judiciales dedicados a la localización, congelación, incautación y confiscación de activos en 54 jurisdicciones miembros registradas.<sup>7</sup> Los representantes de los Estados miembros se denominan “puntos de contacto nacionales”. Aunque ciertas acciones transfronterizas (como la ejecución de órdenes de confiscación) requieren canales formales de cooperación, los puntos de contacto nacionales pueden intercambiar información operativa para apoyar el proceso completo de recuperación de activos, desde el punto de partida de la investigación que implica el rastreo de activos hasta el embargo preventivo y la incautación, la gestión y, finalmente, el decomiso/confiscación, incluido cualquier reparto de activos necesario entre jurisdicciones.

CARIN se centra en la recuperación de los ingresos derivados del delito, lo que puede implicar investigaciones penales sobre blanqueo de capitales o sobre los ingresos derivados del fraude fiscal o de la evasión fiscal. También está vinculada a las otras seis redes regionales interinstitucionales de recuperación de activos (ARIN, por sus siglas en inglés) de todo el mundo.<sup>8</sup> El intercambio de información o pruebas clave en casos penales (como los beneficiarios finales de activos o empresas y la ubicación de los activos, entre otras cosas) puede llevar a descubrir casos de fraude o evasión fiscal. En tales casos, el país que recibe la información puede decidir abrir una investigación por evasión fiscal, además del proceso penal que estaba instruyendo inicialmente. La información también podría transferirse a los auditores fiscales con el fin de realizar comprobaciones fiscales rutinarias.

Para las UIF también pueden considerarse intercambios de información similares a través del Grupo Egmont. Egmont es una red de 167 UIF dedicada a “intercambios seguros de conocimientos técnicos e inteligencia financiera para combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo”.<sup>9</sup> Proporciona un foro en el que las UIF pueden participar en el intercambio de información, identificar cualquier obstáculo al intercambio y abordarlo y desarrollar nuevas asociaciones. Una vez más, la información relacionada con las investigaciones sobre blanqueo de capitales puede proporcionar a las jurisdicciones receptoras los elementos clave de un posible caso de fraude fiscal o puntos de verificación en una auditoría fiscal.

A escala regional, la Unión Europea ha sido testigo de importantes avances en los canales y herramientas que permiten la cooperación y coordinación interinstitucional transfronteriza (véase el recuadro 4.1 para ejemplos notables de mecanismos de coordinación dentro de la Unión Europea).

El uso de métodos informales varía según el país, pero también se basa en las relaciones entre agregados fiscales o policiales, el intercambio de información con la policía o la LEA nacional y extranjera y los memorandos de entendimiento sobre intercambio de inteligencia. Algunos países, como Estados

**RECUADRO 4.1****Mecanismos de cooperación regional en los Estados miembros de la UE**

*Agencia de Cooperación de la Unión Europea en materia de Justicia Penal (Eurojust).* Eurojust tiene el mandato de coordinar las investigaciones de delitos transfronterizos graves en Europa y fuera de ella.<sup>a</sup>

*Aplicación de red segura de intercambio de información de Europol (SIENA).* SIENA ofrece a las fuerzas de seguridad una plataforma para el intercambio de información relacionada con la delincuencia en la Unión Europea (UE) y con sus socios colaboradores y terceros con los que tiene acuerdos.<sup>b</sup>

*Orden Europea de Investigación (OEI).* Una OEI es una resolución judicial dictada o validada por una autoridad judicial de un país de la UE con el fin de utilizar medidas de investigación para recabar o utilizar pruebas en asuntos penales llevados a cabo en otro país de la UE.<sup>c</sup>

*Fiscalía Europea (EPPD).* La OEPP permite la cooperación en la investigación, persecución y enjuiciamiento de delitos que afectan al presupuesto de la UE, como el fraude en las subvenciones y la corrupción conexa, así como el fraude transfronterizo en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) (Wilhelm, 2020).

*Acuerdos formales de OEI con plazos concretos.* Estos acuerdos incluyen los intercambios del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (SCAC) entre los Estados miembros de la UE, que también pueden permitir la cooperación entre agencias. Por ejemplo, el Grupo de Expertos del SCAC en el ámbito de la cooperación administrativa en materia de IVA permite la coordinación entre los Estados miembros para intercambiar puntos de vista y debatir y acordar la aplicación práctica de la cooperación administrativa en la lucha contra el fraude del IVA.<sup>d</sup>

*Propuesta de ampliación de la Directiva de la UE.* En mayo de 2022 se presentó una propuesta para modificar la Directiva de la UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en lo que respecta al intercambio de información con los organismos policiales pertinentes. Un Estado miembro que envíe información a otro Estado miembro con fines fiscales debe permitir el uso de la información para otros fines en la medida en que lo permita la legislación de ambos Estados miembros. El Estado miembro puede hacerlo permitiendo el uso alternativo tras una solicitud obligatoria del otro Estado miembro o comunicando a todos los Estados miembros una lista de otros fines permitidos.<sup>e</sup>

a. Agencia de Cooperación de la Unión Europea en materia de Justicia Penal (Eurojust), <https://www.eurojust.europa.eu/about-us>. Recientemente, el canal Eurojust garantizó la coordinación de las investigaciones a petición de las autoridades italianas en una trama masiva de fraude fiscal transfronterizo (<https://www.eurojust.europa.eu/action-counter-italian-fuel-tax-fraud-worth-almost-eur-1-billion>).

b. Europol, Aplicación de Red de Intercambio Seguro de Información (SIENA), <https://www.europol.europa.eu/activities-services/services-support/information-exchange/secure-information-exchange-network-application-siena>.

c. Eurojust, Agencia de Cooperación de la Unión Europea en materia de Justicia Penal, Orden Europea de Investigación, [https://www.eurojust.europa.eu/judicial-cooperation/eurojust-role-facilitating-judicial-cooperation-instruments/european-investigation-order-eio#:~:text=The%20European%20Investigation%20Order%20\(EIO,apply%20in%20Denmark%20and%20Ireland](https://www.eurojust.europa.eu/judicial-cooperation/eurojust-role-facilitating-judicial-cooperation-instruments/european-investigation-order-eio#:~:text=The%20European%20Investigation%20Order%20(EIO,apply%20in%20Denmark%20and%20Ireland).

d. Comisión Europea, Registro de grupos de expertos de la Comisión y otras entidades similares, <https://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail&groupDetail&groupID=3128&NewSearch=1&NewSearch=1>.

e. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, COM/2020/314 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0314>.

Unidos, disponen de redes de agregados fiscales y enlaces conectados con las oficinas internacionales de investigación criminal.

#### **4.3.3 Utilización de la asistencia jurídica mutua en materia penal para contribuir a la recuperación de impuestos**

La asistencia jurídica mutua necesita una base jurídica, como un compromiso de reciprocidad o un acuerdo bilateral o multilateral. La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC) es el instrumento multilateral clave en el contexto tanto de la persecución de la corrupción y el blanqueo de capitales como de la confiscación y recuperación de los ingresos derivados de la corrupción. El artículo 46 de la CNUCC prevé la asistencia jurídica mutua entre autoridades competentes en investigaciones, procesos y actuaciones judiciales por delitos relacionados con la corrupción. Esta asistencia incluye, entre otras cosas, registros, rastreo de activos, incautación, congelación y recuperación. Las autoridades competentes identificadas por los países en el marco de la CNUCC incluyen organismos anticorrupción, ministerios de justicia, policía, fiscalías y UIF.

Algunos de los instrumentos recomendados por el GAFI como importantes para facilitar la cooperación internacional son también la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas y la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional (UNTOC). Debe disponerse de una base jurídica adecuada para la asistencia y deben existir tratados, acuerdos u otros mecanismos para mejorar la cooperación.

Tanto la UNCAC como la UNTOC ofrecen la opción de utilizar estos instrumentos como base jurídica para una solicitud de MLA entre países cuando no existe un acuerdo bilateral. La información y las pruebas recopiladas a través de una solicitud de MLA basada en cualquiera de estas dos convenciones pueden conducir al descubrimiento de infracciones o fraudes fiscales, especialmente cuando los activos no declarados están en manos de empresas ficticias extra-territoriales. En este caso, el marco jurídico para intercambiar información a nivel nacional será vital para autorizar el paso de esta información a las autoridades fiscales.

Por último, el Foro de la OCDE sobre Fiscalidad y Delincuencia es una plataforma para funcionarios gubernamentales implicados en la lucha contra los delitos fiscales y financieros. Su objetivo es abordar cuestiones de vanguardia en la lucha mundial contra la delincuencia financiera e identificar medidas prácticas que los gobiernos puedan adoptar para garantizar la aplicación interinstitucional de los 10 principios rectores de la lucha contra los delitos fiscales y financieros (OCDE, 2017b).<sup>10</sup> Desde su puesta en marcha en 2011 durante el Diálogo de Oslo el foro ha celebrado cinco sesiones destinadas a mejorar la cooperación y el intercambio de información entre organismos gubernamentales y entre países para prevenir, detectar y perseguir los delitos financieros. El lanzamiento de la Red Mundial para la Aplicación de la Ley contra la Delincuencia

Fiscal (GTCLen), una iniciativa de la OCDE, estaba previsto para diciembre de 2020, pero las reuniones se pospusieron debido a la pandemia del COVID-19. La red proporcionará una plataforma para que investigadores, fiscales y otros funcionarios encargados de la aplicación de la ley en materia de delitos fiscales y financieros se reúnan de manera informal, compartan experiencias y mejores prácticas y establezcan conexiones para una cooperación internacional interinstitucional eficaz.<sup>11</sup>

## Notas

1. Los TIEA permiten a las autoridades competentes intercambiar información en materia fiscal para ayudarse mutuamente en la administración y aplicación de la legislación fiscal nacional.
2. El MCMA es un tratado internacional diseñado por la OCDE para promover la cooperación internacional entre las autoridades fiscales sobre una base multilateral en diversos asuntos, incluido el intercambio de información y la asistencia en la recaudación. El acuerdo ha sido firmado por 141 jurisdicciones. MCMA, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.
3. Este acuerdo apoya el intercambio automático de información sobre una base multilateral. En total, 110 países son signatarios del acuerdo y han participado en intercambios. Véase <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>.
4. En general, estos acuerdos facilitan el intercambio automático y recíproco de información, al tiempo que garantizan que se cumplan los requisitos de confidencialidad y privacidad.
5. Véase OCDE (2017c), Comentario sobre el artículo 26.
6. Consejo de la Unión Europea, "Equipos conjuntos de investigación: Guía práctica", <https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/documents/jit-guide-2017-en.pdf>.
7. Véase CARIN, <https://www.carin.network/>.
8. La Red Interinstitucional de Recuperación de Activos de África Austral (ARINSA), la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos de Asia Pacífico (ARIN-AP), la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos en Asia Occidental y Central (ARIN-WCA), la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos para el Caribe (ARIN-CARIB), la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos para África Occidental (ARIN-WA) y la Red Interinstitucional de Recuperación de Activos para África Oriental (ARIN-EA). América Latina cuenta con una red de recuperación de activos, la Red de Recuperación de Activos de GAFILAT (PRAG), establecida a través del GAFILAT, el organismo similar al GAFI que sirve a la región.
9. Egmont Group, <https://egmontgroup.org/about/>.
10. OCDE Foro sobre fiscalidad y delincuencia, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-and-crime.htm>.
11. OCDE Foro sobre fiscalidad y delincuencia, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-and-crime.htm>.

## Referencias

- Eurojust (Agencia de Cooperación de la Unión Europea en materia de Justicia Penal). 2002. “Decisión marco 2002/465/JAI del Consejo sobre equipos conjuntos de investigación”. <https://www.eurojust.europa.eu/document/council-framework-decision-2002465jha-joint-investigation-teams>.
- GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional). 2011. “Respuesta del GAFI a la Consulta Pública sobre la Revisión de las Recomendaciones del GAFI”. GAFI, París. <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/publicconsultation/FATF%20Response%20to%20the%20public%20consultation%20on%20the%20revision%20of%20the%20FATF%20Recommendations.pdf>.
- FMI (Fondo Monetario Internacional). 2012. “Revisiones de las normas del Grupo de Acción Financiera Nota informativa para el Directorio Ejecutivo”. FMI, Washington, DC. <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/071712a.pdf>.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos). 1998. “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”. París: OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2012. “Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Its Commentary”. París: OCDE. [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2013. “Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes”. 2d ed. París: OCDE Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-cooperation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-second-edition.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2014. “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax”. París: OCDE Publishing. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017a. “Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crime and Other Financial Crimes”. 3d ed. París: OCDE Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-cooperation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-third-edition.pdf>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017b. “Fighting Tax Crime—The Ten Global”. París: OCDE Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2017c. “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”. París: OCDE Publishing. [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).
- Wilhelm, Kerstin. 2020. “The European Public Prosecutor’s Office—The First Step to a Powerful, Cross-Border Investigation Authority?”. Linklaters (blog), 19 de octubre de 2020. <https://www.linklaters.com/en-us/insights/blogs/businesscrimelinks/2020/october/the-european-public-prosecutors-office>.





## 5. Conclusiones y recomendaciones

---

Este informe ha descrito cómo las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad (LEA) pueden complementarse mutuamente cuando dejan de trabajar en compartimentos estancos, algo que siguen haciendo en muchas jurisdicciones. La mejora de su cooperación permitirá avanzar en la lucha tanto contra la delincuencia financiera “habitual” como contra la evasión fiscal. Para mejorar la cooperación entre las agencias tributarias y las LEA comprometidas en este esfuerzo, los países deberían considerar las siguientes recomendaciones.

1. Superar los obstáculos jurídicos al intercambio de información:
  - facilitar la cooperación mediante el desarrollo de un marco legislativo que vincule formalmente los delitos fiscales con delitos financieros más amplios, en particular haciendo de la evasión fiscal un delito subyacente del blanqueo de capitales y persiguiendo estos casos;
  - promulgar y aplicar legislación que autorice u obligue a las autoridades fiscales a revelar a los fiscales o a las fuerzas de seguridad del estado las transacciones descubiertas durante las auditorías fiscales respecto de las cuales exista una base razonable para creer que facilitan la comisión de delitos financieros;
  - promulgar y aplicar legislación que autorice u obligue a las fuerzas de seguridad a revelar a las autoridades fiscales la información y las pruebas halladas durante las investigaciones penales cuando exista una base razonable para creer que se está cometiendo evasión fiscal;
  - desarrollar procedimientos operativos internos normalizados que rijan el intercambio de información entre organismos, especificando la naturaleza de la información que debe compartirse, el calendario y los pasos exactos que deben seguirse; y
  - eliminar los obstáculos jurídicos y administrativos a la cooperación internacional entre los organismos pertinentes y las autoridades fiscales y las unidades de inteligencia financiera (UIF) de los países contrapartes.
2. Mejorar la disponibilidad y recopilación de información pertinente mediante las acciones siguientes:
  - promulgar y aplicar disposiciones legales para recuperar la riqueza injustificada, el enriquecimiento ilícito o los recursos injustificados para facilitar la recuperación de activos e impuestos;

- garantizar que los formularios fiscales para las personas políticamente expuestas y sus familiares cercanos incluyan preguntas sobre si han presentado formularios de declaración de activos y garantizar que las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad puedan acceder fácilmente a estos formularios;
  - abordar las estrategias de elusión fiscal a través de normas de divulgación obligatoria (MDR, por sus siglas en inglés), proporcionando información sobre los tipos de estructuras adoptadas y estableciendo un equilibrio respecto de la posibilidad de que la divulgación dé lugar a la autoinculpación de los intermediarios (el incumplimiento de las MDR debe dar lugar a la comunicación de esta información a las autoridades pertinentes, así como a sanciones disuasorias); e
  - introducir marcos de beneficiarios finales que...
    - abarquen todas las disposiciones legales y personas;
    - alineen las definiciones de todos los organismos obligados a recopilar la información pertinente;
    - exijan a los principales actores interesados que recopilen información sobre los beneficiarios finales y exigir el cumplimiento de las obligaciones;
    - establezcan un intercambio sistemático de información entre las autoridades fiscales y las autoridades locales sobre los beneficiarios finales para apoyar la verificación cruzada mediante el cotejo de información; y
    - desarrollen el uso de registros digitales centralizados que faciliten una mayor cooperación entre las agencias e identifiquen parámetros amplios para determinar quién tiene el control efectivo sobre las personas jurídicas y los acuerdos legales.
3. Superar los obstáculos operativos al intercambio interinstitucional de información avanzando en:
- adoptar modelos formales de cooperación entre organismos, como memorandos de entendimiento, acuerdos a nivel de servicios, equipos conjuntos de investigación o grupos de trabajo conjuntos e intervenciones conjuntas de formación, entre otras cosas;
  - proporcionar a los organismos pertinentes formación sobre las ventajas y los métodos disponibles de cooperación interinstitucional, haciéndoles conscientes de las señales de alarma que indican delitos de interés para las autoridades contraparte e implicando a representantes clave de cada autoridad pertinente en una red de relaciones formales e informales;
  - establecer sistemas seguros de comunicación e intercambio de información entre agencias y reforzar la seguridad de las plataformas, la confidencialidad y la protección de datos, incluyendo medidas sólidas para evitar el uso indebido de los datos;

- apoyar canales informales de cooperación entre agencias en los que puedan establecerse relaciones continuas mediante interacciones durante comisiones de servicio del personal, uso de bases de datos compartidas, inteligencia compartida o centros de fusión y sesiones de formación conjuntas;
  - creación de grupos de trabajo conjunto que permitan el intercambio y la cooperación continuos para hacer frente a delitos recurrentes o de mayor envergadura en los que intervengan estratos complejos o múltiples individuos y establecimiento de mandatos y objetivos claros para los grupos de trabajo con el fin de garantizar el acceso continuado a la experiencia compartida; y
  - llevar a cabo investigaciones internacionales utilizando mecanismos interinstitucionales plenamente integrados y coordinados que maximicen el uso de procesos tanto informales como formales para el intercambio de información policial y fiscal.
4. Superar las barreras culturales y políticas:
- equilibrar los esfuerzos de intercambio de información entre los organismos fiscales y policiales con la confidencialidad, la privacidad y la protección de datos para fomentar la confianza y la aceptación cultural; y
  - utilizar todas las fuentes de información y los instrumentos internacionales pertinentes para llevar a cabo la cooperación internacional en materia fiscal y las investigaciones sobre corrupción y blanqueo de capitales.

Los países también pueden considerar:

- introducir leyes para ampliar las posibilidades de recopilación de información, incluidas las relacionadas con la divulgación obligatoria del uso de sistemas agresivos de evasión fiscal; y
- adoptar leyes sobre la riqueza injustificada o el enriquecimiento ilícito que puedan otorgar a las autoridades la facultad de investigar los ingresos o la riqueza de una persona sin fuentes conocidas dentro de un régimen jurídico sólido y un marco sólido de buena gobernanza.



**acción civil.** Véase **acción de derecho privado**.

**acción de derecho privado.** Acción judicial por la que una persona solicita al juez que haga cumplir una ley y proteja sus derechos.

**activos.** La totalidad del patrimonio de una persona, sociedad o sucesión. Pueden adoptar la forma de activos corpóreos o incorpóreos, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles y documentos o instrumentos legales que acrediten la titularidad o el interés en dichos activos.<sup>1</sup> Véase **patrimonio**.

**activo contaminado.** Véase **confiscación basada en la propiedad**.

**activos mezclados.** Los ingresos derivados o los instrumentos de un delito que se han mezclado con otros activos que pueden no ser el producto de un delito.

**activos sustitutivos.** Activos que no pueden vincularse a un delito que da lugar a decomiso, pero que pueden ser decomisados en sustitución de dichos activos si los activos directamente sujetos a decomiso no pueden localizarse o no están disponibles por cualquier otro motivo.

**asistencia jurídica mutua (MLA).** Proceso mediante el cual las jurisdicciones solicitan y proporcionan asistencia para recabar información, inteligencia y pruebas para investigaciones (a través de canales formales); para aplicar medidas provisionales; y para ejecutar órdenes y sentencias extranjeras. La asistencia puede prestarse de manera informal (véase **asistencia informal**) o formal (véase **solicitud de asistencia jurídica mutua**).

**asistencia informal.** Cualquier asistencia de cooperación internacional prestada sin necesidad de una solicitud formal de asistencia jurídica mutua (MLA). La legislación puede permitir este tipo de asistencia de profesional a profesional, incluida la legislación sobre asistencia jurídica mutua.

**captura del estado.** Tipo de corrupción política sistémica en la que los intereses privados y los funcionarios influyen significativamente en los procesos de toma de decisiones de un estado en beneficio propio y hacen que los mecanismos de rendición de cuentas sean ineficaces.

**comisión rogatoria.** Petición formal de un tribunal a otro extranjero de algún tipo de asistencia jurídica. Permite la comunicación formal entre el poder judicial, un fiscal o un funcionario encargado de hacer cumplir la ley de una jurisdicción y su contraparte en otra jurisdicción. Es una forma particular de asistencia jurídica mutua.

**comprador de buena fe.** Véase **propietario inocente**.

**confiscación.** Véase **decomiso**.

**confiscación administrativa.** Mecanismo no judicial para confiscar los ingresos derivados del delito o los activos utilizados o implicados en la comisión de un delito.

**congelación.** Véanse las **medidas provisionales**.

**conozca a su cliente.** La diligencia debida y la regulación bancaria que las instituciones financieras y otras entidades reguladas deben cumplir para identificar a sus clientes y averiguar la información pertinente para realizar negocios financieros con ellos.

**decomiso.** Privación permanente de activos por orden de un tribunal u otra autoridad competente.<sup>2</sup> Las personas o entidades que tengan un interés en los fondos u otros activos especificados en el momento de la confiscación pierden todos los derechos, en principio, sobre los fondos u otros activos confiscados.<sup>3</sup> Véase **confiscación**.

**decomiso basado en el valor.** Una acción de confiscación para recuperar el valor de los beneficios que se han derivado de una conducta delictiva e imponer una sanción monetaria de un valor equivalente.

**decomiso basado en la propiedad.** Acción de decomiso dirigida a una cosa o activo específico que se considera derivado o instrumento del delito. Véase **in rem** y **activos manchados**.

**decomiso basado en una condena.** Todas las formas de decomiso que exigen que el acusado sea condenado por un delito antes de que pueda iniciarse el procedimiento de decomiso y pueda llevarse a cabo el decomiso.

**decomiso penal.** Véase **decomiso basado en una condena**.

**decomiso sin condena (NCB).** Decomiso para el que no se requiere una condena penal.<sup>4</sup>

**demandado.** Cualquier parte que deba responder a la demanda de un demandante en un pleito civil ante un tribunal, o cualquier parte que haya sido acusada formalmente o acusada de infringir una ley penal.

**demandante.** La parte que hace valer un interés en un activo o en un litigio. El demandante puede ser un tercero, un propietario inocente, un demandado, un objetivo o un infractor.

**embargo.** Véanse **medidas provisionales**.

**informe de actividad sospechosa (SAR).** Véase informe sobre **transacciones sospechosas**.

**informe de transacción sospechosa (STR).** Un informe presentado por una institución financiera sobre una transacción sospechosa o potencialmente sospechosa, mientras que un informe de actividad sospechosa se centra en la actividad y no en una transacción. El informe se presenta ante la unidad de inteligencia financiera de la jurisdicción. Véase **informe de actividad sospechosa**.

**ingresos derivados del delito.** Cualquier activo derivado u obtenido, directa o indirectamente, mediante la comisión de un delito.<sup>5</sup> En la mayoría de las jurisdicciones se incluyen los activos mezclados.

**in personam.** “Dirigido a una persona concreta”. En el contexto de una confiscación o una demanda, indica una acción legal contra una persona concreta.

**in rem.** “Contra una cosa”. En el contexto de la confiscación, indica una acción legal contra una cosa o un bien específico. Véase **confiscación basada en la propiedad**.

**instrumento.** Activo utilizado para facilitar la comisión de delitos, como el coche o la embarcación utilizados para transportar estupefacientes o dinero en efectivo.

**inteligencia de fuente abierta (open-source intelligence, OSINT).** En general, información disponible públicamente que puede recopilarse por cualquier medio legal, incluida la información disponible a través de las redes sociales o Internet de forma gratuita, mediante pago o por suscripción.

**jurisdicción requerida.** Jurisdicción a la que se pide que preste asistencia a otra jurisdicción con el fin de colaborar en una investigación o enjuiciamiento extranjeros o de ejecutar una sentencia.

**jurisdicción requirente.** Jurisdicción que solicita la asistencia de otra jurisdicción con el fin de colaborar en una investigación o enjuiciamiento nacional o de ejecutar una sentencia.

**medidas cautelares.** Véanse **medidas provisionales**.

**medidas provisionales.** Medidas que prohíben temporalmente la transferencia, conversión, disposición o movimiento de activos o que asumen temporalmente la custodia o el control de activos sobre la base de una orden emitida por un tribunal u otra autoridad competente.<sup>6</sup> El término se utiliza indistintamente con **congelación, restricción, incautación**, embargo y bloqueo.

**objetivo u objetivos.** El sospechoso o sospechosos de una investigación.

**patrimonio.** Ver **activos**.

**personas políticamente expuestas (PEP).** Personas que desempeñan o han desempeñado funciones públicas destacadas, según el Grupo de Acción Financiera Internacional.

**portero (gatekeeper).** Profesional que intenta, consciente o inconscientemente, mover u ocultar el producto de una actividad ilegal, como las operaciones de blanqueo de capitales. También denominados facilitadores, los porteros incluyen contables, abogados, asesores financieros u otros profesionales que mantienen cuentas en una institución financiera y actúan en nombre de sus clientes. Los delincuentes pueden tratar de utilizar un portero para acceder al sistema financiero, permaneciendo ellos mismos en el anonimato.

**procedimiento ex parte.** Procedimientos judiciales iniciados por una persona en ausencia y sin la representación o notificación de otras partes.

**propietario inocente.** Un tercero con un interés en un bien sujeto a confiscación que no conocía la conducta que dio lugar a la confiscación. Véase **comprador de buena fe**.

**solicitud de asistencia jurídica mutua (MLA).** Una solicitud de MLA suele ser una petición por escrito que debe cumplir los procedimientos, protocolos y condiciones especificados en acuerdos multilaterales o bilaterales o en la legislación nacional. Estas solicitudes se utilizan generalmente para recabar pruebas (incluso mediante técnicas de investigación coercitivas), obtener **medidas provisionales** y solicitar la ejecución de órdenes nacionales en una jurisdicción extranjera.



**técnicas de investigación coercitivas.** En general, medidas que las autoridades policiales pueden adoptar sin el consentimiento de un acusado o de un tercero interesado en virtud de autorizaciones legales, judiciales o de otro tipo. Algunos ejemplos son los registros, la vigilancia electrónica, el examen de registros financieros, el acceso a documentos en poder de terceros o una orden de presentación. Normalmente se requiere una **solicitud de asistencia jurídica** para obtener pruebas mediante técnicas coercitivas.

**técnicas especiales de investigación.** Las técnicas especiales de investigación —como las escuchas telefónicas, la vigilancia electrónica, las investigaciones encubiertas, los registros, las detenciones y la negociación de los cargos y la condena— suelen requerir autorización judicial. Normalmente se requiere una **solicitud de asistencia jurídica mutua** para recabar pruebas mediante dichas técnicas en países extranjeros. Las herramientas especiales de investigación se utilizan específicamente para investigar los delitos más graves, como la participación en una organización delictiva o la dirección de la misma, el tráfico, el chantaje, la corrupción y el blanqueo de capitales.

**testimonio de oídas.** Una declaración extrajudicial que se ofrece ante un tribunal como prueba de la veracidad de lo afirmado. Mientras que las jurisdicciones de derecho civil no suelen excluir los testimonios de oídas de los procedimientos, éstos son inadmisibles en las jurisdicciones de derecho anglosajón (con algunas excepciones). Si se admiten los testimonios de oídas, el tribunal también debe considerar el peso apropiado que debe darse a la prueba.

**unidad de inteligencia financiera (UIF).** Según el Grupo Egmont, se trata de “[un] organismo nacional central encargado de recibir (y, si está permitido, solicitar), analizar y difundir a las autoridades competentes la información financiera: (i) relativa a presuntos ingresos procedentes de actividades delictivas y a la posible financiación del terrorismo; o (ii) exigida por la legislación o la normativa nacional, con el fin de luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.”<sup>7</sup> Una definición más coloquial sería la de organismo nacional encargado de recopilar, analizar y difundir información procedente de instituciones financieras y afines sobre presuntos ingresos derivados de delitos o la financiación del terrorismo para luchar contra el blanqueo de capitales y el terrorismo.

**vendedor por valor.** Ver **propietario inocente**.

## Notas

1. Naciones Unidas, Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 2(e).
2. Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 2(g). Véase también Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), “Best Practices: Confiscation” (Recomendaciones 3 y 38), adoptadas por el GAFI pleno del GAFI, 19 de febrero de 2010.
3. Grupo de Acción Financiera Internacional, “Nota interpretativa a la Recomendación Especial III: Congelación y Confiscación de activos de terroristas”, párr. 7(c), <http://www.fatf-gafi.org/dataoecd/53/32/34262136.pdf>.
7. “Definición adoptada en la reunión plenaria del Grupo Egmont”, Roma, noviembre de 1996; en su versión modificada en la reunión plenaria de Egmont, Guernsey, junio de 2004.
4. Grupo de Acción Financiera Internacional, “Buenas prácticas: Decomiso (Recomendaciones 3 y 38)”, adoptado por el pleno del GAFI, 19 de febrero de 2010.
5. Naciones Unidas, Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 2(e).
6. Adaptado de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, art. 2(f).

# Apéndice A: casos

---

Los siguientes casos se identificaron en el contexto de un taller del Banco Mundial y a partir de una revisión de fuentes abiertas.

## Caso 1. El empresario y su patrimonio oculto no gravado

**Resumen.** El promotor de un grupo empresarial tenía un volumen de negocios anual combinado de aproximadamente 16 millones de dólares.<sup>1</sup> Su grupo estaba formado por un interés propietario y tres sociedades de capital cerrado que operaban en los sectores de la alimentación y la moda. Se sospechaba que él y su familia tenían activos no declarados en el extranjero que no se correspondían con sus ingresos, activos y perfil declarados.

**Investigación.** Los activos no declarados en países extranjeros sospechosos de pertenecer al promotor y a su familia dieron lugar a informes sobre operaciones sospechosas (STR). Las unidades de inteligencia financiera (UIF) de esos países comunicaron espontáneamente estos informes a la UIF del país de origen del promotor, que a su vez los transmitió a las autoridades fiscales del país. Las autoridades fiscales cotejaron los informes con los ingresos declarados y los pagos de impuestos del promotor y su familia y descubrieron que no eran coherentes. Se iniciaron entonces procedimientos contra el promotor y su familia. La UIF y las autoridades fiscales también compartieron espontáneamente estos informes con otras jurisdicciones interesadas, que iniciaron investigaciones.

Las autoridades rastrearon 11 cajas de seguridad hasta el promotor y su familia. Contenía dinero en efectivo no revelado y joyas valoradas en más de 1,8 millones de dólares.<sup>2</sup> Además, las autoridades embargaron teléfonos móviles y descifraron mensajes que indicaban que la familia del promotor era la titular real de entidades extraterritoriales y activos extranjeros no declarados.

**Resultados.** La investigación descubrió que la familia del promotor poseía varios activos no declarados, entre ellos: (1) tres entidades extraterritoriales constituidas en Belice, las Islas Vírgenes Británicas y las Seychelles; (2) cuentas bancarias en Hong Kong RAE (China), Singapur, Suiza y Estados Unidos con un saldo de 10 millones de dólares y créditos gestionados a través de empresas ficticias, incluidas tarjetas de crédito del banco suizo; (3) propiedades inmobiliarias en Londres mantenidas a través de una entidad extraterritorial y valoradas en 5 millones de dólares, además de otras propiedades inmobiliarias sustanciales; (4) pólizas de seguros en Canadá; (5) artículos de lujo y otros gastos

ostentosos en países extranjeros con fuentes de ingresos no contabilizadas; y (6) diversos gastos incurridos en países extranjeros liquidados mediante la subfacturación de ingresos de exportación y remesas de efectivo a través de canales ilegales.

**Beneficios de la cooperación.** Los STR desencadenaron investigaciones sobre riqueza injustificada que dieron lugar a la recuperación de impuestos en el país de origen y a posibles consecuencias jurídicas en otras jurisdicciones.

## Caso 2. Los funcionarios corruptos y los seguros de vida

**Resumen.** Dos funcionarios de la administración de un país, que ocuparon diversos puestos a distintos niveles durante un período de 20 años tenían importantes activos y fuentes de ingresos no declarados, en particular a través de un miembro de su familia. El patrimonio y los ingresos fueron descubiertos inicialmente por las autoridades fiscales y posteriormente remitidos a las autoridades anticorrupción.

**Investigación.** La UIF recibió y difundió STR sobre la compra de pólizas de seguros de vida en circunstancias sospechosas por parte de individuos que no tenían una fuente de ingresos explicable. Pagaron en efectivo, exigieron que se sacaran giros de cuentas bancarias de terceros y utilizaron nombres y direcciones falsos. Estos hechos desencadenaron una investigación por parte de las autoridades fiscales, que se saldó con la admisión por parte de los dos funcionarios públicos de ingresos no declarados por un valor de 180.000 dólares. Más tarde, la UIF recibió otro STR, esta vez sobre una inversión de 80.000 dólares en compañías de seguros por parte de una empresa propiedad de la madre de uno de los funcionarios públicos. Más tarde se reveló que no tenía ninguna fuente de ingresos declarada. Las autoridades fiscales iniciaron entonces nuevas investigaciones y, en última instancia, remitieron el asunto a las autoridades anticorrupción.

**Resultados.** Los registros realizados por las autoridades fiscales identificaron los siguientes activos vinculados a los dos funcionarios públicos: (1) más de 387 acres de tierra agrícola, 27 propiedades inmobiliarias y siete parcelas valoradas en 30 millones de dólares; (2) empresas valoradas en 2,3 millones de dólares; (3) 1,3 millones de dólares depositados en 77 cuentas bancarias; (4) 410.000 dólares en efectivo, además de divisas; y (5) joyas valoradas en 77.000 dólares y licores valorados en 2.000 dólares. Como resultado las autoridades fiscales determinaron que los ingresos reales de los dos funcionarios públicos eran de 20,8 millones de dólares y 130.000 dólares, respectivamente.

**Beneficios de la cooperación.** Las STR desencadenaron registros por parte de las autoridades fiscales y la identificación de activos no declarados de

funcionarios públicos, lo que dio lugar a la remisión y apertura de una investigación por corrupción.

### Caso 3. El comerciante de piedras desaparecido

**Resumen.** El caso Missing Stone Trader implicó la manipulación del sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la Unión Europea (UE). Se conoce comúnmente como fraude transnacional comerciante desaparecido intracomunitario (MTIC). Las mercancías (piedras) se transportaban entre Estados miembros de la UE libres de IVA (comercio intracomunitario) y luego eran vendidas en un Estado miembro por la empresa A, que cobraba al comprador, la empresa B, el precio de las mercancías más la tasa del IVA nacional correspondiente. Sin embargo, la empresa A no declaró las transacciones ni pagó el IVA recaudado por la venta a la autoridad fiscal pertinente. En cambio, “desapareció” (de ahí la expresión “comerciante desaparecido”) e incumplió su obligación de pagar el IVA. La empresa B y los operadores posteriores (como las empresas C y D) dentro del Estado miembro desempeñaron el papel de “operadores intermediarios” y se utilizaron para crear distancia con el operador desaparecido, en este caso, la empresa A. Debido al fraude MTIC, el Estado miembro en el que se realizaron estas operaciones nacionales se vio privado de los ingresos procedentes del IVA adeudado sobre los bienes importados. De hecho, el fraude MTIC relacionado con el suministro de piedras del país 1 a los países 2 y 3 defraudó a estos últimos de 27,5 millones de euros en concepto de IVA.

**Investigación.** La investigación del fraude MTIC se basó en un alto grado de cooperación nacional para auditar a las numerosas empresas sospechosas de participar en la trama, así como en la cooperación internacional entre las fuerzas de seguridad y las autoridades fiscales de los países 1, 2 y 3 para investigar los pagos, las facturas y el transporte de mercancías. En el país 1, la investigación contó con 80 agentes que, en conjunto, recopilaron datos sobre 67 empresas ficticias, interceptaron las comunicaciones de los presuntos autores y llevaron a cabo una vigilancia encubierta, en particular mediante el uso de diversas tecnologías de rastreo. El caso Missing Stone Trader dio lugar a 29 registros de domicilios comerciales y privados para incautar documentos, registros y ordenadores: 22 en el país 1, 5 en el país 2 y 2 en el país 3.

**Resultados.** Veintiséis personas fueron acusadas y ocho detenidas.

**Beneficios de la cooperación.** La cooperación transfronteriza eficaz y los importantes recursos de investigación criminal dentro de los países y entre ellos pueden ayudar a enfrentar el fraude del IVA MTIC.

## Caso 4. Los financiadores del terrorismo

**Resumen.** Se sospechaba que ciudadanos extranjeros financiaban el terrorismo o explotaban un negocio (la construcción de un centro comercial) utilizando financiación derivada de actividades terroristas. Aunque la investigación sobre el componente de financiación del terrorismo no dio lugar a pruebas utilizables, las autoridades pudieron determinar que se habían cometido delitos fiscales porque las fuerzas de seguridad compartieron información con las autoridades tributarias.

**Investigación.** Las autoridades fiscales confirmaron que los ciudadanos extranjeros y la empresa a través de la cual operaban tenían importantes ingresos no declarados y una deuda tributaria no declarada de 3,5 millones de dólares.

**Resultado.** Las autoridades fiscales solicitaron la congelación de activos y se presentaron cargos contra los directivos de la empresa por evasión fiscal.

**Beneficios de la cooperación.** El intercambio de información entre organismos competentes puede permitir el enjuiciamiento en un ámbito (en este caso, el fiscal) cuando el enjuiciamiento en otro ámbito ha fracasado (en este caso, la financiación del terrorismo).

## Caso 5. El caso del divorcio

**Resumen.** Las propiedades no declaradas en el extranjero del antiguo director general de una empresa eléctrica estatal se descubrieron durante su proceso de divorcio en el país A. Las autoridades extranjeras del país B investigaron, congelaron y posteriormente confiscaron sus activos en una cuenta bancaria en el país B, que estaban vinculados a sospechas de corrupción y blanqueo de capitales.

**Investigación.** En un procedimiento de divorcio incoado en el país A se alegó que el antiguo director general era el beneficiario final de una sociedad constituida en el país B que controlaba activos con un valor de varios millones de dólares en cuentas en el extranjero y en bienes inmuebles. A raíz de una notificación de transacción sospechosa, las autoridades del país B investigaron las cuentas bancarias en cooperación con sus contrapartes extranjeras, lo que reveló que los fondos eran derivados de la corrupción, concretamente sobornos que el antiguo funcionario había recibido de empresas mundiales de ingeniería y energía a cambio de valiosos contratos con la empresa estatal de electricidad del país A. El componente de cooperación internacional de la investigación incluyó la asistencia jurídica de 12 jurisdicciones.

**Resultado.** La empresa registrada en el país B se declaró culpable ante un tribunal del país B de blanqueo de los ingresos derivados de la corrupción entre 1999 y 2001, lo que dio lugar a la confiscación en 2016 de activos por un total aproximado de 4,7 millones de dólares. De esa cantidad, 3,9 millones de dólares se devolvieron al país A en virtud de un acuerdo de reparto de activos firmado en 2017.

**Beneficios de la cooperación.** El flujo de información procedente de procedimientos civiles sobre cuentas en paraísos fiscales no declaradas a las autoridades fiscales desencadenó investigaciones sobre evasión fiscal y corrupción.

## Caso 6. El caso de los vehículos robados

**Resumen.** Según informes periodísticos, miles de vehículos robados en el país A (según una estimación, hasta el 80% de todos los vehículos robados en ese país) acaban llegando a África oriental y central. Una ruta especialmente popular es la que va del país B al país C, destino final habitual de los vehículos robados. Los delincuentes suelen aprovechar las discrepancias en las normas y controles aduaneros de los distintos países para pasar los vehículos de contrabando.

**Investigación.** Las autoridades del país B abrieron una investigación sobre vehículos de motor robados en el país A y exportados ilegalmente al país C a través de un puerto en el país B. El esquema era operado por una red delictiva organizada que declaraba fraudulentamente a las autoridades aduaneras del país B que los vehículos eran colchones, pirateaba el registro nacional de vehículos y sobornaba a funcionarios de aduanas y fiscales de la autoridad fiscal del país B.

**Resultado.** Se identificaron como robados 124 vehículos de gama alta que habían sido matriculados ilegalmente. La pérdida fiscal estimada para el país B fue de aproximadamente 5 millones de dólares. Otras investigaciones arrojaron resultados similares. Por ejemplo, se descubrieron 24 vehículos robados, entre ellos Range Rovers, Audis y BMW de gama alta, por un valor de más de 1,3 millones de dólares. Los vehículos fueron recuperados y devueltos al país A.

**Beneficios de la cooperación.** La cooperación entre las fuerzas de seguridad y las autoridades fiscales y aduaneras de los distintos países fue esencial para encontrar y recuperar los vehículos robados que se exportaban ilegalmente.

## Caso 7. El lobista trotamundos

**Resumen.** Un lobista que actuaba como agente no registrado de un gobierno extranjero, el antiguo presidente del gobierno y el antiguo partido político en el

poder se confabularon en un esquema durante casi una década para ocultar ingresos procedentes de las actividades del lobista con el fin de evadir impuestos. El esquema implicaba el uso de empresas fantasma y cuentas bancarias en el extranjero para disfrazar ingresos por millones de dólares como préstamos. Posteriormente, el lobista utilizó sus activos no declarados, en particular propiedades inmobiliarias, como garantía para garantizar fraudulentamente numerosos préstamos bancarios por un valor de 20 millones de dólares.

**Investigación.** Las fuerzas de seguridad del país de origen comenzaron a investigar las actividades del lobista tras un cambio de régimen en el país en 2014. Gracias a la cooperación entre la unidad de inteligencia financiera y las fuerzas de seguridad, la investigación pudo basarse en informes sobre transacciones sospechosas presentados por instituciones financieras desde 2012. Identificaron la transferencia de más de 3 millones de dólares entre 2012 y 2013 entre empresas extraterritoriales vinculadas al lobista.

**Resultados.** La investigación reveló que más de 75 millones de dólares fluyeron a través de cuentas en el extranjero relacionadas con el lobista y sus actividades en el extranjero, con más de 30 millones de dólares de ingresos ocultos a las autoridades. Como resultado, fue acusado y condenado por fraude fiscal, omisión de declaración de cuentas bancarias y financieras en el extranjero,<sup>3</sup> y fraude bancario. También se declaró culpable de cargos de conspiración relacionados. Como parte de su acuerdo de culpabilidad, el lobista aceptó renunciar a 26 millones de dólares. Tras un indulto presidencial en diciembre de 2020, los fiscales abandonaron los esfuerzos por confiscar los activos pendientes.

**Beneficios de la cooperación.** La cooperación entre las fuerzas de seguridad, una autoridad fiscal y una unidad de inteligencia financiera dio lugar a la condena de una trama de evasión fiscal transfronteriza a gran escala.

## Caso 8. El ministro de Presupuestos

**Resumen.** En diciembre de 2012, la prensa informó de que el ministro de Presupuestos de un país poseía activos no declarados en cuentas bancarias en Suiza y Singapur. El ministro, que también era el antiguo presidente de la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional, había sido un firme defensor de la lucha contra la evasión fiscal y había negado en repetidas ocasiones poseer cuentas bancarias en el extranjero.

**Investigación.** La noticia desencadenó una investigación basada en acusaciones de blanqueo de capitales vinculadas a evasión fiscal. Se presentaron solicitudes de asistencia jurídica mutua a Suiza y Singapur que dieron buenos resultados. Las autoridades suizas confirmaron a principios de 2013 que los fondos pertenecientes al ministro de Presupuestos se habían mantenido en cuentas bancarias suizas hasta 2010, cuando se transfirieron a cuentas



bancarias en Singapur. Además, los fiscales descubrieron otras cuentas no declaradas en la Isla de Man. El total de activos no declarados del ministro se estimó en 3,5 millones de euros.

**Resultado.** El ministro de Presupuestos admitió que blanqueó el producto de la evasión fiscal transfiriendo y reteniendo en Suiza ingresos no declarados procedentes de sus anteriores actividades como cirujano plástico y propietario de una clínica y de su empresa de consultoría. En 2016 fue declarado culpable de evasión fiscal y blanqueo de capitales y condenado a tres años de prisión. Sobre la base de la información facilitada por los fiscales la administración tributaria pudo instruir su propio expediente administrativo y recuperar directamente del acusado 2,3 millones de euros en concepto de impuestos y sanciones impagados. El procedimiento fiscal se benefició en gran medida de la decisión del fiscal de iniciar una investigación por blanqueo de capitales y de las pruebas recogidas en el procedimiento penal.

**Beneficios de la cooperación.** Tanto la cooperación interinstitucional nacional como la cooperación internacional dieron lugar a procesos penales y procedimientos fiscales paralelos y fructíferos.

## Caso 9. El jefe del crimen

**Resumen.** Una organización criminal que operaba en el país A a través de una organización criminal del país B era sospechoso de contrabando de oro, tráfico de drogas, asalto, asesinato, fraude, clonación de vehículos, evasión fiscal y delitos aduaneros. El líder de la organización delictiva, el Sr. X, considerado en su día uno de los hombres más ricos del país B, había huido de su país de origen hacia 2005 porque se le acusaba de fraude fiscal (del que fue declarado culpable en rebeldía). Tras una estancia en el país C, el Sr. X entró en el país A en 2007 con un pasaporte falso y comenzó a operar una organización criminal.

**Investigación.** En respuesta a solicitudes internas de las fuerzas de seguridad y las autoridades fiscales, la unidad de inteligencia financiera del país A analizó datos transaccionales, informes normativos, perfiles personales, bases de datos de propiedades y vehículos y búsquedas de empresas y de propiedad intelectual, lo que le permitió conectar las actividades delictivas con la organización dirigida por el jefe del crimen organizado, el Sr. X. La información se compartió con el grupo de trabajo multiinstitucional encargado de la investigación, que incluía a las fuerzas de seguridad y a la autoridad fiscal.

**Resultados.** La investigación condujo al enjuiciamiento de los miembros de la organización criminal, incluido el líder del crimen organizado, el Sr. X, por intento de asesinato y secuestro en relación con un negocio de drogas que salió mal, y dio lugar a la recuperación de aproximadamente 19,6 millones de dólares en ingresos derivados del delito y activos relacionados, incluidos dinero en

efectivo, vehículos, embarcaciones, armas de fuego, incautaciones aduaneras y bienes robados. Los servicios fiscales desempeñaron un papel decisivo en la obtención de una orden judicial para preservar los activos del Sr. X y de su familia y asociados sobre la base de que debía más de 4 millones de dólares en impuestos, multas e intereses.

**Beneficios de la cooperación.** La cooperación eficaz entre la Agencia Tributaria y los cuerpos y fuerzas de seguridad se tradujo en el éxito de las confiscaciones.

## Caso 10. La empresa de servicios de nóminas

**Resumen.** Un grupo delictivo utilizaba una empresa de servicios de nóminas para perpetrar una conspiración de fraude fiscal a gran escala. La empresa de servicios de nóminas, que se concentraba en gran medida en el sector de las tecnologías de la información, desviaba las retenciones en origen y los impuestos sobre bienes y servicios, defraudando así al país en el que estaba ubicada más de 79 millones de dólares en ingresos durante un período de tres años.

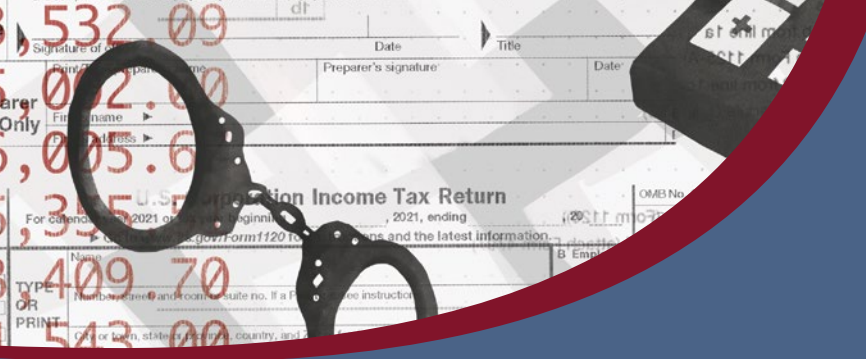
**Investigación.** La investigación comenzó en 2016, desencadenada por una investigación fiscal rutinaria de la autoridad tributaria sobre arreglos “fénix” en el sector de la contratación o externalización laboral, el ámbito en el que operaba la empresa de servicios de nóminas. La práctica del “fénix” consiste en que empresas con deudas pendientes, incluyendo deudas tributarias, se liquidan para evitar el pago de sus deudas. Cuando se hizo evidente la complejidad de la trama, la investigación fue asumida por la policía con el apoyo de la autoridad fiscal bajo el paraguas de un grupo de trabajo sobre delitos financieros graves. El grupo de trabajo, creado en 2015, se ocupa de las formas más graves y complejas de delitos financieros haciendo uso de la inteligencia y las competencias especializadas de los organismos que lo integran. Está compuesto, entre otros, por la policía, el fiscal general, la unidad de inteligencia financiera, la comisión de valores y los fiscales.

**Resultado.** La investigación culminó con una serie de redadas en mayo de 2017. A través de un grupo operativo de confiscación de activos delictivos, las autoridades recuperaron unos 12 millones de dólares en activos vinculados al fundador de la empresa de servicios de nóminas, entre ellos seis propiedades, tres vehículos, múltiples cuentas bancarias, cuentas de inversión, participaciones accionariales y artículos de lujo. La investigación dio lugar a la presentación de cargos contra 16 personas y varias de ellas fueron declaradas culpables y condenadas a penas de prisión.

**Beneficios de la cooperación.** Los grupos operativos que agrupan a organismos desde hace tiempo pueden unirse para emprender investigaciones eficaces de tramas delictivas complejas y a gran escala.

## Notas

1. Los 16 millones de dólares corresponden a la facturación del ejercicio 2013–14.
2. A menos que se especifique lo contrario, se han utilizado los tipos de cambio actuales para convertir las monedas locales a valores aproximados en dólares estadounidenses.
3. En la jurisdicción en cuestión, si un residente o nacional controla una cuenta bancaria en el extranjero por valor de al menos 10.000 dólares está obligado a presentar un informe sobre cuentas bancarias y financieras en el extranjero y formularios del impuesto sobre la renta en los que declare cualquier tenencia de cuentas en el extranjero. No hacerlo constituye un delito fiscal.



Fiscalizando al crimen. Un enfoque integral de la administración pública para combatir la corrupción, el blanqueo de capitales y los delitos fiscales examina cómo las auditorías e investigaciones fiscales pueden llevar a descubrir delitos de cuello blanco y cómo las investigaciones sobre corrupción pueden, a su vez, conducir a enjuiciamientos por evasión fiscal o a la recuperación de impuestos impagados.

Elaborado conjuntamente por la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) y el Centro Global de Política Fiscal del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena, este informe ofrece análisis, estudios de casos, ejemplos de marcos jurídicos y operativos y recomendaciones que los responsables de políticas pueden utilizar para mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales y las fuerzas de seguridad a escala nacional e internacional.

Este estudio está diseñado para servir de referencia y fuente de promoción a los responsables de políticas, pero también puede ser útil para otros profesionales, incluidos los funcionarios de fuerzas de seguridad, los jueces de instrucción y los fiscales. En concreto, los capítulos presentan consideraciones estratégicas para establecer canales de comunicación entre los organismos de investigación fiscal y penal; sugerencias para combinar la persecución de delitos fiscales y financieros como parte de una estrategia interinstitucional de recuperación de activos; y enfoques para desarrollar el intercambio de información interinstitucional a escala regional e internacional. Concluye con recomendaciones sobre la manera de potenciar el papel de las autoridades fiscales en la lucha contra el blanqueo de capitales y la corrupción, y el de las autoridades de fuerzas de seguridad en la recuperación del producto de los delitos fiscales.

- **El capítulo 1** ofrece una introducción.
- **El capítulo 2** presenta consideraciones estratégicas para establecer canales de intercambio de información entre los organismos de investigación fiscal y penal.
- **El capítulo 3** explica cómo combinar la persecución de delitos fiscales y financieros en el marco de una estrategia interinstitucional de recuperación de activos.
- **El Capítulo 4** analiza los enfoques para desarrollar el intercambio de información entre agencias a nivel regional e internacional.
- **El capítulo 5** ofrece recomendaciones sobre los esfuerzos futuros para potenciar el papel de las autoridades fiscales en el apoyo a la lucha contra el blanqueo de capitales y la corrupción, y el papel de las fuerzas de seguridad en la recuperación de los ingresos derivados de los delitos fiscales.
- **El apéndice** contiene estudios de casos que ilustran la eficacia de la cooperación entre organismos, incluso a escala internacional.