

Acabar con los montajes financieros abusivos

Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco

Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco

El Comité de Asuntos Fiscales aprobó este documento el 16 de noviembre de 2020 y la Secretaría de la OCDE lo preparó para su publicación.

Tanto este documento, así como cualquier dato y cualquier mapa que se incluya en él, se entenderán sin perjuicio respecto al estatus o la soberanía de cualquier territorio, a la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni al nombre de cualquier territorio, ciudad o área.

Por favor, cite esta publicación de la siguiente manera:

OCDE (2021), Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco, OCDE, París.

www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-que-favorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf

Créditos fotográficos: © Zenza Flarini – Shutterstock.com.

© OCDE 2021

Se permite copiar, descargar o imprimir material de la OCDE para uso personal, así como incluir extractos de publicaciones, bases de datos y productos multimedia de la OCDE en documentos, presentaciones, blogs, sitios web y materiales docentes propios, siempre y cuando la OCDE reciba adecuado reconocimiento como fuente de información y titular de derechos de autor. Las solicitudes de uso comercial de este material, o para obtener derechos de traducción, deben dirigirse a rights@oecd.org. Las solicitudes de permiso para fotocopiar partes de este material para uso público o comercial serán dirigidas directamente al Copyright Clearance Center (CCC) en info@copyright.com o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en contact@cfcopies.com.

Índice

Siglas y abreviaturas	5
Resumen ejecutivo	7
1 El papel de los facilitadores profesionales en otros delitos fiscales y financieros	11
1.1. Quiénes son los facilitadores profesionales	11
1.2. Servicios prestados por facilitadores profesionales	13
2 Identificación de los facilitadores profesionales	25
2.1. Sensibilización de las organizaciones frente a los facilitadores profesionales	25
2.2. Medir la amenaza que plantean los facilitadores profesionales	25
2.3. Detección mediante el desarrollo y análisis de los indicadores relativos a facilitadores profesionales	26
2.4. Fuentes de datos para la identificación de la actividad profesional del facilitador	28
3 La interrupción de la actividad de los facilitadores profesionales	30
3.1. Sanciones legales para facilitadores profesionales	30
3.2. Mandamientos judiciales	34
3.3. Supervisión y regulación profesional	35
4 Estrategias para disuadir a los facilitadores profesionales	38
4.1. La prevención del abuso	38
4.2. Instrumentos de revelación de información	42
4.3. Normas de revelación obligatoria	43
5 Las investigaciones efectivas: a través de gobiernos y de fronteras	45
5.1. Planteamientos nacionales de participación de toda la administración	45
5.2. Cooperación internacional	47
5.3. JITSIC- Trabajo del Grupo de Filtración de Datos sobre la Estrategia de Interrupción de la Actividad de los Intermediarios	51
Bibliografía	52
Anexo A. Otros trabajos relacionados	56
Anexo B. Ejemplo de plantilla de solicitud al Grupo EOI	58

Cuadros

Cuadro 1. Los fideicomisos extranjeros utilizados en cadenas de propiedad para ocultar la propiedad real y los flujos financieros	14
Cuadro 2. Estructura de dividendos para ocultar la titularidad real y los ingresos de inversiones offshore	15
Cuadro 3. Los facilitadores profesionales que establecen estructuras offshore identificados en una operación oculta	16
Cuadro 4. Utilización de proveedores de servicios offshore con el fin de ocultar flujos financieros	17
Cuadro 5. Documentos falsificados para evadir impuestos sobre los ingresos	18
Cuadro 6. Documentos falsificados para obtener una devolución de impuestos injustificada	18
Cuadro 7. Fraude de empresa <i>Phoenix</i>	19
Cuadro 8. Separación de dividendos y estrategias “cum ex”	21
Cuadro 9. Caso sobre un Servicio de mezcla de criptoactivos (CMS) - Ataque a Bestmixer.io	23
Cuadro 10. Posibles indicadores para ser utilizados en los ejercicios de evaluación de riesgos para detectar la participación de facilitadores profesionales	27
Cuadro 11. Modelo de calificación para identificar a los facilitadores profesionales en el país X	27
Cuadro 12. Fuentes de datos de las investigaciones de los facilitadores profesionales	28
Cuadro 13. Utilización por India de fuentes de datos en investigaciones de los facilitadores profesionales	29
Cuadro 14. Sanciones administrativas para los facilitadores en Francia	31
Cuadro 15. Reformas legales en México para hacer frente a los facilitadores profesionales	32
Cuadro 16. Investigación y persecución de facilitadores profesionales en Francia	33
Cuadro 17. Grupo de Trabajo de la India sobre empresas fantasma	36
Cuadro 18. La Oficina Australiana de Impuestos - uso de alertas a los contribuyentes para hacer frente a los nuevos planes tributarios	39
Cuadro 19. HMRC: el enfoque de “promover y evitar” para estimular el cumplimiento	40
Cuadro 20. La legislación del Reino Unido que establece la responsabilidad corporativa para prevenir la facilitación fraudulenta del delito fiscal	41
Cuadro 21. Centro Nacional de Delitos Económicos del Reino Unido	47
Cuadro 22. Día de acción coordinado por la Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos	50
Cuadro 23. Caso de la red BitClub	50

Siglas y abreviaturas

AEOI (siglas en inglés)	Norma sobre Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal
AML (siglas en inglés)	Prevención del Blanqueo de Capitales (PBC)
ATO (siglas en inglés)	Agencia Tributaria Australiana
CIN (siglas en inglés)	Código de Identificación Corporativo
CMS (siglas en inglés)	Servicios de Mezcla de Criptoactivos
CRS (siglas en inglés)	Estándar Común de Reporte
CTF (siglas en inglés)	Medidas contra la Financiación al Terrorismo
DIN (siglas en inglés)	Número de Identificación de Consejero
DLG (siglas en inglés)	Grupo de Fuga de Datos del JITSIC
DNFBP (siglas en inglés)	Empresas y Profesiones no Financieras Designadas
DOJ (siglas en inglés)	Departamento de Justicia de los Estados Unidos
FATF (siglas en inglés)	Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)
FIOD (siglas en holandés)	Servicio de Inteligencia Fiscal y de Investigación holandés
FMI	Fondo Monetario Internacional
Foro Global	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria
HMRC (siglas en inglés)	Rentas y Aduanas de Su Majestad
IAD (siglas en inglés)	Declaración de rentas y activos
ICAI (siglas en inglés)	Instituto de Contadores Registrados de Cuentas de la India
ICIJ (siglas en inglés)	Consortio Internacional de Periodistas de Investigación
IDS (siglas en inglés)	Estrategia de Disrupción de Intermediarios del JITSIC
IESBA (siglas en inglés)	Consejo Internacional de normas Éticas para Contadores
IRS (siglas en inglés)	Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos
J5 (siglas en inglés)	Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos
JITSIC (siglas en inglés)	Grupo de Trabajo Internacional Conjunto sobre Inteligencia Compartida y Colaboración
NECC (siglas en inglés)	Centro Nacional de Delitos Económicos del Reino Unido
NFRA (siglas en inglés)	Autoridad Nacional de Información Financiera de India

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PAN (siglas en inglés)	Número de Cuenta Permanente
PEPs (siglas en inglés)	Personas Expuestas Políticamente
StAR (siglas en inglés)	Iniciativa de Recuperación de Activos Sustraídos
ROS	Reporte de Operación Sospechosa
TFTC	Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos de la OCDE
UE	Unión Europea

Resumen ejecutivo

En las últimas décadas, el mundo ha sido testigo de delitos financieros cada vez más sofisticados perpetrados atravesando fronteras nacionales y existe un creciente interés público para abordar este problema, tal y como se ha demostrado en los medios de comunicación mediante filtraciones ampliamente publicitadas como los Papeles de Panamá y los Papeles del Paraíso (ICIJ, 2020^[1]). A menudo, estos delitos son facilitados por abogados, contables, instituciones financieras y otros profesionales que ayudan a diseñar el andamiaje de las estructuras fiscales y financieras utilizadas para evadir impuestos y cometer otros delitos financieros. El pequeño segmento de profesionales que generan oportunidades para facilitar la comisión y/o encubrimiento de estos delitos no sólo socavan el estado de derecho, sino también su propia profesión, la confianza pública en el sistema jurídico y financiero, así como la igualdad de condiciones entre contribuyentes cumplidores e incumplidores. En última instancia, esto afecta al interés público de garantizar que los impuestos sean pagados y que los recursos estén disponibles para su uso público. Por lo tanto, resaltar el rol de los facilitadores profesionales e interrumpir sus actividades es un camino clave para hacer frente a la actividad criminal desde su origen.

La mayoría de los profesionales son respetuosos con el cumplimiento de la ley y desempeñan un papel importante para ayudar a empresas e individuos para entender y cumplir con la normativa vigente y ayudar a que el sistema financiero funcione sin problemas. Dichos profesionales que respetan la ley deben ser diferenciados de un pequeño conjunto de profesionales que utilizan sus habilidades y conocimientos para promover activamente, comerciar y facilitar la comisión de delitos por parte de sus clientes. Este informe tiene como objetivo apoyar a los responsables políticos y las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley para hacer frente a las acciones de ese pequeño grupo de abogados, asesores fiscales, notarios, instituciones financieras y otros intermediarios que son “facilitadores profesionales”, y se dedican a facilitar prácticas dañinas por parte de sus clientes.

Los facilitadores profesionales desempeñan un papel fundamental en facilitar que los contribuyentes defrauden al Estado y evadan sus obligaciones tributarias; por ejemplo, ofreciendo estructuras y planes no transparentes para ocultar la verdadera identidad de las personas titulares de las actividades ilegales llevadas a cabo. Este tipo de actividad se ha convertido en un tema de importancia política nacional e internacional y que se ha cubierto ampliamente en los medios de comunicación. Estos escándalos también revelan la magnitud del problema social de la evasión fiscal: que socava la confianza pública, así como el dinero público y da lugar a una creciente sensación de inestabilidad causada por la desigualdad. A raíz de la pandemia del COVID-19, los riesgos emergentes continúan saliendo a la luz, tales como el rol potencial de los facilitadores profesionales en un acceso fraudulento a la financiación de apoyo para la pandemia. Esto pone de relieve el riesgo persistente que los facilitadores profesionales suponen para la sociedad.

Por lo tanto, los Estados han reconocido la necesidad de focalizarse en los facilitadores profesionales que buscan activamente oportunidades y ocultan la comisión de delitos fiscales y otros delitos financieros, con

el objetivo de poner fin a un aspecto crucial de la planificación y prosecución de la actividad criminal. Esta no es la única estrategia que se necesita para hacer frente a todos los delitos fiscales y financieros; sin embargo, es una que puede ser efectiva en cuanto a los costes a través de la reducción del acceso a medios sofisticados de evasión fiscal y fraude, reduciendo con ello las oportunidades de que se cometan dichos delitos.

Los países han comunicado, sin embargo, que, aunque reconocen la importancia de la cuestión, se enfrentan a obstáculos en su capacidad de perseguir eficazmente a los facilitadores profesionales. Este informe explora diferentes estrategias gubernamentales para detectar, disuadir e interrumpir las actividades de los facilitadores profesionales.

El informe

Este informe expone las acciones que los gobiernos pueden adoptar para abordar la cuestión de los facilitadores profesionales en cinco áreas clave:

1. Comprender el papel de los facilitadores profesionales;
2. Métodos para la identificación de facilitadores profesionales;
3. Marcos legales y reglamentarios para interrumpir la actividad de los facilitadores profesionales;
4. Estrategias para disuadir a los facilitadores profesionales; y
5. Acciones nacionales e internacionales multilaterales para hacer frente a los facilitadores profesionales.

Entre los facilitadores profesionales se incluyen una amplia gama de personas, intermediarios e instituciones que proporcionan una serie de servicios que pueden tener distintas características de un país a otro. En este informe se destacan los planteamientos más comunes utilizados para combatir la utilización de facilitadores profesionales. Este informe está dirigido principalmente a las autoridades que tienen responsabilidad sobre los delitos fiscales, así como también resultará útil para otras autoridades encargadas de hacer cumplir la ley, dados los vínculos entre los delitos fiscales y otros delitos financieros, como el blanqueo de capitales o la corrupción y los puntos que tienen en común las formas en las que se cometen estos delitos y, específicamente, en la medida en la que describe la importancia de las acciones de múltiples organismos y multilaterales.

Este informe ha sido preparado por el Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos de la OCDE, basándose en la experiencia de países miembros de la OCDE y de países no miembros de la OCDE.

Conclusiones y contraestrategias recomendadas para combatir a los facilitadores profesionales

En este informe se fomenta una mejor comprensión del problema que plantean los facilitadores profesionales y se recomienda una serie de acciones que se pueden tomar en respuesta, con el fin de fomentar que los países establezcan una estrategia nacional para hacer frente a los facilitadores profesionales que participan activamente en la comisión de delitos fiscales y otros delitos financieros.

En este informe se insta a los países a considerar la adopción de una estrategia, o fortalecer su estrategia existente, para hacer frente a los facilitadores profesionales. En la elaboración o el fortalecimiento de su estrategia nacional, los países deben considerar las contraestrategias recomendadas para combatir a los facilitadores profesionales descritas en la Tabla 1 más adelante.

Tabla 1. Conclusiones y contraestrategias recomendadas para combatir a los facilitadores profesionales

Recomendación	Elementos clave
<p>Sensibilización</p> <p><i>Asegurar que los investigadores de delitos fiscales cuentan con herramientas de comprensión, información y datos analíticos para identificar los tipos de facilitadores profesionales que operan en su jurisdicción, y comprender los riesgos planteados por las formas en las que los capacitadores profesionales diseñan comercializan, implementan y ocultan los delitos fiscales y financieros.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tomar en consideración la necesidad de establecer una definición común de facilitadores profesionales, reconociendo el papel y los diferentes niveles de culpabilidad en los distintos sectores • Educar a través de las agencias estatales sobre los tipos de servicios prestados por facilitadores profesionales y por qué plantean un riesgo • Desarrollar indicadores de riesgo para la identificación de facilitadores profesionales, sobre la base de un amplio abanico de fuentes de datos disponibles
<p>Legislación</p> <p><i>Se debe garantizar que la ley proporcione a los investigadores, fiscales y jueces poderes suficientes para identificar, juzgar y sancionar a los facilitadores profesionales, con el fin de disuadir y sancionar a los que se descubra que son facilitadores profesionales de delito tributario.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Evaluar si existe la necesidad de un régimen de responsabilidad específico para sancionar a los facilitadores profesionales con fines disuasorios • Evaluar si el marco legal proporciona suficientes poderes para que los fiscales puedan probar el hecho y la comisión del delito de actuación de facilitador profesional • Reflexionar sobre si el secreto profesional constituye un obstáculo para la investigación y el enjuiciamiento • Considerar si la posibilidad de que los sospechosos alcancen un acuerdo en las causas obstaculiza el efecto disuasorio de la ley • Explorar si los órganos reguladores o de supervisión profesionales pueden resultar útiles para detener las operaciones de los facilitadores profesionales
<p>Disuasión e interrupción</p> <p><i>Garantizar que exista una estrategia coherente y multidisciplinaria para prevenir y modificar el comportamiento de los facilitadores profesionales, incluyendo estrategias de comunicación, aprovechando el papel de los órganos de control y de los sectores profesionales, incentivando la información temprana y la denuncia y adoptando un intenso enfoque de aplicación de la ley en la práctica.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prevenir el abuso a través de la comunicación con los contribuyentes y la capacitación de los profesionales • Aprovechar el papel de los órganos de supervisión y reguladores profesionales y la información que estos tengan disponible • Incentivar el buen gobierno corporativo y una cultura de cumplimiento • Proceder a la divulgación voluntaria y establecer instrumentos de información y denuncia • Hay que tener en consideración la introducción de normas obligatorias de revelación para requerir que los intermediarios informen sobre los posibles planes en una etapa temprana de su ciclo de vida
<p>Cooperación</p> <p><i>Garantizar que las autoridades competentes estén maximizando proactivamente la disponibilidad de información, datos sensibles y facultades para proceder a las investigaciones realizadas por otros organismos nacionales e internacionales para hacer frente a facilitadores profesionales con medios sofisticados y que operan a través de las fronteras.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar mecanismos nacionales que involucren a toda la administración pública, como la información sobre sospechas, intercambio de información, investigación con colaboración entre organismos y otros mecanismos proactivos de cooperación; • Emplear mecanismos de cooperación internacional, incluyendo la gama más amplia de medios de intercambio de información (incluyendo bajo petición y de forma automática, solicitudes de grupo, intercambio espontáneo y el intercambio con otros organismos), así como mecanismos de cooperación multilaterales.

Ejecución

Designar a una persona líder y a un organismo nacional con la responsabilidad de supervisar la implementación de la estrategia contra los facilitadores profesionales, incluyendo llevar a cabo una revisión de su efectividad a lo largo del tiempo y diseñar las modificaciones que sean necesarios

- Garantizar el compromiso de la alta dirección y de los organismos encargados de hacer cumplir la ley para hacer frente y tratar a los facilitadores profesionales, contribuir a la estrategia y poner en práctica los aspectos pertinentes de la estrategia;
- Designar un punto central nacional que sirva de enlace entre los diferentes organismos estatales y evaluar las necesidades, retos y fortalezas de cada organismo gubernamental en lo que respecta a la lucha contra facilitadores profesionales;
- Participar en debates abiertos en todo el gobierno, las empresas, el público, la academia y las asociaciones profesionales para aprovechar las experiencias y opiniones de todos los sectores;
- Asegurar que se proporcionen los recursos adecuados para la implementación efectiva de la estrategia

1 El papel de los facilitadores profesionales en otros delitos fiscales y financieros

1.1. Quiénes son los facilitadores profesionales

En general, los facilitadores profesionales de delitos fiscales y financieros son intermediarios con conocimientos especializados que desempeñan un papel específico para facilitar la comisión de un delito fiscal (y posiblemente otros delitos financieros relacionados) por terceras personas. Los facilitadores profesionales de delitos fiscales y otros delitos financieros pueden incluir, por ejemplo: profesionales fiscales, abogados y asesores legales, contadores, asesores financieros, bancos e instituciones financieras, agentes de formación de empresas, agentes registrados, notarios, fiduciarios corporativos, proveedores de servicios de fideicomiso y corporativos, y otros promotores de planes de evasión fiscal.

1. Los profesionales que actúan de acuerdo con la ley son una parte importante del sistema jurídico y financiero, y ayudan a garantizar el cumplimiento de la ley. Los facilitadores profesionales son un segmento distinto de profesionales que diseñan estrategias, de forma intencionada y activa, para facilitar la comisión de delitos (ya sea prestando servicios a clientes legítimos o a los que cometen delitos fiscales u otros delitos financieros). Este informe se centra en los facilitadores que prestan servicios a clientes delincuentes, ya sea a tiempo completo o a tiempo parcial.

2. Un facilitador profesional es habitualmente una persona o entidad con experiencia profesional para realizar un servicio específico para ayudar a su cliente para la comisión de un delito fiscal u otro delito financiero.¹ La mayoría de los países no tienen una definición específica de "facilitador profesional". Sin embargo, las características comunes de un facilitador profesional incluyen:

- Cualificaciones profesionales o formación:
- Experiencia en procesos fiscales, jurídicos o financieros;
- Experiencia en la creación de estructuras fiscales, o estructuras con elementos transfronterizos; y
- Experiencia en la creación de estructuras opacas para evitar el escrutinio de las actividades fiscales y económicas de sus clientes.

3. Para algunos países, el concepto de facilitador profesional puede ser limitado y centrarse en la conducta más proactiva e intencional; mientras que otros tienen una visión más amplia e incluyen a

¹ Un ejemplo de procesamiento tanto de personas físicas como de instituciones financieras por ser "Facilitadores Profesionales" se puede encontrar en el Cuadro 16.

aquellos que saben o tienen razones para saber que sus servicios están siendo mal utilizados. Por ejemplo, puede haber distinciones entre:

- Facilitadores generales de delitos fiscales a través de la prestación de servicios, como los descritos en la sección 1.2;
- Promotores de evasión de impuestos que diseñan activamente y comercializan planes de evasión de impuestos;
- Facilitadores y proveedores de servicios que implementan aspectos de planes de evasión fiscal, pero que pueden tener distintos niveles de conocimiento o experiencia y cuya participación es solo una parte de la imagen general.

Dependiendo del país, estas distinciones pueden dar lugar a delitos fiscales independientes, sanciones de cantidades distintas, la aplicación de sanciones civiles (no penales) o la criminalización de ciertos delitos agravados de nivel superior, pero no de otros.

4. Los profesionales ofrecen distintos servicios comerciales legítimos a clientes como asesoramiento legal y contable. También pueden ser expertos en encontrar lagunas legales que proporcionen un espacio para la creación de estrategias de “evasión fiscal”. Estas estrategias operan en las llamadas “áreas grises de la ley”, permitiendo a los profesionales utilizar las insuficiencias o ambigüedades del marco legal de una jurisdicción con el objeto de maximizar los resultados fiscales para su cliente. La posibilidad de utilizar “zonas grises de la ley”, si bien no es técnicamente ilegal, debe limitarse en cada jurisdicción mediante la mejora de su legislación fiscal y fomentando la cooperación internacional. Este es un área en la que la OCDE ha sido activa a lo largo de los años a través del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS (OECD, 2020^[2]),² y no es el aspecto central de este informe.

5. Por el contrario, este informe se centra en las situaciones en las que los servicios y asesoramiento prestados por los profesionales van más allá de la interpretación y búsqueda de lagunas legales, y llegan al punto en que los profesionales permiten la comisión de fraude y evasión fiscal a través del apoyo activo y la participación. La diferencia entre el asesoramiento jurídico legítimo o asesoramiento profesional, y la participación en la comisión de un delito, reside en el tipo de asesoramiento ofrecido por el profesional y si las actividades ilegales se derivan de dicho asesoramiento.

6. Este informe adopta una amplia definición de estos facilitadores profesionales, que están capacitados profesionalmente o tienen experiencia específica dentro de las profesiones clave. Los facilitadores profesionales son profesionales calificados que utilizan sus conocimientos para facilitar la comisión de delitos fiscales y económicos, generalmente a gran escala y a través de medios sofisticados. Esta amplia definición de la expresión “facilitadores profesionales” permite a las autoridades desarrollar una estrategia integral, centrándose tanto en los profesionales facilitadores de delitos fiscales que están permitiendo activamente la comisión de delitos fiscales, al tiempo que reconoce que los facilitadores de delitos fiscales menos conscientes de su complicidad siguen siendo un problema (ya sea porque se tapan los ojos deliberadamente, o cuando razonablemente se espere que deberían conocer los riesgos que plantean).

² El Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS cuenta con más de 135 países comprometidos con hacer frente a la evasión fiscal, mejorando la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizando un entorno fiscal más transparente.

1.2. Servicios prestados por facilitadores profesionales

Los facilitadores profesionales pueden ofrecer una serie de servicios, muchos de los cuales son servicios comerciales legítimos. Sin embargo, los servicios legítimos pueden utilizarse para facilitar la comisión de delitos fiscales y otros delitos financieros.

7. Los siguientes ejemplos ilustran los servicios más comunes o problemáticos proporcionados por los facilitadores profesionales identificados por el TFTC. La mera prestación de estos servicios no es una indicación de que el proveedor de servicios sea un facilitador profesional y varios de estos servicios en sí mismos no solo son legales, sino también esenciales para el sistema financiero mundial. Sin embargo, cuando se combina con la intención de que el servicio forme parte de un plan para cometer un delito fiscal, o cuando el proveedor de servicios cierra los ojos deliberadamente o se pudiera esperar razonablemente que conozca que se están buscando sus servicios con este fin, pueden ser considerados facilitadores profesionales.

8. Si bien los tipos de servicios ilegales prestados por los facilitadores profesionales varían en cada jurisdicción, las tendencias comunes surgen de la experiencia comparativa. Algunos ejemplos:

- Ocultar los ingresos o disfrazar el carácter y la fuente de beneficios, con el fin de evadir impuestos;
- Ocultar la titularidad real de los activos, a menudo a través de estructuras jurídicas complejas que involucran a distintas jurisdicciones, con el objeto de evitar el escrutinio que implica una investigación;
- Ofrecer asesoramiento sobre cómo evadir obligaciones fiscales utilizando transacciones, documentos o presentaciones falsificadas.

9. En las secciones siguientes se describen diferentes tipos de servicios identificados por los países como servicios comunes prestados por los habilitadores profesionales. Muchas de estas actividades pueden, no solo facilitar la delincuencia fiscal, sino también otros delitos financieros como el blanqueo de capitales, que requieren enfoques multidisciplinarios como se explica en el capítulo 5 más adelante.

1.2.1. Creación de empresas, fideicomisos y otras estructuras empresariales

10. La mayoría de los países que contribuyeron a este informe destacaron la prevalencia de empresas, fideicomisos y otras entidades corporativas y fideicomisos en los casos de fraude fiscal y delitos financieros. Las estructuras corporativas son atractivas para los delincuentes por dos razones principales: porque proporcionan una apariencia de legitimidad (IMF, 2019^[3]); y porque separan a las personas físicas a través del velo societario. Proporcionan la capacidad de proteger la identidad del propietario real, tal y como se muestra más abajo (Halter et al., 2011^[4]). Por ejemplo, los fondos procedentes de delitos pueden disfrazarse de transacciones comerciales legítimas mediante la fusión de beneficios legales e ilegales, que pueden transferirse a otras personas jurídicas o a cuentas bancarias nacionales o extranjeras. Como tales, los servicios profesionales para la constitución de dichas entidades y acuerdos, si bien son una actividad importante y legal, también pueden ser un área de interés para los investigadores, cuando dichos vehículos se utilizan para actividades ilegales.

11. El uso de estructuras empresariales con fines ilegales se facilita por la existencia de un entorno en el que se dispone de una forma de constitución de empresas rápida, de bajo coste y fácil. Si bien la velocidad de incorporación a menudo está diseñada para reducir la carga de cumplimiento por los propietarios legítimos de empresas y para fomentar el crecimiento económico nacional, esto también puede suponer vulnerabilidades que conduzcan al abuso por parte de los delincuentes. La fácil disponibilidad o constitución de nuevas empresas hace innecesario que los delincuentes se infiltren en negocios establecidos. En muchos casos, los estafadores hacen uso de estructuras corporativas que abarcan múltiples jurisdicciones con el fin de obstaculizar las investigaciones y presentar una mayor

aparición de legalidad. Por ejemplo, se puede utilizar una jurisdicción “onshore” para crear la empresa “pantalla”, mientras que las cuentas y los activos se encuentran en jurisdicciones “offshore”. Además, la elección del tipo de persona jurídica puede ser deliberada, con el fin de explotar los acuerdos legales, cuando la separación de la propiedad legal y la propiedad real de los activos esté diseñada para plantear un obstáculo a los investigadores que tratan de identificar o recuperar los activos del propietario.

12. Varios países citaron a ésta como un área en la que tienen proyectos específicos para investigar el uso de agentes de constitución de empresas o proveedores de servicios fiduciarios y corporativos, debido a la prevalencia de estos facilitadores profesionales en el establecimiento de las estructuras corporativas utilizadas para la evasión fiscal u ocultar la propiedad y los ingresos reales. Estos servicios de profesionales facilitadores pueden incluir, por ejemplo:

- Ayudar en la apertura de empresas fantasma mediante el registro en nombre de otras personas jurídicas, o asistiendo en la apertura de cuentas bancarias a nombre de personas que permitan ocultar la propiedad, tanto nacional como extranjera;
- Custodia segura de datos incriminatorios;
- Administrar o ayudar a invertir en fondos no contabilizados, que son el producto de delitos en jurisdicciones extranjeras;
- Servicios de derivación a otros proveedores de servicios análogos; por ejemplo, en una jurisdicción “offshore”, con el fin de crear una estructura transfronteriza que dificulta la detección por parte de las autoridades policiales.

Cuadro 1. Los fideicomisos extranjeros utilizados en cadenas de propiedad para ocultar la propiedad real y los flujos financieros

Este ejemplo es proporcionado por Nueva Zelanda

A raíz de ciertas revelaciones de los Papeles de Panamá, Nueva Zelanda advirtió el posible uso fraudulento de fideicomisos neozelandeses por parte de proveedores de servicios para empresas y fideicomisos. Este uso fraudulento consistía en esconder la titularidad real de los beneficiarios finales, lo que ha perjudicado la buena reputación de Nueva Zelanda internacionalmente como una jurisdicción sólidamente regulada. Así, en Nueva Zelanda se interponían los fideicomisos como capa adicional en las cadenas de titularidad internacionales para dificultar que las autoridades pudieran realizar un seguimiento, tanto del beneficiario final, como de los flujos financieros. Esta actividad era posible gracias a los proveedores servicios corporativos mediante el establecimiento y gestión de fideicomisos extranjeros.

Una vez que esta información salió a la luz, el gobierno de Nueva Zelanda se movió rápidamente para reforzar las normas de información sobre fideicomisos extranjeros. Se introdujeron nuevas normas para exigir que los fideicomisos extranjeros (es decir, fideicomisos otorgados por no residentes) se registraran en la Agencia Tributaria (*Inland Revenue*), incluyendo todos los datos de los fiduciantes, fiduciarios, fideicomisarios, beneficiarios y de las personas con poder en relación con el fideicomiso o el fideicomisario. Las escrituras de fideicomiso y la documentación de respaldo y modificatoria también se deben presentar al momento del registro. Existe una obligación permanente de proporcionar datos completos de las liquidaciones de los fideicomisos a la Agencia Tributaria, junto con la información anual para mantener el registro como fideicomiso extranjero.

La información recopilada siguiendo estas nuevas normas se almacena en un registro mantenido por la Agencia Tributaria. Esta información se puede compartir con la Unidad de Inteligencia Financiera de la Policía, así como con el Departamento del Interior, que supervisa a los proveedores de servicios fiduciarios y corporativos con fines de blanqueo de capitales. Los datos relevantes de los fideicomisos

extranjeros también se proporcionan a los Estados que hayan firmado tratados fiscales con Nueva Zelanda, si así lo solicitan, a través de los instrumentos de intercambio de información.

La introducción de estos requisitos de información fortalecidos para fideicomisos extranjeros fue diseñada para proporcionar la transparencia necesaria con el objeto de impedir su uso fraudulento, sobre todo por los proveedores de servicios fiduciarios y corporativos que se apoyan en laxos requisitos de información para que sus operaciones sean eficaces. Estas predicciones han demostrado ser correctas, ya que se ha producido una importante reducción del número de fideicomisos extranjeros gestionados en Nueva Zelanda; una disminución total del 75% en el número de fideicomisos extranjeros de 11.671 (a 31 de mayo de 2016) a 2.965 (a 31 de mayo de 2019).

1.2.2. La creación de estructuras offshore para ocultar la titularidad real y los ingresos

13. La existencia de facilitadores profesionales se menciona habitualmente en relación con su participación en el establecimiento de estructuras offshore. En particular, las estructuras offshore se pueden utilizar para ocultar la titularidad real o los ingresos/activos. Las estructuras offshore para disfrazar al titular real o beneficiario final se pueden utilizar, por ejemplo, para ocultar los ingresos procedentes de actividades delictivas (como los ingresos procedentes de evasión de impuestos o de un soborno), o para tratar de evitar el cumplimiento de obligaciones de información tributaria (como por ejemplo, la establecida en la Norma de Intercambio Automático de Información Contable Financiera en Materia Tributaria; Norma AEOI por sus siglas en inglés). Cuando una serie de entidades o instrumentos societarios están interpuestos en distintas jurisdicciones, como una cadena de sociedades ficticias con titularidades y estructuras de control complejas, es muy difícil para los investigadores identificar rápida y exactamente a la persona propietaria de los activos y, en el caso de que dicha persona sea un delincuente, recuperar los activos.

14. Los países también han manifestado que los facilitadores profesionales específicamente promueven la creación de instrumentos que se pueden utilizar para ocultar al beneficiario final, como acciones al portador o consejeros o accionistas nominales. En estos casos, el profesional implicado es clave para permitir la creación de estos instrumentos utilizados para ocultar la identidad de los involucrados en delitos fiscales u otros delitos económicos. Un ejemplo de esto puede ser cuando los consejeros, administradores, accionistas, etc. “ficticios” son proporcionados por el facilitador profesional para disfrazar la propiedad efectiva de sus clientes. El simple uso de personas nominales conlleva el riesgo de hacer significativamente opaca la titularidad real de la entidad o activos. Esto se debe a que los acuerdos con las personas nominales son habitualmente acuerdos privados entre personas físicas, y la existencia del acuerdo puede no ser conocida para el investigador. Por otra parte, una persona jurídica nominal puede ser una sociedad, lo que añade una capa adicional de opacidad y complejidad para los investigadores que buscan identificar las personas a las que corresponde la propiedad y el control final. Por lo tanto, el uso de consejeros nominales puede ser visto como un indicador de riesgo de actividad criminal y de la existencia de facilitadores profesionales.

Cuadro 2. Estructura de dividendos para ocultar la titularidad real y los ingresos de inversiones offshore

El siguiente ejemplo es proporcionado por los Países Bajos

Un contribuyente holandés participa en una estructura de planificación fiscal agresiva. El contribuyente vende la propiedad exclusiva de una sociedad anónima cerrada a un supuesto tercero. Dicho tercero es, a menudo, una persona jurídica holandesa cuyas acciones son propiedad de una entidad con sede en una jurisdicción offshore, que de hecho está gestionada por el contribuyente holandés a través de

consejeros nominales. Los pagos se realizan desde la sociedad offshore al beneficiario final; sin embargo, los pagos se disfrazan de donaciones o préstamos con condiciones favorables, en vez del pago de dividendos que usualmente tendría implicaciones fiscales. Todo este plan lo lleva a cabo el contribuyente holandés para ocultar y evadir impuestos deliberadamente sobre pagos de dividendos gravables.

A medida que los montos son transferidos a una cuenta bancaria extranjera del beneficiario final y la cuenta bancaria extranjera no se declara en la declaración sobre la renta del contribuyente holandés, las autoridades fiscales holandesas no tienen capacidad de detectar la evasión de impuestos, a no ser que reciban datos sobre el plan de evasión de impuestos, como información sobre la cuenta bancaria extranjera del contribuyente holandés a través del Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal.

Cuadro 3. Los facilitadores profesionales que establecen estructuras offshore identificados en una operación oculta

Este ejemplo es de Estados Unidos (DOJ, 2014_[5]) *

La Sociedad A, una boutique de inversión con sede en una jurisdicción offshore, se dedicaba a la gestión de capitales y estrategias de inversión para personas físicas con un elevado patrimonio. Los funcionarios públicos recibieron información que sugería que la sociedad de inversión convencía a ciudadanos de Estados Unidos para invertir en una jurisdicción offshore. No se sabía si la Sociedad A estaba indicando a los ciudadanos de Estados Unidos que debían declarar las cuentas en el extranjero a la administración, sobre lo que existe una obligación legal.

Agentes encubiertos entraron en contacto con los asesores de inversión de la Sociedad A y dijeron que estaban interesados en una jurisdicción offshore, y que querían tener una reunión en persona para hablar sobre el dinero “sensible” que controlaban. Los agentes encubiertos dijeron a los asesores de inversión que habían orquestado un plan de fraude bancario, ya que tenían dos millones de dólares que necesitaban mover a una jurisdicción offshore para evitar el “período de auditoría retrospectiva” de un banco y ser descubiertos por las autoridades.

Los asesores de inversión contestaron que habitualmente no aceptaban clientes de Estados Unidos, pero animaron a los agentes a reunirse con un abogado en otra jurisdicción offshore para crear una fundación offshore. Así, sería la fundación offshore la que se convertiría en su cliente y no los ciudadanos de Estados Unidos y la fundación offshore serviría como entidad para ocultar al verdadero propietario efectivo.

Los agentes encubiertos viajaron a la jurisdicción offshore y pagaron 5.000 dólares estadounidenses para crear una entidad offshore. Posteriormente, se transfirieron los fondos desde Estados Unidos a la primera jurisdicción offshore, donde los fondos se mezclaron con otras cuentas corporativas, antes de ser trasladados a la segunda jurisdicción offshore bajo la dirección de la Sociedad A. A través de esta operación, los asesores de inversión de la Sociedad A eran plenamente conscientes de su papel en la gestión de los fondos que estaban libres de impuestos y eran producto de un presunto fraude bancario.

Al cabo de unos meses, los agentes entraron en contacto con los asesores de inversión para decirles que deseaban liquidar su cuenta. Los fondos fueron desviados a través de su entidad offshore y devueltos a su país de origen, cometiendo el delito de blanqueo de capitales, ya que los asesores de

inversiones voluntariamente invirtieron “dinero sucio” y utilizaron una sociedad ficticia para ocultar el verdadero origen y propiedad de los fondos.

Cuando se procedió a la detención, los detenidos cooperaron con los agentes del gobierno. Los acusados fueron condenados a prisión federal y se procedió a investigaciones adicionales sobre la base de los datos proporcionados por estos facilitadores profesionales. Lo que hemos observado y aprendido es que focalizarse en los promotores del fraude es más beneficioso y conduce a mejores resultados de investigación que poner el foco en inversores que mueven dinero al extranjero.

*Nota: este ejemplo se proporciona a través de fuentes de información disponibles públicamente.

Cuadro 4. Utilización de proveedores de servicios offshore con el fin de ocultar flujos financieros

Este ejemplo se basa en patrones de hechos proporcionados por el Reino Unido y Suecia

Se observó que un proveedor de servicios offshore proporcionaba un paquete de servicios a sus clientes, que incluía tarjetas de prepago anónimas y estructuras offshore, asociadas con cuentas bancarias offshore. Todos estos servicios se anunciaban online. Se animó a los clientes a utilizar el dominio de correo electrónico encriptado para comunicarse con el proveedor de servicios offshore para garantizar el secreto. Los clientes pudieron utilizar varios métodos para agregar crédito a sus tarjetas prepagadas en el extranjero, incluyendo el envío de efectivo a través de un negocio de servicios monetarios y dirigiendo los fondos a través de varios bancos corresponsales antes de llegar a la cuenta offshore del proveedor de servicios. El proveedor de servicios offshore tenía cuentas bancarias en varios bancos diferentes, que con frecuencia eran cambiadas para evitar ser detectados por las autoridades.

1.2.3. Proporcionar documentación falsa

15. Muchos países informaron de que un servicio clave de los facilitadores es proporcionar documentación falsa a sus clientes.. Su conocimiento profesional se utiliza para elaborar documentos falsos que parecen auténticos, o alterar fraudulentamente documentos auténticos, lo que permite a sus clientes cometer evasión fiscal apoyada por información falsa o adulterada. Si bien muchas obligaciones legales y reglamentarias, como presentar una declaración anual de impuestos, cuentas o documentación de origen de transacciones, para sociedades constituidas habitualmente actúan como barreras de la capacidad de cometer delitos fiscales y otros financieros, los países identificaron que los facilitadores profesionales proporcionaban documentación falsa, bien para permitir a los clientes evadir sus responsabilidades fiscales o para proporcionar a los delincuentes organizados con una imagen de legitimidad y engañar a los inversores, proveedores, clientes e investigadores.

16. Otra dificultad identificada por varios países es que a veces no todas las partes involucradas están al tanto o actúan junto con el facilitador profesional que ha falsificado o manipulado documentos. Esto pone a los terceros de buena fe en riesgo de ser engañados o defraudados. Por lo tanto, es aún más importante contar específicamente con regímenes sancionadores dirigidos específicamente al facilitador profesional.

Cuadro 5. Documentos falsificados para evadir impuestos sobre los ingresos

Un asesor fiscal crea estructuras para una persona con un elevado patrimonio, la Sra. X, para ayudarle a evadir el pago de impuestos sobre sus ingresos. El asesor fiscal es conocido por comercializar un plan específico de evasión fiscal, por el cual aconseja a los clientes que emigren de su país de origen a una jurisdicción extranjera, pero que deliberadamente permanezcan períodos más cortos de los días requeridos, para establecer la residencia fiscal en la jurisdicción extranjera. A continuación, el asesor fiscal presenta una declaración del impuesto sobre la renta en nombre de la Sra. X en su país de origen, con información falsificada y documentos que aparentemente muestran que la Sra. X ha emigrado y no tiene más conexión personal con su país de origen. Esto crea la ficción de que la Sra. X es un nómada fiscal, cuyos ingresos mundiales no estaban gravados, ni en su país de nacionalidad o en la jurisdicción extranjera. En realidad, la Sra. X sigue teniendo su residencia habitual en su país de origen, pero tiene la capacidad de evadir impuestos sobre sus ingresos a través de una ficción legal creada por su asesor fiscal y la falsificación de documentos para declarar a las autoridades fiscales.

Cuadro 6. Documentos falsificados para obtener una devolución de impuestos injustificada

Este ejemplo es de Estados Unidos (IRS, 2020_[6]) *

Las declaraciones de impuestos federales se deben presentar anualmente al Servicio de Impuestos Internos (IRS). Muchos ciudadanos estadounidenses optan por pagar a un contador o preparador de declaraciones de impuestos para preparar y presentar sus declaraciones de impuestos federales en lugar de prepararlas ellos mismos. El IRS autoriza a los contadores y preparadores de declaraciones de impuestos federales a inscribirse y convertirse en proveedores autorizados de archivos electrónicos. Desafortunadamente, un porcentaje muy pequeño de los preparadores de declaraciones de impuestos utilizan su experiencia para cometer fraude en lugar de ayudar a los ciudadanos estadounidenses a preparar y presentar legítimamente sus declaraciones de impuestos federales.

En este ejemplo, el preparador de declaraciones de impuestos, sin que sus clientes lo sepan, informó sobre pérdidas comerciales falsas y contribuciones de beneficencia en las declaraciones fiscales de los ingresos federales de sus clientes. La información falsa (pérdidas empresariales inventadas y contribuciones benéficas) resultó en la reducción de los ingresos imposables de la persona y, por lo tanto, en un aumento del importe de la devolución de impuestos federales. Los clientes de la persona dedicada a la preparación de declaraciones se convirtieron en clientes fieles porque sus devoluciones de impuestos federales eran generalmente más altos que si acudían a otro profesional.

La información fraudulenta recogida en las declaraciones fiscales, de todos los clientes en los tres ejercicios de declaración, resultó en impuestos pendientes de pago con origen delictivo por encima de un millón de dólares estadounidenses. La persona dedicada a preparar declaraciones de impuestos fue condenada a 37 meses de prisión y se le ha prohibido operar en el ámbito tributario.

*Nota: este ejemplo se proporciona a través de fuentes de información disponibles públicamente.

1.2.4. Prestación de ayuda en los casos de insolvencia, quiebra y liquidación

17. La insolvencia y la quiebra proporcionan una oportunidad para que las personas, asistidas por facilitadores profesionales, puedan abusar del sistema de investigación y evadir el pago de impuestos y

otras deudas. El fraude relacionado con la quiebra se produce cuando una empresa opera de manera fraudulenta y con frecuencia se produce antes de la insolvencia anticipada de la Sociedad. A pesar de que la insolvencia se aplica a la situación financiera de un individuo, las víctimas son a menudo las empresas que han proporcionado crédito a la persona y la autoridad fiscal a la que se adeudan los impuestos.

18. “El fraude de empresa *Phoenix*” o el “*Phoenixing*” se produce cuando los activos de una empresa en quiebra se transfieren a una nueva empresa (la empresa *Phoenix*). La sociedad quebrada se liquida después, dejando detrás una ristra de deudas y de acreedores menores, incluyendo a las autoridades fiscales. A menudo, la nueva sociedad es la misma o similar a la anterior, pero puede operar con unos antecedentes limpios.

19. Aunque es legal constituir una nueva sociedad con lo que queda de la sociedad quebrada, el fraude se produce cuando los consejeros abusan del instrumento de la empresa *Phoenix* mediante la transmisión de activos de la sociedad quebrada por debajo del valor de mercado, habitualmente a otra empresa de propiedad efectiva por ellos o de una parte relacionada, antes de la quiebra. Al hacer esto, los consejeros reducen de forma fraudulenta los fondos disponibles para los acreedores cuando la empresa original sea declarada en quiebra.

20. Los facilitadores profesionales pueden intervenir para crear una empresa nominalmente controlada por un tercero (que puede ser o no ficticio), facilitando la creación de una estructura de propiedad efectiva, a través de la cual los controladores de las empresas declaradas en quiebra pueden canalizar activos antes de la liquidación. Como resultado, los acreedores se quedan fuera del procedimiento, incluyendo la administración tributaria, que es acreedora de los pasivos por impuestos pendientes. En algunos países existen disposiciones legales que permiten a los liquidadores o acreedores adoptar medidas personales contra las personas físicas que se quieren refugiar detrás del velo societario de la empresa.

21. A continuación, se recoge un caso anónimo de fraude de empresa Phoenix que fue objeto de condena.

Cuadro 7. Fraude de empresa *Phoenix*

El Sr. X y su cómplice el Sr. Y gestionaban una empresa en la etapa previa a la quiebra. El Sr. Y creó una identidad ficticia - denominado Sr. Z - y proporcionó dichos datos al Sr. X, quien utilizó al ficticio Sr. Z para:

- Presentar documentos falsos y engañosos donde se nombra al Sr. Z Consejero de la Sociedad;
- Sustituir a la persona real que actúa en el papel de consejero con la identidad ficticia, retro trayendo el nombramiento del consejero en 18 meses, y
- Crear otros registros corporativos falsos utilizando la identidad ficticia incluyendo los registros tributarios y de empleo.

El Sr. X utiliza la identidad ficticia para otorgar escrituras de acuerdos relativos a deudas de tres sociedades en administración externa. Al crear al ficticio Sr. Z, los facilitadores profesionales, el Sr. X y el Sr. Y, pudieron alegar que la nueva empresa *Phoenix* estaba bajo el control del señor Z, a pesar de que la propiedad efectiva era de los propietarios de la empresa quebrada. Este instrumento permitió a los facilitadores profesionales transferir activos de las sociedades quebradas de forma ilícita a la Sociedad ficticia del Sr. Z, antes de la liquidación de las sociedades quebradas.

El Sr. Y y el Sr. X habían proporcionado previamente asesoramiento sobre procedimientos concursales a los consejeros de estas Sociedades y de otras cuatro Sociedades. La investigación se inició después

de que se recibiera un informe de actuación ilícita de un liquidador externo de una de las sociedades quebradas.

1.2.5. Permitir el fraude fiscal a través de instrumentos cum-ex

22. Un ejemplo que ilustra las diferencias entre las prácticas legales e ilegales llevadas a cabo por facilitadores profesionales es el llamado “el Escándalo de los Archivos Cum-ex”, que se dio a conocer a mediados de la década de 2010. Los asesores fiscales y abogados han empleado durante décadas una estrategia de “optimización de impuestos”, conocido como “separación de dividendos; *dividend stripping*”, o “cum-cum”, que consiste en la transferencia de las acciones a una entidad extranjera para evitar el pago de impuesto sobre los dividendos, y luego volver a venderlos al titular original. La eliminación de dividendos se encuentra en la “zona gris de la ley”; mover las acciones a una jurisdicción donde no se gravan los dividendos justo antes del día en que se pagan los dividendos no es ilegal en muchos países.

23. Cuando la separación de dividendos se prohibió en Alemania, los facilitadores profesionales diseñaron una nueva estrategia, conocida como “cum-ex”. Cum-ex es plan ilegal de fraude fiscal que incluye un sofisticado mosaico de intermediarios y empresas que intercambian acciones en múltiples ocasiones durante un período de tiempo muy corto alrededor del día de pago del dividendo. Una acción se intercambia tantas veces y con tanta rapidez, que las agencias tributarias ya no pueden detectar que propietario ha pagado impuestos sobre las acciones y cual no, y termina devolviendo impuestos que no ha recaudado. Los facilitadores profesionales idearon esta estrategia fiscal fraudulenta y activamente la promocionaron para sus clientes, incluyendo varios bancos importantes, y la implementaron sabiendo que era un delito de acuerdo con las leyes de varias jurisdicciones. La actuación Cum-ex se considera un fraude tributario en la mayoría de las jurisdicciones, y como tal, es una actividad ilegal que resulta en una responsabilidad penal para los profesionales que la permitan. Por ello, estos facilitadores profesionales deliberadamente evitaron poner en práctica esta estrategia en países donde sabían que era más probable que pudieran ser perseguidos penalmente.

24. A pesar de que la separación de dividendos no es ilegal en la legislación de muchos países de la Unión Europea, es una práctica nociva que ha costado a los Estados miembros de la UE alrededor de 55 mil millones de euros en impuestos impagados en los últimos 15 años, sobre todo a Alemania, Austria, Bélgica y Dinamarca. El esquema de fraude cum-ex costó al gobierno alemán al menos 7,2 millardos de euros en ingresos perdidos entre 2005 y 2012.

25. El siguiente es un ejemplo de separación de dividendos y esquema tributario fraudulento “cum-ex”.

Cuadro 8. Separación de dividendos y estrategias “cum ex”

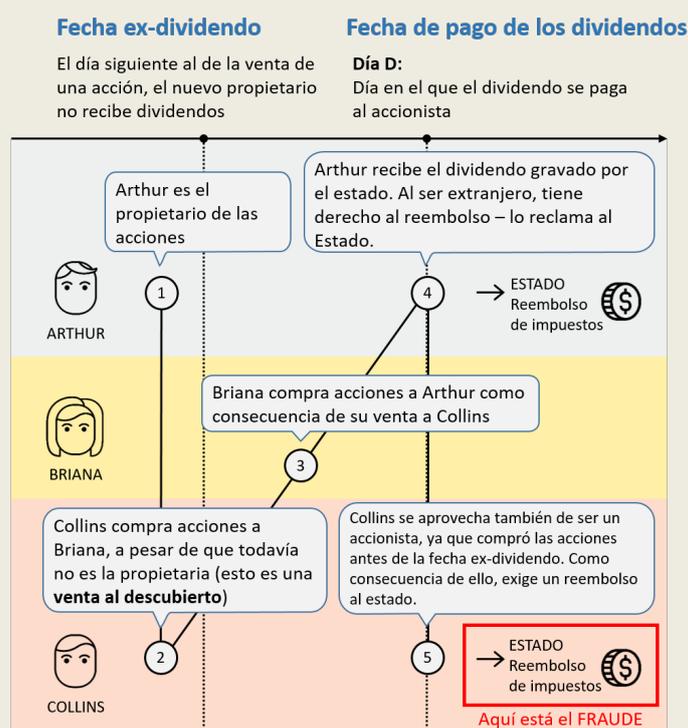
Separación de dividendos

Antes de pagar los dividendos, Andrew, accionista de una sociedad francesa con sede en Estados Unidos, transmite sus acciones a Boris, otro accionista con sede en Dubái. En la fecha de pago del dividendo, los dividendos se pagan a Boris en Dubái. De acuerdo con el convenio entre Francia y los Emiratos Árabes Unidos, los dividendos pagados a Boris no se gravan. Después de la fecha de pago del dividendo, Boris devuelve sus acciones a Andrew, junto con los dividendos percibidos. Gracias a esta estrategia de “separación de dividendos”, Andrew consigue evitar el pago de impuestos sobre sus dividendos.

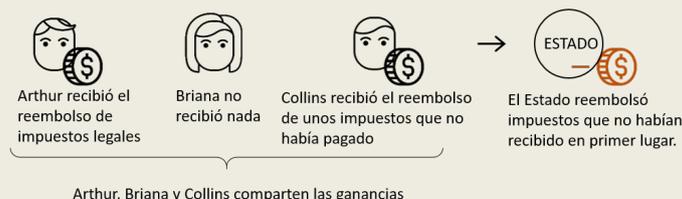
Cum-ex

El plan ilegal cum-ex es más sofisticado que las estrategias tradicionales de separación de dividendos, tal y como se muestra en el siguiente diagrama. En el diagrama, los facilitadores profesionales Arthur, Briana y Collins trabajan juntos, y compartirán las ganancias de este fraude.

El acuerdo financiero está organizado en torno a **dos momentos clave** y se lleva a cabo en **varias etapas**



EN RESUMEN



Fuente: Agathe Dahyot / [Le Monde](#), Nook Fulloptin y Alice Design/Noun Project

1.2.6. Facilitación de la delincuencia financiera a través de criptoactivos

26. Los activos virtuales son representaciones digitales de valor que pueden comercializarse o transferirse digitalmente y que pueden utilizarse para fines de pago o inversión (FATF, 2012-2019^[7]). Esta definición abarca los bienes virtuales que pueden ser tanto convertibles como no convertibles en moneda fiduciaria (FATF, 2014, p. 4^[8]). Para los fines de este informe, el término “criptoactivo” se refiere a los activos virtuales en forma de *tokens* que son convertibles en monedas *fiat*, como el dólar estadounidense o el euro (por ejemplo, Bitcoin, Ethereum, Litecoin, etc.). El término “monedero” (o “wallet”) se refiere a las cuentas de criptoactivos que pueden ser utilizadas para almacenarlos, ya sea *online* u *offline*. Por otra parte, los proveedores de servicios de activos virtuales son las personas físicas o jurídicas, que prestan servicios, tales como el intercambio, transferencia, custodia, u otra participación en la prestación de servicios financieros (FATF, 2012-2019, p. 127^[7]).

27. Los riesgos planteados por los criptoactivos en relación con la comisión de delitos financieros se llevan señalando por GAFI desde 2014 (FATF, 2014^[8]) (2019^[9]). Sin embargo, el papel de los facilitadores profesionales en relación con los criptoactivos que permiten la comisión de delitos financieros actualmente no está bien documentado y sigue evolucionando. Es posible que los facilitadores profesionales cualificados, que participan en los modelos tradicionales de criminalidad financiera, también utilicen criptoactivos como parte de sus estrategias criminales. Como se señaló en “*Lavado de activos y financiación del terrorismo - Manual para inspectores y auditores fiscales*” de la OCDE, quienes operan con criptoactivos y aceptan intercambiar criptoactivos en persona por moneda *fiat* puede que estén desempeñando un papel importante en las operaciones de lavado de capitales, con el potencial de estar actuando como facilitadores profesionales (OECD, 2019^[10]). El hecho de que los criptoactivos sean un tipo de activo virtual de *tokens* que, a menudo cuentan con niveles más bajos de regulación y visibilidad para las autoridades que las monedas *fiat*, puede permitir un grado más alto de anonimato en las transacciones y la obstaculización de flujos financieros y constituye un factor que hace que los criptoactivos sean activos atractivos para los evasores fiscales y otros delincuentes.

28. Los facilitadores profesionales en el entorno de criptoactivos también puede incluir a operadores de los mercados negros en la Dark-Web (por ejemplo, la ya desaparecida Silk Road). Estos mercados permiten a delincuentes comprar y vender de contrabando, por ejemplo: bienes robados, drogas, pornografía infantil, armas u otros artículos y servicios ilegales. Debido a que el funcionamiento de estos mercados requiere un alto grado de experiencia técnica, los operadores de estos servicios pueden considerarse como facilitadores profesionales de actividades criminales, incluyendo pero no limitado, a los delitos financieros. El uso de estos mercados también requiere experiencia técnica de sus clientes para poder acceder al Dark-Web de forma anónima, lo que también puede ser proporcionado por los facilitadores profesionales. Esto significa que los facilitadores profesionales también pueden servir como intermediarios entre los operadores del mercado, los vendedores de bienes y servicios ilegales y el cliente final que realiza transacciones a través de ellos. Los mercados de la Dark-Web utilizan los criptoactivos como método de pago principal para sus transacciones con el objeto de explotar un mayor nivel de anonimato y la capacidad de facilitar transacciones que eludan las salvaguardas dentro de los sistemas financieros regulados tradicionales.

29. La mayoría de los criptoactivos basados en un *blockchain* público (como el Bitcoin) operan con un alto nivel de transparencia del flujo de *tokens*. Todas las transacciones están a disposición del público a través del explorador de servicios *blockchain*, permitiendo que cualquiera pueda “seguir los *tokens*” y auditar las transacciones que tienen lugar en el *blockchain* público. Esto significa que cuando, por ejemplo, se sustraen Bitcoins en un intercambio, estos se convierten en “contaminados”, debido a que otros usuarios pueden realizar el seguimiento del origen de los ingresos. Por consiguiente, con el fin de ocultar la naturaleza contaminada y garantizar la trazabilidad de los Bitcoins, los criptoactivos se deben blanquear primero, antes de ser retirados del sistema (convertidos en criptoactivos u otra moneda fiat).

30. Los facilitadores profesionales pueden facilitar el blanqueo del producto del delito a través del uso de un Servicio de Mezclado de Criptoactivos (CMS).³ Un CMS es un servicio de pago que tiene el potencial de permitir que actores criminales puedan mezclar sus criptoactivos obtenidos de forma fraudulenta con criptoactivos legítimos de los usuarios, con el objeto de ocultar el rastro de los *tokens* y tratar de lavar los “criptoactivos contaminados” a través de la anonimización.⁴ Después de agrupar los activos, el CMS los envía de vuelta a los usuarios, por lo general en monederos de nueva creación. Esto permitiría a los delincuentes obtener criptoactivos limpios en monederos nuevos, por lo que es extremadamente difícil de descubrir su origen delictivo. Vale la pena señalar que no hay límite en el número de monederos que se pueden crear por cada usuario de criptoactivos. Además, a diferencia de la obligación de crear una nueva cuenta de usuario en la mayoría de los intercambios de criptoactivos, no hay requisitos de diligencia debida para que un nuevo monedero entre en el *blockchain*. Por lo tanto, los criminales pueden crear y utilizar miles de monederos con el fin de ocultar sus transacciones y actuar en *blockchains* públicos.

31. Por tanto, un CMS puede hacer que sea más fácil para los usuarios desarrollar una actividad criminal en la Dark-Web, así como blanquear los ingresos robados durante, por ejemplo, un ataque de intercambio de criptoactivos. En este caso, los facilitadores profesionales pueden ser las empresas que ofrecen intencionadamente este servicio utilizando sus algoritmos patentados para facilitar el lavado de dinero u otros facilitadores que gestionan el proceso de anonimización de los activos procedentes de un delito a través de un CMS. Como se trata de una tecnología emergente que puede representar un riesgo de comisión de delitos financieros y constituir una nueva vía de actividad para los facilitadores profesionales, se trata de un área que los países deben tener en cuenta en relación con el riesgo, supervisión y regulación. Reconociendo el riesgo de delitos financieros planteados por los activos virtuales y proveedores de servicios de activos virtuales, el GAFI ha revisado sus normas para recomendar que los países garanticen que los proveedores de servicios de activos virtuales que operen en su jurisdicción sean capaces de gestionar y mitigar los riesgos de participar en actividades que conlleven el uso de tecnologías para incrementar el anonimato (FATF, 2019, p. 28_[9]). Habitualmente, un CMS es un proveedor de servicios de activos virtuales dentro del ámbito de las normas del GAFI, ya que facilita los intercambios y transferencias de activos virtuales.

Cuadro 9. Caso sobre un Servicio de mezcla de criptoactivos (CMS) - Ataque a Bestmixer.io

Bestmixer.io se lanzó en 2018 y pronto se convirtió en uno de los tres principales servicios de mezcla de criptoactivos. En 2019, la sociedad alcanzó una facturación de aproximadamente 27.000 bitcoins, por valor de unos 200 millones de dólares.

Desde junio de 2018, el Servicio de Inteligencia e Investigación Fiscal holandés (FIOD) colaboró con la empresa de seguridad en Internet McAfee para investigar el servicio y determinar si se blanqueaban fondos criminales.

La investigación ha demostrado que muchas de las mezclas de criptoactivos de Bestmixer.io tenían un origen o destino criminal, lo que significa que el servicio fue utilizado probablemente para ocultar y blanquear ganancias procedentes de delitos. El 22 de mayo de 2019, seis servidores de Bestmixer.io fueron capturados por el FIOD, EUROPOL y las autoridades de Luxemburgo. FIOD reunió información sobre todas las interacciones en la plataforma entre 2018-2019, incluidas las direcciones IP, los detalles de la transacción, direcciones Bitcoin y mensajes de chat. Actualmente se está analizando esta información, en colaboración con EUROPOL.

³ Estos servicios también se conocen como batidoras o mezcladoras (“mixers”) de Bitcoins.

⁴ Un criptoactivo “contaminado” se refiere a los *tokens* que se pueden vincular a una transacción específica en la que se cometió un delito (por ejemplo, robo de criptoactivos de un intercambio).

El 17 de febrero de 2020, FIOD detuvo a un hombre de 31 años, sospechoso de blanquear más de 100.000 euros con dos cómplices. La detención se realizó en el marco de la investigación sobre Bestmixer.io. El sospechoso fue descubierto a través de su dirección IP, que estaba vinculada a un monedero de Bitcon, utilizando el CMS para blanquear las ganancias delictivas. FIOD indicó que se pueden producir más detenciones en el marco de su investigación sobre Bestmixer.io.

En de 2020, hay numerosos CMS que operan en el entorno de los criptoactivos lo que plantea un riesgo significativo de blanqueo de capitales a través de ellos.

2 Identificación de los facilitadores profesionales

Para poder hacer frente a las amenazas y los riesgos planteados por los facilitadores profesionales, se deben establecer procesos para identificar y recopilar información relevante acerca de ellos.

2.1. Sensibilización de las organizaciones frente a los facilitadores profesionales

32. Se puede encontrar a los facilitadores profesionales en distintas actividades vinculadas con el campo de acción de las autoridades fiscales, desde las áreas de negocio que se dedican a promover el cumplimiento voluntario, las auditorías o inspecciones de empresas, hasta las que se dedican a hacer cumplir la ley, como procedimientos sancionadores civiles y persecución penal. Si el personal de las autoridades tributarias no conoce lo que es un facilitador profesional, es probable que no se haga frente a la amenaza que éste supone.

33. La capacitación y la sensibilización del personal, por lo tanto, es crucial para mejorar la comprensión general de las amenazas y los riesgos planteados por los facilitadores profesionales. En el Reino Unido, por ejemplo, se han creado para el personal de la autoridad fiscal paquetes de aprendizaje electrónicos para explicar lo que se entiende por “facilitadores profesionales” y lo que hay que hacer para identificarlos. Otro enfoque consiste en designar a un consejero en cada organización, que sea responsable de la cuestión de los facilitadores profesionales. Esta persona puede servir como punto clave de contacto para los miembros del personal que plantean cuestiones y compartir información sobre los casos de facilitadores profesionales. Esta persona también podría tener la responsabilidad de sensibilizar a la organización a través de sesiones informativas, reuniones y sesiones de entrenamiento, y servir como miembro de un equipo nacional más amplio responsable de implementar la estrategia relativa a los facilitadores profesionales.

2.2. Medir la amenaza que plantean los facilitadores profesionales

34. Una vez que un país haya definido los parámetros de su definición de facilitador profesional, se puede tomar en consideración la forma de identificar, registrar y medir la actividad del facilitador profesional. La medición de las amenazas y los riesgos planteados por los facilitadores profesionales es importante, ya que la comprensión de la magnitud y naturaleza del problema ayudará entonces a determinar el mejor enfoque para abordar la cuestión.

35. No todos los países han adoptado el mismo enfoque para abordar la cuestión de los facilitadores profesionales. Algunos países han optado por centrar los recursos en determinados tipos de facilitadores profesionales o en facilitadores profesionales en los sectores de mayor riesgo, con múltiples y concurrentes estrategias dependiendo del área de enfoque. Por lo tanto, la medida apropiada dependerá del alcance y los objetivos de la estrategia del facilitador profesional de un país.

36. Medir el tamaño y la naturaleza de la cuestión alrededor de los facilitadores profesionales implicará la identificación de todas las posibles fuentes de datos, que puedan contener referencias a facilitadores o a sus clientes, y después desarrollar métodos para detectar los riesgos que plantean. Esto puede implicar la identificación de los indicadores utilizando los datos existentes, tales como los patrones de comportamientos sospechosos en un sector que facilite el delito fiscal, o cree nuevos indicadores como la recopilación de información de gestión interna que se pueda mostrar cuando un Facilitador esté siendo investigado. Por ejemplo, en el Reino Unido, los sistemas de gestión de información internos permiten ahora a los funcionarios que participan en las investigaciones abiertas establecer si un facilitador profesional es sospechoso de estar involucrado en un caso o no. Esta información se recoge y queda grabada en un solo lugar, lo que permite a las autoridades tener una única visión general de los casos del facilitador. El tipo de medidas e indicadores para cada país dependerá, naturalmente, del tipo de los datos disponibles y puede requerir múltiples estrategias en relación con distintas áreas de riesgo. La creación de esta línea de base de la comprensión es importante, ya que proporcionará los cimientos para medir el éxito de cualquier estrategia para hacer frente a los facilitadores profesionales.

2.3. Detección mediante el desarrollo y análisis de los indicadores relativos a facilitadores profesionales

37. El uso de datos e información es una herramienta esencial para ayudar a identificar a los facilitadores profesionales, así como el patrón más amplio de planes y estructuras que utilizan. Sin embargo, teniendo en cuenta que los facilitadores profesionales son un subconjunto de profesionales que operan en un rango de transacciones supervisadas por diferentes normativas u organismos de investigación (por ejemplo, organismos reguladores profesionales, reguladores financieros, unidades de inteligencia financiera y la administración fiscal), los datos sensibles a menudo se registran en distintas bases de datos y sistemas tanto dentro como fuera de las administraciones. Esto hace que sea difícil identificar tendencias y patrones o incluso a delincuentes reincidentes. Un análisis de riesgos mejorado de los facilitadores profesionales individuales es una forma de mejorar la línea de las investigaciones e intervenciones, y establecer medidas efectivas coordinadas de interrupción y disuasión.

38. Muchos países cuentan con equipos especializados centrados en la actividad de cumplimiento, especialmente relativos a un área problemática conocida, como centrar el foco en los Facilitadores que se asocian a múltiples empresas fantasma o que comercializan el uso de estructuras offshore. Por ejemplo, muchos países cuentan con información recopilada sobre los facilitadores profesionales relacionada con proveedores de servicios offshore o empresas, con el objeto de utilizarla en el análisis de datos y estrategias de auditoría. El intercambio de información entre los países muestra que las jurisdicciones offshore conocidas como “puntos calientes” de la actividad de las estructuras específicas de evasión, se utilizan a menudo por los mismos facilitadores profesionales. Una vez que una estructura particular o proveedor de servicios criminales se destapa, esto da a las autoridades fiscales la posibilidad de establecer el objetivo en otras estructuras establecidas por los mismos facilitadores profesionales. Sin embargo, el intercambio de información entre los países también muestra que estos puntos calientes pueden fluctuar, por ejemplo, en respuesta a la detección o cuando se diseña una nueva estrategia y, por lo tanto, las estrategias de los facilitadores profesionales tienen que ser flexibles para adaptarse a la nueva información e inteligencia recibidas. El Cuadro 10 pone de relieve algunos de los indicadores identificados a partir de estudios de caso de países del TFTC, que podrían ser utilizados para ejercicios de evaluación de riesgos. El Cuadro 11 trata de un estudio de casos anónimos de un modelo de sistema de puntuación desarrollado para identificar a los facilitadores profesionales a través de servicios profesionales específicos objetivados por el país X.

Cuadro 10. Posibles indicadores para ser utilizados en los ejercicios de evaluación de riesgos para detectar la participación de facilitadores profesionales

- Una empresa no tiene su sede en las instalaciones declaradas
- Las direcciones de las entidades o consejeros no son rastreables
- Múltiples empresas fantasma tienen la misma dirección
- Múltiples empresas con consejeros comunes
- La dirección de las empresas es un apartado de correos conocido por las operaciones ilegales
- Profesionales con un alto nivel de actividad relacionada con la liquidación de las pequeñas empresas
- Profesionales que ofrecen planes tributarios a cambio de honorarios cobrados como prima o cuota contingente o una protección contractual que garantiza la cobertura de los pasivos financieros resultantes de la estrategia fiscal
- Cuando una persona física ostenta el cargo de consejero en múltiples ocasiones, de tal forma que la prestación de servicios sustanciales y significativos por el consejero no sea factible
- Los intermediarios fiscales con historial malo de cumplimiento fiscal y presentación
- Las personas asociadas a facilitadores profesionales conocidos
- Las personas asociadas a estructuras de evasión de impuestos conocidas
- Las personas asociadas a estructuras offshore conocidas que ocultan la propiedad efectiva para facilitar el comportamiento fraudulento

Cuadro 11. Modelo de calificación para identificar a los facilitadores profesionales en el país X

El país que proporciona este caso de estudio ha solicitado permanecer en el anonimato

El país X no tiene una clase definida de facilitadores profesionales en los que enfoca su estrategia. En su lugar, la metodología del país X consiste en utilizar un modelo de calificación para encontrar facilitadores profesionales que ofrecen productos de evasión de impuestos con un elemento transfronterizo, dirigido a evadir impuestos en el país X o hacer que la detección de la evasión de impuestos resulte difícil para las autoridades (basándose en la asunción que estos facilitadores profesionales publicitan sus productos) Esta metodología utiliza los propios sistemas internos de la autoridad fiscal y también búsquedas en Internet para localizar la oferta de tales servicios de asesoramiento profesional correlacionados con el país X. Las búsquedas se realizan basadas en más de 60 palabras clave para detectar estos servicios profesionales específicos, con un modelo de calificación que asigna una ponderación diferente para cada país, los patrones de comportamiento y palabras de activación, en función del riesgo. Por lo tanto, este modelo de calificación es capaz de dar un resultado ponderado por riesgo de las empresas del país X que prestan servicios de los facilitadores profesionales para centrar sus investigaciones.

Las investigaciones posteriores pueden incluir el análisis de los datos de transferencia de dinero desde y hacia los proveedores de servicios específicos o facilitadores identificados a través del modelo de calificación anterior. Esto permite a las autoridades del país X obtener una imagen del tipo y alcance de los clientes que utilizan los servicios del facilitador e identificar los patrones y tendencias. También

puede facilitar nuevas investigaciones sobre los clientes individuales, facilitadores y empresas implicadas.

2.4. Fuentes de datos para la identificación de la actividad profesional del facilitador

39. Los siguientes métodos enumerados en el cuadro a continuación fueron destacados por los países como útiles en la identificación de infracciones cometidas por facilitadores profesionales.

Cuadro 12. Fuentes de datos de las investigaciones de los facilitadores profesionales

- La minería de datos de las fugas offshore, buscando vínculos con profesionales en activo en la jurisdicción, los clientes comunes de dichos profesionales y estructuras comunes
- Analizar la información de informes de operaciones sospechosas, incluyendo los ROS sobre transferencias electrónicas de fondos internacionales, para identificar las transacciones repetidas, profesiones o personas que sean objeto de los informes
- La creación de un mecanismo de información para los funcionarios de la administración tributaria para notificar toda sospecha o duda con respecto a los intermediarios que intervienen en las estructuras o transacciones sospechosas
- Información sobre los programas de divulgación voluntaria
- Informes anónimos o de denuncia
- Información sobre regímenes fiscales publicitados en Internet o estructuras offshore
- Estadística de empresas que hayan sido suprimidas y cruce de datos de la información de las sociedades que reciben servicios del mismo proveedor de servicios
- Las estadísticas sobre consejeros descalificados y cruce de datos de la información sobre los que trabajan para el mismo proveedor de servicios
- La creación de una base de datos interna de empresas ficticias, direcciones sospechosas, consejeros y personas sospechosas, etc., para consulta o la utilización de minería de datos
- La creación de una base de datos de facilitadores profesionales conocidos y sus socios conocidos
- Validar la autenticidad de los documentos con los organismos oficiales pertinentes (por ejemplo, oficina de pasaportes, Registro de Sociedades, reguladores financieros, otras autoridades de aplicación de la ley, etc.)
- La comprobación de la identidad de los contribuyentes a través de firmas, fotos o huellas dactilares en los registros de las autoridades fiscales o la administración
- Consulta al Directorio ATP de OCDE (Planificación Fiscal Agresiva), una base de datos confidencial de más de 400 esquemas de planificación fiscal agresiva (OECD, n.d.^[11])

40. Un ejemplo indio de cómo se utilizó la minería de datos para encontrar a los contribuyentes fraudulentos, consejeros y otros facilitadores profesionales se recoge más abajo.

Cuadro 13. Utilización por India de fuentes de datos en investigaciones de los facilitadores profesionales

En 2017, el gobierno de la India estableció un grupo de trabajo especial dedicado a la identificación y erradicación de empresas ficticias. Las empresas fantasma se reconocen como un riesgo para la base tributaria, debido a su uso en la comisión de delitos fiscales y otros delitos financieros.

Dado que se trata de un país con una elevada población, la información en la India sobre personas físicas, contribuyentes, empresas y consejeros se registra en distintas bases de datos en departamentos y ministerios diferentes. La información sobre las personas físicas se mantiene por una Autoridad de Identificación Única utilizando números "Aadhaar", un número de identificación único basado en la biometría para las personas físicas. La información sobre los contribuyentes se registra en el Departamento de Impuesto sobre la Renta a través de números de cuenta permanentes (PAN), un número de identificación del contribuyente único que es obligatorio para todos los contribuyentes (pero no necesariamente para todas las personas físicas). Por último, el Ministerio de Asuntos Corporativos gestiona el registro de entidades y consejeros corporativos a través del registro de los números de identidad corporativa (CIN) y números de identificación de consejeros (DIN).

Una de las tareas clave para identificar a las empresas fantasma es tener la capacidad de llevar a cabo análisis de datos de la información en poder de tres departamentos distintos de la administración y la minería de datos entre tres bases de datos. Los resultados de este triángulo de información entre los departamentos gubernamentales fueron impresionantes. Al vincular la información entre los números Aadhaar y los PAN, muchos titulares de PAN fantasma, titulares de PAN duplicados o PAN falsos se identificaron y retiraron del sistema. También se han detectado casos de fraude por no citar el PAN, que anteriormente era una forma común para que los defraudadores no sean detectados por el Departamento Tributario, lo que lleva a ocultar transacciones de valor elevado y a que los defraudadores escapen de las investigaciones o auditorías. El cruce de información con DIN y CIN también reveló la identidad de los consejeros falsos y empresas fantasma. Esto se hizo evidente cuando se encontraron anomalías en las empresas que habían presentado estados financieros, pero no una declaración anual de impuestos; o viceversa, o cuando las empresas habían presentado una declaración anual de impuestos, pero no estados financieros, tal y como lo exige la ley. Esto dio lugar a la descalificación de 309.000 consejeros y 226.000 empresas se suprimieron por el Ministerio. Además, en el proceso de represión de la actividad fraudulenta por los consejeros, PAN falsos y sociedades, aproximadamente 400 Facilitadores Profesionales se identificaron como responsables.

A través de esta acción directa de combinar información y bases de datos que ya estaban en posesión del gobierno, se pudieron arrancar de raíz miles de casos de fraude básico e incumplimiento por personas físicas, empresas, consejeros y otros facilitadores profesionales, como por ejemplo contables. En particular, la información triangular también dio a las autoridades indias una imagen más clara de dónde se estaban cometiendo los delitos por los mismos grupos de personas de forma repetida, lo que indicó dónde estaban actuando los facilitadores profesionales y estaría justificada la investigación.

3

La interrupción de la actividad de los facilitadores profesionales

Los abogados, asesores fiscales, notarios y contables son valiosos protectores del sistema jurídico y financiero. Por sus habilidades únicas, junto con los privilegios profesionales otorgados por las leyes, ocupan un lugar especial dentro de la sociedad. Son expertos que están en una posición de confianza, y gozan de ciertos derechos que no son compartidos por otras profesiones. Las jurisdicciones deben asegurarse de que los asesores realizan sus tareas de conformidad con la ley y sancionar a los pocos que utilizan sus habilidades, experiencia y privilegios para diseñar estructuras con el fin de infringir la ley. Para ello es necesario que los países cuenten con un marco legal que apoye a los investigadores criminales y el sistema de justicia para hacer frente y sancionar a los facilitadores profesionales que participan y facilitan la comisión de dichos delitos.

41. Para los delincuentes más serios, es importante que los países cuenten con sanciones penales para condenar a los facilitadores profesionales para penalizar su conducta ilegal. Los países también han informado sobre la aplicación de sanciones civiles, medidas cautelares o inhabilitación por organismos supervisores y reguladores como métodos secundarios y terciarios a disposición de las autoridades para interrumpir, disuadir y sancionar a los delincuentes, que pueden resultar más adecuadas para reflejar los diferentes tipos de actuaciones de los facilitadores profesionales. Garantizar que las autoridades cuenten con una serie en cascada de sanciones jurídicas y herramientas de interrupción, permite que las agencias de ejecución de la ley tengan la flexibilidad y el marco para hacer frente a los riesgos planteados por los facilitadores profesionales.

3.1. Sanciones legales para facilitadores profesionales

Los países han informado de una variedad de enfoques jurídicos relacionados con sanciones de las acciones de los facilitadores profesionales. Las jurisdicciones deben abordar la cuestión de la tipificación de la conducta de los facilitadores profesionales de acuerdo con sus marcos jurídicos nacionales. En general, los países no tipifican de forma independiente el comportamiento del facilitador profesional, pero abordan esto a través de disposiciones que penalizan a los accesorios del delito tributario, o como un delito accesorio agravado cuando un facilitador está involucrado en un delito tributario. Algunos países también cuentan con regímenes de sanciones civiles que se dirigen específicamente a facilitadores profesionales y promotores.

42. Los facilitadores profesionales son un tipo específico de delincuentes secundarios, cuyas acciones pueden ser penalizadas por considerarse como asistencia, incitación o propiciación de un delito fiscal. Los facilitadores profesionales también pueden ser tratados por algunos países como delincuentes

especiales accesorios con respecto a los delitos fiscales y otros delitos financieros, que están sujetos a una pena superior a la que habitualmente se impone a los colaboradores o encubridores.

43. Algunos países han informado que dichas disposiciones relativas a delitos accesorios se han aplicado para perseguir penalmente acciones de los facilitadores profesionales en la comisión del delito fiscal u otros delitos financieros. En otros países, las autoridades han experimentado dificultades para aplicar los delitos penales accesorios contra los facilitadores debido a la falta de precedentes, altos niveles de carga administrativa para probar el delito, o la incapacidad de perseguir con éxito el delito primario. Algunos países, como Australia, Francia y el Reino Unido, también cuentan con disposiciones que establecen sanciones civiles importantes para facilitadores profesionales o promotores de los planes de evasión de impuestos, y un ejemplo de las sanciones administrativas para los Facilitadores en Francia se encuentra a continuación en el Cuadro 14.

Cuadro 14. Sanciones administrativas para los facilitadores en Francia

La Ley N.º 2018-898, de 23 de octubre 2018, introdujo una nueva multa relativa a la evasión de impuestos para los intermediarios que actúan como facilitadores de infracciones graves cometidas por los contribuyentes. También se introdujo una nueva sanción administrativa, independiente de la condena penal, que es aplicable a las personas que, a través de sus servicios, contribuyen a la preparación de estrategias fraudulentas o abusivas.

La ley establece la lista de servicios que pueden ser objeto de condena y que incluyen:

- Facilitar que el contribuyente oculte su identidad proporcionando una identidad distinta o a un testaferro o mediante la utilización de una persona física o jurídica, o cualquier organización, fideicomiso o institución parecida con sede en el extranjero;
- Permitir que el contribuyente oculte su situación o actividad mediante un acto ficticio o la intervención de una entidad ficticia;
- Permitir que el contribuyente se beneficie ilícitamente de una deducción de impuestos, un crédito fiscal o una exención impositiva mediante la expedición indebida de documentos;
- Llevar a cabo en nombre del contribuyente cualquier acción destinada a engañar a la administración.

El importe de la multa se fija en el 50% de los ingresos derivados de la prestación del servicio para el contribuyente, pero no puede ser inferior a 10.000 euros.

44. Donde los países están analizando la introducción de disposiciones específicas de derecho penal para hacer frente a los facilitadores profesionales, los elementos clave que se pueden tomar en consideración incluyen:

- La definición de los facilitadores profesionales como autores accesorios de delitos económicos de acuerdo con las características técnicas de cada marco jurídico nacional;
- Promulgar legislación que específicamente se enfoque y penalice a los facilitadores de delitos fiscales y otros delitos financieros;
- Extendiendo las sanciones más allá de la prisión y multas (por ejemplo, a la descalificación) y la aplicación de diferentes tipos de sanciones de acuerdo con los diferentes niveles de intención;
- Levantar el secreto profesional en lo que respecta al privilegio de las pruebas de los facilitadores profesionales, en el momento de ser directamente investigados en relación con la comisión de un delito fiscal o económico;

- Establecer plazos de prescripción adecuados lo suficientemente largos y unas bases para su interrupción y suspensión que reflejen la duración y naturaleza compleja de estos tipos de investigaciones;
- Garantizar que existe una base legal para la cooperación de los órganos de supervisión profesional con los investigadores;
- Garantizar que los organismos de investigación tienen las herramientas jurídicas adecuadas para participar en investigaciones complejas relacionadas con facilitadores profesionales (por ejemplo, poderes para obtener pruebas y activos, y para entrevistar a testigos y sospechosos).

Cuadro 15. Reformas legales en México para hacer frente a los facilitadores profesionales

México ha introducido varias reformas legales en los últimos años para combatir la creciente presencia de facilitadores profesionales y sus amplias redes y operaciones.

Estas reformas legislativas incluyen la modificación de leyes federales para incluir formalmente delitos tributarios en el catálogo de delitos relativos al crimen organizado, que están destinados específicamente a abarcar y orientar las actividades de facilitadores profesionales. El enjuiciamiento de los facilitadores profesionales en virtud de la ley de crimen organizado conlleva una condena de hasta 16 años de prisión, además de las sanciones aplicables al delito subyacente. Por otra parte, los poderes otorgados por la ley, en virtud de la Ley de Crimen Organizado permiten la confiscación de activos relativos al delito de crimen organizado, incluso cuando no exista aún un veredicto en el juicio penal, como un paso preventivo para interrumpir las actividades del facilitador profesional y garantizar que los activos que dieron lugar o son producto de un delito fiscal están adecuadamente protegidos.

Las reformas ampliaron la aplicación de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional a los delitos fiscales en virtud de la legislación nacional mexicana, permitiendo a las autoridades mexicanas recurrir adicionalmente a técnicas especiales de investigación, tales como operaciones encubiertas, las medidas de protección de testigos, y la intervención de comunicaciones privadas, incluyendo los casos de delitos cometidos por facilitadores profesionales.

Por otra parte, la Ley de Seguridad Nacional se modificó para añadir ciertos delitos fiscales agravados al catálogo de actos contra la seguridad nacional, por ejemplo, cuando se facilita la falsificación de documentos por un facilitador profesional. Esta legislación permite que los tribunales mexicanos ordenen la privación de libertad como medida preventiva para los acusados de participar en un delito tributario agravado como un facilitador profesional y mejora los recursos de que dispone el Ministerio fiscal mexicano en estos casos.

Por último, el Código Penal Federal se ha modificado para ampliar la aplicación de la responsabilidad penal en relación con la mayoría de los delitos fiscales a las entidades corporativas, así como para garantizar que las entidades que permiten los delitos fiscales también caigan bajo la égida del Código Penal.

El conjunto de reformas legislativas promulgadas por México refleja la gravedad de este problema para el Estado mexicano, y la necesidad de que las autoridades tengan los poderes apropiados incluidos en la legislación con el fin de investigar, enjuiciar, sancionar y disuadir a los facilitadores profesionales en su país.

45. Es importante que las sanciones a los facilitadores profesionales de delitos fiscales y otros delitos financieros tengan un efecto disuasorio. Un aspecto disuasorio importante es establecer sanciones importantes. Las sanciones deben ser lo suficientemente disuasorias, ya sean multas monetarias,

confiscación de bienes o encarcelamiento, de tal manera que los profesionales sean disuadidos en la práctica de participar en el comportamiento de facilitación.

46. Como se ha mencionado, las sanciones penales deben aplicarse a los delitos más graves de los facilitadores profesionales, para convencer al público de que los que cometen delitos fiscales graves se enfrentan a graves consecuencias, en reconocimiento del daño producido a la sociedad que causan las acciones de dichos facilitadores profesionales. Para tales casos, estos facilitadores profesionales deben ser procesados pública y abiertamente, para que se produzcan los efectos relativos a la reputación y la disuasión en la sociedad y promover una fuerte cultura de cumplimiento fiscal y moral tributaria. Se proporciona un ejemplo de un proceso penal con éxito contra facilitadores profesionales en Francia a continuación en el Cuadro 16. Cada país debe decidir si la persecución penal o las sanciones civiles proporcionan el mejor enfoque y estas opciones deben formar parte de la estrategia de un país por tratar con facilitadores profesionales.

Cuadro 16. Investigación y persecución de facilitadores profesionales en Francia

En octubre de 2008, un equipo de inspección especializado de la administración tributaria francesa organizó una incursión en los locales comerciales de un proveedor de servicios corporativos, sospechado de facilitar el fraude fiscal. La búsqueda reveló un gran plan que permitía a los clientes franceses evadir el pago de sus impuestos y blanquear dinero, descubriendo las pruebas de comisión de delitos fiscales y financieros. Los documentos descubiertos revelaron que el hombre de negocios francés contactó con cientos de clientes franceses para vender sociedades ficticias ya creadas, constituidas en centros financieros o jurisdicciones con bajos niveles de imposición no europeas.

Las pruebas demostraron que el empresario francés sospechoso, que una vez prometió “paraíso fiscal para todos”, había ayudado a que la evasión de impuestos fuera más fácil y barata para los contribuyentes ordinarios y pequeñas empresas de Francia.

La Fiscalía francesa inició una investigación penal sobre este asunto en julio de 2011. Los resultados de la investigación mostraron que en el negocio trabajaban dos abogados franceses, un consejero extranjero y el accionista nominal, y contaba con personal de apoyo en París y en el extranjero. Los esquemas de evasión de impuestos empleaban bancos extranjeros, que ofrecen cuentas bancarias y tarjetas de crédito privadas a los clientes franceses, en especial un banco europeo en la zona del Báltico. Las investigaciones criminales también identificaron que los autores organizan “a gran escala” estrategias de evasión de impuestos a través de una red de empresas offshore, también en relación con proveedores de servicios de sociedades offshore. Los verdaderos propietarios efectivos de las empresas fantasma no fueron revelados al registro nacional de sociedades. Por otra parte, el propio facilitador profesional francés también cometía fraude fiscal con sus propios ingresos a través de los mismos planes de evasión fiscal offshore.

Además de los facilitadores profesionales de este fraude, los clientes que utilizaron los planes tributarios también se convirtieron en objeto de un procedimiento fiscal. La administración tributaria francesa llevó a cabo auditorías fiscales de todos los clientes identificados en las investigaciones.

El tribunal penal francés condenó al organizador francés de este plan de gran envergadura y a sus cómplices como sigue:

- El autor principal fue declarado culpable de fraude fiscal, falsificación de documentos, fraude, blanqueo de capitales y asociación criminal. Se dictó una sentencia de cárcel, cinco años de prisión con dos años de libertad condicional y una multa de 3.000.000 de euros. También se le prohíbe realizar cualquier actividad de consultoría comercial y de gestión.

- Uno de los abogados franceses que ayudaron en las operaciones de los planes fue condenado por blanqueo de capitales agravado y fue condenado a tres años de prisión suspendida y una multa de 50.000 euros.
- Uno de los bancos involucrados fue considerado culpable de blanqueo de capitales y fue condenado a una multa de 80.000.000 de euros y se le prohíbe desarrollar negocios en Francia durante cinco años.

La acción coordinada entre la administración fiscal francesa, los servicios de investigación y los de persecución penal sirvió para investigar con éxito, procesar y condenar al facilitador profesional francés y sus cómplices. Este caso fue juzgado en audiencia pública y se publicó de forma intensa en los medios de comunicación. Las sanciones penales aplicadas fueron eficaces para interrumpir las actividades ilícitas de los facilitadores y hacer ver al público que se aplican sanciones graves a los facilitadores profesionales al fraude fiscal y el blanqueo de capitales, tanto a las personas físicas como a las instituciones financieras.

47. En la práctica, los casos de menor nivel en relación a facilitadores profesionales pueden requerir distintos planteamientos por una serie de razones: existen muchas razones administrativas, como la existencia de recursos limitados para que los autores persigan únicamente los delitos más graves de los facilitadores profesionales, o la naturaleza de la participación del profesional puede que no justifique una sanción penal y civil. Por lo tanto, en las siguientes secciones se examinan otros métodos a disposición de las autoridades para interrumpir las acciones de los facilitadores profesionales.

3.2. Mandamientos judiciales

Las órdenes judiciales y mandamientos contra los servicios de abogados, contables o asesores se han mencionado como herramientas que los países pueden utilizar para interrumpir la conducta del facilitador profesional. Dependiendo del país y de la profesión implicada, los mandamientos se pueden utilizar para requerir o prohibir a un determinado facilitador que lleve a cabo una conducta determinada tras la solicitud al tribunal, o se pueden utilizar para evitar completamente que los facilitadores profesionales operen en su área de especialización.

48. Por ejemplo, en Estados Unidos, se pueden aplicar a los que se dedican a preparar declaraciones de impuestos instrumentos de sanción civiles y penales. Un programa de mandatos civiles, gestionado por Departamento de Justicia, División Fiscal de Estados Unidos, puede prohibir a las personas físicas o empresas llevar a cabo una conducta ilícita específica o preparar declaraciones de impuestos para terceros. Las personas o empresas que incumplan la orden judicial pueden tener que enfrentarse a acciones penales emprendidas contra ellos. Por otra parte, alguna de las personas físicas o negocios fraudulentos que han sido cerrados por el Departamento de Justicia (DOJ) a través de una orden judicial se enumeran públicamente en el sitio web del Departamento de Justicia ⁽¹¹²⁾ ⁽¹¹³⁾. Esto hace que todos los contribuyentes y los profesionales de impuestos estén al tanto de la identidad de los asesores fiscales y empresas sin escrúpulos, deja claro a los profesionales que se detendrá a los que facilitan la conducta ilegal y funciona como un elemento disuasorio en la industria para aumentar la moral tributaria y la cultura positiva de cumplimiento.

3.3. Supervisión y regulación profesional

La mayoría de los países cuentan con órganos de regulación y supervisión para fines de AML y CFT, y los organismos profesionales que cuentan con un código de conducta o un conjunto similar de obligaciones éticas para el autogobierno de sus miembros. Esto podría incluir, por ejemplo, a una asociación o colegio profesional de abogados, o a una sociedad de contables registrados o un consejo internacional de ética y normas para contables (IESBA, n.d.^[14]). Estos organismos reguladores y profesionales pueden recibir informes de mala conducta o comportamiento criminal por parte de los miembros de la profesión, y pueden contar con la capacidad de imponer sanciones y suspender o eliminar licencias para que las empresas puedan operar legalmente, o la capacidad de expulsar a miembros o empresas de la asociación profesional. Estos organismos deben ser parte de la estrategia para abordar el comportamiento de los facilitadores profesionales.

49. Por lo tanto, la estrategia de un país y el marco legal relativo a los facilitadores profesionales debe incluir la cooperación y el uso de los organismos reguladores y profesionales u otros órganos de control para garantizar la inhabilitación o la descalificación de los Facilitadores cuando exista mala conducta, de manera que estos Facilitadores ya no puedan seguir adelante con estos servicios perjudiciales.

3.3.1. Supervisión y regulación

50. Los países deben contar con un sólido marco de supervisión y regulación que ponga en marcha las normas pertinentes del GAFI contra el blanqueo de capitales y la lucha contra el financiamiento del terrorismo. En particular, las normas de GAFI requieren la regulación y supervisión de Empresas y Profesiones no Financieras Designadas (DNFBP por sus siglas en inglés) e incluye abogados, notarios, contadores, otros profesionales jurídicos independientes, fiduciarios y proveedores de servicios. El GAFI también ha elaborado directrices para apoyar la supervisión basada en el riesgo efectivo del sector.⁵ Contar con una regulación y la supervisión de estos sectores apropiada es importante ya que puede tener un efecto disuasorio y de sensibilización para los Facilitadores, y la supervisión regular ayudará a los países a vigilar y hacer cumplir las obligaciones AML y CTF para los profesionales y a comprender los riesgos existentes y evolutivos de la facilitación a través del diálogo continuo con cada sector. Dichos marcos reguladores también facilitan la presentación de informes y la detección de la actividad de facilitación sospechosa.

3.3.2. Sanciones impuestas a través de los órganos reguladores o profesionales

51. Los órganos de supervisión y regulatorios también pueden tener capacidad para imponer sanciones o suspender y retirar licencias a empresas o profesionales que no cumplan las normas de AML y CTF, y pueden constituir una herramienta adicional en la interrupción de las actividades de los facilitadores profesionales en la comisión de delitos tributarios. Un ejemplo proporcionado por el Reino Unido es el uso de los requisitos de supervisión según las normas contra el blanqueo de capitales y financiación de la lucha contra el terrorismo para eliminar a los profesionales que actúan en el negocio de servicios monetarios, servicios fiduciarios o servicios a empresas que no se encuentren en un estado "idóneo y adecuado". Esta ha sido una manera rápida y eficaz para eliminar la capacidad de la empresa de operar legalmente y detener el avance de los facilitadores profesionales, limitar su actividad criminal y evitar pérdidas adicionales de ingresos fiscales. Algunos países utilizan a los supervisores del sector o a juntas profesionales para administrar las sanciones y regular los delitos, ya que esos organismos pueden

⁵ Véase el Anexo A de este informe.

imputar responsabilidad a una persona física en virtud de normas civiles, más que penales. Estas investigaciones pueden tener como resultado el cierre de empresas y la suspensión o pérdida de licencias. Si bien esto significa que la persona no va a ser encarcelada, esto impide que el facilitador profesional continúe cometiendo delitos abusando de su licencia profesional.

52. El uso de juntas profesionales y de supervisión también permite una mayor publicidad dentro del sector de la existencia de un facilitador profesional si la conducta del Facilitador y la sanción se publican en el diario de la asociación profesional, el sitio web o la lista de miembros. El siguiente estudio de caso de la India describe el nuevo órgano administrativo que se ha puesto en marcha para fortalecer la independencia de la supervisión y la capacidad de ejecutar una acción disciplinaria profesional.

Cuadro 17. Grupo de Trabajo de la India sobre empresas fantasma

En 2017, el gobierno de la India estableció un grupo de trabajo especial dedicado a la identificación y erradicación de empresas ficticias. Como se indica en el estudio de caso que figura en el Cuadro 13, India, utilizando los datos disponibles, llevó a cabo un proceso de la represión de la actividad ilícita por los consejeros y sociedades fraudulentas, a través del cual se identificaron aproximadamente 400 facilitadores profesionales como responsables de acciones fraudulentas.

La lista de los 400 facilitadores profesionales posteriormente se compartió con el Instituto de Contadores Públicos de la India (ICAI), para la imposición de medidas disciplinarias a sus miembros. Sin embargo, debido a los conflictos de interés con los miembros de ICAI, los procedimientos disciplinarios se estancaron y nunca se llegó a un resultado. El ICAI era un cuerpo profesional de profesionales de la contabilidad previamente autorregulado. El Parlamento estableció legislativamente un nuevo órgano de supervisión para las profesiones relacionados con la contabilidad y auditoría en 2013, pero no se implementó correctamente hasta la reciente creación de la Autoridad Nacional de Información Financiera (NFRA) en virtud de la legislación de 2013. NFRA tiene poderes para investigar asuntos de conducta profesional ilícita por contables registrados y firmas de contabilidad registradas, con la capacidad de imponer sanciones e inhabilitar al censor jurado de cuentas o firma durante un período de hasta 10 años. Como regulador independiente, NFRA tiene ahora capacidad para revisar adecuadamente la conducta de los facilitadores profesionales identificados por el Grupo de Trabajo sobre Empresas Fantasma y emprender las correspondientes acciones disciplinarias o inhabilitar a los contables que se determine que son culpables de conducta ilícita.

3.3.3. Inhabilitación de consejeros de la sociedad

53. La mayoría de los países manifestaron que cuentan con algún tipo de proceso de inhabilitación para los consejeros de sociedades sospechosas de facilitar la comisión de delitos. El proceso varía en cada país, pero habitualmente la autoridad administrativa responsable de las entidades corporativas tiene el poder y los mecanismos para la eliminación y la inhabilitación de los consejeros. Las razones establecidas para la inhabilitación pueden ser de diferente tipo, pero la razón más común es cuando los consejeros no actúan en el momento en el que deberían haberlo hecho, ya se trate de declararse en quiebra o la adopción de medidas que mitiguen las pérdidas de sus empresas, etc. Las consecuencias de la inhabilitación y el período de tiempo durante el que una persona no tenga permitido ocupar el puesto de consejero varía ampliamente entre las distintas jurisdicciones. En algunas jurisdicciones,⁶ en caso de delito grave, se puede inhabilitar a un consejero para siempre.

⁶ Por ejemplo, en Australia, India y el Reino Unido.

54. Algunas jurisdicciones también tienen registros públicos que contienen una relación de consejeros inhabilitados y que son fácilmente accesibles. Esto se considera una herramienta útil para las autoridades, dado que la inhabilitación de un consejero en un país no impide que la misma persona física actúe como consejero en otro país. Los registros públicos de los consejeros inhabilitados y un mayor intercambio de información sensible entre las autoridades administrativas, otorga a las autoridades la capacidad de identificar conjuntamente a los consejeros que son facilitadores profesionales fraudulentos que operan en múltiples jurisdicciones.

55. Aunque las normas sobre los consejeros corporativos pueden variar significativamente entre jurisdicciones, las siguientes son algunas salvaguardas comunes que se pueden establecer por los países en relación con las personas que actúan como consejeros:

- Requiere que el director sea residente en la jurisdicción. Esto puede mejorar el acceso a las personas responsables en el caso de las investigaciones, y también puede ser un factor significativo de disuasión para los delincuentes que intentan distanciarse de la actividad criminal.
- Requerir que los consejeros pasen una prueba de “idoneidad y adecuación”, u otro umbral equivalente. Esto podría incluir estar sujetos a comprobación de crédito, definir los requisitos para revelar puestos anteriores de consejeros, cualquier inhabilitación dentro de la jurisdicción y en el extranjero, las sentencias judiciales pendientes o condenas penales, etc.

4 Estrategias para disuadir a los facilitadores profesionales

Poner en foco las acciones de los intermediarios antes de que se conviertan en facilitadores profesionales pueden ayudar a prevenir rápidamente el incremento de los riesgos del facilitador profesional. La comunicación y la educación pueden ser clave. Una vez que el facilitador profesional esté actuando, es necesario poner en práctica mecanismos para disuadir e interceptar, como impulsar el papel de los organismos y reguladores profesionales, así como crear mecanismos para la información voluntaria u obligatoria y la denuncia. En este capítulo se describe la serie de mecanismos que los países pueden tomar en consideración como parte de su estrategia de interrupción.

4.1. La prevención del abuso

Los facilitadores profesionales pueden ser disuadidos de llevar a cabo actividades delictivas a través de una serie de métodos. Una estrategia de prevención eficaz es generalmente más eficiente que la investigación en muchos casos. Los países utilizan enfoques de comunicación, concientización y educación, responsabilidad corporativa y gobernanza para garantizar que los futuros facilitadores profesionales sean conscientes del riesgo que puede plantear el uso ilícito de sus servicios y promueven una cultura de cumplimiento voluntario.

4.1.1. Comunicación

56. Una estrategia clave de prevención consiste en proporcionar una guía clara y accesible sobre la aplicación de las leyes tributarias y penales. Algunos países también tienen equipos dedicados a abordar la disuasión a través de actividades de comunicación y desarrollar estrategias para crear una cultura de cumplimiento voluntario. La comunicación debe tener lugar a lo largo del ciclo de vida de un riesgo particular planteado por facilitadores profesionales; antes de que el facilitador profesional decida seguir adelante con la actividad; una vez se conozca su plan específico; y después del procesamiento con éxito de un facilitador profesional.

Antes de que el facilitador profesional decida seguir adelante con la actividad: acción preventiva

57. Las estrategias de comunicación preventivas pueden incluir clara comunicación y orientación sobre los parámetros de las normas fiscales y consecuencias del incumplimiento, compromiso periódico con profesionales fiscales y contribuyentes, recordatorios útiles de requisitos de presentación, etc. Estas estrategias de comunicación pueden promover en conjunto una cultura de mayor cumplimiento y reducir la existencia de “áreas grises” que se puedan aprovechar.

58. Entre los ejemplos de herramientas de comunicación que se pueden utilizar de forma previa a la toma de decisiones incluyen:

- información en línea a través de sitios web del gobierno: esto puede incluir hojas informativas, orientación, resoluciones públicas, comunicados de prensa, artículos y alertas
- Los mensajes de correo electrónico dirigidos a las empresas registradas, filtrados por sector y ubicación. Por ejemplo, en el Reino Unido, se envía un correo electrónico de “bienvenida” a todas las empresas de nueva constitución con enlaces a páginas web de interés e información para promover el cumplimiento del pago de impuestos
- Reuniones en persona: compromiso periódico a través de presentaciones o el diálogo con empresas, organismos de la industria de relevancia, intermediarios y expertos fiscales, etc.
- Webinars, presentaciones en vivo, donde los expertos fiscales pueden participar en un taller en línea interactivo para lograr una mayor concienciación de sus responsabilidades y tener la oportunidad de hacer preguntas. Estas medidas han demostrado su popularidad en algunos países, especialmente en los sectores donde se puede hacer frente a aspectos comunes y se trata de una forma económica para llegar a una amplia audiencia
- La emisión periódica de podcasts para comunicar a los profesionales tributarios nuevos mensajes, inquietudes o servicios proporcionados por la autoridad fiscal
- Campañas conjuntas: trabajar con otros departamentos de la administración y agencias de seguridad para ayudar a las empresas a entender sus responsabilidades
- Clips de vídeo de YouTube para educar a los clientes y a las empresas registradas, incluyendo imágenes. El objetivo es apoyar a los clientes en lo que respecta a los servicios clave, tales como impuestos sobre la renta o el registro de tecnología de la información para hacer más fácil y accesible el cumplimiento voluntario.

Una vez que se conoce un plan específico: acción objetivada

59. Una vez que se conoce un riesgo específico, se pueden utilizar también herramientas de comunicación específicas, tales como la comunicación de los requisitos legales para impulsar el cumplimiento en áreas con niveles bajos de cumplimiento o en áreas de riesgo emergente. En el siguiente Cuadro 18 se recoge un ejemplo que muestra el uso de las alertas a los contribuyentes por la Oficina Tributaria Australiana para advertirles a ellos y a sus asesores fiscales de las herramientas de emergentes de alto riesgo que causan preocupación a la Oficina Tributaria Australiana, y el Cuadro 19 contiene un ejemplo del enfoque de Hacienda y Aduanas de Su Majestad del Reino Unido para estimular el cumplimiento en respuesta a un riesgo conocido.

Cuadro 18. La Oficina Australiana de Impuestos - uso de alertas a los contribuyentes para hacer frente a los nuevos planes tributarios

El siguiente ejemplo se proporciona por Australia

La Oficina Australiana de Impuestos (ATO) publica alertas para los contribuyentes en relación con planes tributarios nuevos o emergentes de alto riesgo. Cuando la ATO recibe datos sensibles de un instrumento que plantea un riesgo que puede no cumplir la ley, la ATO podrá responder de forma inmediata para advertir a la comunidad. A través de alertas a los contribuyentes, la ATO es capaz de compartir con los profesionales tributarios y los contribuyentes sus preocupaciones relativas a un instrumento que no es eficaz legalmente, implica el aprovechamiento o una aplicación inadecuada deliberada de la ley o que pueda constituir evasión o fraude fiscal. Por otra parte, la ATO puede indicar

cuáles son las sanciones aplicables a los contribuyentes que utilizan el plan fiscal o a los facilitadores que promuevan el uso del plan fiscal.

La experiencia de la ATO pone de manifiesto que el uso de alertas al contribuyente tiene el efecto de impedir la aceptación de los planes fiscales ilegales y previene la proliferación del uso de una estrategia fiscal por más proveedores. En general, como consecuencia de ello se ha observado un menor número de estrategias comercializadas en masa en este entorno.

Cuadro 19. HMRC: el enfoque de “promover y evitar” para estimular el cumplimiento

El siguiente ejemplo es proporcionado por el Reino Unido

HMRC cuenta con una serie de enfoques para “promover y prevenir” cuando, además de responder a los riesgos identificados, se promueve de forma proactiva el cumplimiento por grupos de clientes específicos o sectores económicos cuando estos riesgos se hayan producido, con el fin de evitar en el futuro incumplimiento.

- Enfoque “con uno basta”: se remite un mensaje a una amplia audiencia (personas físicas y empresas) sobre un aspecto específico correspondiente a sus responsabilidades empresariales/fiscales.
- Impulso: amplia mensajería para tratar de fomentar un cambio en el comportamiento. Esto podría ser un cambio en la forma de redacción para fomentar un mayor cumplimiento, por ejemplo: “por favor, ¿puedes hacer esto?” frente a “tienes que hacer esto” o “si no haces esto, entonces las consecuencias serán estas”.

Después de conseguir el enjuiciamiento de un facilitador profesional: publicitar los resultados

60. Por último, una medida disuasoria eficaz es dar a conocer a fondo todos los delitos fiscales de alto perfil cometidos, los facilitadores involucrados, y los castigos que reciben los delincuentes tales como el encarcelamiento, multas y pérdida de la licencia o actividad. Es importante subrayar al público que las personas que cometen delitos fiscales se enfrentan a consecuencias, y reforzar los principios de tributación justa y la confianza del público en el sistema fiscal, lo que contribuye a incrementar la moral tributaria (OECD, 2019^[15]). Es común que los países no divulguen información sobre denuncias e investigaciones en curso hasta que el caso se haya resuelto. Sin embargo, una vez resuelto el caso, a menudo existe alguna forma de publicación de los actos delictivos y las consecuencias de la conducta criminal del delincuente. Estos procesos resueltos pueden darse a conocer a través de comunicados de prensa de los organismos que aplican la ley, junto con las estrategias de comunicación adecuadas para garantizar la cobertura por los medios de comunicación a través de otras fuentes de noticias, blogs y revistas especializadas. Poner en conocimiento del público las consecuencias de estos comportamientos es crucial para disuadir de llevar a cabo acciones similares en el futuro.

4.1.2. Compromiso y sensibilización

61. Las administraciones tributarias pueden hacer frente a un comportamiento de incumplimiento a través del contacto directo con las profesiones que pueden ser más vulnerables a convertirse en facilitadores profesionales. Al trabajar con estos sectores y los órganos representativos de la industria, los países pueden desarrollar una mayor comprensión acerca de las prácticas de negocio y proporcionar

formación específica. Este aumento de la visibilidad de las autoridades también puede permitir a los países desarrollar estrategias a medida para sectores de alto riesgo de facilitación, en el caso de que resulte necesario. En la etapa de prevención, cuando resulte posible, este tipo de formación es más eficaz cuando se fomentan relaciones de trabajo productivas entre los contribuyentes, sus intermediarios, y sus compañeros de la administración tributaria.

62. Las actividades de sensibilización en los sectores de los facilitadores profesionales de alto riesgo han tenido resultados positivos en algunos países. A través del compromiso de la industria, actividades de consulta y formación, los facilitadores profesionales que son menos conocedores de su participación en la facilitación de la actividad ilícita, ganan un mayor conocimiento de su papel y el riesgo de que su actividad tenga ramificaciones legales. Por otra parte, un mayor conocimiento de la actividad investigadora de la autoridad fiscal de un sector suele tener un efecto disuasorio, a la vez que da a las autoridades administrativas una mayor visibilidad de los comportamientos y normas del sector de los servicios profesionales.

4.1.3. Promover la responsabilidad corporativa y el buen gobierno

63. Los facilitadores profesionales suelen prestar servicios para o en nombre de una sociedad. En este caso, el papel de los facilitadores profesionales puede ser moldeado por la cultura corporativa de las organizaciones para las que trabajan y la actitud de la empresa hacia el cumplimiento tributario puede afectar directamente el comportamiento de un facilitador profesional que presta servicios en nombre de la sociedad. Por ejemplo, el comportamiento puede estar influido por incentivos directos como sistemas de bonificación que fomenten la asunción de riesgos, las deficiencias de los sistemas tales como la formación de los empleados, o una cultura que haga la vista gorda a ciertas prácticas, como un escaso conocimiento de las prácticas del cliente o falta de claridad de los directivos de alto nivel en relación con el rechazo a participar en un fraude fiscal. Este es un problema identificado en el Reino Unido, que ha tipificado la responsabilidad de las empresas que no impidan la facilitación del delito fiscal dentro de sus organizaciones, como se ilustra en el siguiente ejemplo.

Cuadro 20. La legislación del Reino Unido que establece la responsabilidad corporativa para prevenir la facilitación fraudulenta del delito fiscal

En el Reino Unido, en relación con los facilitadores profesionales que prestan servicios para o en nombre de una sociedad anónima, se identificaron aspectos en su capacidad de aplicación de ley para abordar el papel de la sociedad en la facilitación del fraude tributario. La atribución de responsabilidad penal a la sociedad implica probar que sus miembros senior han participado y son conscientes de la actividad ilegal. Esto hizo que fuera difícil mantener la acusación a grandes organizaciones multinacionales (dadas sus estructuras) y puede que haya fomentado malos comportamientos, por ejemplo, los miembros senior de una organización que ignoran los actos penales cometidos por sus representantes con el objeto de proteger a su organización de la responsabilidad penal.

Reconociendo esto como un problema, el Reino Unido introdujo una nueva ley en 2017 por la que se considera responsables a los directivos que no impiden que las personas asociadas (es decir, los facilitadores profesionales) faciliten penalmente el delito fiscal, que se denomina Delitos Penales Corporativos (*Corporate Criminal Offences; CCO*). Estos delitos abordan la cuestión de la atribución de la responsabilidad penal a las personas jurídicas y coloca la responsabilidad en la sociedad para que tome las medidas para mejorar sus sistemas, controles y cultura. Los delitos no alteran lo que es la responsabilidad penal a nivel individual, sino que permiten que la empresa sea responsable por no impedir que una persona haya cometido actos que ya eran penalmente reprochables.



64. La estrategia relativa a los facilitadores profesionales de un país debe tratar de incentivar que las sociedades asuman la responsabilidad de los comportamientos de su organización en su conjunto, incluyendo a sus representantes y que establezcan los sistemas y controles adecuados. La promoción de una cultura de buen gobierno y responsabilidad corporativa es esencial para apoyar la percepción pública del estado de derecho aplicable a grandes corporaciones. Esto es importante para mantener la confianza en el sistema tributario y mantener una sólida cultura y moral de cumplimiento tributario en un país. El mantenimiento de una imagen corporativa socialmente responsable es importante para la mayoría de las empresas por razones de reputación, que a su vez afectan a los beneficios. Por lo tanto, esto debería alentar a las corporaciones a ser selectivas con los asesores fiscales e intermediarios que contratan para asegurarse de que no hay asociación con facilitadores profesionales en activo.

4.2. Instrumentos de revelación de información

4.2.1. Programas de revelación de información de forma voluntaria

65. Los programas de revelación de información de forma voluntaria dan a los contribuyentes la oportunidad de presentar a las autoridades fiscales datos de cualquier conducta fraudulenta previa, como ingresos no declarados adecuadamente, deducciones reclamadas de forma no justificada, créditos o beneficios, falsedades o información omitida en declaraciones de impuestos anteriores. Habitualmente, se incentiva a los contribuyentes a hacer revelaciones voluntarias a través de estos programas como consecuencia de ofertas de atenuantes o descuentos en las sanciones y pasivos fiscales. Cuando un contribuyente realiza una revelación voluntaria, o cuando sabe que sea probable que las autoridades tributarias vayan a conocer sus asuntos fiscales fraudulentos por las medidas de transparencia e intercambio de información, como por ejemplo la Norma sobre Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal (Norma AEOI por sus siglas en inglés). Los programas de divulgación de información de forma voluntaria se pueden aplicar de forma indefinida o durante un período limitado de tiempo, y también pueden ser generales o dirigidas a revelaciones de un tipo específico, por ejemplos los Programas de Revelación Voluntaria Offshore de EE.UU.

66. Los resultados de este tipo de programas de divulgación voluntaria pueden aportar cantidades significativas de ingresos a las administraciones tributarias, cuyas cifras se mencionan en el reciente Informe del 10.º Aniversario del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (OECD, 2019, p. 32^[16]):

A partir de noviembre 2019, los programas de divulgación voluntaria y las investigaciones fiscales ayudaron a identificar alrededor de 102 mil millones de euros en ingresos adicionales (impuestos, intereses, multas). Los programas de revelación voluntaria han sido los que más han contribuido, y 40 jurisdicciones informaron sobre algún tipo de programa de revelación entre 2009 y 2019. Por ejemplo, los programas de revelación voluntaria aportaron 462 millones de euros en Australia, 13,6 mil millones de euros en Brasil, casi 6 mil millones de euros en Alemania, 29 millones de euros en Hungría, 54 millones de euros en Luxemburgo y más de 900 millones de euros en México. Más de un millón de contribuyentes han dado un paso adelante para informar voluntariamente sobre sus activos.

67. Los instrumentos de declaración voluntaria no son únicamente una oportunidad para aumentar el nivel de cumplimiento de los contribuyentes y mejorar los ingresos, sino que también puede suponer una oportunidad para identificar a los facilitadores profesionales. La información recopilada se puede analizar para identificar a los facilitadores más prolíficos que se deben someter a investigación, así como el aumento de la comprensión de la magnitud y naturaleza de la amenaza que suponen. El análisis de las estructuras utilizadas para las revelaciones de información puede usarse para evaluar el riesgo y mejorar la normativa y la legislación, por ejemplo, cubriendo las lagunas. También existe el efecto disuasorio adicional si los profesionales saben que sus nombres podrían ser revelados a través de este tipo de estructuras y las acciones que potencialmente se pueden tomar contra ellos.

4.2.2. Denunciantes, fuentes anónimas y otros mecanismos de información

68. Los avisos anónimos y las denuncias han dado lugar a investigaciones exitosas en muchos países, y siguen siendo una fuente útil de obtención de datos en un entorno de creciente descontento público con los evasores fiscales y aquellos que lo permiten. En Australia, se creó un mecanismo de aviso accesible al público para informar específicamente sobre planes de evasión fiscal y sus promotores (ATO, 2019^[17]). Este mecanismo de notificación voluntaria está abiertamente disponible online y genera la oportunidad de que las autoridades tributarias reciban más datos sobre los planes fiscales de reciente comercialización o de los nuevos promotores, así como de otras cuestiones. La posibilidad de ser acusado puede resultar en una disminución de las estrategias fiscales comercializadas en masa, especialmente por las grandes empresas preocupadas por el riesgo de reputación.

69. Algunos países también ofrecen incentivos a los que aportan información que ayuda al éxito de la investigación de un caso, como por ejemplo a través de una recompensa o un porcentaje de los activos recuperados en un procedimiento exitoso, o inmunidad en el proceso para el denunciante. Por ejemplo, en México, el Código Nacional de Procedimiento Penal fue modificado para permitir que los denunciantes tuvieran inmunidad en los procesos, incluso cuando la persona haya participado en un delito fiscal o financiero, si el denunciante proporciona información esencial para el procesamiento de los beneficiarios finales de los delitos. Para permitir que estos informantes den un paso adelante, se recomienda a los países contar con mecanismos de fácil acceso para que las fuentes puedan informar, y las salvaguardas administrativas y jurídicas adecuadas puedan proteger el anonimato de las personas físicas y la confidencialidad de la información proporcionada (OECD, 2017^[18]).

4.3. Normas de revelación obligatoria

Las normas de revelación obligatoria son leyes establecidas por países que requieren que los intermediarios o contribuyentes informen a las autoridades si han comercializado, puesto en práctica o participado en

transacciones o estrategias con signos distintivos específicos. Estos signos distintivos pueden ser diseñados para recopilar información como, por ejemplo, planificación fiscal agresiva transfronteriza, estructuras offshore e instrumentos que eludan la entrega de información en virtud de la Norma AEOI u oculten la propiedad efectiva.

70. Si se informa oportunamente sobre estos instrumentos a través de normas de revelación obligatoria, las autoridades fiscales pueden intervenir más pronto en el ciclo de vida de la comisión de delitos fiscales, antes de que los instrumentos se hayan puesto en práctica y se hayan producido los efectos perjudiciales. Por otra parte, el requisito obligatorio de informar sobre tales instrumentos tiene un efecto perjudicial sobre los facilitadores profesionales que deben vigilar activamente sus acciones en el contexto de los requisitos de información, o que pueden ser disuadidos de utilizar instrumentos ilegales como consecuencia de los requisitos de información. El hecho de no proporcionar información también puede servir de base para emprender acciones específicas civiles o penales. También puede actuar como elemento disuasorio para los clientes, si se les informa de que la estrategia planeada se tiene que comunicar a la autoridad fiscal.

71. El informe de 2018 de la OCDE sobre Modelos de Reglas de Divulgación Obligatoria para crear un Estándar de Comunicación Automática en Materia de Estructuras Abusivas y Estructuras Opacas Extranjeras contiene marcos y buenas prácticas que pueden ayudar a los países a diseñar un régimen de información que se adapte a sus necesidades.⁷

72. Por ejemplo, desde la adopción de *Directiva (UE) 2018/822 del Consejo* por los Estados miembros de la UE, la mayoría de los países de la UE han puesto en marcha o están en el proceso de puesta en marcha de la legislación nacional relativa a las normas de divulgación obligatoria, que contienen importantes sanciones para casos de incumplimiento. Según la Directiva, también habrá intercambios automáticos periódicos de información entre los Estados miembros, que se pueden incluir en las evaluaciones y análisis del riesgo de facilitadores profesionales.

73. Cuando la divulgación obligatoria se traslada a la administración tributaria, esta información debe ser compartida con los investigadores correspondientes de delitos fiscales, de modo que puedan evaluar si hay una estrategia de naturaleza penal que deba ser investigada y perseguida. Si se trata de una agencia independiente, se debe implantar un mecanismo para compartir esta información, como parte del enfoque de involucrar a toda la administración descrito en el capítulo 5 a continuación.

⁷ Aunque se ha diseñado en un contexto diferente, el informe de 2012 de la OCDE BEPS Acción 12 sobre las normas de revelación obligatoria también pueden constituir un antecedente útil.

5 Las investigaciones efectivas: a través de gobiernos y de fronteras

Ninguna única agencia encargada de hacer cumplir la ley actuando sola puede abordar la cuestión de los facilitadores profesionales de forma global, pues operan en muchas áreas y a través de las fronteras. Para cerrar la brecha, es necesario descartar el enfoque fragmentado para centrarse en que las autoridades de delitos penales trabajen en colaboración con otras agencias en su propia jurisdicción, así como con otros organismos en el ámbito internacional. Este capítulo describe los planteamientos de participación de toda la administración y multilaterales, específicamente en lo que afecta a los facilitadores profesionales.

5.1. Planteamientos nacionales de participación de toda la administración

Las distintas agencias del Estado están involucradas en diversas etapas de los delitos financieros, incluyendo la prevención, detección, investigación y persecución de los delitos y la recuperación del producto del delito (OECD, 2017^[19]). Así, las diferentes agencias tendrán interacciones con facilitadores profesionales, los supervisarán o llevarán a cabo investigaciones activas. Esto puede incluir a las autoridades fiscales, reguladores financieros, unidades de información financiera, la policía y los fiscales.

74. Con el fin de tener un enfoque más coherente y sólido para prevenir, identificar, interrumpir y procesar a los facilitadores profesionales, deben estar establecidos mecanismos para permitir el intercambio de información entre los organismos pertinentes. Para empezar, se deben incluir mecanismos para informar y compartir las sospechas de que un intermediario es un facilitador profesional. También se deben incluir las formas más amplias posible de intercambio de información, desde el intercambio espontáneo de los datos sensible, el intercambio de información detallada del caso cuando así se requiera y, para los conjuntos de datos relevantes, al acceso directo automático a la información (tal como un registro de administración de consejeros inhabilitados, lista conocida de facilitadores profesionales o actores asociados, o una lista de planes conocidos comercializados por facilitadores profesionales).

75. Para implementar esto de la forma más efectiva, los países deben:

- Poner en marcha pasarelas legales para la presentación de informes y el intercambio de información entre los organismos;
- Identificar la información en poder de cada organismo relativa a los facilitadores profesionales, con el fin de determinar qué tipos de información pueden ser de importancia para otros organismos;
- Dar formación e incrementar la sensibilización sobre el papel que desempeñan y la información en poder de otras agencias relativa a los facilitadores profesionales, para informar sobre la capacidad de compartir información de forma efectiva;
- Identificar un contacto principal en cada agencia para la recepción y difusión de informes de sospecha de actividad del facilitador profesional;

- Establecer el marco operativo para establecer la forma de solicitar información y compartir información con otras agencias, como describir los procedimientos aplicables y desarrollar plantillas estándar, en las que la información se debería compartir para facilitar un intercambio de información fácil y eficiente.
- Contar con un mecanismo de seguimiento para el intercambio de información sobre los resultados de la información compartida, para servir como información en las revisiones de las guías operativas;
- Tener la capacidad legal y en la práctica proteger la confidencialidad de la información y la integridad del trabajo llevado a cabo por otras agencias.

76. Más allá de intercambio de información, más mecanismos activos, específicos para cada caso para implantar un enfoque de participación de toda la administración en relación con los facilitadores profesionales tienen una gran importancia. Estos deben incluir:

- **Equipos de investigación conjunta:** estas agencias de facilitación con un interés común de trabajar juntos en una investigación. Esto permite un enfoque multidisciplinar que permite a los investigadores apoyarse en una amplia gama de conocimientos especializados, aptitudes y experiencia. Las investigaciones conjuntas podrán también ayuda a evitar las duplicaciones derivadas de investigaciones paralelas, y aumentar la eficiencia al permitir que los funcionarios de cada agencia puedan centrarse en diferentes aspectos de una investigación. Por ejemplo, cuando un facilitador profesional diseña estrategias para proceder a una evasión fiscal mediante la realización de reembolsos fraudulentos, y después creando registros falsos de transacciones falsas para blanquear capital, una investigación conjunta fiscal y de blanqueo de capitales podría ayudar a recopilar todas pruebas relevantes de forma eficiente para asegurar la condena de la evasión de impuestos y el blanqueo de capitales y sensibilizar a las agencias sobre los vínculos mutuos entre estos delitos.
- **Centros de información sensible interagencias:** tratan de centralizar la recopilación de información y análisis de una serie de organismos. Pueden recopilar y analizar los datos existentes en poder de los organismos, así como llevar a cabo su propia investigación. La centralización de estas actividades permite el desarrollo de conocimientos en un área, y puede reducir los costes de duplicación. Por ejemplo, un centro de inteligencia podría asumir la tarea de analizar los datos de fugas offshore para identificar a los facilitadores profesionales de alto riesgo que operen en la jurisdicción, lo que podría ser compartido con todos los organismos pertinentes para ser utilizados en futuras investigaciones.
- **Adscripción y ubicación conjunta del personal:** estas disposiciones permiten la reasignación temporal de funcionarios a otras agencias. Es una forma efectiva de transferencia de capacidades, el establecimiento de contactos para ayudar a la cooperación en el futuro, y el desarrollo de experiencias y conocimientos especializados. Esto puede ser particularmente eficaz para informar a los funcionarios de la información y los poderes a disposición de los organismos homólogos, y puede hacer que las otras formas de intercambio de información y la cooperación sean más eficaces.
- **Los programas de formación en toda la administración:** los programas de formación que reúnen a funcionarios de distintos organismos proporcionan una importante oportunidad para establecer relaciones personales y compartir experiencias para abordar problemas comunes. Los programas centrados en la formación de toda la administración poniendo el foco en los facilitadores profesionales constituyen una forma de compartir información sobre tendencias, orientación y técnicas de investigación, mejores prácticas en la gestión de casos y métodos para identificar problemas relevantes para otra agencia.

77. En la elaboración de la estrategia del facilitador profesional, los países deberían tratar de hacer el mayor uso posible del planteamiento de participación de todo el gobierno en relación con la cuestión.

Cuadro 21. Centro Nacional de Delitos Económicos del Reino Unido

Formado en noviembre de 2018, el Centro Nacional de Delitos Económicos (NECC por sus siglas en inglés) es un centro de colaboración. Se trata de varias agencias que se han establecido para ofrecer un cambio en la respuesta a la lucha contra la delincuencia económica y los actos financieros ilícitos. El NECC reúne a las fuerzas del orden, los fiscales, los departamentos gubernamentales y los organismos reguladores del Reino Unido, y establece las prioridades que resultan de la actividad operativa.

A modo de ejemplo, a mediados de 2019, el NECC, en respuesta a la amenaza de los facilitadores profesionales, creó el Grupo de Especialistas en Facilitadores. Este foro de varias agencias promueve la identificación de casos y anima a los investigadores y fiscales a utilizar toda la gama de competencias legislativas y normativas. Estratégicamente, el NECC facilita el intercambio de información con el sector privado, lo que está reforzando la comprensión del Reino Unido sobre esta amenaza e influyendo en la política de información sobre estos facilitadores de los delitos financieros.

5.2. Cooperación internacional

Los delitos financieros, incluidos los delitos fiscales, son un problema global que necesita una solución global. Con la globalización, la capacidad de los facilitadores profesionales para actuar más allá de las fronteras y organizar transacciones al exterior ha aumentado drásticamente. Sin embargo, las autoridades policiales tienen un menor conocimiento de la actividad llevada a cabo fuera de sus fronteras. Por lo tanto, la cooperación internacional es un aspecto esencial de la lucha contra los facilitadores profesionales. Esto incluye el intercambio tradicional de canales de información, así como nuevas formas de cooperación internacional en tiempo real.

5.2.1. Intercambio de información

78. Más de 160 jurisdicciones en todo el mundo se han incorporado al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (Foro Mundial) y se han comprometido a garantizar una aplicación efectiva de las normas internacionales sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales. Las redes de intercambio de información se han expandido a una velocidad sin precedentes y la posibilidad de solicitar información desde casi cualquier país del mundo se ha hecho posible a través del intercambio bilateral y multilateral establecidos en los acuerdos de la información y de cooperación, tales como la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en asuntos fiscales que ahora cubre más de 130 jurisdicciones (OECD, 2020^[20]).

79. En los últimos diez años, el volumen de la información intercambiada entre las autoridades fiscales, tanto previa petición como de forma automática, se ha incrementado significativamente, con más de 250.000 solicitudes realizadas actualmente. Además, cerca de 100 jurisdicciones están intercambiando información de forma automática sobre los activos financieros mantenidos en todo el mundo. Cerca de 100 países llevaron a cabo el intercambio automático de información en 2019, permitiendo a sus autoridades fiscales obtener datos sobre 84 millones de cuentas financieras mantenidas offshore por parte de sus residentes, lo que supone un total de activos de diez mil millones de euros. Esto representa un aumento significativo respecto a 2018 –el primer año de este intercambio de información– cuando se intercambió información sobre los 47 millones de cuentas financieras, lo que representa cinco billones de

dólares. El crecimiento se debe a un aumento en el número de jurisdicciones que reciben información, así como un alcance más amplio de la información intercambiada (OECD, 2020, p. 5^[21]).

80. Esto demuestra que el compromiso de utilizar el intercambio de herramientas de información, apoyado por el mecanismo de asignación de responsabilidad del Foro Mundial, se abren unas enormes posibilidades para la cooperación internacional, así como para la disuasión de los facilitadores profesionales. En esta era de la transparencia fiscal, los estudios muestran que ha habido un marcado efecto en la disminución mundial de los depósitos bancarios de propiedad extranjera en los centros financieros internacionales, que se redujo en un 24% (410 mil millones de dólares estadounidenses) entre 2008 y 2019 (O'Reilly, Parra Ramirez and Stemmer, 2019^[22]).

81. También ha implicado que los Facilitadores tengan más limitaciones para operar fuera de la competencia de las autoridades fiscales. Como parte de una estrategia para abordar a los facilitadores profesionales, los países deben tratar de aprovechar al máximo esta poderosa herramienta y deben continuar proporcionando asistencia rápida a sus autoridades homólogas a nivel mundial para reducir el impacto de facilitadores profesionales. Los países también deben intentar ampliar su uso de intercambio de información en la medida de lo posible. Por ejemplo, la mayor parte del intercambio de información permite:

82. **Solicitudes de grupo:** los países pueden solicitar información a una autoridad fiscal homóloga sobre un grupo de contribuyentes, incluso si no han sido identificados individualmente. Esto puede ser especialmente importante cuando un facilitador profesional en un país homólogo ha contribuido activamente a la evasión fiscal de los contribuyentes de un país, pero la identidad de los clientes individuales es desconocida. Véase el Anexo B para una plantilla de formulario de solicitud grupal, creada por el Foro de la OCDE sobre el programa JITSIC de la Administración Tributaria. Un ejemplo de convenio de la OCDE ilustra este modelo (OECD, 2017, p. 493^[23]):⁸

El proveedor de servicios financieros B está establecido en el Estado B. Las autoridades fiscales del Estado A descubre que B está comercializando un producto financiero a los residentes del Estado A, utilizando información engañosa que sugiere que el producto elimina la obligación de pagar el impuesto de la renta en el Estado A sobre los ingresos acumulados por el producto. El producto requiere que se abra una cuenta con B a través del cual se hace la inversión. Las autoridades fiscales del Estado A emiten una alerta a los contribuyentes, advirtiéndoles sobre el producto y aclarando que no logra el efecto fiscal sugerido y que los ingresos generados por el producto deben ser objeto de información. Sin embargo, B continúa comercializando el producto en su sitio web, y el Estado A tiene pruebas de que también comercializa el producto a través de una red de asesores. El Estado A ya ha descubierto que varios contribuyentes residentes han invertido en el producto, todos los cuales habían dejado de informar sobre los ingresos generados por sus inversiones. El Estado A ha agotado sus medios internos de la obtención de información sobre la identidad de los ciudadanos que han invertido en el producto. El Estado A solicita información a la autoridad competente del Estado B sobre todos los residentes del estado A que (i) tienen una cuenta con B y (ii) han invertido en el producto financiero. En la solicitud, el Estado A proporciona la información anterior, incluyendo los detalles del producto financiero y el estado de su investigación.

83. **Intercambio espontáneo de información,** que permite a una autoridad fiscal compartir información que pueda ser de interés para una contraparte. Esto puede ser un gran impulsor de la aceleración de la interrupción de la actividad de los facilitadores profesionales, por el que se alerta a la contraparte de los riesgos de los que de otra forma podría no ser consciente, o que únicamente se destaparían años más tarde, tras realizar sus propias investigaciones. Por ejemplo, el intercambio espontáneo podría producirse cuando una autoridad fiscal haya descubierto la identidad de un facilitador profesional que opere en la otra jurisdicción, se haya dado cuenta de una estrategia específica de

⁸ Comentario del artículo 26, apartado 8 (h) de la OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión 2017*, Publicaciones OECD, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Véanse también los párrafos 5.2 y los párrafos 8 (e) - 8 (h) y 8.1

comercialización o que se haya puesto en práctica en la otra jurisdicción, o se haya identificado a los clientes de un facilitador profesional.

84. **Intercambio de información fiscal con otros organismos encargados de hacer cumplir la ley:** el Convenio Multilateral, y algunos tratados fiscales bilaterales, generalmente restringen el uso de la información intercambiada a nivel internacional exclusivamente con fines fiscales. Sin embargo, reconociendo los vínculos entre los delitos fiscales y otros delitos financieros como el blanqueo de capitales y la corrupción, es posible que la información recibida por una de las partes se ponga en común con otros organismos y se utilice para otros fines, siempre que:

- Dicha información puede ser usada para otros fines en virtud de las leyes del país remitente; y
- La autoridad competente de ese país emisor autorice dicho uso.

85. Este tipo de intercambio se puede acordar de forma bilateral, y puede ser una manera eficaz de asegurar los avances realizados para garantizar el intercambio eficaz de información fiscal internacional, que ha tenido lugar en los últimos años y que también se puede aprovechar, en su caso, por otros organismos de ejecución de la ley para interrumpir y perseguir a los facilitadores profesionales. Para la consecución de este potencial intercambio de información ampliado, se debe prestar la debida atención a la necesidad de garantizar que los organismos receptores pueden proteger la confidencialidad de la información recibida.

5.2.2. Instrumento de Revelación del Estándar Común de Reporte (CRS)

En 2017, la OCDE puso en marcha un instrumento de revelación en el Portal de Intercambio Automático para permitir la notificación abierta de posibles planes para eludir la CRS. Este instrumento es parte de un proceso más amplio que la OCDE ha puesto en marcha para hacer frente a las estrategias que tiene la finalidad de evitar la revelación de información de acuerdo con la CRS, con el objeto de que las lagunas efectivas o detectadas se puedan analizar y abordar de forma sistemática. Este instrumento de revelación continuada es una fuente de información útil para realizar un seguimiento de la actividad del potencial facilitador en el tráfico de estrategias de elusión de CRS. Cuando la Secretaría de la OCDE tiene conocimiento de un potencial de riesgo planteado por un facilitador a un país específico, la información se comparte con los gobiernos correspondientes.

5.2.3. Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos (J5)

86. La Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos (el "J5") es una alianza operativa entre Australia, Canadá, los Países Bajos, el Reino Unido y los Estados Unidos, establecida para liderar la lucha contra los delitos fiscales internacionales y blanqueo de capitales, incluyendo la lucha contra las amenazas de las criptomonedas, el cibercrimen y poner en el objetivo a los facilitadores profesionales que hacen posible la evasión fiscal global. El grupo reúne a la experiencia y conocimientos más importantes sobre impuestos, criptomonedas y cibercrimen de estos países, con el objeto de compartir rápidamente información, construir capacidad y, en última instancia, llevar a cabo actividades operativas conjuntas. Un ejemplo de esto se recoge en el Cuadro 23, que se refiere a que los Países Bajos y Estados Unidos organizaron eventos "desafío", en los que se reunieron expertos, investigadores y científicos de datos para combinar sus habilidades y capacidades en forma de colaboración, que culminaron en la persecución de una estrategia fraudulenta de una red de criptoactivos.

87. El J5 se formó en 2018 en respuesta a una llamada a la acción de la OCDE para que los países hicieran más para hacer frente a los facilitadores de delitos tributarios (HMRC & OECD, 2017^[24]). Los servicios profesionales prestados por los Facilitadores están en constante evolución, debido a la utilización de la tecnología moderna y las formas cada vez más complejas para ocultar la riqueza y las ganancias ilícitas a través de la explotación de estructuras offshore e instrumentos financieros. Los cinco países se enfrentan a amenazas similares que plantean los grupos del crimen organizado y los evasores ricos de

impuestos en países extranjeros. Los recursos comunes de la J5 y el esfuerzo colectivo implican que exista una visión más clara y una mayor capacidad analítica y de datos de las autoridades de los cinco países, que mejoran las capacidades individuales de cada país de forma simultánea.

88. El J5 tiene una línea de trabajo dedicada específicamente a la lucha contra los facilitadores profesionales. Cada país ha compartido información delicada sobre objetivos que operan en su propio país, respecto a los cuales varias jurisdicciones están interesadas. Estas investigaciones se refieren a facilitadores profesionales sofisticados de evasión fiscal, como instituciones financieras globales y sus intermediarios que ayudan a los contribuyentes a ocultar sus ingresos y activos. Anteriormente se pensaba que estos Facilitadores de alto nivel y profundamente perjudiciales en relación con la evasión de impuestos estaban fuera del alcance de los Estados miembros.

Cuadro 22. Día de acción coordinado por la Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos

La primera actividad importante operativa de la Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos tuvo lugar en enero de 2020, cuando se celebró una jornada coordinada a nivel mundial de acción sobre sospecha de facilitación de la evasión fiscal offshore en el Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Australia y los Países Bajos.

La acción se produjo como parte de una serie de investigaciones en varios países en relación con una institución financiera internacional localizada en América Central, cuyos productos y servicios se pensaba que estaban facilitando el blanqueo de capitales y la evasión de impuestos de clientes de todo el mundo. Se creía que, a través de esta institución, una serie de clientes posiblemente estaban utilizando un sistema sofisticado para ocultar y transferir riqueza de forma anónima para evadir sus obligaciones fiscales y blanquear el producto de delitos.

En el día de acción coordinada se llevaron a cabo actividades de recopilación de pruebas, datos sensibles e información tales como órdenes de registro, interrogatorios y citaciones. La información relevante se obtuvo como resultado de investigaciones llevadas a cabo, con la posibilidad de que se derivaran acciones adicionales penales, civiles y normativas de estas acciones en cada país.

Cuadro 23. Caso de la red BitClub

Ejemplo de fraude de criptoactivos facilitado por un facilitador profesional (IRS, 2020^[25]) (DOJ, 2020^[26])*

Desde abril de 2014 hasta diciembre de 2019, la red BitClub era un plan fraudulento que solicitó dinero a los inversores a cambio de supuestas acciones de “mining pools” de criptoactivos y recompensaban a los clientes por reclutar a nuevos inversores en el plan. El plan de “mining pools” de criptoactivos tenía un valor de, como mínimo, 722 millones de dólares USA en perjuicios a los inversores.

La Investigación Penal del IRS (IRS-CI) llevada a cabo por agentes especiales, se centró en el caso bajo el paraguas de la Junta Global de Jefes de Recaudación de Impuestos (J5). En noviembre de 2019, el IRS-CI organizó un “Cripto Challenge” en Los Ángeles, que reunió a los investigadores de los cinco países del J5 en un impulso coordinado para localizar a las personas que cometen delitos fiscales en todo el mundo. Durante el evento, el Servicio de Inteligencia Fiscal y de Investigación holandés (FIOD por sus siglas en inglés) trabajó en colaboración con el IRS-CI para obtener pistas en el caso de la red BitClub.

El 9 de julio de 2020, un ciudadano rumano residente en Alemania admitió que había conspirado para participar en un fraude cibernético consistente en la compraventa de valores no registrados en relación con su función en la red BitClub. Había ayudado a la creación y funcionamiento de la Red BitClub y actuó como su programador. En esta condición, utilizó sus habilidades profesionales para falsificar cifras, que se mostraban como ganancias de bitcoin “mining” para que pareciera que la red BitClub estaba ganando más que lo que estaba obteniendo en realidad, actuando de forma efectiva como facilitador profesional de un fraude de cripto activos.

El acusado se enfrenta ahora a una pena máxima de cinco años de prisión y una multa de 250.000 dólares USA (el doble de la ganancia pecuniaria del demandado o de las pérdidas de las víctimas). Otros cómplices en el plan también están siendo procesados.

*Nota: este ejemplo se proporciona a través de fuentes de información disponibles públicamente.

5.3. JITSIC- Trabajo del Grupo de Filtración de Datos sobre la Estrategia de Interrupción de la Actividad de los Intermediarios

89. El Grupo de Trabajo Internacional Conjunto sobre Inteligencia Compartida y Colaboración (JITSIC por sus siglas en inglés) reúne a 40 administraciones tributarias nacionales del mundo que se han comprometido a desarrollar formas de actuación más eficaces y eficientes para hacer frente a la evasión de impuestos. Aunque el alcance de este trabajo es bastante diferente al ámbito de aplicación de este informe, que se centra en los delitos fiscales, el modelo de cooperación internacional utilizado por JITSIC, y en particular la labor realizada en la estrategia de interrupción de la actividad de los intermediarios, puede resultar instructivo para iniciativas similares que se podrían llevar a cabo por los organismos responsables de los delitos fiscales y la aplicación de la ley.

90. La plataforma JITSIC permite a los países miembros compartir información, colaborar activamente en las investigaciones y llevar a cabo actividades conjuntas de cumplimiento. Los miembros de JITSIC son capaces de compartir información y datos sensible de una manera muy rápida a través de los procedimientos del JITSIC y de los marcos legales existentes en virtud de los instrumentos jurídicos bilaterales o multilaterales apropiados.

91. El Grupo de Fuga de Datos (DLG por sus siglas en inglés) de JITSIC del Grupo Inicial de Evaluación de los Papeles del Paraíso de JITSIC (PPIAG por sus siglas en inglés). El DLG se estableció en 2018 para continuar con la evaluación del riesgo de cumplimiento relativo a los datos de los Papeles del Paraíso, publicado por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus siglas en inglés), que se centra en la obtención de resultados prácticos y en facilitar o recomendar estrategias de ejecución de acciones concretas para los miembros del JITSIC. El DLG también recibió el mandato de analizar conjuntamente las fugas de datos previstas y las futuras fugas de datos sobre la base de las necesidades concretas.

92. El trabajo de la JITSIC en esta área ha identificado intermediarios que ha colocado en un grupo de alto riesgo que se beneficiaría de los esfuerzos de cumplimiento multilaterales objetivados. La información obtenida en el proyecto Papeles Panamá por JITSIC y la PPIAG es que los intermediarios a menudo promueven y colocan a varios contribuyentes en las mismas estructuras. Al objetivar a los intermediarios, los miembros pueden identificar una serie de estructuras similares de manera más eficaz, mientras que se minimiza la proliferación y el tratamiento y mitigación de las estrategias. En consecuencia, el DLG ha comenzado a trabajar en la Estrategia de Interrupción de la Actividad de los Intermediarios (IDS en inglés) de JITSIC para identificar a los intermediarios a través de una acción de cumplimiento multilateral.

Bibliografía

- ATO (2019), *Report schemes and promoters*, <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Report-schemes-and-promoters/> (accessed on 4 March 2020). [17]
- DOJ (2020), *Romanian Programmer Admits That He Helped Create Bitclub Network, A Fraud Scheme Worth At Least \$722 Million*, <https://www.justice.gov/usao-nj/page/file/1293331/download> (accessed on 17 September 2020). [26]
- DOJ (2014), *Caribbean-Based Investment Advisor Sentenced for Using Offshore Accounts to Launder and Conceal Funds*, <https://www.justice.gov/opa/pr/caribbean-based-investment-advisor-sentenced-using-offshore-accounts-launder-and-conceal> (accessed on 8 January 2021). [5]
- DOJ (n.d.), *Civil Employment Tax Injunctions*, <https://www.justice.gov/tax/civil-employment-tax-injunctions> (accessed on 4 March 2020). [13]
- DOJ (n.d.), *Program to Shut Down Schemes and Scams*, <https://www.justice.gov/tax/program-shut-down-schemes-and-scams> (accessed on 4 March 2020). [12]
- FATF (2019), *Best Practice on Beneficial Ownership for Legal Persons*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/best-practices-beneficial-ownership-legal-persons.html>. [31]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Legal Professionals*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Risk-Based-Approach-Legal-Professionals.pdf>. [35]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for the Accounting Profession*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Accounting-Profession.pdf>. [36]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach for Trust & Company Service Providers (TSCPs)*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/RBA-Trust-Company-Service-Providers.pdf>. [37]
- FATF (2019), *Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers*, Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Guidance-RBA-virtual-assets.html>. [9]
- FATF (2018), *Concealment of Beneficial Ownership*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/concealment-beneficial-ownership.html>. [32]

- FATF (2018), *Professional Money Laundering*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/publications/methodsandtrends/documents/professional-money-laundering.html>. [33]
- FATF (2014), *Virtual Currencies: Key Definitions and Potential AML/CFT Risks*, Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Virtual-currency-key-definitions-and-potential-aml-cft-risks.pdf>. [8]
- FATF (2013), *Money Laundering and Terrorist Financing Vulnerabilities of Legal Professionals*, Financial Action Task Force, <https://www.fatf-gafi.org/fr/documents/documents/mltf-vulnerabilities-legal-professionals.html>. [34]
- FATF (2012-2019), *International Standard on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation*, <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>. [7]
- Halter, E. et al. (2011), *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*, Stolen Asset Recovery (StAR) initiative. World Bank, <http://documents.worldbank.org/curated/en/784961468152973030/The-puppet-masters-how-the-corrupt-use-legal-structures-to-hide-stolen-assets-and-what-to-do-about-it>. [4]
- HMRC & OECD (2017), *Closing Statement of the Fifth OECD Forum on Tax and Crime*, <https://www.oecd.org/tax/crime/closing-statement-oecd-forum-on-tax-and-crime-november-2017.pdf>. [24]
- ICIJ (2020), *Offshore Leaks Database*, <https://offshoreleaks.icij.org/> (accessed on 18 September 2020). [1]
- IESBA (n.d.), *International Ethics Standard Board for Accountants*, <https://www.ethicsboard.org/> (accessed on 4 March 2020). [14]
- IMF (2019), *Chapter 2. Curbing Corruption*, International Monetary Fund, <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019>. [3]
- IRS (2020), *Examples of Abusive Return Preparer Investigations - Fiscal Year 2017*, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/examples-of-abusive-return-preparer-investigations-fiscal-year-2017> (accessed on 14 April 2020). [6]
- IRS (2020), *Romanian programmer admits that he helped create Bitclub network, a fraud scheme worth at least \$722 million*, <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/j5-media-release-07-09-2020.pdf> (accessed on 17 September 2020). [25]
- O'Reilly, P., K. Parra Ramirez and M. Stemmer (2019), "Exchange of information and bank deposits in international financial centres", *OECD Taxation Working Papers*, No. 46, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/025bfebe-en>. [22]
- OECD (2020), *Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (accessed on 18 September 2020). [2]
- OECD (2020), *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (accessed on 4 March 2020). [20]

- OECD (2020), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - July 2020*, OECD, <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>. [21]
- OECD (2019), *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/money-laundering-and-terrorist-financing-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors.pdf>. [10]
- OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>. [15]
- OECD (2019), *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Co-operation Changing the World*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. [16]
- OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>. [30]
- OECD (2018), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Implementation Handbook*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm>. [27]
- OECD (2017), *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>. [19]
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [23]
- OECD (2017), *The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/OECD-The-Role-of-Whistleblowers-in-the-Detection-of-Foreign-Bribery.pdf>. [18]
- OECD (2016), *Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020 Third Edition*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. [28]
- OECD (n.d.), *Co-operation and exchange of information on ATP*, <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm> (accessed on 5 June 2020). [11]
- OECD/FATF (2011), *Identification and Quantification of the Proceeds of Bribery: A joint OECD-StAR Analysis*, OECD Publishing, <https://star.worldbank.org/publication/identification-and-quantification-proceeds-bribery>. [41]
- OECD/IDB (2019), *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>. [29]

- StAR (2012), *On the Take: Criminalizing Illicit Enrichment to Fight Corruption*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/take-criminalizing-illicit-enrichment-fight-corruption>. [38]
- StAR (2012), *Politically Exposed Persons: Preventive Measures for the Banking Sector*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/politically-exposed-persons>. [40]
- StAR (2012), *Public Office, Private Interests: Accountability through Income and Asset Disclosure*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/public-office-private-interests>. [39]
- StAR (2011), *Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/asset-recovery-handbook>. [45]
- StAR (2011), *Barriers to Asset Recovery: An Analysis of the Key Barriers and Recommendations for Action*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/barriers-asset-recovery>. [44]
- StAR (2010), *Stolen Assets Recovery: Towards a Global Architecture for Asset Recovery*, Stolen Assets Recovery Initiative, <https://star.worldbank.org/publication/towards-global-architecture-asset-recovery>. [42]
- StAR (2009), *Stolen Asset Recovery: A Good Practice Guide for Non-conviction-based Asset Forfeiture*, World Bank Publications, <https://star.worldbank.org/publication/towards-global-architecture-asset-recovery>. [43]
- StAR (2009), *Stolen Asset Recovery: Management of Returned Assets*, StAR, <https://star.worldbank.org/publication/management-returned-assets>. [46]
- The Egmont Group (2013), *The Role of Financial Intelligence Units in Fighting Corruption and Asset Recovery: An Egmont Group White Paper*, The Egmont Group, https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/55. [47]
- The Egmont Group (2011), *Enterprise-wide STR Sharing: Issues and Approaches*, The Egmont Group, https://egmontgroup.org/en/filedepot_download/1661/47. [48]
- UNODC (2017), *Effective management and disposal of seized and confiscated assets*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2017/17-07000_ebook_sr.pdf. [49]
- UNODC (2012), *Manual on International Cooperation for the Purposes of Confiscation of Proceeds of Crime*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/organized-crime/Publications/Confiscation_Manual_Ebook_E.pdf. [50]
- UNODC (2011), *Handbook on Identity-related crime*, United Nations Office on Drugs and Crime, https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Handbook_on_ID_Crime/10-57802_ebooke.pdf. [51]

Anexo A. Otros trabajos relacionados

Este informe pretende ser una contribución a la labor de la comunidad internacional para la construcción de sociedades fuertes, inclusivas y justas, mediante el fortalecimiento de la capacidad de los responsables políticos y las autoridades policiales de abordar los riesgos que amenazan a la sociedad. Se ha realizado una gran labor por otros organismos, que también es importante en este área. Esto incluye:

En el área fiscal:

- la labor del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, incluyendo el impulso a la eficacia del intercambio de herramientas de información entre las autoridades fiscales, así como la mejora de la transparencia (OECD, 2018^[27]) (OECD, 2016^[28]) particularmente en el área de la propiedad efectiva (OECD/IDB, 2019^[29]);
- el trabajo del Comité de Asuntos Fiscales, incluyendo el proporcionar orientación sobre los mecanismos legales disponibles para el intercambio de información y la cooperación multilateral en materia de impuestos, como su reciente trabajo sobre el modelo de divulgación obligatoria (OECD, 2018^[30]);
- el trabajo del Foro sobre Administración Tributaria, incluyendo su Grupo de Trabajo Internacional Conjunto sobre Inteligencia Compartida y Colaboración (JITSIC) que proporciona un mecanismo para que las administraciones tributarias intercambien información, colaboren activamente en las investigaciones, y compartan estrategias e inteligencia sobre los riesgos y los problemas operativos, incluyendo su grupo de trabajo sobre la fuga de datos.

En relación con el blanqueo de capitales, el trabajo del Grupo de Acción Financiera, incluyendo:

- orientación y mejores prácticas sobre la propiedad efectiva (FATF, 2019^[31]);
- ocultamiento de la propiedad efectiva (FATF, 2018^[32]);
- técnicas y herramientas utilizadas por los blanqueadores de capitales profesionales (FATF, 2018^[33]);
- una guía para los profesionales del derecho sobre las vulnerabilidades en relación con la participación en blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (FATF, 2013^[34]);
- una guía para un enfoque basado en el riesgo para los profesionales del derecho (FATF, 2019^[35]), contables (FATF, 2019^[36]) y proveedores de servicios a sociedades y fiduciarios (FATF, 2019^[37]).

En la lucha contra la corrupción, el trabajo del Banco Mundial (BM) y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) la Iniciativa Conjunta de Recuperación de Activos Robados (StAR), incluyendo:

- orientaciones y buenas prácticas sobre la penalización del enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos (StAR, 2012^[38]);
- el examen de las características de diseño básicas y desafíos en la implementación de mecanismos de información y regímenes de presentación de los activos (IAD) (StAR, 2012^[39]);
- examinar las formas de las estructuras de la propiedad efectiva que involucran a funcionarios públicos de alto nivel y proporcionar recomendaciones sobre la formulación de una estrategia de lucha contra la corrupción (Halter et al., 2011^[4]);

- la formulación de recomendaciones de política para los bancos y las autoridades reguladoras para mejorar las medidas de prevención dirigidas a los riesgos de blanqueo de capitales planteados por Personas Expuestas Políticamente (PEP) que participan en la corrupción (StAR, 2012^[40]);
- estudio de la OCDE / StAR sobre la identificación y cuantificación del producto del soborno activo en transacciones comerciales internacionales (OECD/FATF, 2011^[41]).

En cuanto a la ejecución de la ley, el trabajo de

- StAR relativo a la recuperación de activos, incluyendo una serie de publicaciones sobre el papel de la comunidad internacional y las autoridades nacionales (StAR, 2010^[42]), orientación sobre la imposibilidad de condena basada en la extinción del dominio de los activos (StAR, 2009^[43]), principales obstáculos para la recuperación de activos en jurisdicciones extranjeras y las buenas prácticas para contrarrestarlos (StAR, 2011^[44]), planteamiento sobre la recuperación de los ingresos procedentes de la corrupción en jurisdicciones extranjeras y sus desafíos subyacentes (StAR, 2011^[45]) y la gestión de los activos sustraídos recuperados con éxito robado (StAR, 2009^[46]).
- Grupo Egmont de Unidades de Inteligencia Financiera (Egmont) en relación con el papel de las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) la lucha contra la corrupción y la recuperación de activos (The Egmont Group, 2013^[47]) y la guía del régimen compartido para la comunicación de transacciones sospechosas transfronterizas (STR) (The Egmont Group, 2011^[48]).
- UNODC sobre cuestiones de ejecución de la ley; gestión y disposición de bienes incautados y decomisados (UNODC, 2017^[49]), orientación sobre la cooperación internacional en la recuperación de activos (UNODC, 2012^[50]) y penalización y ejecución de penas relativas a los delitos relacionados con la identidad (UNODC, 2011^[51]).

Anexo B. Ejemplo de plantilla de solicitud al Grupo EOI

Solicitud de Información de acuerdo con TIEA / DTC / MAC⁹ aplicable entre [jurisdicción] y [jurisdicción]

El formulario completo constituye una comunicación confidencial entre las autoridades competentes que se rigen por [base legal en su caso].

1.	Para: ¹		
2.	De: ²		
3.	Punto de contacto ³	Nombre	
		E-mail:	
		Tel:	
		Conocimiento de idiomas:	
4.	Base jurídica:		
5.	Números de referencia y asuntos relacionados	Número de referencia: ⁴	
		Solicitud inicial:	Por favor, marque <input type="checkbox"/> Sí <input type="checkbox"/> No En caso negativo, indique e(los) número(s) de referencia y la(s) fecha (s) de cualquier solicitud relacionada y / o la(s) respuesta (s):
		Número de archivos adjuntos a la solicitud:	
		Número total de páginas de todos los anexos:	
6.	Urgencia de respuesta	Fecha, en su caso, tras la cual la información ya no resultaría útil:	

⁹ Le rogamos que compruebe que el título se corresponde con su acuerdo y póngase en contacto con la jurisdicción requerida antes del envío de una solicitud grupal o en serie.

		Necesidad de respuesta urgente debido a:	Por favor marque la casilla: <input type="checkbox"/> Prescripción, fecha: <input type="checkbox"/> Aspecto tributario penal objeto de sospecha: <input type="checkbox"/> Caso judicial: <input type="checkbox"/> Otras razones (por favor especifique):
7.	Resumen ⁵		
8.	Identidad del sujeto / grupo bajo examen o investigación: ⁶		
9.	Período/s impositivo / s bajo investigación o evento susceptible de imposición para el cual o en relación con el cual se solicita la información: ⁷		
10.	Impuesto(s) al (los) que se refiere esta solicitud: ⁸		
11.	Objetivo de conformidad con el instrumento EOI aplicable, para el que se solicita la información:		Por favor marque una o más casillas: <input type="checkbox"/> determinación, liquidación y recaudación de impuestos en relación con asuntos fiscales civiles / administrativos, ⁹ <input type="checkbox"/> investigación o enjuiciamiento de asuntos penales fiscales, <input type="checkbox"/> otro (por favor, especificar):
12.	Antecedentes relevantes: ¹⁰		
13.	Explicación en la que confirme que se han utilizado todos los medios nacionales posibles para tratar de obtener la información solicitada que hubieran tenido como consecuencia dificultades desproporcionadas: ¹¹		
14.	Razones por las que la información solicitada es previsiblemente relevante para el propósito fiscal/investigación indicadas: ¹²		
15.	Información solicitada: ¹³		

16.	Fundamentos para creer que la información solicitada se encuentra en el Estado requerido o está en posesión o bajo control de una persona en la jurisdicción de dicho Estado:	
17.	Nombre y dirección de cualquier persona supuestamente en posesión de la información solicitada (en la medida en que se conozca):	
18.	Solicitud de abstenerse de notificar a las personas objeto de investigación o afectadas por la solicitud:	<p>Por favor, marque el recuadro correspondiente: <input type="checkbox"/> sí <input type="checkbox"/> no</p> <p>En caso afirmativo, indique los motivos:</p> <p><input type="checkbox"/> En caso afirmativo, la autoridad responsable del Estado requirente confirma que puede garantizar que seguiría este curso de acción en circunstancias similares.</p>
19.	Formulario, en su caso, en el que se solicita la información: ¹⁴	<p>En el caso de la necesidad de copias, se requiere autenticación:</p> <p>Por favor, marque el recuadro correspondiente: <input type="checkbox"/> sí <input type="checkbox"/> no</p> <p>En caso afirmativo, ¿cuáles?:</p> <p>Otros requisitos, como la traducción de la respuesta:</p> <p>Por favor, marque el recuadro correspondiente: <input type="checkbox"/> sí <input type="checkbox"/> no</p> <p>En caso afirmativo, ¿cuáles?:</p>

- 20.** Al hacer la solicitud, la autoridad competente solicitante declara que:
- (a) toda la información recibida en relación con esta solicitud será confidencial y se utilizará únicamente para los fines permitidos en el acuerdo que constituye la base para esta solicitud;
 - (b) la solicitud cumple su legislación y práctica administrativa y también es conforme con el acuerdo sobre la base en que se ha realizado;
 - (c) se podría obtener la información en virtud de sus leyes y en el curso normal de su práctica administrativa en circunstancias similares.

Fecha

Firma autorizada de la autoridad requirente competente

Notas a pie de página para la orientación del país de envío únicamente. Elimínelo antes de enviarlo.

¹Agregue el nombre y la dirección de la autoridad competente de la jurisdicción solicitada.

²Agregue el nombre y la dirección de la autoridad competente de la jurisdicción solicitada.

³Punto de contacto que tiene la autoridad para el intercambio de información.

⁴Proporcione un número de referencia que la autoridad competente requerida podría utilizar en caso de preguntas y que permita recuperar la solicitud y el archivo relacionado.

⁵Incluya una breve y concisa descripción de la solicitud y del objetivo fiscal de la investigación y el propósito de la petición.

⁶Por favor, consulte el comentario al Artículo 26 del Modelo del Convenio de la OCDE (DTC), en especial los párrafos relacionados con la solicitud grupal, por ejemplo, los párrafos 5.2 y los párrafos 8 (e) - 8 (h) y 8.1.

⁷Por favor, compruebe que el instrumento aplicable de EOI está establecido y en vigor en el período de la solicitud y el período objeto de examen. Por los años anteriores, si el enjuiciamiento o la evaluación estarían prescritos por la aplicación de disposiciones de prescripción, describa el motivo por el que se puede considerar abierto el período de prescripción, o está previsto que se considere que se mantiene abierto.

⁸Por favor revise el instrumento aplicable EOI y añada el nombre del (los) impuesto(s), por ejemplo, el impuesto de sociedades. Añadir también el tipo de impuesto(s) (sobre la renta, de sociedades, etc.) en el caso de que el nombre del(los) impuesto(s) no sea suficientemente indicativo del tipo de impuesto.

⁹Se entiende que la investigación de asuntos fiscales civiles/administrativos está incluida en este epígrafe.

¹⁰Por favor, proporcione la información básica necesaria, que habitualmente incluirá un breve resumen del examen o investigación que se está llevando a cabo y de qué forma la información solicitada está relacionada con este examen o investigación. Los antecedentes deben, si resulta aplicable, hacer mención a la relación con un proyecto u otra fuente de información considerada útil para la gestión de la solicitud por la jurisdicción a la que se dirige.

Incluya cualesquiera otros hechos que sirvan de base a la solicitud, como información de exámenes, entrevistas u otras investigaciones similares de los contribuyentes si resulta aplicable, así como el modelo de comportamiento en relación con el grupo.

Si cualesquiera otras personas (por ejemplo, personas físicas, sociedades de capital, sociedades personalistas, fideicomisos, etc.), incluidas las personas extranjeras, son relevantes para el examen o investigación y la solicitud, le rogamos que especifique en la medida en que lo conozca, su relación con el contribuyente y proporcione información suficiente para identificar a estas personas.

Por favor, inserte un recuadro que muestre el esquema/estructura, en su caso.

Si lo prefiere, por favor inserte un archivo adjunto para proporcionar los antecedentes pertinentes o, de forma alternativa, incluya un resumen de los antecedentes pertinentes con la descripción completa en un archivo adjunto.

¹¹Por favor, proporcione la información necesaria para confirmar que se han utilizado todos los medios disponibles dentro de su territorio para obtener la información, excepto aquellos que hubieran dado lugar a dificultades desproporcionadas. En caso de que se haya abstenido de utilizar cualquier medio disponible en su propio territorio para obtener la información porque esto daría lugar a dificultades desproporcionadas, por favor proporcione una descripción de los medios y de las dificultades desproporcionadas.

¹²Por favor, inserte las razones por las que cree que la información solicitada es relevante para su investigación. Por favor remítase a la definición de pertinencia previsible recogida en el comentario al artículo 26 del Modelo de la OCDE DTC, especialmente a los párrafos relacionados con la solicitud grupal, es decir, los párrafos 5, 5.1 y 5.2 y 8h, así como los artículos 1 y 5 (5) del modelo de la OCDE TIEA y de los comentarios que se acompañan. Los requisitos para cumplir con el criterio de “pertinencia previsible” establecen la necesidad de una descripción detallada del grupo sujeto a la solicitud, los hechos y circunstancias que han llevado a la solicitud, así como una base fáctica clara que apoye las razones para creer que los contribuyentes del grupo han incumplido. Habitualmente, dichos fundamentos emanan de investigaciones anteriores o programas de divulgación voluntaria. Se puede incluir una descripción de la ley tributaria o penal aplicable, y por qué existe una razón para creer que los contribuyentes descritos han procedido al incumplimiento y de qué forma la información podría ayudar a determinar si los contribuyentes descritos han incumplido o no.

¹³La información solicitada debe ser previsiblemente relevante y estar de acuerdo con las anteriores secciones, por ejemplo: Información Relevante. Le rogamos que sea tan concreto como resulte posible sobre la información que está solicitando, ya que será la base de cualquier medida de recopilación de información nacional adoptada por la jurisdicción requerida. En relación con las solicitudes grupales, le rogamos que tenga en consideración si bastaría únicamente con los datos/información (sin necesidad de documentos). Por favor, asigne números/letras a las cuestiones planteadas para facilitar su gestión y respuesta.

¹⁴Por favor especifique el formato en el que se solicita la información y si es necesaria una traducción de la respuesta, incluyendo el idioma, o cualquier procedimiento de autenticación, así como los motivos de la misma. Tenga en cuenta el tiempo y los costes, sobre los que podría ser necesario llegar a un acuerdo, en relación con la autenticación de documentos y su traducción.

Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco

Los delitos de cuello blanco, como la evasión fiscal, el soborno y la corrupción, a menudo se ocultan a través de complejas estructuras legales y financieras facilitadas por abogados, contadores, instituciones financieras y otros "facilitadores profesionales". Estos delitos tienen un impacto significativo en los ingresos públicos, la confianza pública y el crecimiento económico, incluida la recuperación tras la crisis del COVID-19. Este informe establece una serie de estrategias y acciones para que los países hagan frente a los intermediarios profesionales que permiten la evasión fiscal y otros delitos financieros en nombre de sus clientes criminales. El informe destaca el papel perjudicial que desempeñan estos intermediarios y la importancia de una acción nacional e internacional concertada para acabar con los facilitadores de este tipo de delincuencia, e incluye una serie de recomendaciones para disuadir, desmontar, investigar y perseguir a los profesionales que posibilitan los delitos fiscales y de cuello blanco.



Para más información :



ctp.contact@oecd.org



www.oecd.org/tax/crime



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)