

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN,
BLANQUEO DE CAPITAL
Y LUCHA CONTRA EL
FRAUDE FISCAL

Dirección
F. ALFREDO GARCÍA PRATS



Lifelong
Learning
Programme



Instituto de
Estudios Fiscales

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, BLANQUEO DE CAPITAL Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Director:

F. ALFREDO GARCÍA PRATS

Javier Boix Reig	Juan Martín Queralt
Juan Calvo Vérguez	Luis Alfonso Martínez Giner
María Luisa Carrasquer Clari	Brian McAuley
Olga Carreras Manero	Sabina de Miguel Arias
Isabel Espejo Poyato	Enrique de Miguel Canuto
Nicolás Fernández-Miranda	Saturnina Moreno González
F. Alfredo García Prats	Alberto Muñoz Villarreal
Javier Gómez-Ferrer Senent	José Carlos Pedrosa López
Iker Isusi Apraiz	Luis María Romero Flor
Ester Machancoses García	Alma Delia Virto Aguilar



MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

Madrid, 2014

ÍNDICE

Páginas

INTRODUCCIÓN, por F. Alfredo García Prats, Alberto García Moreno, José Luis Bosch Cholbi y Carmen Uriol Egido.....	15
--	----

PARTE PRIMERA DELITO FISCAL Y DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

DELITO FISCAL Y DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS, por Juan Martín Queral.....	23
1. ¿Puede el delito fiscal ser castigado, además, como delito de blanqueo de capitales?.....	23
2. Una legislación errática.....	24
3. Una jurisprudencia... dividida.....	26
4. Una doctrina... en contradicción con la jurisprudencia mayoritaria.....	36
5. Acoraciones al margen.....	37
5.1. No es precisa sentencia condenatoria por delito fiscal.....	37
5.2. La prescripción del delito fiscal.....	38
5.3. La regularización del delito fiscal.....	39
6. Conclusión: una situación que no puede pervivir.....	39
Bibliografía.....	45
DELITO FISCAL VS BLANQUEO DE CAPITALS, por Javier Boix Reig.....	47
LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL: PROBLEMAS APLICATIVOS, por Javier Gómez-Ferrer Senent.....	51
1. Introducción.....	51
2. Medidas para incentivar la reparación del daño causado a la Hacienda Pública.....	53
2.1. La nueva configuración de la regularización en el ámbito penal.....	53
2.1.1. Naturaleza jurídica de la regularización.....	54
2.1.2. El alcance de la regularización.....	58
2.1.3. El límite temporal de la regularización voluntaria: las causas de bloqueo.....	60
2.1.4. Los efectos de la regularización.....	61
2.2. La figura de los arrepentidos y los colaboradores.....	62
3. Medidas de intensificación de la lucha contra el fraude fiscal.....	62
3.1. El subtipo agravado.....	62
3.1.1. Supuestos.....	63
3.1.2. Penalidad del subtipo agravado.....	65

3.2. Novedades en la persecución de tramas organizadas de defraudación fiscal	67
4. El reconocimiento de la autotutela declarativa y ejecutiva pendiente el proceso penal	70
4.1. La determinación y el cobro de la cuota no vinculada al delito	71
4.2. La determinación y el cobro de la cuota vinculada al delito	72
5. Conclusiones	74
Bibliografía	75
LA ADAPTACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL DE 2012, por Isabel Espejo Poyato	77
1. Introducción	77
2. Procedimiento tributario y proceso penal en el delito fiscal	79
3. El sistema español de prejudicialidad penal	81
4. Los intentos de reforma del sistema vigente	83
5. La racionalidad de la actuación del prelegislador	85
5.1. La persecución del fraude fiscal	85
5.2. La recuperación de la autotutela administrativa	89
5.3. El fomento de la regularización voluntaria	91
5.4. La disminución de la litigiosidad	94
6. Conclusiones	94
Bibliografía	96
EL NUEVO ART. 305.5 DEL CÓDIGO PENAL Y SU COMPATIBILIDAD CON EL ART. 180.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, por Juan Calvo Vérguez	99
1. Introducción	99
2. El nuevo artículo 305.5 del Código Penal y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria	110
Bibliografía	120
INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO Y DE LA PENA, por Enrique de Miguel Canuto	121
1. Introducción	121
2. Motivos del recurso	122
3. Doctrina mayoritaria	123
4. Votos particulares	125
5. Canon de enjuiciamiento	126
6. Suspensión de la prescripción	129
7. Desconocimiento del deber de acatamiento	130
8. Nulidad de las actuaciones	132

	<i>Páginas</i>
9. Prescripción de la pena	133
10. Reflexión final	135
Bibliografía	136
A VUELTAS CON LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, por Olga Carreras Manero ..	137
1. Introducción	137
2. El plazo de prescripción en el delito contra la Hacienda Pública	139
2.1. La duración del plazo de prescripción en sede penal <i>versus</i> la prescripción tributaria	139
2.2. El inicio de la prescripción del delito contra la Hacienda Pública: el <i>dies a quo</i> ..	141
3. La interrupción del plazo de prescripción	143
4. La cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública y la prescripción de la deuda tributaria	147
Bibliografía	150
LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, por Alberto Muñoz Villarreal y Nicolás Fernández-Miranda	153
1. Introducción	153
2. La responsabilidad civil <i>ex delicto</i>	153
3. Los delitos contra la Hacienda Pública	157
4. La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública	162
5. Posibles sujetos responsables civiles directos y subsidiarios de los delitos contra la Hacienda Pública, especial mención de las compañías aseguradoras	165
Bibliografía	170
¿DÓNDE QUEDA EL <i>NON BIS IN IDEM</i> ?: EL NUEVO ESCENARIO TRIBUTARIO TRAS LA REFORMA DEL ARTÍCULO 305.5 DEL CÓDIGO PENAL, POR LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, por María Luisa Carrasquer Clari	171
1. El nuevo artículo 305.5 del Código Penal: objetivos de la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre	171
2. Consecuencias de la reforma del artículo 305.5 del Código Penal	174
2.1. La negación de la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa	174
2.1.1. El artículo 305.5 del Código Penal frente al artículo 180.1 de la Ley General Tributaria	174
2.1.2. La paralización del procedimiento sancionador cuando existen indicios de delito	175
2.1.3. La no paralización del procedimiento de liquidación y recaudación pese a la pendencia del proceso penal	177

2.2. La doble existencia de procesos sobre los mismos hechos: una vulneración del principio de seguridad jurídica.	180
2.3. Dos liquidaciones con caminos distintos: un escenario tributario sinsentido . .	182
3. La limitación de las potestades judiciales en materia de medidas cautelares	185
4. Conclusiones	188
Bibliografía	189

PARTE SEGUNDA

LOS NUEVOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

LOS NUEVOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN: FATCA O EL FIN DEL SECRETO BANCARIO, por F. Alfredo García Prats.	193
1. El «fin» del secreto bancario	193
2. El proceso de adecuación y cambio de los estándares internacionales de cooperación administrativa en materia tributaria	195
3. La propuesta del nuevo estándar internacional	200
4. La concreción del nuevo estándar internacional en la Unión Europea y la asunción de FATCA y su desarrollo como posible modelo.	202
5. Revisión de los presupuestos FATCA: los IGA	205
5.1. El Acuerdo Intergubernamental firmado por España	206
5.2. La «reciprocidad» del Acuerdo Intergubernamental	208
5.3. FATCA, el Acuerdo Intergubernamental y las <i>fishing expeditions</i>	210
6. La posición de los obligados tributarios en el nuevo marco internacional de cooperación administrativa	213
6.1. Las garantías de los obligados tributarios en la Unión Europea.	214
6.2. La consideración de los datos obtenidos en el intercambio como prueba	216
6.3. En especial, los datos obtenidos de forma ilícita.	217
6.4. Efectos del <i>intercambio</i> de información sobre los datos obtenidos de forma ilícita	217

LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. EN PARTICULAR, EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD, por Ester Machancoses García.	225
1. Introducción	225
2. Nuevos preceptos relativos al intercambio de información	228
2.1. El Real Decreto Ley 20/2011 y la modificación de la Ley General Tributaria . .	228
2.2. El Real Decreto 1558/2012 y la modificación del RGGI	231
3. El ámbito de la «asistencia mutua».	232

3.1. Marco jurídico de aplicación	233
3.2. Modalidades de asistencia mutua	236
3.3. Relaciones subjetivas	236
3.4. Naturaleza jurídica y la competencia de la AEAT	237
4. El intercambio de información previa solicitud	238
4.1. El artículo 177 ter de la Ley General Tributaria y la reiterada remisión a la norma de asistencia mutua	239
4.2. Objeto del procedimiento: información pertinente para la aplicación de los tributos	239
4.3. La solicitud: carácter, contenido, forma y efectos	243
4.4. Motivos de oposición	247
4.5. Plazos	251
4.6. Actuaciones de obtención de información	256
4.7. Valor probatorio	261
4.8. Uso de la información obtenida para otros fines: la cesión a terceros	262
4.9. Uso de la información obtenida: cesión a otros Estados	264
BREVE REFERENCIA A LA MEJORA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN BANCARIA EN LA UNIÓN EUROPEA, por Alma Delia Virto Aguilar	267
1. Introducción	267
2. La mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea	268
3. 1.a Directiva 2010/24/UE de asistencia en la recaudación tributaria	270
3.1. Aspectos relevantes	270
3.2. El secreto bancario	271
4. La Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad	272
4.1. Aspectos relevantes	272
4.2. Intercambio de información	273
4.3. El secreto bancario	274
5. Consideraciones finales	274
Bibliografía	275
LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL, BUENA GOBERNANZA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA, por Luis Alfonso Martínez Giner	277
1. Introducción	277
2. La estrategia de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal en la imposición directa: una buena gobernanza en el ámbito fiscal	279
3. El Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión	281

4. El camino de reformas en la lucha contra el fraude fiscal: el paradigma del intercambio de información tributaria.	285
4.1. La Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y la propuesta de modificación de 2013. . .	285
4.2. La Directiva 2003/48/CE de 3 de junio en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y su modificación	291
4.3. Nuevos pasos hacia el nuevo estándar de intercambio de información automático	294
Bibliografía	296
LAS DIFERENTES ETAPAS NORMATIVAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, por Luis María Romero Flor.	297
1. La creciente necesidad por intercambiar información entre Administraciones Tributarias	297
2. Instrumentos jurídico-normativos dentro del marco legal internacional del intercambio de información	301
2.1. Mecanismos de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias: aspectos generales y contexto de su origen	301
2.2. Los instrumentos jurídico-normativos internacionales de intercambio de información tributaria en el ámbito de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de la Unión Europea (UE)	307
2.2.1. La labor de la OCDE en la evolución del intercambio de información tributaria	308
2.2.2. La labor de la UE en la evolución del intercambio de información tributaria	314
Bibliografía	318
FATCA: PRINCIPALES IMPLICACIONES, por Iker Isusi Apraiz	321
1. Conceptos generales.	321
1.1. ¿Qué es FATCA?	321
1.2. Régimen de cumplimiento.	322
1.3. Calendario de obligaciones	322
2. Resumen de las obligaciones de FATCA para las FFI's	323
2.1. Clasificación de entidades	323
2.2. Identificación de cuentas	324
2.3. Reporte de información.	326
2.4. Retención	327
2.5. Certificación	328
3. Reflexiones	329
3.1. ¿Es FATCA el final del secreto bancario?	329

	<u>Páginas</u>
3.2. ¿Cuál es el coste de aceptar FATCA?	330
3.3. ¿Se ha negado algún país a aceptar FATCA?	331
LUCES Y SOMBRAS DE LOS ACUERDOS FATCA SOBRE CONTROL TRIBUTARIO DE CUENTAS EXTRANJERAS, por Saturnina Moreno González	333
1. Introducción	333
2. Los acuerdos intergubernamentales para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA	334
2.1. El origen de los acuerdos intergubernamentales	334
2.2. Fundamento y naturaleza jurídica	340
2.3. Ámbito geográfico de aplicación	343
2.4. Instituciones financieras obligadas a comunicar información	344
2.5. Cuentas sujetas a comunicación	346
2.6. Información objeto de intercambio	349
2.7. Plazos y procedimientos para el intercambio de información	352
2.8. Tratamiento de las instituciones financieras de los socios FATCA	353
2.9. Colaboración en materia de cumplimiento y aplicación	356
2.10. Entrada en vigor	357
3. Conclusiones	358
Bibliografía	361
FATCA COMO LÍMITE A LAS PLANIFICACIONES FISCALES «AGRESIVAS». ESPECIAL REFERENCIA A LOS INSTRUMENTOS HÍBRIDOS, por José Carlos Pedrosa López	363
1. Introducción	363
2. Consideraciones generales	364
2.1. Origen y antecedentes	364
2.2. FATCA. Concepto y características principales	365
2.3. Los modelos de convenios	366
2.4. Las obligaciones de las <i>Foreign Financial Institutions</i>	367
3. La retención como medida preventiva a la evasión fiscal	370
4. ¿Va FATCA más allá? La planificación fiscal internacional y el uso de los instrumentos híbridos	370
4.1. La influencia de FATCA en la planificación fiscal internacional	370
4.2. El uso de los instrumentos híbridos (financieros y sintéticos) en las planificaciones fiscales internacionales	372
4.2.1. Los instrumentos híbridos. Concepto y características principales	372
4.2.2. Los instrumentos financieros híbridos y los instrumentos híbridos sintéticos	372

4.3. FATCA como instrumento para lidiar ante las planificaciones fiscales «agresivas»	373
5. Conclusiones	375
Bibliografía	377

ALGUNOS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA PROTECCIÓN JURÍDICA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS ANTE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA, por Sabina de Miguel Arias

1. Introducción	379
2. Los derechos de los obligados tributarios ante la solicitud de información de un Estado miembro a la Administración tributaria española	382
2.1. El derecho a ser notificado de la solicitud de intercambio	383
2.2. Los derechos existentes durante las actuaciones de obtención de información ..	384
3. Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria española	386
3.1. La comunicación del requerimiento de información	387
3.2. Las garantías relativas al empleo de la información	388
4. Las vías de recurso de los obligados tributarios ante los requerimientos de información	391
5. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con los intercambios de información en materia tributaria	393
Bibliografía	396

ROLE OF INTERNATIONAL ORGANISATIONS IN EXCHANGE OF INFORMATION AND COMBATTING TAX CRIME, por Brian McAuley

1. G20 calls on International Organisations to respond to Tax Scandals	399
1.1. Overview	399
1.2. Tax on G20 Agenda	399
2. Exchange of Information	400
2.1. Current initiatives	400
2.2. International Organisations	400
2.3. Global Forum	400
2.4. Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters	401
2.5. Automatic Exchange	401
3. Combating Tax Crime	402
3.1. Financial Crime	402
3.2. Role of Financial Action Task Force	402
3.3. Role of Tax Administrations	402
4. Tax and Crime	403
4.1. OECD Work on Tax and Crime	403

	<i>Páginas</i>
4.2. Oslo Dialogue	403
4.3. Inter-Agency Co-operation	404
4.4. Models of Inter-Agency Co-operation	404
4.5. Effective International Co-operation	404
4.6. Specific Risk Areas	405
4.7. Raising Capabilities	405
Bibliography	405