

La obtención de información financiera sobre cuentas en sucursales estadounidenses de bancos españoles (1)

Obtaining financial information on accounts in U.S. branches of spanish banks

MERCEDES FUSTER GÓMEZ

Universitat de València

ALAN S. LEDERMAN, ESQ.

The Florida law firm of Gunster

Fort Lauderdale, Florida

Resumen: *Las disposiciones de intercambio de información del Convenio para eliminar la doble imposición entre España y los Estados Unidos es el instrumento idóneo a disposición de la AEAT para obtener determinada información sobre cuentas abiertas en sucursales estadounidenses de los bancos españoles, información que de otro modo estaría prácticamente inaccesible para ella debido a las leyes de confidencialidad que rigen en determinados Estados de los Estados Unidos. Una reciente sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos ha confirmado la validez de un requerimiento emitido por el Internal Revenue Service —la Administración estadounidense— a una sucursal estadounidense de un banco español por el que se solicitaba información sobre cuentas relevantes de una sociedad española, confirmando los criterios de la doctrina Powell, lo que contribuye a garantizar una cooperación más efectiva entre los dos socios del Convenio.*

Palabras clave:

Intercambio de información; Información financiera; solicitud de intercambio de información; requerimiento de obtención de información; doctrina Powell; Estados Unidos.

Abstract: *The tax information exchange treaty provisions are the ideal instrument available to the AEAT for obtaining certain information about accounts opened in U.S. branches of Spanish banks, information that would otherwise be practically inaccessible due to the confidentiality laws in place in certain U.S. states. A recent ruling by the United States Court of Appeals has confirmed the validity of a summons issued by the IRS to a U.S. branch of a Spanish bank requesting information on relevant accounts of a Spanish company, in accordance with the Powell factors, which helps ensure more effective cooperation between the two Convention partners.*

Keywords:

Exchange of Information; financial information; EOI Request; Summons; Powell factors; United States.

Fecha de recepción: 24-07-2024

Fecha de aceptación: 06-08-2024

1. INTRODUCCIÓN

La cooperación internacional en materia fiscal se ha convertido en una pieza clave para combatir la evasión fiscal y promover la transparencia financiera. El intercambio de información financiera entre los Estados Unidos y España es un claro ejemplo de cómo dos naciones colaboran estrechamente para enfrentar estos desafíos globales. Este intercambio se basa en una serie de acuerdos bilaterales y convenios internacionales que buscan facilitar la recopilación y el intercambio de datos financieros relevantes, permitiendo a las autoridades fiscales de ambos países supervisar de manera más eficaz las actividades económicas de los contribuyentes en el ámbito internacional.

Uno de los instrumentos más significativos en esta colaboración es el Acuerdo de implementación de FATCA suscrito entre los Estados Unidos y España. No obstante, como se analiza posteriormente, este instrumento puede resultar insuficiente para la AEAT en su búsqueda de información sobre cuentas abiertas

indirectamente por contribuyentes españoles.

El Convenio para evitar la Doble Imposición entre Estados Unidos y España también establece un marco legal que no solo previene la doble imposición de los ingresos, sino que también facilita el intercambio de información fiscal. El artículo 27 de este convenio permite que ambos países soliciten y obtengan información relevante para la Administración y aplicación de sus leyes tributarias, promoviendo una mayor transparencia y colaboración.

Sin embargo, el intercambio de información financiera no está exento de desafíos. Las diferencias en las leyes de confidencialidad entre los dos países pueden complicar la transferencia de información. A pesar de estas barreras, las autoridades fiscales de ambos países han encontrado formas de cooperar eficazmente, respetando las normativas locales mientras cumplen con los acuerdos internacionales.

Un caso particular que ilustra estos desafíos es el de los requerimientos de información realizados por el Servicio de Rentas Internas («IRS» por sus siglas en inglés) a sucursales estadounidenses de bancos españoles. La AEAT, en su misión de asegurar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes españoles, a menudo necesita información detallada sobre cuentas bancarias abiertas en los Estados Unidos y las solicita ejercitando el art. 27 del Convenio. Sin embargo, estrictas las leyes de confidencialidad en estados como Florida pueden dificultar la obtención de información específica sobre cuentas bancarias. La cláusula 655.059 de los Estatutos de Florida, por ejemplo, permite la divulgación de ciertos datos a la autoridad gubernamental supervisora del país de la oficina central (en este caso, el Banco Central de España), pero prohíbe estrictamente suministrar información sobre depósitos específicos de clientes a terceros, bajo pena de prisión.

Recientemente, el Tribunal de Apelación de los Estados Unidos ha confirmado la sentencia desestimatoria del Tribunal de Distrito sobre la pretensión de anulación de un requerimiento del IRS dirigido a una sucursal extranjera de un banco español, para que informe sobre cuentas relevantes abiertas por una sociedad española, a petición de la AEAT. Esta decisión judicial, junto a otras, refuerzan la postura de que las sucursales en los Estados Unidos de bancos extranjeros deben cumplir con los requerimientos de información emitidos por el IRS, incluso cuando se enfrentan a objeciones basadas en leyes de confidencialidad locales.

Este artículo explorará en profundidad los mecanismos, retos y beneficios del intercambio de información financiera entre los Estados Unidos y España. Analizaremos cómo las normativas internas de cada país interactúan con los acuerdos internacionales y cómo estos esfuerzos conjuntos contribuyen a la integridad del sistema fiscal. En particular, se analizarán recientes pronunciamientos de los Tribunales sobre requerimientos del IRS emitidos a sucursales estadounidenses de bancos extranjeros que contribuyen a garantizar una cooperación fiscal efectiva entre dos socios del Convenio y respetuosa con las normas internas.

2. PROCEDIMIENTOS DE LA AEAT PARA OBTENER INFORMACIÓN DE CUENTAS ABIERTAS EN SUCURSALES EXTRANJERAS DE ENTIDADES FINANCIERAS ESPAÑOLAS

La obtención de determinada información relativa a cuentas abiertas por contribuyentes corporativos en sucursales extranjeras de bancos españoles generalmente no es automática con los Estados Unidos, ya que no se ha adherido al Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (en lo sucesivo, el «CRS MCAA», por sus siglas en inglés) (2) .

En su lugar, los Estados Unidos ha optado en parte por dar continuidad a sus Acuerdos Intergubernamentales para la implementación de FATCA (IGAs) de manera bilateral. España suscribió en 2013 el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento

fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA, Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (en adelante, Acuerdo FATCA).

Sin embargo, el Acuerdo para la implementación de FATCA tampoco facilita a las autoridades españolas la obtención de información suficiente sobre cuentas abiertas en sucursales de bancos españoles situadas en los Estados Unidos. Y ello porque bajo dicho Acuerdo, el IRS recibe información sobre cuentas financieras poseídas, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas estadounidenses en instituciones financieras españolas, pero las instituciones financieras estadounidenses aportan poca o ninguna información sobre cuentas poseídas, directa o indirectamente, por personas o entidades españolas en instituciones financieras estadounidenses. A modo de ejemplo, conforme al apartado 2.2.1 del Acuerdo FATCA, España debe informar a los Estados Unidos sobre «Entidades no estadounidenses que tras la aplicación de las normas sobre diligencia debida contenidas en el Anexo I se determine que una o más de las Personas que ejercen el control son Personas estadounidenses específicas». En concreto, el nombre, domicilio y NIF estadounidense (cuando corresponda) de dicha entidad y de cada una de dichas Personas estadounidenses específicas». Sin embargo, en virtud de dicho Acuerdo, los Estados Unidos no tienen la obligación de indagar e informar sobre sociedades españolas cuyas cuentas estadounidenses constan exclusivamente de depósitos bancarios ni sobre corporaciones no españolas, no importan sus activos, si detrás de tal corporación existe un contribuyente español. Bastará, por lo general, que una cuenta sea abierta por una sociedad en lugar de por su titular real persona física, para que el Acuerdo FATCA no sea efectivo (3) .

No obstante, existen otros instrumentos a disposición de las autoridades tributarias españolas que permiten obtener información sobre cuentas o depósitos abiertos en sucursales extranjeras de bancos españoles, y que pueden resultar ser más eficaces que el Acuerdo FATCA. Por ejemplo, la AEAT podría obtener información de la sucursal extranjera a través de un requerimiento individualizado de obtención de información dirigido a la oficina central; solicitando la información al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias cuando exista un proceso penal abierto; o activando el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta y el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio.

2.1. Obtención de información a través de la oficina central española de la sucursal extranjera o solicitándola directamente a la sucursal extranjera

Podríamos cuestionar, en un principio, si la obtención de información por parte de la AEAT en relación con datos bancarios de un residente español de una sucursal extranjera podría llevarse a cabo a través del procedimiento de obtención de información regulado en el artículo 93 de la LGT, emitiendo un requerimiento individualizado a la casa central española para que facilite los datos bancarios en poder de la sucursal extranjera (4) .

El artículo 93.3 de la LGT/2003 posibilita el requerimiento individualizado relativo a cuentas bancarias y depósitos a los bancos, dentro de las funciones de inspección o recaudación, sin que su incumplimiento pueda ampararse en el secreto bancario. El requerimiento debe precisar los datos identificativos de la operación de que se trate, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo al que se refieren y podrá afectar al origen y destino de los movimientos, si bien en estos casos no podrá exceder de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino. El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 57 del RD 1065/2007, de 27 julio por lo que el procedimiento para efectuar requerimientos a entidades bancarias está amparado por la legalidad vigente. Las facultades de obtención de información mediante requerimiento individualizado están sometidas a una serie de límites entre los

cuales se encuentra, como en toda actuación administrativa, la necesidad de que aquellas se lleven a cabo por un órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido al efecto (artículo 55 a 57 del RGAT) y se encuentre debidamente motivada la trascendencia tributaria de los datos objeto del requerimiento (5) .

No obstante, en el caso de que la sucursal se encuentre en los Estados Unidos, es posible que las oficinas centrales españolas encuentren obstáculos para obtener información adicional por aplicación de las normas estadounidenses de confidencialidad. Según la cláusula 655.059 de los Estatutos de Florida de 2023, la divulgación de los libros y registros de una institución financiera está limitada a ciertos supuestos enumerados en la norma como, por ejemplo, que la información sea dada en cumplimiento de ciertas órdenes de las agencias gubernamentales y los tribunales federales y estatales de los Estados Unidos (6) .

Asimismo, la cláusula 655.059 permite al supervisor del país de origen de la institución financiera internacional acceder a los libros y registros cumpliendo determinados requisitos, por lo que únicamente el Banco de España, como supervisor de los bancos españoles, podría obtener tal información.

Sin embargo, la dificultad de la oficina central de obtener información de su sucursal extranjera es mayor si tenemos en cuenta el apartado 2c) de la mencionada cláusula que expresamente dispone que «una persona que intencionalmente viole las disposiciones de esta cláusula que se relacionan con la divulgación ilegal de información confidencial es culpable de un delito grave de tercer grado, punible según lo dispuesto en la cláusula 775.082, 775.083 o 775.084.

La obtención de información por parte de las oficinas centrales de sus sucursales para cumplir con el requerimiento de obtención de información de la AEAT puede dejar en evidencia al funcionario o empleado de la sucursal que pierde el rastro del destinatario de la información cuando lo comunica a su casa central. Es, por tanto, un mecanismo de obtención de información que probablemente se enfrente con las leyes penales de confidencialidad que regulan en su legislación algunos estados norteamericanos (7) .

Frente al requerimiento de obtención de información a la casa central, la casa central puede impugnar el requerimiento ante el juez contencioso, previa reclamación económico-administrativa si no está conforme. El Tribunal español podría basarse en la violación de las normas penales de confidencialidad de depósitos bancarios del país donde se encuentra la sucursal para dictar sentencia estimatoria que anule el requerimiento de la AEAT contra el banco español. En este caso, la carga de la prueba en derecho extranjero ante los tribunales españoles la tendría quien alega la aplicación de las normas extranjeras.

En el caso de que el Tribunal dicte sentencia desestimatoria que valide el requerimiento de obtención de información de la AEAT, las oficinas centrales deberán cumplir con el requerimiento (8) , bajo sanción en caso de incumplimiento (9) . En el procedimiento sancionador, ante la imposibilidad de la oficina central de obtener la información de su sucursal por aplicación de las leyes de confidencialidad norteamericanas, la oficina central podría alegar a la AEAT que su conducta no es sancionable al haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria (10) .

Por otro lado, cabría cuestionarse si la AEAT puede solicitar información directamente a la sucursal de Miami. A pesar de que se trata de una sucursal de un banco español, concebida según las normas españolas sin personalidad jurídica propia, dicha sucursal se constituye al amparo de las leyes estadounidenses. En la práctica, el establecimiento de una sucursal internacional o Agencia Bancaria Internacional en el Estado de Florida requiere de la solicitud y obtención de una licencia bajo la cláusula 663.05 de los Estatutos de Florida, cumpliendo determinados requisitos y cumplimentando determinados formularios (11) .

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de fecha 23 de noviembre de 1994, calificó de extraterritorial un requerimiento de información efectuado por las autoridades tributarias españolas

directamente frente a una sucursal en Nueva York de una entidad financiera española, para pedirle información relativa a las cuentas abiertas en dicha sucursal y a las operaciones de compraventa de valores intermediadas por ella. Este Tribunal deja bien claro que «la apertura y la operativa de esta sucursal en el extranjero, concretamente en Nueva York estará sujeta a la normativa que al respecto sea aplicable en Estados Unidos, así como a las obligaciones que en materia de secreto bancario u operaciones financieras esté vigente asimismo en dicho país; en este sentido es, pues, correcto entender que la información relativa a estas operaciones realizadas al amparo del ámbito de soberanía de tal país ha de canalizarse, en su caso a través de los mecanismos de intercambio de información a que se refiere el artículo 27 de anteriormente mencionado Convenio» (12) .

2.2. Obtención de información por aplicación del artículo 94.4 de la Ley General Tributaria (13) . Información relacionada con el blanqueo de capitales

La Ley 10/2010, de 28 de abril (14) , establece un marco legal en España para combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, con el objetivo de prevenir y detectar tales operaciones de blanqueo de capitales, así como imponer obligaciones a determinadas entidades y profesionales para evitar que sus servicios sean utilizados para estas actividades ilícitas. Entre los sujetos obligados se encuentran las entidades financieras, que deberán verificar la identidad de los clientes y titulares reales y recoger información sobre el propósito y naturaleza del negocio efectuado, así como comunicar las operaciones sospechosas al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (en adelante, «SEPBLAC»).

Según la Ley 10/2010, las sucursales extranjeras son consideradas parte integral del grupo al que pertenece la entidad principal (15) . Esto implica que las sucursales extranjeras deben seguir las mismas políticas y procedimientos para la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo que la entidad principal, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias para el cumplimiento de las normas específicas del país de acogida. Por tanto, deben ser incluidas en la evaluación de riesgos del grupo y adoptar medidas adecuadas para mitigar estos riesgos.

El grupo debe ser capaz de consolidar y compartir información relevante entre todas las entidades, incluidas las sucursales extranjeras, para cumplir con las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. La ley obliga al grupo a nombrar a un representante que deberá disponer de toda la información del grupo, incluida la sucursal, y será el responsable del cumplimiento de las obligaciones de información (16) .

Estas disposiciones buscan garantizar que las medidas de prevención sean efectivas en todo el grupo, evitando que las actividades ilícitas puedan desplazarse a entidades dependientes con menores controles.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 94 de Ley General Tributaria (en adelante, LGT), permite a la AEAT obtener información del SEPBLAC y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, de cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones. Dicha información puede ser comunicada a la AEAT bien de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan. La información suministrada podrá ser utilizada por los órganos de la Administración tributaria para la regularización de la situación tributaria de los obligados en el curso del procedimiento de comprobación o de inspección, sin que sea necesario acudir a los Juzgados y Tribunales para que proporcionen cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan (17) .

De la normativa sobre el blanqueo de capitales y de la LGT se desprende que, en casos de sospecha de blanqueo de capitales vinculado a fraudes fiscales, la AEAT puede utilizar la información proporcionada por

SEPBLAC para iniciar o llevar a cabo un procedimiento de inspección. No obstante, si la AEAT solicita información al SEPBLAC sobre cuentas abiertas en sucursales extranjeras relacionadas con el sujeto que está siendo investigado en el curso de actuaciones de inspección, es posible que el SEPBLAC no disponga de tal información. Esto puede deberse bien a que no ha iniciado una investigación propia contra el sujeto por posible actividad con trascendencia penal o bien porque la oficina bancaria central no le ha comunicado tal información, ya sea porque no ha detectado una operación de riesgo, porque no estaba obligada a comunicarla de manera sistemática (18) o porque el cumplimiento de las normas específicas del país de acogida lo impide.

2.3. Obtención de información a través del artículo 27 del Convenio España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición

Los Estados Unidos y España, como es sabido, han firmado un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta, junto con su Protocolo de 2013 que lo modifica (19) (en adelante el «Convenio»). En el marco del Convenio, ambos Estados han acordado en intercambiar información a solicitud de uno de los Estados contratantes (20) . De conformidad con el apartado 1 del artículo 27 del Convenio, según redacción dada por el Protocolo, las autoridades competentes intercambiarán la información que previsiblemente pueda ser de interés para aplicar lo dispuesto en el Convenio o para la Administración o aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, en la medida en que la información así exigida no sea contraria al Convenio. Si un Estado solicita información en virtud del Convenio, el otro Estado debe tomar las medidas necesarias para recabar la información disponible con el fin de satisfacer la solicitud, aunque ese otro Estado no necesite dicha información para sus propios fines tributarios.

Dado el amplio objetivo de los Estados de prevenir la evasión del impuesto sobre la renta, el intercambio de información no está restringido por el párrafo 1 del artículo 1 (que es la disposición sobre residencia) ni por el artículo 2 (disposición que particulariza los «impuestos comprendidos»). Conforme al apartado 1 del artículo 1, «el Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa». En consecuencia, se puede solicitar y proporcionar información según este artículo con respecto a personas que no son residentes en ninguno de los Estados Contratantes (21) . Lo mismo sucede en relación con los impuestos a los que se les aplica el Convenio, recogidos en el artículo 2. Si bien el Convenio restringe su aplicación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, nada impide que el intercambio de información esté relacionado con otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Por tanto, de la redacción del apartado 1 del artículo 27 del Convenio se desprende que los Estados Unidos puede intercambiar información sobre cuentas abiertas en sucursales estadounidenses de bancos españoles por sujetos no residentes en España o cuya residencia fiscal en España puede estar siendo cuestionada por la AEAT a efectos de comprobar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades u otro impuesto, como puede ser el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Conforme al párrafo 3 del artículo 27, las obligaciones de información contraídas en virtud de los párrafos 1 y 2 del artículo 27 no obligarán a los Estados Unidos a adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o a la práctica administrativa de cualquiera de los dos Estados. Tampoco se exige a los Estados Unidos que facilite información que no pueda obtenerse con arreglo a la legislación o a la práctica administrativa de cualquiera de los dos Estados, ni que revele secretos comerciales u otra información cuya divulgación sea contraria al orden público. Así pues, Estados Unidos podría denegar información a España si la información se obtuviera con arreglo a procedimientos o medidas más amplios que los disponibles en España (22) .

Si bien en el párrafo 3 se establecen las condiciones en virtud de las cuales Estados Unidos no está obligado a atender una solicitud de información de España, nada impide que Estados Unidos proporcione esa información, y pueda, a su discreción, hacerlo con sujeción a las limitaciones de su Derecho interno (23) .

En principio, Estados Unidos no proporcionará información si ésta no se puede obtener en el ejercicio de su práctica administrativa o es contraria a su legislación. Sin embargo, el párrafo 5 del artículo 27 impide que Estados Unidos se niegue a proporcionar información únicamente porque tal información está en poder de un banco, otra institución financiera, agente o persona que actúe como representante o sujeto fiduciario o porque esté relacionado con acciones o participaciones en una persona. Así, el párrafo 5 efectivamente impediría que los Estados Unidos se basen en el párrafo 3 para argumentar que sus leyes de secreto bancario nacionales (o legislación similar relacionada con la divulgación de información financiera por instituciones financieras o intermediarios) prevalecen sobre su obligación de proporcionar información según el párrafo 1. Este párrafo también prevé el intercambio de información sobre el titular real de una entidad, como la identidad del titular real de acciones al portador (24) .

3. CRITERIOS DE LA ADMINISTRACIÓN ESTADOUNIDENSE PARA CURSAR REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN EN EL MARCO DE UNA SOLICITUD DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Recibida la solicitud de información de la AEAT y analizada su procedencia, las autoridades fiscales estadounidenses facilitarán la información solicitada que obre en su poder o, en caso de no disponer de dicha información, el IRS puede emitir un requerimiento para obtener información a un tercero (por ejemplo, a la sucursal estadounidense de un banco español) con el propósito legítimo de dar cumplimiento al acuerdo de intercambiar información regulado en el Convenio.

La cláusula 7602, del capítulo 78 del subtítulo F del *Internal Revenue Code* (en adelante «IRC»), otorga al IRS amplia potestad para emitir un requerimiento a «cualquier persona que el Secretario (del Tesoro) considere apropiada, para comparecer ante el Secretario (del Tesoro) en el momento y lugar indicados en la citación y presentar los libros, documentos, registros u otros datos, y dar el testimonio, bajo juramento, que pueda ser relevante o material para dicha investigación» (25) . La cláusula 7602 se extiende a las solicitudes realizadas al IRS por los socios del Convenio, por lo que esa potestad incluye emitir requerimientos de conformidad con la solicitud de un socio del Convenio (26) . Antes de cursar una solicitud de información, las autoridades estadounidenses analizarán si la autoridad extranjera ha utilizado todos los medios necesarios para obtener la información, excepto que sean desproporcionados.

La cláusula 7602(a)(2) del IRC faculta a la Administración a requerir cualquier tipo de información que pueda ser «relevante o importante» para la investigación del IRS. La utilización del término «puede ser» en el IRC «refleja la intención expresa del Congreso de permitir al IRS obtener elementos incluso de potencial relevancia para una investigación en curso, sin prejuzgar su admisibilidad en juicio». La razón por la que el legislador concede tal deferencia al IRS es porque el IRS difícilmente puede esperar saber si la información será relevante hasta que sea obtenida y examinada. Por lo tanto, el IRS no está obligado a constatar que la información que busca es realmente relevante en algún sentido técnico o probatorio (27) .

Una persona que recibe la notificación de un requerimiento del IRS, si no está conforme, tiene derecho a impugnarlo ante los Tribunales estadounidenses en un proceso de ejecución («enforcement proceeding») (28) . Los argumentos utilizados por reiterada jurisprudencia norteamericana para rechazar la petición de anulación del requerimiento emitido por el IRS se basan fundamentalmente en que el requerimiento es válido si se emitió de buena fe. No obstante, la Corte Suprema también ha subrayado que los procesos de ejecución de requerimientos deben ser «de naturaleza sumaria» (29) . En consecuencia, «los tribunales sólo pueden preguntar si el IRS emitió una citación de buena fe y deben abstenerse de asumir un papel más

amplio en la supervisión de las decisiones del IRS para investigar» (30) . Esto es, la buena fe del IRS se debe demostrar «a primera vista» o *prima facie*, sin necesidad de ahondar sobre la causa del requerimiento.

3.1. La doctrina Powell

La Administración estadounidense puede demostrar *prima facie* su buena fe mediante la prueba de los cuatro factores descritos en *United States vs. Powell*, 379 US, en 57-59 (1964) (en adelante, «doctrina Powell»). Concretamente, la Administración debe demostrar : «(1) que la investigación se llevará a cabo de conformidad con un propósito legítimo (2) que la investigación será relevante para ese propósito (3) que la información buscada no está ya en posesión del IRS y (4) que el IRS ha tomado las medidas administrativas necesarias para expedir la citación». Para acreditar el cumplimiento de los cuatro criterios *Powell*, «el IRS puede satisfacer esta carga simplemente presentando la declaración jurada del agente que emitió el requerimiento atestiguando estos hechos» (31) .

Probada de este modo la buena fe del IRS en la emisión del requerimiento, la carga de la prueba en la impugnación del requerimiento se desplaza a la parte que recurre el requerimiento, que deberá refutar alguno de los cuatro criterios *Powell*, o convencer al tribunal de que hacer cumplir el requerimiento notificado constituiría un abuso del proceso judicial. Tal abuso ocurriría «si la citación se hubiera emitido con un propósito inapropiado, como acosar al contribuyente o presionarlo para que resuelva una disputa colateral, o con cualquier otro propósito que refleje la falta de buena fe de la investigación particular (32) .» En este caso, conforme a la doctrina del caso *Leventhal* (33) «la carga para la parte recurrente es «pesada» y requiere alegaciones de hechos específicos y la introducción de pruebas», en contraste con la ligera carga *prima facie* del IRS.

El enfoque del Tribunal para rechazar la anulación de un requerimiento de información se centra, por tanto, en la buena fe del IRS al emitir el requerimiento, no en la buena fe del socio del Convenio al solicitar la información (34) . Si el IRS demuestra *prima facie* que la citación se emitió de buena fe (35) y la parte que impugna el requerimiento no refuta alguno de los cuatro elementos de la doctrina *Powell* o no demuestra de otro modo que la ejecución o cumplimiento del requerimiento supondría un abuso del proceso, el Tribunal dará por buena la orden de cumplimiento del requerimiento.

3.2. Jurisprudencia sobre el intercambio de información de sucursales estadounidenses de bancos extranjeros: *Rabassa vs US* (36)

Los Tribunales estadounidenses se han pronunciado en reiteradas ocasiones sobre los requisitos que deben cumplir los requerimientos de obtención de información. Recientemente, en el caso *Rabassa vs US*, la Corte de Apelaciones de los Estados Unidos ha desestimado la petición de anulación de un requerimiento realizado a una sucursal estadounidense de un banco español al considerar que dicho requerimiento había sido emitido correctamente. Para llegar a tal conclusión, el Tribunal analiza con detalle qué requisitos debe cumplir un requerimiento de obtención de información emitido con ocasión de una solicitud de información de la AEAT.

Los hechos del caso son los siguientes. En junio de 2021, la agencia tributaria española presentó una solicitud de intercambio de información al IRS en relación con la investigación de las obligaciones fiscales del Sr. X, cuya residencia fiscal en España estaba siendo cuestionada por la AEAT. La residencia en España obligaría al Sr. X a tributar por toda su renta mundial. En la solicitud se explicaba que el Sr. X era el propietario mayoritario de la empresa española Y, S.L., y que estaba buscando información sobre cuentas relacionadas con el Sr. X en la sucursal de Miami de un banco español.

Después de determinar que la solicitud era adecuada según el Convenio (37) , el IRS emitió un requerimiento en enero de 2022 a la sucursal en Miami, en relación con registros de cuentas bancarias

relacionadas con el Sr. X durante esos años fiscales. El requerimiento indicaba que se emitió para investigar las obligaciones fiscales del Sr. X en España, y el IRS proporcionó al Sr. X una copia.

Poco después, el Sr. X presentó un recurso (*petition*) ante el Tribunal de Distrito solicitando la anulación del requerimiento. En el recurso, el Sr. X argumentaba que el IRS no emitió el requerimiento de buena fe, porque él no era residente ni de EE.UU. ni de España, lo que hacía inaplicable el Convenio. También argumentó que el requerimiento era un intento encubierto de colaborar con España para iniciar una investigación penal en su contra.

El IRS por su parte, presentó un escrito de oposición (*moved to dismiss the petition*) al Tribunal de Distrito solicitando que la petición del Sr. X de anular el requerimiento fuera rechazada, argumentando que, dado que el Convenio se aplica a no residentes, la ausencia de residencia del Sr. X no era un obstáculo. Junto al escrito, se adjuntaban dos declaraciones de empleados de la Administración. En la primera, la representante de la autoridad competente de Estados Unidos explicaba que la solicitud de obtención de información era adecuada dentro de las directrices del Convenio, por lo que debía ser atendida (38) . En la segunda, el agente del IRS responsable de autorizar la emisión de requerimiento basado en solicitudes de socios de los Convenios declaraba que, a pesar de la petición y las afirmaciones de no residencia del Sr. X, la Administración española seguía exigiendo la información bancaria solicitada para ayudar en la investigación fiscal del Sr. X, por lo que seguía siendo necesario que los Estados Unidos atendieran la solicitud de intercambio de información. El IRS argumentó que, basándose en las declaraciones de sus empleados, había emitido el requerimiento con el propósito legítimo de cumplir con las obligaciones derivadas del Convenio suscrito con España.

El Tribunal de Distrito remitió el escrito de oposición del IRS que solicitaba la desestimación de la petición del Sr. X (*IRS's motion to dismiss the petition*) al *Magistrate Judge* (39) quien, tras una audiencia (*hearing*), informó que la petición debía ser desestimada. La *Magistrate Judge* concluyó que el Convenio permite el intercambio de información relacionado con no residentes, que el IRS había establecido *prima facie* que su requerimiento era válido, y que el Sr. X no había cumplido con su carga de refutar esa demostración *prima facie* o de presentar pruebas suficientes de que el IRS carecía de buena fe. Por ello, El Tribunal de Distrito aceptó las conclusiones y recomendaciones de la *Magistrate Judge*, respaldó el escrito de oposición del IRS y rechazó la petición del Sr. X de anular el requerimiento. El Sr. X decidió entonces apelar al Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos (11th Cir.), que recientemente ha confirmado la sentencia desestimatoria del Tribunal de Distrito sobre la pretensión de anulación del requerimiento del IRS (40) .

Analizados los hechos del caso *Rabassa*, examinamos a continuación algunas cuestiones que consideramos de interés.

El IRS puede demostrar a primera vista que emitió el requerimiento de buena fe simplemente presentando una declaración jurada del agente que emitió el requerimiento que acredite la concurrencia de los criterios *Powell* (41) . En opinión de la *Magistrate Judge* (42) la Administración había cumplido con cada uno de los criterios *Powell* ya que (1) se emitió el requerimiento con un propósito legítimo. Este hecho queda demostrado en la declaración de los empleados, al explicar que se emitió el requerimiento para ayudar a la AEAT en su investigación, de conformidad con la obligación derivada del Convenio de intercambiar información (43) . (2) La información solicitada puede ser relevante para ese propósito legítimo. La *Magistrate Judge* considera cumplido también este requisito ya que, conforme a la información proporcionada por la AEAT, existe una base razonable para creer que el requerimiento puede desvelar información relevante para el examen del investigado por parte de España. (3) La información solicitada no esté ya en posesión del IRS. Basándose en las declaraciones juradas de los empleados y en el contexto de una solicitud de intercambio de información, significa que España no tiene en su poder la información que busca y el IRS tampoco tiene esa información en su poder. Para la *Magistrate Judge*, las declaraciones

juradas son también suficientes para probar que se cumple este tercer requisito. (4) Se han seguido los pasos administrativos requeridos para emitir una citación, hecho que se demuestra en que las declaraciones juradas de los empleados del IRS afirman que la solicitud de intercambio de información está en conformidad con las leyes y prácticas administrativas españolas, que se ha enviado al inspeccionado por la AEAT copia de la notificación del requerimiento y que se han tomado todas las medidas administrativas requeridas por el IRC (Código de Rentas Internas) para la emisión del requerimiento. Demostrada la buena fe del IRS, el recurrente debe cumplir con la pesada carga de refutar alguno de los factores *Powell*.

Los argumentos del Sr. X para anular el requerimiento se basan en que el IRS careció de buena fe al emitir el requerimiento, pero cuestiona solo el primero de los criterios *Powell*, sosteniendo que el IRS no emitió el requerimiento con un propósito legítimo porque no es residente ni en España ni en los Estados Unidos y consideraba que los Estados Unidos ayudaban a España a que se iniciara un proceso penal contra él.

Pero, tal como indica el Tribunal, el Sr. X malinterpreta cómo interactúan los artículos 1 y 27 del Convenio. Aunque el artículo 1 establece que el Tratado se aplica a los residentes de ambas naciones, el artículo 27 explica que los deberes de intercambio de información de los Estados no están restringidos por la cláusula de residencia del artículo 1. Más bien, los dos Estados acordaron que intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para la Administración o aplicación de las leyes internas relativas a impuestos de toda clase. El Sr. X reconoce que paga el impuesto sobre la renta de no residentes por lo que existe una conexión entre España y los Estados Unidos ya que el Sr. X es contribuyente no residente y con negocios en España y, a su vez, titular o beneficiario efectivo de una cuenta bancaria en los Estados Unidos. El requerimiento cumple, por tanto, con el propósito del Convenio de permitir a los Estados hacer cumplir las leyes internas relativas a impuestos de todo tipo a los contribuyentes no residentes.

Tampoco son relevantes para el Tribunal los argumentos que esgrime el Sr. X de que España está llevando una investigación penal inadecuada y que cumplió con todas sus obligaciones fiscales. El cuestionamiento de la legitimidad de la investigación de España no refuta la buena fe a primera vista del IRS porque mientras el IRS actúe de buena fe, no se necesita probar la buena fe del Estado solicitante (44). Probar que el requerimiento no se emitió con un propósito legítimo resulta una prueba «pesada» para el recurrente.

Demostrado por el IRS *prima facie* según los criterios *Powell* que el requerimiento fue emitido de buena fe, la carga de la prueba se traslada al recurrente. Si el recurrente no logra refutar alguno de los cuatro elementos *Powell* o convencer al Tribunal de que la ejecución del requerimiento constituiría un abuso del proceso, el Tribunal ordenará la ejecución del requerimiento emitido por el IRS para obtener información (45).

De la Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos se desprende, además:

- Que si el requerido únicamente cuestiona el primer criterio de la doctrina *Powell*, el Tribunal no entrará a analizar el resto de criterios *Powell* (46).
- Respecto a la denegación por el Tribunal de Distrito de una audiencia probatoria solicitada por el Sr. X, el Tribunal de Apelaciones le da la razón porque considera que la solicitud de audiencia probatoria se centró en los argumentos relacionados con la residencia y la legitimidad de la investigación en España, lo que es irrelevante para demostrar la buena fe del IRS. El contribuyente solo tiene derecho a una audiencia probatoria cuando puede señalar hechos o circunstancias específicas que razonablemente sugirieran mala fe (47).

4. CONCLUSIONES

La Administración tributaria española podrá solicitar información a las autoridades estadounidenses activando el artículo 27 del Convenio entre España y EEUU para eliminar la doble imposición, en cuyo caso,

la decisión final de indagar y suministrar información será del funcionario del *Internal Revenue Service* encargado de su admisión y tramitación. Si bien la Administración estadounidense no proporciona información financiera sobre el beneficiario último de una cuenta o depósito de manera automática, Estados Unidos, a solicitud de la AEAT y en aplicación del Convenio, pueden informar sobre cuentas abiertas por sociedades cuando existan indicios probados o evidencias por la AEAT de que puede tener relación con el sujeto investigado. Se produce, de hecho, un «levantamiento del velo» por parte de la AEAT que no es cuestionado por la Administración estadounidense ya que no le corresponde al IRS analizar quién es el beneficiario último de la cuenta abierta por una sociedad, sino que es la Administración española quien establece la conexión entre la sociedad y el contribuyente.

Además, el IRS proporcionará la información solicitada por la AEAT, aun cuando la AEAT esté cuestionando la residencia del contribuyente. En aplicación del artículo 27.1 del Convenio, «el intercambio de información no está limitado por el apartado 1 del artículo 1» (residencia). La Administración estadounidense se limita a cumplir con el propósito del acuerdo de intercambio de información, que es colaborar con la Administración española, siendo irrelevante la residencia.

El IRS, admitida la solicitud, procede a exigir la información a través de requerimientos de obtención de información. Reciente jurisprudencia norteamericana confirma la intención de los Estados Unidos de colaborar con las Administraciones extranjeras a través del intercambio de información financiera, lo que se traduce en la desestimación de los recursos de anulación de requerimientos interpuestos por los contribuyentes afectados. La *doctrina Powell* sirve de base a los Tribunales para demostrar que el IRS ha emitido el requerimiento a una entidad financiera *prima facie* de buena fe. Al Tribunal le sirve como prueba de buena fe las declaraciones del funcionario del IRS que considera que la solicitud debe ser cursada. La prueba de buena fe del IRS queda, por tanto, en manos del funcionario encargado de la admisión y estudio de la solicitud de intercambio de información mientras que los Tribunales se limitan a dar por válidas las declaraciones del funcionario sin entrar en cuestiones de fondo.

El caso *Rabassa* ilustra cómo una disposición o acuerdo de intercambio de información fiscal de EE. UU. puede efectivamente sortear los obstáculos que una Administración fiscal no estadounidense, como la Agencia Tributaria española, puede enfrentar para obtener información de depósitos bancarios en sucursales estadounidenses, relacionada incluso con sus propios ciudadanos, residentes y corporaciones, de bancos con sede en su propio país.

Sin embargo, la aplicación del artículo 94 de la LGT y de la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales no resultará efectiva a los efectos de obtener información relativa a un contribuyente español, si este no tiene una causa penal abierta.

Asimismo, el intercambio automático realizado a través del Acuerdo de Implementación de FATCA generalmente no es útil cuando la cuenta bancaria es abierta por una sociedad, ya que el Acuerdo no suministra datos sobre depósitos bancarios poseídos por una sociedad española y no prevé la indagación de Estados Unidos sobre el titular real de una cuenta abierta por una sociedad española. Tampoco Estados Unidos ha suscrito el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, por lo que se aleja de un intercambio automático de información financiera.

5. BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J.M., *El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J.M., «Intercambio de Información y asistencia mutua» en la obra colectiva *Convenios*

Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea (Coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), CISS, Valencia. 2012.

CRUZ AMORÓS, M.: «El intercambio de información y fraude fiscal», *Revista Información Comercial Española-ICE*, núm. 825, 2005.

DELGADO SANCHO, C.D., «Elementos constitutivos de la infracción tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 139, 2011.

FUSTER GÓMEZ, M., «El papel de las instituciones financieras en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: evolución de la normativa sobre el intercambio automático de información financiera», en *Problemas Actuales y recurrentes en los mercados financieros*, Marimón Durá y Martí Miravalls (dirs.), O' Flynn (coord.), Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

FUSTER GÓMEZ, M., «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio de información financiera a nivel internacional», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 167, Editorial Civitas, 2015.

Gabinete de Estudios de la AEDAF, «Incompetencia de la ONIF para realizar requerimientos de información a una entidad no residente», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 138, 2022.

GALAN RUIZ, J., «Los requerimientos individualizados de información a las entidades bancarias», *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 101, 2011.

HORTALÁ VALLVÈ, J., *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson Aranzadi. Navarra, 2007.

LEDERMAN, A., y FUSTER GÓMEZ, M., «IRS Obtains Data from Spanish Bank for Spanish Tax Authority», *Tax Management International Journal (TMIJ)*, Bloomberg Tax, July 18, 2024. También en *Daily Tax Report*, Bloomberg Tax, July 19, 2024.

MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J., «El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional Europeo y Español», *IEF*, núm. 6, 2011.

MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J.: «El Intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses». *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011.

MORENO GONZÁLEZ, S.: «Nuevas tendencias en materia de intercambio de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *Crónica Tributaria*, núm. 146, 2013.

NOCETE CORREA, F. y MERINO ESPINOSA, M., «El objeto del intercambio internacional de información», en la obra colectiva *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura* (Dir. COLLADO YURRITA, M.A., Coord. PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.), Thomson Reuters. Navarra, 2011.

NOKED, N., «Should the United States Adopt CRS?», *Michigan Law Review (online)*, July 2019,

PATÓN GARCÍA, G.: «Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España» en la obra colectiva *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria* (Coord. COLLADO YURRITA, M. y MORENO GONZÁLEZ, S, Ediciones Atelier, Barcelona, 2012.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J., «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *RCyT. CEF*, núms 401-402, 2016.

-
- (1) Este artículo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Reforma de la tributación autonómica para una transición ecológica» (CIACO/2022/067).

[Ver Texto](#)

- (2) El paquete completo normativo comprendía un Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes («*Model Competent Authority Agreement*» –en adelante «MCAA», por sus siglas en inglés–), y un Estándar común de comunicación de información («*Common Reporting Standard*»–en adelante «CRS», también por sus siglas en inglés–), junto con los Comentarios al MCAA y al CRS y las Modalidades de tecnologías de la información para aplicar la norma internacional. Fue publicado por la OCDE en julio de 2014 y aprobado posteriormente por los ministros de Hacienda y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20 en septiembre de 2014. El CRS se basó en FATCA cuando fue diseñado, más concretamente en los Acuerdos Intergubernamentales (IGAs) para la implementación de FATCA suscritos con sus socios, con el objetivo de que existiera cierta consistencia entre ellos y no supusiera un coste adicional al derivado de la puesta en marcha de FATCA. Si bien una gran parte de ambas normas son similares, existen algunas diferencias entre ellas debidas a la eliminación de las especificidades de los Estados Unidos. Un informe del *U.S. Government Accountability Office* consideró la cuestión de la adhesión al CRS MCAA y no recomendó su adopción. El informe tampoco considera el compromiso de reciprocidad adquirido por los Estados Unidos en sus Acuerdos Intergubernamentales para la implantación de FATCA (Modelo IGA 1A). El contenido de dicho informe, así como otras cuestiones relevantes se pueden encontrar en NOKED, N., ¿«Should the United States Adopt CRS?»», *Michigan Law Review (online)*, July 2019.

[Ver Texto](#)

- (3) Sobre FATCA, *vid.* FUSTER GÓMEZ, M., «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio de información financiera a nivel internacional», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 167, Editorial Civitas, 2015 . En relación con el intercambio de información financiera y la evolución normativa *vid.* de la misma autora, «El papel de las instituciones financieras en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: evolución de la normativa sobre el intercambio automático de información financiera», en *Problemas Actuales y recurrentes en los mercados Financieros*, Marimón Durá y Martí Miravalls (dirs.), O'Flynn (coord.) Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pág. 613 y ss.

[Ver Texto](#)

- (4) En relación con los requerimientos de información realizados por la AEAT a las entidades financieras, *vid.* GALAN RUIZ, J., «Los requerimientos individualizados de información a las entidades bancarias», *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 101, 2011, págs. 117-136.

[Ver Texto](#)

- (5) Sobre el fundamento y los límites aplicables a los requerimientos de información que puede efectuar la Administración tributaria sobre la base del artículo 93, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas sentencias pudiendo citarse, entre otras, la de 28 de noviembre de 2013 (recurso casación núm. 5692/2011), FD 3º.

[Ver Texto](#)

- (6) *Vid.* en LEDERMAN , A., y FUSTER GÓMEZ, M., «IRS Obtains Data from Spanish Bank for Spanish Tax Authority», *Tax Management International Journal (TMIJ)-Bloomberg Tax*, July 18, 2024. También en *Daily Tax Report-Bloomberg Tax*, July 19, 2024. Por ejemplo, la cláusula 655.059 permite que una sucursal con licencia en Florida de un banco no estadounidense cumpla con una orden de un tribunal federal de los Estados Unidos de ejecutar un requerimiento del IRS (*vid.* en *Hill vs US*, No. 6:11-mc-104-Orl-28KRS, 17 de diciembre de 2011).

[Ver Texto](#)

- (7) A la inversa, cuando el IRS emite un requerimiento a una oficina central estadounidense de un banco para solicitar cuentas o registros de depósitos en una sucursal no estadounidense, y dicha sucursal no estadounidense está gobernada por una ley penal

local que prohíbe dicha divulgación, los tribunales estadounidenses han sido reacios a ejercer sus poderes para requerir que la oficina central estadounidense haga que su sucursal no estadounidense cumpla con el requerimiento. *Vid. US vs. First National Bank of Chicago.*, 699 F.2d 341 (7º Cir. 1983); También en *Application of Chase Manhattan Bank*, 297 F.2d 611 (2º Cir. 1962).

[Ver Texto](#)

- (8) Conforme dispone el apartado 2 f) del artículo 29 de la LGT, los obligados tributarios deben cumplir con «La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas».

Además, el artículo 93 que regula las obligaciones de información dispone que «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular: (...) c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones».

[Ver Texto](#)

- (9) *Vid.* artículo 199.5 de la LGT regula la multa pecuniaria que corresponde a la infracción cometida por contestar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos a un requerimiento individualizado que tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias.

[Ver Texto](#)

- (10) Apartado 2d) del artículo 179 de la LGT dispone que «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias». La culpabilidad debe probarla la Administración, como claramente ha puesto de manifiesto la Sentencia de 6 de junio de 2008 del Tribunal Supremo, en la resolución del recurso de casación 146/2004 para la unificación de doctrina, citada con posterioridad en múltiples resoluciones judiciales (SSTS 04.02.2010, 18.03.2010, etc.). En la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. *Vid.* en DELGADO SANCHO, C.D., «Elementos constitutivos de la infracción tributaria», *Crónica tributaria*, núm. 139, 2011, pág. 70.

[Ver Texto](#)

- (11) *Vid.* Application for the establishment of an International Branch or International Bank Agency in the State of Florida, Form OFR-U-20.

[Ver Texto](#)

- (12) Asimismo, el Tribunal Económico Administrativo Central, en reciente resolución de 22 de febrero de 2024, se pronuncia sobre un requerimiento de información de la ONIF a una entidad que no está establecida en España y reitera el criterio de Resolución TEAC de 18 de mayo de 2022. En opinión del Tribunal, la Administración tributaria española carece de competencia para efectuar un requerimiento individualizado de información a una entidad no establecida en España, que no tiene ningún vínculo o criterio de conexión con el territorio español determinante de la existencia de una relación jurídico-tributaria, por lo que no está sujeta al ordenamiento jurídico interno. No le es dada a la Administración tributaria española la facultad de requerir información fuera del ámbito territorial en el que tiene legitimidad para ejercer su poder tributario si no se canaliza a través de las actuaciones de intercambio de información con otras Administraciones que son las competentes para efectuar dichos requerimientos de información.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de junio de 2016 (recurso núm. 1013/2015), citada por el TEAC, se planteaba si un «poder tributario» puede requerir información de manera directa a un ciudadano domiciliado fuera de su territorio, en este caso, en territorio propio de otro «poder tributario». Dispone así el Alto Tribunal en el fundamento de derecho quinto que «La

premisa de la que es necesario partir para la resolución del problema litigioso es la de que la obligación jurídica tributaria de suministro de información se establece entre el titular del poder financiero que requiere la información y el sujeto que está obligado a suministrar la información cuando ésta se ajusta a los requisitos legales. No ofrece dudas que esta relación es directa cuando el poder tributario se ejerce en el ámbito territorial en que ese poder puede ser legítimamente ejercido. Es igualmente indudable que ese poder no puede ser ejercido de manera directa cuando su ejercicio excede del ámbito territorial en el que el poder tributario se asienta».

En relación con requerimientos de información individualizados realizados a entidades no residentes, *vid.* Gabinete de Estudios de la AEDAF, «Incompetencia de la ONIF para realizar requerimientos de información a una entidad no residente», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 138, 2022, pág. 187-191.

[Ver Texto](#)

- (13) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[Ver Texto](#)

- (14) Modificada por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y desarrollada por el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

[Ver Texto](#)

- (15) Conforme al apartado 3 del artículo 26 de la Ley 10/2010, «las políticas y procedimientos serán de aplicación a las sucursales y filiales del grupo situadas en terceros países, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias para el cumplimiento de las normas específicas del país de acogida, con las especificaciones que se determinen reglamentariamente (...). A efectos de la definición de grupo se estará a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio». El artículo 42 se refiere a las relaciones de control entre sociedades que configuran un grupo. Según este artículo, un grupo se define cuando una sociedad (la dominante) ejerce o puede ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras (las dependientes). Para que una sucursal extranjera se considere parte de un grupo bajo el artículo 42, deben cumplirse ciertos requisitos como que la sociedad matriz ejerza el control sobre la sucursal, lo cual generalmente ocurre, ya que una sucursal no es una entidad jurídica independiente sino una extensión de la empresa matriz en el extranjero. En la práctica, las sucursales no se consideran entidades legales separadas, sino partes integrantes de la empresa matriz, lo que implica que no se les reconoce como «sociedades independientes» en el sentido de la normativa sobre grupos de sociedades.

[Ver Texto](#)

- (16) De acuerdo con el apartado 2 del artículo 26 ter de la ley 10/2010, «El representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión será responsable del cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en la presente ley, para lo que tendrá acceso sin limitación alguna a cualquier información obrante en el sujeto obligado, así como en cualquiera de las entidades del grupo, en su caso».

[Ver Texto](#)

- (17) En materia de cooperación administrativa, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DAC 5), garantiza que las autoridades fiscales puedan acceder a la información, procedimientos, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales para que desempeñen su misión de control de la correcta aplicación de la Directiva 2011/16/UE y para que se pongan en marcha todas las formas de cooperación administrativa establecidas por dicha Directiva. De este modo, la información del SEPBLAC quedaría a disposición de la AEAT en caso de que la AEAT tenga que cumplir con sus obligaciones de asistencia mutua e intercambio de información.

[Ver Texto](#)

- (18) *Vid.* art. 21 y arts. 26 y 27 del Reglamento sobre la colaboración de las entidades financiera con el SEPBLAC a requerimiento de la Comisión y las obligaciones de las entidades financieras de efectuar Comunicaciones por indicio y

Ver Texto

- (19) Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 y el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013.

Ver Texto

- (20) MERINO ESPINOSA Y NOCETE CORREA indican que la doctrina con frecuencia afirma que «el Estado requirente debe haber agotado previamente todas las fuentes o medios propios a disposición antes de presentar demanda al otro Estado (*exhaustion rule*)». El requerimiento debe versar sobre «datos previsiblemente relevantes o que revistan un especial interés para el otro Estado, afirmación contenida también en el párrafo 9 de los comentarios al MC OCDE». Vid. en MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J., «El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional Europeo y Español», *IEF*, núm. 6, 2011, pág. 17.

Cuando se habla de la regla de agotamiento o «*exhaustion rule*» en el contexto del intercambio de información, las partes involucradas deben haber seguido y agotado todos los medios disponibles en su país para obtener la información solicitada antes de recurrir a una instancia internacional o externa. La regla de agotamiento es, por tanto, una salvaguardia que asegura el respeto y la utilización completa de los mecanismos internos antes de buscar asistencia más allá de las fronteras nacionales.

HORTALÀ, señala que «el intercambio de información se articula en torno a los siguientes requisitos: que se trate de impuestos cubiertos por el Convenio, que la información sea necesaria o se prevea relevante y que la imposición no sea contraria al Convenio». Vid. en HORTALÀ VALLVÉ, J., *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson Aranzadi. Navarra, 2007, pág. 798. Autores como PALAO TABOADA y CASADO OLLERO apuntan a que el presupuesto de la necesidad concurre «cuando los datos que van a ser intercambiados poseen trascendencia tributaria para el Estado requirente [...], lo cual [...] lleva implícito que el Estado que solicita la información no haya podido obtenerla, pese a haber empleado todos los medios de los que dispone a tal efecto». Citados por CALDERÓN CARRERO, J.M., *El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000, pág. 11.

En el mismo sentido la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad que en el artículo 17 dispone que «La autoridad requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a que se refiere el artículo 5 *siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines.*»

En las solicitudes de intercambio de información realizadas por los Estados Unidos a países extranjeros la «*exhaustion rule*» viene regulada en el *Manual de Rentas Internas* («IRM», por sus siglas en inglés), 4.60.1.2.(2) que expresamente dice «Se deben utilizar todos los medios internos para obtener información antes de iniciar una solicitud específica de asistencia, excepto aquellos que darían lugar a dificultades desproporcionadas (por ejemplo, cuando se incurriría en costos extraordinarios para obtener la información por medios internos)».

Ver Texto

- (21) Department of the Treasury Technical Explanation of the Protocol signed at Washington on January 14, 2013, pág. 48, Paragraph 1 of new Article 27. Vid. en <https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-Spain-Protocol-TE-6-19-2014.pdf>

Ver Texto

- (22) En relación con los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Administración española, Vid. TRIGUEROS MARTÍN, M.J., «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *RCyT. CEF*, núms. 401-402, 2016, págs. 5-50.

Ver Texto

- (23) Department of the Treasury Technical ... *op. cit.* pág. 50, Paragraph 3 of new Article 27.

Ver Texto

(24) Department of the Treasury Technical ... *op. cit.* pág. 51, Paragraph 3 of new Article 27.

[Ver Texto](#)

(25) 26 USC (IRC) 7602(a).

[Ver Texto](#)

(26) *Vid en US vs Stuart*, 489 US, en 353 (1989).

[Ver Texto](#)

(27) *US vs. Arthur Young & Co.*, 465 US, en 814 (1984).

[Ver Texto](#)

(28) «A person receiving an IRS summons is, as we have often held, entitled to contest it in an enforcement proceeding». *US vs Clarke*, 573 US, en 253 (2014).

[Ver Texto](#)

(29) «We have also emphasized that summons enforcement proceedings are to be «summary in nature»», en *US vs Clarke*, 573 US, en 254 (2014), citando *a Stuart*, 489 US, en 369.

[Ver Texto](#)

(30) «Must eschew any broader role of overseeing the IRS's determinations to investigate». *US vs Clarke* 573 US, en 254 (2014).

[Ver Texto](#)

(31) *Vid. en La Mura vs US*, 765 F.2d en 979.

[Ver Texto](#)

(32) *US vs Powell*, 379 U.S, en 58. *Conforme Mazurek vs US*, 271 US, en 231 «Se produce un abuso del proceso judicial cuando se solicita un requerimiento para un «propósito indebido, como ... acosar al contribuyente... presionarlo para que resuelva una disputa colateral u obtener información exclusivamente para un proceso penal bajo el pretexto de una investigación de responsabilidad civil'».

[Ver Texto](#)

(33) «The burden on the contesting party is «a heavy one» requiring allegation of specific facts and introduction of evidence». *US vs Leventhal*, 961 F.2d 936, 940 (11th Cir. 1992).

[Ver Texto](#)

(34) *Mazurek vs US*, 271 F.3d 226, en 231 (5th Cir. 2001) (citando *Stuart*, 489 U.S. en 370).

[Ver Texto](#)

(35) Por ejemplo, presentando la declaración jurada del agente que emitió el requerimiento que atestiguaba que el IRS emitió la citación con el propósito legítimo de cumplir con sus obligaciones del Convenio de USA España y que la información solicitada era relevante para esa investigación fiscal.

[Ver Texto](#)

(36) *Rabassa vs. US*, núm. 23-12445, (11th Cir. Apr. 3, 2024).

[Ver Texto](#)

(37) Aunque desconocemos los impedimentos con los que se enfrentó la AEAT para obtener información sobre cuentas bancarias abiertas por una sociedad española en una sucursal en Miami mediante un requerimiento de obtención de información dirigido a las oficinas centrales en España -ya que no se describieron en la declaración jurada del IRS-, un posible obstáculo con el que se ha podido enfrentar la AEAT bien podría haber sido la aplicación de la cláusula 655.059 de los Estatutos de Florida. La cláusula 655.059 generalmente exige que las sucursales con licencia de Florida de bancos no estadounidenses mantengan la confidencialidad de la información de los depositantes. Las divulgaciones realizadas incumpliendo las normas de la cláusula 655.059 se tipifican como delitos graves sancionados con pena de prisión y multas para el personal de la entidad involucrada en la divulgación.

Ver Texto

(38) En su declaración de abril de 2022, la representante del IRS indicaba que la solicitud de intercambio de información era conforme a las leyes y prácticas administrativas de España. Además, establece que, si la información solicitada se encontrara en España, la autoridad competente de España podría obtener tal información bajo las leyes fiscales de España, en el curso normal de la práctica administrativa en situaciones similares. Siguiendo con su declaración, la representante del IRS afirma que, según la solicitud de intercambio de información, las autoridades fiscales españolas han perseguido y agotado todos los medios disponibles en España para obtener la información solicitada, excepto aquellos que darían lugar a una dificultad desproporcionada. En el contexto de una solicitud de intercambio de información, esto significa que España no tiene la información que busca en su poder. Asimismo, tampoco el IRS tenía esta información y en la fecha en que se produce la declaración formal de representante del IRS y tras revisar la solicitud, se confirmó que la AEAT todavía necesitaba la información solicitada. La representante consideró que, en base a la información proporcionada por España, existía una base razonable para creer que el requerimiento podría dar información relevante para la investigación que la AEAT estaba llevando a cabo sobre el Sr. X. y que era apropiado que los Estados Unidos de América atendieran la solicitud de intercambio de información y, por lo tanto, prestara asistencia y apoyo a España, según lo exige el Convenio para eliminar la doble imposición entre los Estados Unidos y España. *Exhibit Declaration of Tina Masuda*, https://www.pacermonitor.com/public/case/43549017/Rabassa_v_United_States_Of_America_et_al (consulta: 2/06/2024).

Ver Texto

(39) Los *Magistrate Judges* (jueces magistrados) en Estados Unidos son jueces nombrados para asistir a los jueces de distrito en los tribunales federales. En casos como éste, hacen recomendaciones a los jueces de distrito sobre decisiones judiciales y mociones.

Ver Texto

(40) *Rabassa vs. US*, núm. 23-12445, (11th Cir. Apr. 3, 2024).

Ver Texto

(41) *La Mura vs US*, 765, F.2d en 979 (11th Cir.1985), citando *Asunto de Newton*, 718 F.2d 1015, 1019 (11th Cir. 1983).

Ver Texto

(42) **BECERRA, J., Report and Recommendation on respondent United States of America's motion to dismiss amended petition to quash**, 2023, en <https://www.taxnotes.com/research/federal/court-documents/court-opinions-and-orders/court-wont-quash-irs-summons-issued-spanish-tax-authorities/7gxjp> (consulta 11/06/2024).

Ver Texto

(43) *Mazurek vs. US*, 271 F.3d en 230 (5th Cir. 2001), que indica que «assisting the investigation of a foreign tax authority has been held to be a legitimate purpose by itself».

Ver Texto

(44) Citando a *Mazurek vs. US*, 271 F.3d en 231 (5th Cir. 2001), «As long as the IRS acts in good faith, it need not also attest to -much lest prove- the good faith of the requesting nation». También en *Stuart*, 489 US, en 370.

(45) Semejantes conclusiones se desprenden del Informe y Recomendaciones del *Magistrate Judge* en el caso **Reca vs US**, núm. 23-CV-24600, 13 de junio de 2024, en relación con una solicitud de intercambio de información de las autoridades argentinas realizada según el Convenio de intercambio de información fiscal US – Argentina. En este caso, el Sr. A se encontraba bajo investigación por el impuesto sobre la renta y los bienes personales. Durante su investigación, las autoridades argentinas concluyeron que el Sr. Reca es el accionista beneficiario de la sociedad C, LLC y que no presentó información sobre las cuentas financieras de C, LLC. en contra de lo dispuesto en las leyes argentinas. Las autoridades argentinas informaron de que habían agotado todos los medios disponibles en su país para obtener la información que buscan.

El IRS emitió un requerimiento a un banco estadounidense en noviembre de 2023, instando al banco a comparecer personalmente... para dar testimonio bajo juramento sobre el Sr. A y entregar copias de todos los documentos, registros e información, incluida la información almacenada electrónicamente, en posesión, custodia o control de banco referente a todas las cuentas que puedan ser propiedad, controladas o bajo la autoridad de firma del Sr. A, para el periodo objeto de investigación. El IRS declaró que el requerimiento también se aplicaba a las cuentas que poseía la sociedad C, LLC.

La Sra B (familiar del Sr. A) y la sociedad C (en adelante «los recurrentes») presentaron un recurso ante el Tribunal de Distrito, en el que se solicitaba la anulación del requerimiento alegando que «el IRS podría no haber cumplido con los requisitos establecidos en *US vs Powell*, 379 U.S. 48 (1964)». Para apoyar su posición, los recurrentes argumentan que (1) el requerimiento no está dirigido ni limitado a la supuesta responsabilidad fiscal argentina del Sr. A; (2) los recurrentes no están sujetos a la tributación argentina; (3) los registros solicitados no se relacionan con el Sr A.; (4) el requerimiento es «demasiado amplio porque abarca registros bancarios y documentos no relacionados con la supuesta responsabilidad fiscal argentina» del Sr. A; y (5) el requerimiento emitido por el IRS llevaría a la entrega de documentos que son irrelevantes y confidenciales. Los recurrentes admiten que la recurrente Sra. B «no tiene legitimación» para presentar recurso de anulación, pero argumentan que debería tenerla porque el requerimiento «afecta directamente a su derecho a la privacidad de sus registros financieros».

Por otro lado, la Administración estadounidense se opone al recurso de anulación y solicita su desestimación. Argumenta que este Tribunal carece de jurisdicción para resolver el recurso y que los recurrentes no proporcionaron hechos que justifiquen la anulación del requerimiento. El argumento sobre la jurisdicción tiene dos partes. Primero, que el Tribunal carece de jurisdicción para resolver el recurso en relación con la Sra. B porque la renuncia limitada de inmunidad soberana de Estados Unidos - consagrada en 26 U.S.C. § 7609(b)- no se aplica a ella. Segundo, que el recurso se ha interpuesto fuera de plazo, según 26 U.S.C. § 7609(b)(2)(A).

El argumento de la Administración estadounidense se basa en el supuesto fracaso de los recurrentes para refutar que el IRS emitió el requerimiento de buena fe. Es la posición de la Administración que el IRS emitió el requerimiento de buena fe al cumplir con los cuatro factores de la doctrina *Powell*. La Administración argumenta que los recurrentes no alegaron hechos de los que se deduzca la existencia de mala fe.

Posteriormente, los recurrentes presentaron un escrito de alegaciones a la oposición de la Administración que sigue los argumentos planteados en el recurso. Más específicamente, y como se explica a continuación, los recurrentes cuestionan la validez del requerimiento basándose en el segundo factor de la doctrina *Powell*, argumentando que «el requerimiento no es relevante para el supuesto propósito».

La Administración realiza una réplica (replay) a las alegaciones y el *Magistrate Judge* propone la desestimación del recurso de anulación y la denegación de la solicitud de los recurrentes de una audiencia probatoria, pasando los autos al Tribunal de Distrito para su decisión final, previas alegaciones si las hubiere.

A diferencia del caso *Rabassa*, aquí existe un problema de jurisdicción del Tribunal en lo que respecta a la Sra. B. Además, el recurso fue presentado fuera del plazo establecido por la normativa estadounidense para impugnar el requerimiento. No obstante, el *Magistrate Judge*, aun concluyendo que el Tribunal carece de jurisdicción sobre el asunto para considerar la petición de anulación de la Sra. B y recomendando su desestimación por no cumplir con los plazos establecidos en la ley, entra a valorar si la petición de anulación del requerimiento es oportuna en el caso de que no sufriera una deficiencia jurisdiccional o temporal.

Para el *Magistrate Judge*, las objeciones a la emisión de un requerimiento deben derivarse de la Constitución, del IRC o las normas generales que rigen la ejecución judicial de requerimientos administrativos enunciados en la doctrina *Powell*. Al igual que en el caso *Rabassa*, el *Magistrate Judge* considera que solo cabe preguntarse si el IRS emitió de buena fe el requerimiento y que se debe abstenerse de cualquier indagación más amplia (determinar la buena fe «a primera vista»).

Las declaraciones juradas de los dos empleados del IRS son suficientes para demostrar a primera vista la validez del requerimiento emitido, por lo que la carga de la prueba se traslada al recurrente. No obstante, los recurrentes no argumentan que la ejecución del requerimiento constituye un abuso del proceso, ni cuestionan los criterios 1, 3, y 4 de la doctrina *Powell*. En esta ocasión, en su defensa, los recurrentes alegan incumplimiento del segundo criterio *Powell*, esto es, que el requerimiento es demasiado amplio porque abarca registros y documentos bancarios que no están relacionados con las obligaciones fiscales del Sr. A, sino con la Sociedad C, LLC. que no es objeto de investigación, por lo que se obtendrían documentos irrelevantes y confidenciales. Pero el empleado del IRS argumenta que información es relevante porque las autoridades argentinas creen que el Sr. A es el beneficiario efectivo de las cuentas de la Sociedad C, LLC., y que el Sr. A no ha declarado sus cuentas financieras que C, LLC tiene en el Banco requerido, a pesar de que así lo exige la ley argentina. Para que las autoridades argentinas evalúen si el Sr. A ha cumplido con la ley argentina, el banco debe necesariamente divulgar la información relativa a la cuenta que la sociedad C, LCC. mantiene en el banco. Las afirmaciones vagas y no fundamentadas de los recurrentes de que la información solicitada sería irrelevante no proporcionan al Tribunal motivos para anular el requerimiento de obtención de información.

Del informe del *Magistrate Judge* se desprende además que:

- Las personas que inicien el procedimiento para anular un requerimiento deben hacerlo «a más tardar en 20 días» después de recibir el aviso del requerimiento. No obstante, si un recurrente presenta un recurso fuera del periodo de prescripción de 20 días, el *Magistrate Judge* lo considerará si el recurrente muestra causa justificada por retraso.
- El cuarto factor *Powell* «que la Administración dé los pasos administrativos necesarios para emitir el requerimiento», se considera cumplido aun cuando el envío por correo certificado a la sociedad C, LLC fue devuelto al remitente como «no reclamado / incapaz de reenviar». Este correo constituye, según el *Magistrate Judge*, un aviso suficiente bajo 26 U.S.C. 7609 (a)(2) porque fue enviado por correo certificado a la última dirección conocida de la sociedad C, LLC.
- La petición de una audiencia probatoria por parte de los recurrentes debe estar justificada señalando hechos o circunstancias específicos que planteen de manera razonada la existencia de mala fe. Se debe ofrecer alguna evidencia creíble que respalde tal acusación.

[Ver Texto](#)

(46) «We do not consider claims not raised in a party's initial brief», en caso *Rabassa*, citando *APA Excelsior III LP vs. Premiere Techs., Inc.*, 476 F.3d 1261 (11th Cir. 2007).

[Ver Texto](#)

(47) El recurrente «had to point to specific facts or circumstances plausibly raising an inference of bad faith», en *Rabassa*, citando *US vs Clarke*, 573 US en 254 .

[Ver Texto](#)