

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario



**IMPLEMENTACIÓN DE LA ASISTENCIA
RECAUDATORIA INTERNACIONAL EN EL PERÚ**
Evolución normativa y análisis comparado

Autor: Juan Ricardo Rodriguez Torres
Tutora: Dra. D^a María Amparo Grau Ruiz

**MÁSTER INTERUNIVERSITARIO EN ESTUDIOS
AVANZADOS DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
(UCM – UDIMA)**

Convocatoria Extraordinaria 2024-2025

Tribunal Evaluador:
Dr. D. Fernando Serrano Antón
Dra. D^a María Amparo Grau Ruiz
Dra. D^a María de los Ángeles Díez Moreno

Calificación: 8.5

Madrid, septiembre 2025

Resumen:

Esta investigación analiza la implementación de la asistencia recaudatoria internacional en el Perú desde un enfoque jurídico e institucional, investigando sobre su evolución, los primeros instrumentos internacionales y regionales, y su operatividad y adaptación en Perú.

Se examinan, primero, los modelos de convenio de la OCDE y la ONU y la progresiva orientación hacia marcos normativos multilaterales, haciendo especial énfasis en la Convención Multilateral de sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF), presentada como el instrumento más amplio de cooperación fiscal a escala global. Se incorpora también evidencia de la menor difusión de cláusulas bilaterales sobre asistencia recaudatoria y el mayor impulso de la vía multilateral.

Luego, se analiza comparativamente también el marco europeo (Directiva 2010/24/UE y los avances en América Latina (Comunidad Andina de Naciones y Centroamérica), para luego focalizar sobre la normativa peruana, evaluando las cláusulas de intercambio de información tributaria y asistencia recaudatoria en sus convenios de doble imposición, su adhesión a la CAAMMF y la reserva sobre asistencia en el cobro de deudas tributarias formulada, la transposición de la normativa internacional a su legislación interna, su adaptación operativa desde la Administración Tributaria peruana (SUNAT) y consideraciones finales vinculadas a la salvaguarda de los derechos de los contribuyente desde la experiencia europea.

Palabras clave: Asistencia en la recaudación de impuestos, CAAMMF, cooperación fiscal internacional, Directiva 2010/24/UE, convenios de doble imposición tributaria

Abstract:

This research examines the implementation of international assistance in the collection of tax claims in Peru from a legal and institutional perspective, tracing its evolution, the earliest international and regional instruments, and its operational adaptation in the country.

First, it explores the OECD and UN model conventions and the gradual move toward multilateral legal frameworks, with particular emphasis on the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC), presented as the most comprehensive instrument of global fiscal cooperation. It also highlights the limited use of bilateral clauses on tax collection assistance and the stronger momentum of multilateral approaches.

Then, a comparative analysis is undertaken of the European framework (Directive 2010/24/EU) and developments in Latin America (Andean Community and Central America). Next, the study focuses on Peruvian law, assessing the clauses on exchange of tax information and collection assistance in its tax treaties, Peru's accession to the MAAC and its reservation on assistance in the collection of tax claims, the transposition of international rules into domestic law, the operational role of the Peruvian Tax Administration (SUNAT) and concluding notes on the protection of taxpayer's rights drawing from the European experience.

Keywords: Collection assistance of tax claims, MAAC, international tax cooperation, Directive 2010/24/EU, double taxation treaties.

Agradecimientos:

Ha pasado mucho desde mis lecciones académicas en las aulas de la Universidad Complutense de Madrid (UCM) y en la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA) y es oportuno expresar mi agradecimiento a todos mis profesores por sus invaluable enseñanzas durante mi estancia en España.

Igualmente, expresar mi agradecimiento al doctor Gonzalo Gómez de Liaño Polo con quien pude compartir experiencias y tomar valiosos apuntes sobre cooperación fiscal internacional, corrupción de funcionarios y lavado de activos, tanto en el Centro de Formación en Montevideo de la AECID como en el Instituto de Estudios Fiscales de España en Madrid.

Han sido valiosas las observaciones y recomendaciones del profesor Paul Van Der Smitte, a quien agradezco haberme compartido su experiencia sobre la asistencia recaudatoria desde la perspectiva europea, enfatizada en los Países Bajos, y sus apuntes en el marco de su tesis doctoral sobre el mismo tema. Asimismo, al doctor Álvaro Montesinos Corro, colega funcionario de la Administración Tributaria Peruana (SUNAT) por su disposición y trabajos de investigación considerados en la elaboración de este proyecto.

Finalmente, culminar este trabajo no hubiera sido posible sin el apoyo y seguimiento de la doctora María Amparo Grau Ruiz, docente de la UCM, directora académica del Máster y tutora de este TFM y a quien agradezco de manera inconmensurable haberme brindado sus recomendaciones, comentarios, trabajos académicos y la motivación permanente, no solo para concluir este proyecto, sino para convertirlo en mi punto de partida para próximas investigaciones que amplíen la discusión académica sobre la cooperación fiscal internacional en mi país y América Latina.

ÍNDICE TEMÁTICO

1. La asistencia administrativa en la recaudación tributaria como parte de la cooperación internacional	
1.1. Concepto y fundamentos	8
1.2. Evolución hacia la cooperación multilateral	9
1.2.1. Primeros instrumentos internacionales	9
1.2.2. Avances durante el siglo XX (OCDE y ONU)	10
1.2.3. Avances regionales en América Latina	11
2. Marco normativo internacional	
2.1. Artículos 27 de los Modelos de la OCDE y la ONU	12
2.1.1. Modelo de Convenio de la OCDE	13
2.1.2. Modelo de Convenio de la ONU	15
2.2. Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF)	17
2.3. Convención Marco de la ONU sobre cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz	22
2.3.1. Antecedentes y aprobación de las Resoluciones 78/230 y 79/235	22
2.3.2. Estado y avances de las negociaciones en curso	26
3. Marco normativo regional en América Latina	
3.1. Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)	29
3.2. Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica de centroamérica	32
3.2.1. Antecedentes normativos	32
3.2.2. Alcances sobre la asistencia administrativa mutua en el marco del convenio	33
3.3. Declaración de Punta del Este: La iniciativa de América Latina	35
4. Experiencia comparada en la Unión Europea	
4.1. La Directiva 2010/24/UE	36
4.1.1. Antecedentes y adopción	36
4.1.2. Alcances normativos	38
4.1.3. Los derechos del contribuyente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre asistencia recaudatoria	43
4.2. Transposición en España de la Directiva 2010/24/UE	47

5. Perú, marco jurídico y funcionamiento de la asistencia recaudatoria	
5.1. Antecedentes y evolución normativa.....	50
5.1.1. El Convenio entre Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos a la renta y al capital de 1966: El primer antecedente peruano sobre asistencia mutua.....	51
5.1.2. Desarrollo del intercambio de información en los CDI suscritos por Perú	52
5.1.3. Los CDI con Japón y Reino Unido: Los primeros antecedentes bilaterales de asistencia recaudatoria.....	55
5.1.4. Avances recientes en la política bilateral: hacia convenios con China, España y Francia.....	58
5.2. Adhesión de Perú a la CAAMMF.....	59
5.3. Adaptación de la normativa peruana a los estándares y recomendaciones internacionales de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua.....	60
5.3.1. El Decreto Legislativo N.º 1315: Modificaciones al Código Tributario.....	61
5.3.2. El Decreto Legislativo N.º 1313: Modificaciones a la normativa financiera.....	68
6. Retos y propuestas de fortalecimiento en Perú	
6.1. Revisión de las reservas en el CAAMMF.....	69
6.2. Inclusión de cláusulas de asistencia de cobro en nuevos CDI.....	70
6.3. Implementación y fortalecimiento del Manual <i>CBAR</i> en SUNAT.....	70
6.4. Medidas de salvaguarda de la información del contribuyente.....	71
6.5. <i>Tax Enforcement Officers Without Borders</i>	72
7. Conclusiones.....	73
8. Bibliografía.....	75

1. La asistencia administrativa en la recaudación tributaria como parte de la cooperación internacional:

1.1. Concepto y fundamentos:

La evolución de la asistencia administrativa forma parte del desarrollo de la cooperación fiscal internacional que es, en suma, la evolución de las acciones que han venido ejecutando los países – individual o colectivamente – para evitar la doble imposición, combatir la evasión y elusión tributarias, y garantizar la eficacia recaudatoria de las administraciones tributarias.

La soberanía fiscal de cada Estado limitada a su territorio¹ hace que cada Estado encuentre obstáculos para ejercer eficazmente sus potestades tributarias cuando cada vez más contribuyentes poseen activos o ingresos en el extranjero.

Como bien señala Bal² (2011, p. 1), un sistema no puede considerarse justo si no garantiza que los impuestos legalmente establecidos puedan efectivamente cobrarse, aun cuando los activos del deudor se encuentren fuera del país. En palabras de Calderón Carrero (2011, p. 1), las administraciones tributarias “*deben ser tan globales como los contribuyentes*” para asegurar la eficacia y legitimidad **de sí** mismas en un entorno cada vez más internacional.

La asistencia mutua administrativa, con sus variadas modalidades, forma parte de los mecanismos de cooperación fiscal internacional, surgidos para procurar garantizar dicha eficacia.

En la cooperación fiscal internacional existen tres formas de asistencia administrativa: 1) el intercambio de información, 2) la notificación de documentos y 3) la asistencia en la recuperación de impuestos. Esta última es

¹ Tradicionalmente prevaleció el principio de territorialidad o *revenue rule*, según el cual ningún Estado ejecutaba las leyes tributarias ni colaboraba en la recaudación de impuestos de otro Estado. Esto surgió en el siglo VIII en un contexto de tráfico mercantil agresivo en términos de competitividad. Vid. Virto Aguilar, A.: La asistencia internacional en la recaudación tributaria, 2020, Editorial Reus, p. 24.

² Bal Aleksandra (2011). “*Extraterritorial Enforcement of Tax Claims*”, 65 *Bull. Intl. Taxn. 10, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, <https://doi.org/10.59403/385vxxk6>

la forma de cooperación que permite a las jurisdicciones ayudarse mutuamente a recuperar un crédito tributario si sigue pendiente total o parcialmente, tras agotar todas las facultades legales y procedimientos del país de origen para su cobro, para lo cual un Estado necesita suscribir acuerdos con otros países que prevean específicamente dicha asistencia (Baker *et al.*, 2011, p. 281).

1.2. Evolución hacia la cooperación multilateral:

1.2.1. Primeros instrumentos internacionales:

Los esfuerzos internacionales iniciales para este propósito se remontan al trabajo impulsado por la Sociedad de Naciones en la década de 1920. En un contexto en el que la organización observaba las preocupaciones de los países por los efectos de la doble imposición para el comercio y la inversión internacionales, a través de su Comité Provisional Económico y Financiero encargó a un grupo de especialistas de distintos países, la creación de un informe que propusiera los principios generales que, como base, debe contener una convención internacional o convenciones entre países en particular (Coates, 1924, p. 1).

Tras varias sesiones realizadas entre 1923 y 1927, el comité de expertos elaboró distintos modelos de convenios bilaterales de doble imposición, un convenio bilateral sobre la asistencia administrativa en cuestiones fiscales y un convenio bilateral sobre asistencia judicial en la recaudación de impuestos, los cuales fueron evaluados en Ginebra en 1928 con representantes de 27 países (ONU, 2001, p. 18).

Aun cuando se tienen registros de la existencia de convenios bilaterales previos a los modelos impulsados por la Naciones Unidas³, estos

³ Al respecto se tienen antecedentes históricos desde 1843 con los tratados de asistencia administrativa recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia, en 1882 entre Gran Bretaña y Francia, en 1899 entre el imperio Austro-Húngaro y Prusia, entre otros. Vid. Arriola Vizcaíno, A.: La Doble Tributación Internacional, 2001. Visitar la web en la siguiente dirección electrónica: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/10847/9920>

marcaron un hito en el desarrollo de instrumentos internacionales con contenido tributario.

Posteriormente se elaboraron otros modelos de convenio, como el de México (1943) y el de Londres (1946), que incorporaban principios de asistencia administrativa y sirvieron de referencia para tratados posteriores. No obstante, aquellos modelos resultaban incompletos y presentaban lagunas importantes, lo que limitó su adopción generalizada (López *et al.*, 2008, pp. 2-3).

1.2.2. Avances durante el siglo XX (OCDE y ONU):

Esta labor fue continuada especialmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que desde 1963 promueve un modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

En 1977⁴ aprobó su primer modelo de convenio incorporando disposiciones de intercambio de información y sirvió de base para que los países negociaran cláusulas de asistencia administrativa en sus tratados bilaterales. No contuvo un artículo específico sobre recaudación hasta la versión de 2003.

En 1981, su Comité de Asuntos Fiscales aprobó la recomendación de un modelo de convenio bilateral específico dedicado a la asistencia mutua para la recaudación de deudas tributarias en el ámbito de la organización misma⁵; no obstante, no tuvo la trascendencia esperada y **fue subrogada en 2014**⁶ luego de advertir que ningún país utilizó el modelo y que los países mayoritariamente habían firmado la Convención Multilateral de 1988.

⁴ Ver en: https://www.oecd.org/en/publications/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en.html

⁵ Ver en: <https://hosting.wu.ac.at/taxtreaties/data/pdf/CFA-WP1%2879%291F.pdf>

⁶ Ver en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0189>

Por su parte, la Organización de Naciones Unidas, publicó en 1980 su propio modelo de convenio orientándolo favorablemente a los países en desarrollo al reforzar la tributación en la fuente⁷. En la actualización de su texto en 2021 se incorporó el artículo sobre asistencia recaudatoria.

Así pues, actualmente ambos modelos de convenio contienen cláusulas que permiten la cooperación administrativa, en intercambio de información y también en materia de asistencia recaudatoria⁸.

1.2.3. Avances regionales en América Latina:

En el ámbito latinoamericano, se toma como principal referente al Acuerdo de Cartagena de 1969 (Pacto Andino).

Esta organización creada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Chile y Perú, sentó las bases para la integración económica, comercial para la cooperación en materia tributaria entre sus Estados miembros⁹.

Con la Decisión 40 de 1971, los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) adoptaron un acuerdo para evitar la doble imposición en materia del impuesto a la renta y el patrimonio, el cual constituyó el primer instrumento multilateral de alcance fiscal en la región.

⁷ A diferencia del Modelo de la OCDE de 1977 que privilegió la imposición en el estado de residencia y concede derechos limitados a la fuente, el Modelo de la ONU de 1980 incorpora reglas que amplían la potestad tributaria donde se genera la renta. Esto puede verificarse, por ejemplo, en el artículo 5 sobre establecimiento permanente, cuando el modelo de la ONU precisa un lapso únicamente de 6 meses para que el EP sea considerado como tal – y no 12 como en el modelo OCDE –, la inclusión de la prestación de servicios – comprendiendo los vinculados a consultoría – y restringiendo la excepción de *delivery* o entrega, ya que esto último facilita la generación de ventas y muestra una conexión continua de la empresa con el mercado del Estado fuente.

⁸ El intercambio de información se reguló en el artículo 26 de ambos modelos en sus primeras ediciones. Posteriormente, se incorporó en el artículo 27 la asistencia para la recaudación de impuestos, tanto en el modelo de la OCDE (2003) como de la ONU (2011).

⁹ El 13/02/1973, Venezuela de adhirió al acuerdo (se retiró posteriormente el 21/04/2011) y el 30/10/1976, Chile se retiró de él.

Ver: https://www.acuerdoscomerciales.gob.pe/en_vigencia/comunidad_andina/inicio.html.

En el año 2004 esta norma fue sustituida por la Decisión 578, que amplió su alcance para incluir el intercambio de información tributaria¹⁰ (art. 19) y la asistencia mutua en la recaudación de tributos (art. 21).

Asimismo, debe destacarse el Convenio para la Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica del 2006¹¹, suscrito por El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

En el contexto global, estos esfuerzos - sobre los cuales se profundizará en los siguientes capítulos - se han articulado con marcos normativos internacionales de mayor alcance, principalmente con el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal de 1988, impulsado por la OCDE y el Consejo de Europa, que amplió el espectro de cooperación entre administraciones tributarias, así como las recientes iniciativas del Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información y el Proyecto BEPS del G20.

En el marco de referencia descrito se desarrolla la asistencia recaudatoria, sirviendo como el punto de partida para profundizar, acto seguido, sobre los principales instrumentos vigentes que la ordenan.

2. Marco normativo internacional:

2.1. Artículos 27 de los Modelos de la OCDE y la ONU:

El principal antecedente normativo para la asistencia internacional en la recaudación tributaria es el artículo 27 de los Modelos de Convenio de Doble

¹⁰ Cabe precisar que el artículo 20 de la Decisión 40 ya precisaba de manera general el intercambio de información tributaria al señalar que: “Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria (...) para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión”, a la vez que calificó como secreta la información y prohibió su transmisión a persona distinta de la autoridad competente. Tal es así que el artículo 19 de la Decisión 578 contiene el mismo texto y desarrolla inmediatamente el alcance del intercambio de información a la ejecución de auditorías simultáneas y control tributario.

¹¹ Ver en: https://www.sica.int/documentos/convenio-de-asistencia-mutua-y-cooperacion-tecnica-entre-las-administraciones-tributarias-y-aduaneras-de-centroamerica_1_10093.html

Imposición tanto de la OCDE¹² como de la ONU¹³. Este artículo establece la obligación de los Estados contratantes de asistirse mutuamente en el cobro de sus créditos tributarios.

En el marco de los avances de la normativa internacional, es una disposición relativamente nueva. Requiere que los Estados contratantes tomen en cuenta una serie de criterios jurídicos y económicos, como la posibilidad de asistencia en el marco de su legislación nacional, la importancia de la migración y las inversiones transfronterizas, si sus sistemas tributarios son comparables, si los beneficios serían equilibrados y recíprocos, entre otros (McCauley, 2013, p. 14).

A continuación, desarrollaremos su contenido en ambos modelos.

2.1.1. Modelo de Convenio de la OCDE:

El artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, señala que la asistencia en recaudación no estará limitada a los artículos 1 y 2 del convenio. En la práctica, esta previsión implica que dos países pueden cooperar sin restringirse únicamente a los impuestos numerados en el convenio ni a los contribuyentes residentes en alguno de ellos, ampliando el alcance objetivo de la asistencia. (López *et al.*, 2008, pp. 18-19).

Según los Comentarios autorizados de la OCDE, cada Estado puede negociar los detalles y límites de esta asistencia al firmar un tratado, atendiendo a sus propias capacidades administrativas y normativa interna. De hecho, el modelo prevé una versión alternativa del artículo 27 para los países que prefieran un alcance más limitado de cooperación, por ejemplo, restringiendo la asistencia únicamente a ciertos impuestos o casos de fraude, si así lo acuerdan las partes (López *et al.*, 2008, p. 18). Y esta

¹² Ver en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf#page=45.36 (última versión de 2017).

¹³ Ver en: <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-0> (última versión de 2021).

flexibilidad se sostiene porque no todos los Estados cumplen con los distintos presupuestos indispensables que hacen viable la asistencia recaudatoria en la práctica, como: a) una importante inversión transfronteriza, b) reciprocidad, la capacidad de las respectivas administraciones para prestar tal asistencia, c) similitud de normas jurídicas y d) que la normativa interna permita o justifique este tipo de asistencia (OCDE, 2010, p. 8).

El término “crédito tributario”, debe entenderse como cualquier importe adeudado por concepto de impuestos de cualquier clase incluyendo sus intereses, sanciones administrativas y costos de cobro vinculados. Es decir, la cooperación puede referirse a deudas por impuestos sobre la renta, el patrimonio, valor agregado u otros tributos – incluso de carácter local - siempre que no contravengan el convenio ni otros instrumentos internacionales aplicables¹⁴. Adicionalmente, se establece que el crédito objeto de asistencia debe ser exigible en el Estado requirente, esto es, estar contenido en un acto firme¹⁵. Esto busca asegurar que la deuda tenga sustento legal sólido antes de involucrar a otro país en su cobro.

Un elemento importante es la protección de los derechos del contribuyente y la confidencialidad. El Modelo de la OCDE extiende las garantías del artículo 26 sobre intercambio de información a la asistencia recaudatoria cuando precisa en el parágrafo 5 de los comentarios del artículo 27 que: *“El artículo 26 se aplica al intercambio de información con fines de las disposiciones de este artículo. Por tanto, se garantiza la confidencialidad de la información intercambiada con fines de asistencia en la recaudación”*¹⁶ (la traducción es nuestra).

En consecuencia, cualquier información intercambiada o medida tomada con vistas a la asistencia recaudatoria debe respetar el **secreto tributario** y usarse solo para los fines permitidos.

¹⁴ Numeral 2, Artículo 27: “*Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version)*”, p. 46.

¹⁵ Numeral 3, Artículo 27: “*Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version)*”, p. 46.

¹⁶ “*Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version)*”, p. 509.

Asimismo, puede colegirse del Modelo que la asistencia recaudatoria debe llevarse a cabo respetando las legislaciones internas de cada Estado y las garantías básicas de defensa del deudor tributario. Por ejemplo, se espera que no se vulneren los derechos como el debido proceso y que el contribuyente sea debidamente notificado de las actuaciones de cobro en el extranjero cuando se proceda a la ejecución. Esta preocupación por los derechos del obligado ha sido destacada en la doctrina, señalándose la necesidad de un equilibrio entre la eficacia tributaria y la tutela de las garantías del contribuyente (Calderón, 2011, p. 35).

Finalmente, cabe precisar que no son muchos los convenios bilaterales que efectivamente incluyen el artículo 27. De hecho, un reciente análisis del CIAT¹⁷ señala que, en la práctica muy pocos tratados incluyen el artículo 27 del Modelo de la OCDE, citando solo a países como México o Colombia que han incluido esa cláusula en algunos de sus tratados¹⁸.

2.1.2. Modelo de Convenio de la ONU:

En cuanto al modelo de la ONU, este incorporó una disposición esencialmente equivalente a la de la OCDE en su versión más reciente de **2021**.

Históricamente, el Modelo ONU de 1980 no contemplaba dicha cláusula, pero tras años de debate, el Comité de Expertos de esta organización aprobó en **2011** la inclusión de artículo 27 titulado “*Assistance in the Collection of Taxes*”, alineado con el estándar de la OCDE del 2003.

¹⁷ Ver en: https://www.ciat.org/nueva-publicacion-del-indice-de-secreto-financiero-indica-que-alc-debe-fortalecer-ciertos-aspectos-de-la-asistencia-administrativa-en-materia-tributaria-parte-1/#_ftnref2

¹⁸ Para dimensionar lo inusual del uso de esta cláusula en tratados bilaterales, puede considerarse el caso de Canadá, país miembro de la OCDE que, a octubre de 2024, solo 7 de los 94 convenios fiscales bilaterales que ha firmado, contienen esta disposición de asistencia en recaudación. Al respecto, ver el artículo de David Rotfleisch en: <https://globallawexperts.com/david-rotfleisch-on-how-the-cra-can-collect-taxes-on-your-foreign-assets-through-tax-collection-assistance-provisions-between-canada-and-othercountries/#:~:text=Despite%20their%20significance%2C%20collection,regions%20that%20lack%20such%20provisions>

El texto fue discutido desde 2006 tomando como base el precepto del modelo de la OCDE, pero con matices orientados a los países en desarrollo, lo cual es consistente desde la publicación de su primer modelo de 1980 (Virto, 2020, pp. 75-76).

Los Comentarios del modelo de la ONU confirman en sí mismos que su artículo 27 reproduce el del modelo de la OCDE, pero introducen aclaraciones para reflejar las diferencias y orientar en su aplicación¹⁹.

En particular, indica que cada Estado debe decidir si, y en qué medida, prestar asistencia, considerando, entre otros, a) la postura de su derecho interno, b) la similitud de sistemas, administraciones y estándares jurídicos (lo cual incluye la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, c) la efectiva capacidad administrativa para prestar ayuda, d) la justificación por flujos comerciales o de inversión. Como se ha señalado anteriormente, incluso se prevé una versión alternativa cuando solo se desee una asistencia limitada (ONU, 2021, pp. 802 – 803).

Asimismo, los Comentarios del Modelo recomiendan que las autoridades competentes acuerden requisitos documentados²⁰ y un régimen de costos²¹, distinguiendo entre costos ordinarios (los vinculados normalmente a un procedimiento de recuperación estándar) y extraordinarios (relacionados con procedimiento particular requerido o costos suplementarios como peritos, intérpretes o traductores) (ONU, 2021, pp. 805 – 806)²².

¹⁹ Como, por ejemplo, cuando se agrega en sus comentarios que los Estados suscriptores deben tomar en consideración si el costo de la asistencia no es demasiado elevado para el Estado solicitante en relación con el dinero en juego (la traducción es nuestra). Ver en: “United Nations, Department of Economic and Social Affairs”. (2021). “United Nations model double taxation convention between developed and developing countries”, p. 802. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf

²⁰ Como una declaración que el crédito fiscal es exigible y cuya recuperación se encuentra a cargo de una persona que, bajo las normas del país requirente, no pueda ejecutar su cobro o una copia oficial del instrumento que permite su ejecución en el Estado requirente, entre otros.

²¹ Aunque, al igual que el modelo de la OCDE, no precisa exactamente qué país debe asumir los costos. Esta falta de claridad puede hacer que los países duden en otorgar asistencia si no hay garantía de que puedan recuperar esos costos (Oguttu *et al.* 2025, p. 26)

²² Los mismos alcances se pueden observar también en el considerando 8 de los comentarios del artículo 27 del Modelo de la OCDE (Versión Abreviada, 2017, p. 54)

Se enfatiza pues la posibilidad de una asistencia limitada según la capacidad de cada Estado y se recalca que estos pueden pactar condiciones especiales – o graduales incluso – para operativizar esta cooperación.

Finalmente, un estudio de tratados firmados por países de ingresos bajos y medios, realizado por Hearson, Heitmüller y Arel-Bundock en el año 2023, encontró que, de una muestra de 2615 tratados de doble imposición, se incorporó el artículo 27 de la ONU solo en 347, equivalente al 13% del total. Esta cifra confirma que la adopción de dicho artículo sigue siendo relativamente restringida²³ (Hearson *et al.*, 2023, p. 30).

Analizados ambos tipos de Modelos, podemos inferir que la cooperación en recaudación estipulada en convenios bilaterales es una de las facetas menos desarrollada de la asistencia tributaria internacional, comparada con el intercambio de información que hoy ya puede considerarse ampliamente como estándar.

Definitivamente la vía multilateral ha tenido mayor alcance – al menos formal – detalle sobre el cual volveremos más adelante.

2.2. Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal:

La Convención Multilateral (en adelante CAAMMF o MAAC por sus siglas en inglés) es el instrumento jurídico más amplio y completo en materia de cooperación tributaria a nivel global. Fue desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa, suscrito en la ciudad de Estrasburgo en 1988 y enmendado posteriormente mediante el Protocolo de 2010 para armonizarlo con

²³ Esta tendencia incluso ya se observaba inicialmente en el trabajo ejecutado por Wim Wijnen y Jan de Goede a solicitud del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de la ONU del 2014, en el cual se identificó que, hasta el 2013, de 762 tratados, solo 90 (12%) incluyeron una cláusula sobre asistencia en recuperación de la deuda inspirada en el artículo 27 del modelo de la ONU. Ver en: Wijnen, W. F. G., & de Goede, J. J. P. (2014). “*The UN Model in practice 1997–2013*”. *Bulletin for International Taxation*, 68(3), pp. 141-142. <https://doi.org/10.59403/1r99e4n>

el estándar internacionalmente acordado hasta entonces sobre transparencia e intercambio de información²⁴ y abrir su participación a países no miembros de ambas organizaciones²⁵. Este convenio fue respaldado por el G20 que, desde el 2009 instó a todos los países a adherirse al mismo²⁶, siendo precisamente uno de sus objetivos permitir que los países en desarrollo aprovecharan el entorno fiscal cada vez más cooperativo (Baker *et al.* 2011, p. 285).

Como señala la OCDE esta convención provee la base legal para implementar los estándares internacionales más recientes en transparencia, como el intercambio automático de información financiera (estándar CRS) y los reportes país por país de multinacionales, mediante acuerdos complementarios entre autoridades competentes²⁷.

La adhesión amplia que ha adquirido durante estos años²⁸ refleja que tiene un alcance global. Pone de relieve la aceptación de que la cooperación internacional es indispensable para combatir, entre otros, la evasión tributaria; pero en esa búsqueda no se pierden de vista los derechos y garantías de los contribuyentes.

La Convención incorpora en su preámbulo principios para salvaguardarlos. Al respecto, se reconoce la importancia de proteger sus intereses legítimos, evitar la discriminación y la doble imposición, así como respetar la confidencialidad de la información y la observancia de las normas internacionales de privacidad en el intercambio de datos personales, esto último en armonía con lo dispuesto

²⁴ Al respecto, consultar el “*Explanatory Report*” del Protocolo de 2010 en <https://rm.coe.int/16800cb345>

²⁵ Según el párrafo 5 del artículo VIII del Protocolo: “Tras la entrada en vigor del Protocolo de 2010, cualquier Estado que no sea miembro del Consejo de Europa o de la OCDE podrá solicitar ser invitado a firmar y ratificar la presente Convención, en su versión modificada por el Protocolo de 2010 (...) (la traducción es nuestra). Ver en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/2010_protocol_amending_the_convention.pdf

²⁶ G20 (2009, 02/04). “*London Summit – Leader’s Statement*”. Ver en: https://g7g20-documents.org/fileadmin/G7G20_documents/2009/G20/United%20Kingdom/Leaders/1%20Leaders%20Language/London%20Summit%20-%20Leaders'%20Statement_02042009.pdf

²⁷ Ver en: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html#:~:text=Uniform%20application%20and%20interpretation>

²⁸ A julio de 2025, son 151 países los signatarios de la convención multilateral, siendo Zimbabwe (31/07/2025) y Costa de Marfil (23/04/2025), los últimos países en suscribirla. Ver en: <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/07/zimbabwe-joins-as-151st-signatory-to-the-multilateral-convention-to-tackle-tax-evasion-and-avoidance.html>

en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, específicamente el artículo 8 vinculado al derecho a la privacidad.

En la convención se abarcan las tres formas de asistencia mutua:

- a)** Intercambio de información (Sección I – Artículo 4 a 10), en sus diferentes formas (a solicitud, automático y espontáneo), así como auditorías fiscales simultáneas y la participación de funcionarios extranjeros en dichas inspecciones.
- b)** Asistencia en el cobro (Sección II – Artículos 11 a 16), lo cual incluye la posibilidad de adoptar las medidas cautelares.
- c)** Notificación o traslado de documentos (Sección III – Artículo 17), a contribuyentes que residen en el extranjero.

Cada país al adherirse asume los compromisos que implican estas tres formas de asistencia, pero también prevé límites y salvaguardas importantes. El artículo 21 de la CAAMMF, establece que una parte no estará obligada a prestar asistencia en ciertos casos, protegiendo su soberanía, orden público y los derechos de los contribuyentes. En particular, no existirá obligación de asistencia del Estado requerido cuando se dé algunas de los supuestos establecidos en el artículo 21.2 de la CAAMMF, los cuales se detallan a continuación:

- a) Llevar a cabo medidas contrarias a su legislación interna o práctica administrativa, o a la legislación o práctica administrativa del Estado requirente.*
- b) Llevar a cabo medidas que serían contrarias al orden público (ordre public).*
- c) Suministrar información que no pueda obtenerse de conformidad con su propia legislación o práctica administrativa o de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requirente.*
- d) Suministrar información que pudiera revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento*

comercial, o información cuya revelación pueda resultar contraria al orden público (ordre public).

- e) Otorgar asistencia administrativa si considera que la imposición fiscal en el Estado requirente es contraria a los principios fiscales generalmente aceptados o a las disposiciones de un convenio para evitar la doble tributación o cualquier otro convenio que haya concluido el Estado requerido con el Estado requirente.*
- f) Otorgar asistencia administrativa con el propósito de administrar o aplicar una disposición de la legislación fiscal del Estado requirente, o cualquier requisito relacionado con la misma, que discrimine a un nacional del Estado requerido respecto de un nacional del Estado requirente en las mismas circunstancias.*
- g) Otorgar asistencia administrativa si el Estado requirente no ha utilizado todas las medidas razonables disponibles de conformidad con su legislación o práctica administrativa, excepto cuando el recurrir a dichas medidas puedan generar dificultades desproporcionadas.*
- h) Otorgar asistencia en el cobro en aquellos casos en que la carga administrativa de ese Estado sea claramente desproporcionada al beneficio que obtendría el Estado requirente.*

Adicionalmente, el diseño del convenio permite que los países signatarios, al momento de firmar o ratificar, formulen reservas (artículo 30). En efecto, muchos países inicialmente han limitado sus compromisos en diversos aspectos, incluyendo la asistencia administrativa en materia recaudatoria.

Este tema representa uno de sus principales desafíos. La Convención es una norma en definitiva y los resultados de su implementación recaen sobre la efectiva capacidad de las administraciones tributarias y la voluntad de sus Estados. Por ejemplo, si bien 151 jurisdicciones han suscrito la convención, aún varias no han completado su ratificación o la implementación interna de sus

disposiciones²⁹ y 71 países y 10 gobiernos autónomos de Reino Unido han formulado reservas a la asistencia recaudatoria – en su mayoría para todo tipo de deuda incluyendo multas administrativas³⁰ - lo que limita el alcance de la cooperación.

En un segundo orden también se aúnan los inconvenientes operativos propios para la implementación de la asistencia, como diferencias de idioma, traducción de documentos, compatibilidad de procedimientos legales o las prioridades de cada Administración Tributaria que pueden ralentizar o entorpecer la colaboración en sí misma.

Pese a ello, la tendencia sigue siendo el fortalecimiento del marco jurídico multilateral y el impulso de las organizaciones internacionales a su adhesión, sobre todo de los países en desarrollo.

En esa misma línea deberá ir la reconsideración de los Estados sobre las reservas interpuestas inicialmente, tras desarrollar experiencia y capacidad administrativa. Cabe esperar que se comprometan a ejecutar las modalidades de asistencia establecidas en la Convención – especialmente la recaudatoria – y expandir progresivamente su alcance. Así terminaría de consolidarse un marco de equilibrio entre la lucha contra la evasión tributaria, el respeto a la soberanía de cada Estado y la salvaguarda de los derechos y garantías del contribuyente.

²⁹ Al respecto, ver el reporte de la OCDE sobre el estado de las jurisdicciones signatarias de la convención al 31/07/2025: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf.

³⁰ Al 22/08/2025, estos son: Alemania, Albania, Andorra, Arabia Saudita, Austria, Bahrein, Bahamas, Barbados, Belice, Bosnia y Herzegovina, Brunei, Canadá, Camerún, Chile, China, Chipre, Colombia, Costa Rica, Croacia, El Salvador, Estados Unidos, Filipinas, Guatemala, Indonesia, Italia, Japón, Jordania, Kazajistán, Letonia, Líbano, Liechtenstein, Luxemburgo, Irlanda, Israel, Maldivas, Malasia, Malta, Islas Marshall, Mauritania, Mongolia, Montenegro, Mónaco, Países Bajos, Macedonia del Norte, México, Omán, Nigeria, Pakistán, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, Polonia, Qatar, Rusia, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, San Cristóbal y Nieves, Samoa, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Suiza, Eslovaquia, Eslovenia, Tailandia, Emiratos Árabes Unidos, República Dominicana, Uruguay, Vietnam y diversos gobiernos autónomos del Reino Unido (Guernsey, Jersey, Anguilla, Gibraltar, Isla de Man, Islas Vírgenes Británicas, Bermuda, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Monserrat). Al respecto, visitar la web del Consejo de Europa sobre reservas y declaraciones en: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/?codeNature=0&module=declarations-by-treaty&numSte=127&utm.com>.

2.3. La Convención Marco de la ONU sobre cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz:

2.3.1. Antecedentes y aprobación de las Resoluciones 78/230 y 79/235:

Siendo la asistencia recaudatoria parte de las acciones que sobre cooperación fiscal internacional se evalúan y aprueban paulatinamente dentro del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales y la Asamblea General de las Naciones Unidas, es relevante abordar avances sobre la propuesta de la Convención Marco de la ONU.

La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz (en adelante, la Convención Marco de la ONU), surge como un proyecto para arribar a un acuerdo fiscal universal que sea, entre otros, legítimo, estable, inclusivo y eficaz, capaz de, transformar la arquitectura financiera global y apoyar el desarrollo sostenible³¹.

Esta iniciativa surge con la Resolución 69/313 de la Asamblea General de la ONU del 27 de julio de 2015 vinculada a la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, la cual contiene, entre otros, un compromiso para ampliar la cooperación internacional plasmada en los siguientes términos:

“Nos comprometemos a ampliar la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Alentamos a los países a que, de conformidad con su capacidad y circunstancias nacionales, trabajen de consuno para fortalecer la transparencia y adoptar políticas apropiadas, como que las empresas multinacionales presenten informes a las autoridades fiscales

³¹ Ver la nota periodística de Naciones Unidas del 19/08/2024 en: <https://www.ungeneva.org/es/news-media/news/2024/08/96529/el-mundo-necesita-un-sistema-fiscal-internacional-que-sea-plenamente#:~:text=El%20sistema%20fiscal%20mundial%20necesita,y%20apoyar%20el%20desarrollo%20sostenible>

de cada uno de los países en que actúen, que las autoridades competentes tengan acceso a la información sobre los beneficiarios finales de las empresas y que se avance progresivamente hacia el intercambio automático de información fiscal entre las autoridades fiscales, según proceda, prestando asistencia a los países en desarrollo, especialmente a los menos adelantados, según sea necesario. Los incentivos fiscales pueden ser un instrumento adecuado en materia de políticas. Sin embargo, para poner fin a las prácticas fiscales perjudiciales, los países pueden participar en deliberaciones voluntarias sobre los incentivos fiscales en foros regionales e internacionales” (párrafo 27 del Anexo de la Resolución 69/313)³².

Posteriormente, el 30 de diciembre de 2022 la Asamblea General emitió la Resolución 77/244³³ precisando en el punto 3, “ Solicitar al Secretario General que prepare un informe en el que se analicen todos los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, otros documentos y recomendaciones que traten de la cooperación internacional en cuestiones de tributación (...)”.

En ese marco, el “*International Bureau of Fiscal Documentation*” (IBFD), a solicitud del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, presentó en junio de 2023 un extenso informe que contribuya al reporte de la secretaría general³⁴.

Tras ello, el 26 de julio de 2023 el Secretario General presentó a la Asamblea el Informe A/78/235, señalando en el párrafo 61, tres opciones para impulsar la cooperación eficaz e inclusivamente: 1) una convención

³² Ver la Resolución 69/313 en <https://docs.un.org/es/A/RES/69/313>

³³ Ver la Resolución 77/244 denominada “Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación” en <https://docs.un.org/es/A/RES/77/244>.

³⁴ El informe denominado “*Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations*” puede verse en: <https://financing.desa.un.org/input-paper-international-bureau-fiscal-documentation-ibfd>. Al respecto, Schoueri (2025, p. 1) precisa: “El informe señala que la orientación de la OCDE es adoptada mucho más ampliamente por los países desarrollados que por los países en desarrollo, para los cuales varios factores contribuyen a esta disparidad. Entre ellos se incluyen la complejidad de las disposiciones, la limitada capacidad administrativa de los países en desarrollo y oportunidades desaprovechadas en el contexto del Proyecto sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (BEPS)” (la traducción es nuestra).

multilateral sobre tributación³⁵, 2) una convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación³⁶ y, 3) un marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación³⁷.

En ese contexto, el 11 de octubre de 2023, Nigeria – en nombre del Grupo Africano – presentó ante la Segunda Comisión el proyecto de resolución A/C.2/78/L.18³⁸ que proponía la adopción de la alternativa 2, el cual fue aprobado por mayoría mediante el Informe A/78/459/Add.8³⁹.

Este último fue sometido a consideración y votación de la Asamblea General⁴⁰, aprobándose la Resolución 78/230 del 22 de diciembre de 2023, por mayoría (111 votos a favor, 46 en contra y 10 abstenciones)⁴¹.

En el punto 1 de la Resolución 78/230, la Asamblea General, “pone de relieve que es necesario elaborar una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación para reforzar la cooperación en ese ámbito y que esta sea plenamente inclusiva y más eficaz” y decide, entre otros, crear un comité intergubernamental especial, no mayor de 20 miembros (en adelante, el Comité Ad Hoc), a fin de que redacte “los términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas” (punto 3), teniendo en cuenta, entre otros, las

³⁵ El informe lo explica como un “Acuerdo jurídico vinculante que establece obligaciones ejecutables relativas a la cooperación internacional en cuestiones de tributación, como el intercambio de información, lo que puede modificar los derechos impositivos de las partes; su naturaleza es principalmente reglamentaria”.

³⁶ El informe señala que se trata de un “Acuerdo jurídico vinculante que establece un sistema general de gobernanza en el ámbito de la cooperación internacional en cuestiones de tributación; su naturaleza es principalmente constitutiva y tiene aspectos reglamentarios que se aprueban a través de protocolos”.

³⁷ Explicada como una “Agenda no vinculante de acciones coordinadas, a nivel internacional, nacional, regional y bilateral, sobre la mejorada de las normas y la capacidad fiscales”

³⁸ Denominado “Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación”. Ver en: <https://docs.un.org/es/A/C.2/78/L.18>

³⁹ Ver en: <https://docs.un.org/es/A/78/459/Add.8>

⁴⁰ Ver en: [https://docs.un.org/es/A/78/PV.50%20\(Resumption%201\)](https://docs.un.org/es/A/78/PV.50%20(Resumption%201))

⁴¹ Cabe precisar que, junto con Armenia, Costa Rica, El Salvador, Islandia, México, Noruega, Sudán del Sur, Turquía y Emiratos Árabes Unidos, Perú se abstuvo de votar. Sobre los 46 votos en contra, se observa que 30 países pertenecen a la OCDE. Al respecto Schoueri (2025, p. 2) precisa que, (...) en última instancia, la OCDE insistirá en su camino a pesar de las frustraciones acumuladas hasta ahora. Parece poco probable que la Convención Marco prevalezca sin el consentimiento de sus países miembros; sin embargo, ello no disminuye los resultados ya alcanzados. Después de todo, es la primera vez que los países en desarrollo tienen la oportunidad de opinar sobre lo que necesitan, y el mero hecho de que esto ya no pueda ser ignorado debe celebrarse (...) (la traducción es nuestra).

necesidades, prioridades y capacidades de todos los países, en particular los países en desarrollo y considere la necesidad de que el sistema tributario internacional sea lo suficientemente flexible y resiliente para garantizar resultados equitativos a medida que evolucionan la tecnología y los modelos de negocio, así como el panorama de la cooperación internacional en cuestiones de tributación (punto 6).

El Comité Ad Hoc inició negociaciones preliminares sobre los términos de referencia los días 20 a 22 de febrero de 2024. Se constituyó una Mesa (*bureau*) para analizar propuestas⁴². Posteriormente sesionó del 26 de abril al 8 de mayo de 2024⁴³ y del 29 de julio al 16 de agosto de 2024 para incorporar y concluir los términos de referencia⁴⁴. Esta etapa inicial brindó la oportunidad de influir en la estructura general de la Convención Marco y en futuras negociaciones detalladas (la traducción es nuestra) (Grau Ruiz, 2025, p. 40).

Mediante la Resolución 79/235 del 31 de diciembre de 2024, la Asamblea General aprobó el Informe A/79/333, decidiendo adoptar los términos de referencia que contiene para la Convención Marco (punto 2) y estableciendo un comité intergubernamental de negociación (en adelante INC, por sus siglas en inglés) (punto 3).

A continuación, analizaremos los avances del INC:

⁴² Al respecto, ver en <https://docs.un.org/es/A/AC.295/2024/2>

⁴³ Con relación a ello, ver en <https://docs.un.org/es/A/AC.295/2024/4>

⁴⁴ En estas sesiones se establecieron, entre otros, los elementos estructurales de la Convención Marco como su preámbulo, objetivos, principios, compromisos y creación de capacidad. En sus compromisos, se precisa que la Convención Marco deberá centrarse, entre otros, en “asistencia administrativa mutua en material fiscal, también en lo que respecta a la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales”. Ver en <https://docs.un.org/es/A/79/333>. Sobre la votación del informe, Grau Ruiz (2025, p. 53) señala que “Es una verdadera pena que ni siquiera el esqueleto fundamental sobre lo que se construirá la convención marco pudiera aprobarse por consenso, por difícil que sea hallar un equilibrio entre los aportes y comentarios de todas las delegaciones (...) Un mayor grado de diplomacia podría haber ayudado a encontrar un punto medio usando palabras y construcciones oracionales menos polémicas” (la traducción es nuestra).

2.3.2. Estado y avances de las negociaciones en curso:

En las sesiones organizativas llevadas a cabo entre 3 y 6 de febrero de 2025, se decidió la elección de la mesa y reglas sobre toma de decisiones⁴⁵.

Un punto importante corresponde a la publicación del “*Roadmap for Negotiating the Protocols to the United Nations Framework Convention of Tax*”⁴⁶ del 4 de abril de 2025, el cual establece una hoja de ruta inicial de sesiones y *workstreams* a ejecutarse durante el 2025, 2026 y 2027, con la finalidad de entregar el proyecto de la Convención Marco y los dos primeros protocolos a la Asamblea General el primer trimestre de su 82° periodo de sesiones (durante el segundo semestre de 2027).

La *First Substantive Sessions 2025* de la INC se llevó a cabo entre el 4 y 8 de agosto de 2025⁴⁷.

Tras el primer día en el que se abordaron temas previos de carácter organizacional⁴⁸, se abordó la prevención y resolución de controversias fiscales y desarrollo sostenible (día 2°)⁴⁹, la asignación justa de potestades tributarias, incluida una tributación equitativa de las empresas multinacionales (día 3°)⁵⁰, los inconvenientes que enfrentan los países para la tributación a los particulares con patrimonios altos y la asistencia administrativa mutua efectiva (día 5°)⁵¹.

⁴⁵ Ver en <https://webtv.un.org/en/asset/k15/k152ot2jp9>

⁴⁶ Ver en <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-04/roadmap%20A-AC.298-CRP.12.pdf>

⁴⁷ Se llevó a cabo la segunda semana del 11 al 15 de 2025. Durante esta semana se abordaron los Protocolos I y II sobre la tributación de los servicios transfronterizos y la prevención y resolución de controversias, respectivamente, entre otros. Ver más en: <https://www.cesr.org/tracking-the-un-tax-convention-daily-updates-from-the-first-two-negotiating-sessions/>

⁴⁸ Ver en <https://webtv.un.org/en/asset/k1t/k1t4hhahze>

⁴⁹ Ver en <https://webtv.un.org/en/asset/k19/k1975pegj3>

⁵⁰ Ver en <https://webtv.un.org/en/asset/k11/k116iararx>

⁵¹ Ver en <https://webtv.un.org/en/asset/k1s/k1sba0m3fg>

Sobre este último punto se centraron las intervenciones principalmente sobre la asistencia recaudatoria⁵²:

Los países de África que intervinieron (Ghana, Nigeria, Zambia, Lesoto, Kenia) precisaron que algunos cuentan con acuerdos bilaterales para la recaudación transfronteriza, pero que existen sobre el tema otros inconvenientes:

- Problemas para recaudar sus propios impuestos.
- Limitada capacidad para asistir en la recaudación de otros países.
- Implementación de normativa interna que la posibilite.
- La posibilidad de los países de establecer reservas sobre esta cláusula haciéndola ineficaz.

La representación de Jamaica también precisó que no se tienen claras las reglas sobre qué país asume los costos de la asistencia recaudatoria, lo que impide generar más instrumentos bilaterales.

Por su parte, la representación de India remarcó que, sí cuenta con tratados bilaterales que vienen renegociando para agregar la cláusula de asistencia recaudatoria, y sobre aquellos que sí cuentan con ella, remiten memorandos sobre para abordar otros temas (como los costos y divisas) para avanzar en su implementación.

No obstante, estos países recalcan su voluntad de incluir este tipo de asistencia en el proyecto de Convención Marco.

Los países de la Unión Europea también participaron en las intervenciones. Por ejemplo, Estonia precisó que el sistema de recaudación transfronteriza viene funcionando bien en su país, apoyándose en la recaudación de impuestos directos, IVA e incluso tasas aduaneras. Sobre su experiencia puntualiza que han tenido mejores

⁵² Ver el video disponible con las intervenciones en <https://webtv.un.org/en/asset/k1s/k1sba0m3fg>

resultados cuando los países que se prestan asistencia no están tan alejados. Señaló que la confianza que genera tener administraciones tributarias cercanas, en la cuales sus funcionarios se frecuentan, ayuda en ese propósito.

Acentúa también el inconveniente que puede representar que un país brinde la asistencia solicitada pero que no se ejecute recíprocamente en el otro Estado.

Finalmente, el representante de la Unión Europea remarcó la necesidad de abordar la protección de datos personales de los contribuyentes en el marco del intercambio de información tributaria y su confidencialidad; reconociendo el *EOI (exchange of information)* como instrumento clave para la asistencia recaudatoria.

Como veremos luego, los problemas y experiencias detallados durante estas últimas sesiones no son exclusivos de los países intervinientes, sino un fenómeno común entre los países desarrollados y en desarrollo.

Se cuenta con que las negociaciones de la Convención Marco sean cada vez más productivas, se distingan de los mecanismos de cooperación ya existentes, que los países desarrollados impulsen la iniciativa desde su experiencia y capacidad, y que no se tergiversen las finalidades de su implementación en la búsqueda de un mayor consenso.

La tercera ronda de negociaciones se ejecutará entre el 10 y 21 de noviembre de 2025 en Nairobi (Kenia)⁵³.

⁵³ Ver en <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-04/roadmap%20A-AC.298-CRP.12.pdf>,

3. Marco normativo regional en América Latina:

3.1. Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN):

La Decisión 578 de la Comisión de la CAN fue aprobada el 4 de mayo de 2004 titulándose “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, sustituyendo así el régimen establecido mediante la Decisión 40.

A diferencia de los instrumentos antes analizados, la Decisión 578 no cuenta con una exposición de motivos o comentarios que brinden mayores alcances sobre los fundamentos de su emisión, debiendo remitirnos a su breve parte considerativa.

Así, se señala que los principales motivos para su emisión fueron: 1) la necesidad de eliminar la doble imposición de los domiciliados de sus países miembros que actúan a nivel comunitario, 2) establecer un esquema y reglas para la colaboración de sus administraciones para tal fin y, 3) actualizar las normas referentes a doble tributación, con el fin de fomentar los intercambios entre los países miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Estando a ello, la Decisión desarrolla en cuatro capítulos, alcances normativos sobre su ámbito de aplicación, impuesto a la renta, impuesto sobre el patrimonio y disposiciones generales.

Sobre el primero establece su aplicación para las personas y empresas domiciliadas en los países miembros de la CAN⁵⁴ y establece definiciones generales vinculadas a lo que se considera como persona, país miembro, fuente productora, entre otros.

Con relación al segundo capítulo, establece en su artículo 3 el principio de fuente, alcances sobre la procedencia de las rentas según el tipo de bien (bienes

⁵⁴ Perú, Bolivia, Ecuador y Colombia a julio 2025.

inmuebles o derechos de explotación sobre recursos naturales), pautas sobre el gravamen de regalías, intereses, dividendos, entre otros.

En relación con el capítulo tercero, solamente se precisa en su artículo 17 que el patrimonio será gravado únicamente por el país miembro donde este se encuentre ubicado.

Y finalmente, el capítulo cuarto desarrolla el tratamiento tributario aplicable a los domiciliados en los otros países miembros, sus alcances sobre interpretación y aplicación, la vigencia de la norma y la colaboración entre los países miembros en forma de consultas, intercambio de información y asistencia recaudatoria.

Sobre las consultas e información, el artículo 19 señala que las autoridades competentes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Entiéndase que el intercambio de información se estipula para dos propósitos, por un lado, para dilucidar dificultades o dudas sobre la aplicación de la norma y, por otro, para establecer controles vinculados al ámbito tributario.

Esta segunda posibilidad se desarrolla inmediatamente cuando se precisa que las autoridades competentes de los países miembros podrán comunicarse directamente entre sí para realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario⁵⁵.

Sobre la asistencia recaudatoria, ésta se reguló en el artículo 21 de la Decisión 578 denominándola “Asistencia en los procesos de recaudación”.

Como señala Villagra (2008, p. 274), la asistencia en la recaudación prevista en el régimen comunitario es de alcance amplio, en tanto la disposición señala que

⁵⁵ Cabe precisar que el artículo 20 de la Decisión 40 ya precisaba un texto similar, sin precisar las auditorías simultáneas y el control tributario.

los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos determinados mediante actos firmes o ejecutoriados y limitar el requerimiento de asistencia para ayuda solamente si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada (agotamiento previo).

Inmediatamente, la norma señala que los costos ordinarios de la asistencia, serán asumidos por el país miembro que la facilite, mientras que los costos extraordinarios, serán cubiertos por el Estado solicitante.

Al respecto, la norma no precisa qué debe entenderse por costos ordinarios o extraordinarios; sin embargo, puede servirnos de parámetro las definiciones brindadas tanto en el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU, desarrollados en el capítulo 2.

Si bien los países miembros de la CAN aprobaron extender los alcances de la cooperación a la asistencia recaudatoria, no se aprobó una norma reglamentaria que la operativice, siendo este uno de los motivos por lo que no se tienen registros de la aplicación de artículo 21.

Puede precisarse también que otros motivos lo constituyen la falta de capacidad administrativa y los recursos humanos y tecnológicos de las Administraciones Tributarias de los países miembros, entre otros. Sin embargo, fue fundamental el escaso impulso que las autoridades participantes dieron a su desarrollo desde la emisión de la norma.

Tal como precisa Gonzales Bustos (2018, p. 325), luego de aprobadas las Decisiones 578, 599⁵⁶ y 600⁵⁷, las reuniones del Consejo Presidencial Andino se limitaron a reiterar su vocación integracionista y llevar adelante las acciones necesarias para avanzar hacia el fortalecimiento de la CAN, pero ya no se habló nada sobre armonización de políticas macroeconómicas, y mucho menos, sobre

⁵⁶ Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado del 16/07/2004.

⁵⁷ Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo del 16/07/2004.

armonización fiscal. Son otros los temas que adquieren relevancia para los presidentes de los países miembros.

En definitiva, la Decisión 578 representa un marco que ha tenido desarrollo y aplicación sobre las normas de doble imposición⁵⁸, pero no en el ámbito cooperativo; no obstante, su artículo 21 representa un paso en la dirección correcta hacia su consolidación posterior.

3.2. Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica de Centroamérica:

3.2.1. Antecedentes normativos:

Los avances en la asistencia administrativa en Centroamérica tienen su origen en los primeros instrumentos integracionistas, como la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA, 1951) y la creación del Sistema de Integración Centroamericano (SICA, 1991).

Es con el Protocolo de Guatemala (TGIECA, 1993) que Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica se proponen alcanzar de manera voluntaria, gradual, complementaria y progresiva, la Unión Económica de Centroamérica, basándose, entre otros, en los principios de legalidad, transparencia, consenso y solidaridad (Estevadeordal *et al.*, 2011, p.75).

Como parte de su desarrollo, el 29 de junio de 2004 se aprobó el Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica, estableciéndose una guía para el desarrollo del proceso de integración de la región, impulsándose avances en el régimen comercial, arancelario, medidas aduaneras y tributarias (Estevadeordal *et al.*, 2011, p.76-80).

⁵⁸ Así, pueden encontrarse interpretaciones y decisiones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina sobre principio de la fuente (artículo 3), gravamen sobre los beneficios empresariales por la prestación de servicios (artículo 14) o la norma de no discriminación (artículo 18), entre otros. Ver en: <https://www.tribunalandino.org.ec/index.php/jurisprudencia/>

En este marco, se suscriben el Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados contratantes de la Unión Aduanera Centroamericana en Punta Cana el 30 de junio de 2006 y el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica en San José el 25 de abril de 2006 (en adelante, el convenio).

3.2.2. Alcances sobre la asistencia administrativa mutua en el marco del convenio:

El convenio fue suscrito por Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica en el convencimiento de profundizar la integración económica de sus países y concibiendo a la asistencia mutua y la cooperación técnica como elementos fundamentales en la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión tributaria, así como el contrabando y la defraudación aduanera.

Según el artículo 2 del convenio, su objeto fue establecer las disposiciones y mecanismos, a través de los cuales las Administraciones se prestarían asistencia mutua y cooperación técnica en las funciones de gestión, fiscalización y **recaudación** (el resaltado y subrayado es nuestro).

Sobre los alcances de dicha asistencia, establece un único artículo. Señala textualmente:

Artículo 8. Reglas generales de asistencia mutua y cooperación técnica.

El presente Convenio constituye la base legal para requerir y proporcionar la asistencia mutua y cooperación técnica entre las Administraciones de los Estados Parte, así como para obtener y proporcionar información y documentación relacionada con:

- a) Datos generales o de identificación de personas naturales o jurídicas, en su calidad de contribuyentes, representantes legales, así como de accionistas, socios o partícipes de otras entidades sociales o colectivas sin personalidad jurídica, o bien como clientes, acreedores o proveedores de otros contribuyentes.*
- b) Transacciones u operaciones comerciales, financieras, industriales, de propiedad intelectual o de cualquier otra actividad económica.*
- c) Cualquier otra tendiente a asegurar la correcta imposición y recaudación de los tributos.*

Puede colegirse entonces que, si bien el artículo 2 indica que el objeto del convenio es desarrollar las disposiciones vinculadas, entre otros, a la asistencia en la recaudación de impuestos, únicamente desarrolla un primer aspecto limitado a proporcionar información o documentación para tal fin (intercambio de información), dejando de lado la asistencia propia de la recuperación de los créditos a través de medidas coercitivas o cautelares.

Ello se desprende también de su articulado posterior, cuando se regula sobre la solicitud de asistencia (artículo 11), forma y contenido (artículo 12), la confidencialidad de la información suministrada (artículo 9) y el uso de la información como medio de convicción o prueba (artículo 16).

Aun cuando el convenio exprese la voluntad de los países firmantes en asistirse mutuamente en términos amplios que puedan incluir posteriormente otras modalidades de asistencia, de una lectura integral del mismo se advierte que la intención únicamente estuvo limitada al intercambio de información.

Resulta evidente que no fue voluntad de los países firmantes incluir la asistencia en la notificación de documentos o en el cobro de las deudas tributarias, teniendo diversos antecedentes normativos que ya lo desarrollaban a esa fecha, como el artículo 27 del Modelo de convenio de

la OCDE (2003) o la vigencia del artículo 21 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (2004) que hubieran sido parámetro de rigor para su inclusión.

3.3. Declaración de Punta del Este: La iniciativa de América Latina:

La Declaración de Punta del Este es un compromiso ministerial firmado el 19 de noviembre de 2018, inicialmente por los representantes de Uruguay, Argentina, Panamá y Paraguay, mediante la cual reafirman la necesidad de profundizar en la cooperación fiscal latinoamericana para combatir la evasión, la corrupción y los flujos financieros ilícitos mediante los estándares internacionales de transparencia y el uso efectivo del intercambio de información.

Esta declaración, firmada posteriormente por Chile, Colombia, Ecuador (2018), Brasil, Costa Rica, República Dominicana, Perú (2019), Guatemala, Honduras (2020), El Salvador, México (2021) y Bolivia (2025, como observador) representa la iniciativa más amplia de los países latinoamericanos sobre transparencia internacional.

La declaración ha establecido como propósitos implementar plena y eficazmente los estándares internacionales de transparencia fiscal, maximizar la efectividad de la información intercambiada bajo determinados estándares, utilizar eficazmente la infraestructura global del EOI para contrarrestar los FFIs (flujos financieros ilícitos) y apoyar la movilización de recursos domésticos y explorar un uso más amplio de la información proporcionada a través de los canales de intercambio de información tributaria (OCDE, 2025. p.2). La iniciativa abarca también explorar todas las formas de cooperación que brinda la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en material fiscal, lo cual incluye la asistencia en la recuperación de créditos tributarios.

En la última reunión de delegados desarrollada en Salvador de Bahía (Brasil) en junio 2025⁵⁹, se comunicó el lanzamiento del informe “Transparencia Fiscal en América Latina 2025: Informe de progreso de la Iniciativa de América Latina” (quinta edición) mediante el cual – indica – se evidencian progresos en materia de intercambio de información al cierre de 2024, mostrando que algunos países latinoamericanos habían extendido el *EOI* (*exchange of information*). Informa también que entre 2009 y 2024, los miembros latinoamericanos identificaron al menos 28,400 millones de euros en ingresos adicionales mediante la implementación y el uso de los estándares de transparencia fiscal.

Asimismo, se discutieron experiencias sobre los pasos que vienen dando los miembros para prepararse en el marco del Proceso de Monitoreo Reforzado, la implementación del CRS modificado y el Marco de Reporte de Criptoactivos, entre otros.

Aun cuando la iniciativa latinoamericana no aborde todavía temas elementales vinculados a la asistencia en el cobro de deudas tributarias – como la revisión de las reservas planteadas por los países miembros a la CAAMMF – los avances en intercambio de información que vienen impulsando son básicos y necesarios para su implementación posterior.

4. Experiencia comparada con la Unión Europea:

4.1. La Directiva 2010/24/UE.

4.1.1. Antecedentes y adopción:

La primera norma comunitaria de asistencia mutua para el cobro de las deudas tributarias en el ámbito europeo fue la Directiva 76/308/CEE emitida el 15 de marzo de 1976 por el entonces denominado Consejo de Comunidades Europeas.

⁵⁹ Ver la Declaración de Resultados de la 12^o reunión de la iniciativa de América Latina en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/12a-reunion-iniciativa-de-america-latina-resultados.pdf>

Esta directiva se limitaba inicialmente a ciertos ingresos vinculados al presupuesto comunitario (gravámenes agrícolas del FEOGA y derechos de aduanas)⁶⁰.

Posteriormente amplió su ámbito de aplicación al IVA (1979), a los impuestos especiales (1992) y a los impuestos directos (renta, capital y primas de seguros), lo que evidenciaba la necesidad de abarcar más tipos de tributos y perfeccionarla. Por ello, estas normas fueron compiladas en la Directiva 2008/55/CE y desarrollada por el Reglamento 1179/2008/CE que introdujo, entre otros, un sistema electrónico de comunicación, plazos de respuesta y procedimientos administrativos uniformes para hacerla más celerе (Van Der Smitte, 2014, p. 520).

A pesar de estos avances, el marco normativo vigente hasta ese momento resultaba insuficiente frente a la evolución del mercado único europeo y la globalización económica. El Consejo de la Unión Europea reconoció que la Directiva 76/308/CEE no satisfacía las necesidades derivadas de la evolución a lo largo de los últimos treinta años⁶¹, teniendo varias limitaciones no subsanadas⁶².

Por este motivo, se aprobó la Directiva 2010/24/UE del Consejo, del 16 de marzo de 2010, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en lo sucesivo, la Directiva)) derogando la norma 2008/55/CE y sus antecedentes, estableciendo un marco normativo más amplio, cuyo objetivo principal fue implantar un sistema uniforme de asistencia en materia de cobro en el mercado interior europeo (Moreno, 2021, p. 79).

Si bien la reforma significó un avance en la cooperación fiscal europea consolidando en un solo instrumento las mejoras que durante años se

⁶⁰ Primer y segundo considerando de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de Europa del 16/03/2010.

⁶¹ Tercer considerando de la Directiva 2010/24/UE.

⁶² Por ejemplo, el octavo considerando de la Directiva 2010/24/UE precisa que se mantenían problemas de reconocimiento y traducción de documentos que provenían de otros Estado miembros, lo cual hacía ineficaces los mecanismos de asistencia.

vinieron implementando, no todos los cambios que se buscaron fueron materializados y desde la perspectiva de los derechos del contribuyente se advirtió que la regulación seguía siendo mejorable en cuanto a garantías de defensa (Calderón, 2011, p. 57-58).

En definitiva, su aprobación supuso una respuesta a las limitaciones de la normativa anterior y sentó las bases de una asistencia recaudatoria dentro de la UE, cuyo éxito sigue dependiendo de su correcta implementación y de mejoras continuas.

4.1.2. Alcances normativos:

a) Definición de crédito tributario, impuestos cubiertos y ámbito de aplicación:

La Directiva se aplica a los créditos de Derecho público susceptibles de recaudación en un Estado miembro que sean solicitados por otro (artículo 1). En esencia, abarca todo tipo de tributos, directos o indirectos (incluidos aquellos que contemplen sus subdivisiones territoriales, como autoridades regionales o locales), así como los recaudados por cuenta de la Unión Europea (artículo 2.1.a).

Además, el ámbito de la Directiva comprende otros importes vinculados al crédito principal, como sanciones administrativas, multas, tasas y otros recargos conexos, así como también tasas por los certificados y documentos emitidos e intereses y gastos incurridos por prestar la asistencia (artículo 2.2).

Por otra parte, se excluye como tipo de crédito a las contribuciones obligatorias vinculadas a la Seguridad Social, las cuales estuvieron contempladas en la propuesta inicial pero no fueron incorporadas en la Directiva (Van Der Smitte, 2014, p. 520).

Fuera del ámbito fiscal, la asistencia también abarcaba ciertos ingresos públicos de los países de la UE vinculados a las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del sector del azúcar (artículo 2.1.c).

b) Sujetos obligados y ámbito subjetivo:

La Directiva precisa que la obligación de prestar asistencia recíproca en la recaudación corresponde a sus Estados Miembros, que actúan a través de sus autoridades competentes. Conforme a su artículo 4.2, cada Estado miembro designará una Oficina Central de Enlace encargada de las comunicaciones con los demás países en lo que atañe al propósito de la norma.

Estas oficinas son las denominadas autoridad requirente – cuando inician una solicitud de asistencia – y autoridad requerida – cuando la reciben y ejecutan (incisos a y b del artículo 3). En definitiva, estos son los organismos que, por sí mismos, son los sujetos obligados a cumplir con las disposiciones de asistencia.

Por otra parte, el deudor por sí mismo no es sujeto activo de obligaciones en la Directiva, pero sí es objeto de la cooperación, correspondiéndole derechos en el procedimiento.

Al respecto, el artículo 3 define el término “persona” de manera muy amplia al objeto de clarificar como la asistencia administrativa puede proyectarse sobre la recaudación de créditos tributarios que se adeudan a personas físicas y todo tipo de entidades, incluyendo asociaciones de personas y *legal arrangements* como fiducias o *trusts*, y cualquier tipo de vehículo (asociación de personas o no) al que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en Derecho del estatuto de persona jurídica que posea o administre activos en la medida en que esté sujeto a los impuestos contemplados en la Directiva (Calderón, 2011, p. 56). Esto es, todo

deudor independientemente de su naturaleza, puede ser objeto de un procedimiento de cobro asistido.

c) Medidas de asistencia previstas:

Intercambio de Información: Según el artículo 5 de la Directiva, a solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida proporcionará cualquier información pertinente que aquella necesite para el efectivo cobro de los créditos estipulados en el artículo 2, ejecutando todas las indagaciones necesarias para dicho propósito. Precizando además que no estará obligada a comunicar datos que no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido (5.2.a), que revelaran un secreto comercial, industrial o profesional (5.2.b) y aquellos cuya comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido (5.2.c).

Adicionalmente, prevé la posibilidad de que funcionarios del Estado requirente se desplacen al Estado requerido⁶³ (artículo 7) para personarse a sus oficinas (7.1.a), participar de las indagaciones administrativas in situ (7.1.b) y asistir a los funcionarios del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales que se ejecuten (7.1.c).

Los preceptos de información, inspección y presencia, y operan como un módulo de cooperación conjunto con la finalidad de obtener la información requerida (ingresos, bienes, relaciones con terceros, etc.) y, cuando sea necesario, realizar actuaciones conjuntas entre

⁶³ Puntualmente sobre la presencia de funcionarios extranjeros – que resulta una novedad en la Directiva – permite superar la limitación territorial extendiendo el deber de colaboración al Estado foráneo. Incluso el artículo 7 ha logrado una fuerza operativa importante en España en su transposición, tipificándose como infracción la resistencia u obstrucción frente a estos actos en el artículo 203 de Ley General Tributaria española. Al respecto, ver en: Moreno González, S. (2021). Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE. *Revista Técnica Tributaria*, 2(97), p. 95.

administraciones incluyendo entre éstas, actuaciones judiciales (Moreno, 2021, pp. 90-94).

Notificación de documentos: Según el artículo 8.1 de la Directiva, un Estado miembro puede solicitar a otro que notifique formalmente al deudor, documentos emitidos en el Estado de origen – incluyendo los judiciales – y que se refieran a los créditos estipulados en el artículo 2 o a su cobro.

Asimismo, se señala que la solicitud irá acompañada de un modelo normalizado que contenga los datos necesarios (el nombre del destinatario, su dirección, naturaleza del documento, etc.) traducidos al idioma del país requerido o acompañándose una traducción⁶⁴.

Por otra parte, la autoridad requerida efectuará la notificación conforme a las normas y prácticas que utilice en su derecho interno para actos similares que emita (artículo 9.1) asegurando la validez jurídica de la entrega.

Finalmente, la autoridad requerida informará al Estado requirente sobre la fecha y forma en que se realizó la notificación (artículo 8.3)

En definitiva, esta modalidad de asistencia permite que un contribuyente no eluda una comunicación oficial – y por tanto no obstaculice el impulso del procedimiento de recuperación de la deuda – simplemente por haberse movilizad al extranjero, notificándosele con las mismas garantías que tuviera en su país de origen.

Medidas de cobro y medidas cautelares: El artículo 10 de la Directiva señala que, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá al cobro de los créditos que sean objeto

⁶⁴ Si bien esto último no se estipula en los artículos 8 y 9 de la Directiva, puede desprenderse del artículo 22.1 sobre régimen lingüístico y también de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como en el Caso Milan Kyrian (C-233/08).

de un instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, remitiendo para ello, toda la información necesaria que motive la petición de cobro.

Asimismo, el artículo 11.1 exige que el crédito a recuperar no esté impugnado con recurso pendiente en el Estado de origen, salvo que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan (tercer párrafo del artículo 14.4)

Por su parte, el artículo 11.2 desarrolla el agotamiento previo de medidas en el Estado requirente para la recuperación de la deuda y los dos motivos por cuales este no es necesario. Cuando:

- a) sea evidente que no se dispone de bienes a afectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido.
- b) el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.

Este segundo párrafo representa un avance en comparación con la directiva anterior en cuanto flexibiliza la *exhaustion rule* y permite al país requirente evaluar la oportunidad de recuperación de la deuda en otro Estado cuando ésta se vea entorpecida por actos ajenos a un normal desarrollo del procedimiento de recaudación.

Adicionalmente, porque esta relativización de la regla del agotamiento previo de las medidas ejecutivas del Estado requirente, permite derivar la responsabilidad hacia un responsable solidario residente en otro Estado a través de una solicitud de asistencia y mantener

simultáneamente el procedimiento ejecutivo contra el deudor principal en el Estado requirente (Moreno, 2021, p. 88).

4.1.3. Los derechos del contribuyente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre asistencia recaudatoria:

Tras varios años de ser implementada la Directiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha ido desarrollando jurisprudencia relevante sobre la observancia de los derechos de los deudores tributarios sujetos a la asistencia en el cobro prestada por los Estados miembros de la UE. Al respecto evaluaremos los siguientes casos:

a) Caso Milan Kyrian (C-233/087, Sentencia del 14/01/2010):

Este caso se resolvió en el marco de la Directiva 76/308/CEE, pero resulta importante mencionarlo en tanto se invocan los derechos de defensa del particular y determinadas actuaciones que vulneran el orden público del Estado requerido como motivos esgrimibles para justificar la denegación de la cooperación solicitada (Fernández, 2024, p. 23).

El caso puede plasmarse de la siguiente forma (Attard, Weffe, 2024, p. 68) (la traducción es nuestra):

“En el caso Kyrian, una oficina de aduanas alemana envió una notificación de liquidación – en alemán – a un contribuyente residente en la República Checa, exigiéndole el pago de impuestos especiales a través de las autoridades checas. El recurso de Kyrian fue desestimado y las autoridades aduaneras checas emitieron una orden de ejecución por los atrasos en el pago de los impuestos especiales correspondientes mediante deducciones de su salario. El contribuyente interpuso un recurso contra dicha orden alegando la insuficiente identificación del

contribuyente, ya que el instrumento podría aplicarse igualmente al padre o al hijo del señor Kyrian.

“Por lo tanto, dado que el documento de notificación no especifica a cuál de las tres personas con el mismo nombre debería haberse otorgado el instrumento que permite la ejecución, dicho instrumento no puede ejecutarse al no haber sido notificado correctamente.

Además, al no comprender los documentos que se le dirigían, no pudo interponer las acciones legales pertinentes para defender sus derechos.

“Así, en el segundo párrafo de la parte resolutive de la Sentencia, el TJUE⁶⁵ declara que: “En el marco de la asistencia mutua establecida en virtud de la Directiva 76/308, según su modificación por la Directiva 2001/44, para poder ejercer sus derechos, el destinatario de un título ejecutivo que permite el cobro debe recibir la notificación de ese título en una lengua oficial del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida. Con objeto de garantizar el respeto de ese derecho, incumbe al juez nacional aplicar su Derecho nacional a la vez que vela por asegurar la plena eficacia del Derecho comunitario”.

En suma, esta Sentencia precisa que no notificar al deudor tributario en una lengua que no comprenda por no ser la oficial del Estado requerido, es contrario al Derecho de la Unión Europea pues debilita su posición de defensa.

Cabe precisar que esta Sentencia influyó directamente en la redacción de la Directiva 2010/24/UE. Tal como precisa Fernández (2024, p. 24), esta cuestión figura entre los motivos de preocupación del legislador comunitario cuando aprueba la Directiva, al apuntar a

⁶⁵ Ver la sentencia en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62008CJ0233>

la necesidad de que “la adopción de un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, debe solventar los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro, que representan una de las principales causas de la ineficacia de los actuales mecanismos de asistencia” (Considerando 8).

Para tratar de paliar estos inconvenientes se adoptó la regla de que, “todas las solicitudes de asistencia, modelos normalizados para la notificación e instrumentos uniformes que permitan la ejecución en el Estado miembro requerido se remitirán en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado miembro, o se acompañarán de una traducción a dicha lengua o lenguas” (art. 22).

b) Caso Donnellan (C-34/17, Sentencia del 26/04/2018):

El caso se puede plasmar de la siguiente forma (Attard, Weffe, 2024, p. 68-69) (la traducción es nuestra):

“Un camionero irlandés recogió, en 2002, de un comerciante establecido en Grecia, 23 palés de aceite de oliva para una empresa que operaba en varios supermercados en Irlanda. Durante la inspección, los agentes de aduanas griegos descubrieron, además del aceite de oliva, un cargamento oculto de cigarros de contrabando. El Sr. Donnellan fue procesado penalmente por contrabando y emisión de datos fiscales falsos y finalmente absuelto en octubre de 2002.

“Siete años después, en 2009, la aduana griega emitió una notificación para la imposición al Sr. Donnellan de una sanción administrativa de 1,097,505 euros por presunto contrabando de cigarros en Grecia. Esta sanción se publicó en el Diario Oficial de

la República Helénica el 15 de julio de 2009 y adquirió firmeza según la legislación griega. Poco antes, el 19 de junio, la Embajada de Grecia en Irlanda envió una carta certificada al Sr. Donnellan (...) invitándolo a ponerse en contacto con los servicios de la embajada lo antes posible para recibir y firmar los documentos importantes que le concernían.

“Tres años después, en 2012, las autoridades griegas solicitaron a Irlanda que les ayudara a recuperar la multa (...) incrementada con los intereses (...) y costas y sanciones (...). El Sr. Donnellan interpuso un recurso contra dicha solicitud. El Tribunal Superior de Irlanda consideró que ningún tribunal irlandés podía autorizar la ejecución de una decisión, como la controvertida en el litigio principal, que no fue notificada a la persona afectada y que, además, se basa en hechos respecto de los cuales se declaró su inocencia. La ejecución de dicha sentencia sería, en opinión del tribunal remitente, contraria al orden público en Irlanda. Como fundamento de su postura, el Tribunal Superior de Irlanda argumentó, (...) lo siguiente:

“Si bien la Directiva 2010/24/UE no permite impugnar la legalidad de la decisión de las autoridades griegas ante los tribunales irlandeses, el tribunal remitente considera que los principios de Derecho de la UE, establecidos en la sentencia del 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08,EU:C:2010:11), sugieren, no obstante, que circunstancias excepcionales pueden permitir al tribunal remitente invocar la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (...) para denegar la ejecución de una solicitud de cobro como la controvertida en el litigio principal”.

En definitiva, el TJUE introduce una excepción al sistema de asistencia recaudatoria: si la deuda no fue debidamente notificada al deudor de forma que este pudiera conocerla y ejercer sus derechos en

el Estado requirente, constituye una vulneración a sus derechos intentar ejecutar su cobro coercitivamente. Como señala Fernández (2024, p. 23), este caso va más allá del asunto Milan Kyrian, en el sentido de que la primera amplía el perímetro de los límites a la asistencia mutua en la recaudación al rechazar que la falta de impugnación del crédito en el Estado requirente legitime un automatismo en la ejecución de cobro por el Estado requerido, lo que introduce un nuevo enfoque sobre las condiciones –más estrictas– que habilitan las peticiones de cobro y las circunstancias –más flexibles– que amparan la suspensión de la ejecución a la vista de lo dispuesto en el art. 11.1 y en el art. 14.1 y 4 de la Directiva 2010/24/UE.

4.2. Transposición en España de la Directiva 2010/24/UE:

El artículo 28.1 de la Directiva establece que:

“Los Estados miembros adoptarán y publicarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2011. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

*“Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2012.
(...)”*

En cumplimiento de dicha disposición, mediante el Real Decreto – Ley 20/2011 del 30 de diciembre de 2012⁶⁶, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se ejecutó la implementación de la normativa comunitaria sobre asistencia recaudatoria a la normativa interna española, disponiendo diversas modificaciones a la Ley General Tributaria (en adelante, la LGT).

⁶⁶ Ver en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-20638>

Entre ellas, se agregó el artículo 29 bis sobre las “Obligaciones en el marco de la asistencia mutua” (crea la subsección 6, del título I, Capítulo II , Sección 2, el cual precisa que:

“Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley”.

Asimismo, se añade el artículo 80 bis, sobre la prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados, señalando lo siguiente:

“Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa”.

Entre otros artículos, se modifican varios ya existentes en la LGT, como el segundo párrafo del artículo 1.2 al definir entidades supranacionales o entidades internacionales⁶⁷, el artículo 5.3 sobre las funciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT)⁶⁸, el artículo 81 sobre medidas cautelares⁶⁹, el artículo 83.1 sobre el ámbito de aplicación de

⁶⁷ Textualmente señala: “A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios”.

⁶⁸ El segundo párrafo precisa: “Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua”.

⁶⁹ Precisa que la medida cautelar deberá ser notificada al afectado con los motivos que justifican su aplicación “Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

los tributos⁷⁰ y el artículo 95 sobre el carácter reservado de la información, remitiendo sus alcances al artículo 177 ter del a LGT.

Adicionalmente, la primera disposición final del Real Decreto – Ley 20/2011, dispone la inclusión del Capítulo IV en el Título II de la LGT, denominada “Asistencia Mutua”, el cual se desarrolla desde el artículo 177 bis a quaterdecies.

En los artículos 177 bis a 177 septies⁷¹, se estructuran las pautas de la asistencia mutua. Entre ellas, se precisan las facultades para requerir y prestar asistencia (177 bis), el intercambio de información tributaria (177 ter), la presencia de funcionarios extranjeros o españoles en territorio nacional o extranjero, respectivamente, para la ejecución de diligencias conjuntas (177 quáter), inspecciones conjuntas (177 quinquies), la asistencia en la notificación (177 sexsies) y medios de comunicación (177 septies).

El procedimiento de asistencia recaudatoria se regula en el artículo 177 octies y siguientes, desarrollando el “procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia”. Sobre dicha normativa, se han generado distintas observaciones. Como señala Fernández (2024, p. 15) “la transposición de la Directiva 2010/24/UE al Derecho español, (...) suscita cuestiones merecedoras de consideración, como por ejemplo la imposibilidad de invocar los motivos de oposición a la providencia de apremio (art. 167.3 LGT) frente al instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua cuando España actúa como Estado requerido (art. 177 decies LGT), lo cual trae como consecuencia que sean las autoridades del Estado requirente las competentes para revisar la legalidad de dicho instrumento de cobro”.

⁷⁰ En su segundo párrafo señala que: “También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

⁷¹ Ver el articulado en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

5. Perú, marco jurídico y funcionamiento de la asistencia recaudatoria:

5.1. Antecedentes y evolución normativa:

La generación de instrumentos jurídicos sobre transparencia fiscal y cooperación internacional en Perú ha tenido un desarrollo lento, aun cuando los motivos que harían previsible la necesidad de implementarlos existieran desde mucho antes, como los acuerdos comerciales más antiguos suscritos por el país con otros vecinos o no, que permitían, entre otros, la movilidad de bienes, mercancías y personas.

Por ejemplo, el Acuerdo comercial con Argentina del 3 de febrero de 1937, el Tratado de Comercio con Chile del 17 de octubre de 1941, el Convenio Comercial con Ecuador del 30 de mayo de 1950, el Convenio Comercial y Financiero con Yugoslavia del 26 de julio del mismo año. Igual de relevante resulta la suscripción del Acuerdo sobre migración con la Organización Internacional del Trabajo del 13 de abril de 1951⁷².

No obstante, desde el inicio del período republicano en 1821, la historia de la política comercial peruana se ha caracterizado por numerosos cambios, oscilando entre largos períodos de proteccionismo y breves intentos de liberalización. Estas oscilaciones pueden considerarse una respuesta no solo a las circunstancias macroeconómicas, sino también a la influencia de diversos grupos de presión e ideologías dentro del país (Luyo, 2015, p. 149).

Esto, por supuesto, no es exclusivo de Perú, ni de América Latina. Como hemos precisado en el capítulo primero, el impulso de la cooperación internacional tiene origen a mediados del siglo XIX, pero aplicaciones tangibles y medibles solo en los últimos 25 años con el advenimiento de otros fenómenos globales⁷³.

⁷² Para profundizar sobre los tratados suscritos por Perú, visitar el Archivo Nacional de Tratados en el siguiente enlace: https://apps.rree.gob.pe/portal/webtratados.nsf/Vistas_Tratados.xsp

⁷³ Entre las que pueden destacarse la explosión demográfica, aumento significativo de la migración mundial, sofisticación de la criminalidad económica y el acceso universal a redes de comunicación.

Como en el ámbito europeo, este desarrollo empezó en Perú con la suscripción un convenio bilateral de doble imposición (en adelante, CDI o DTA por sus siglas en inglés), sobre los cuales trataremos a continuación.

5.1.1. El Convenio entre Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos a la renta y al capital de 1966: El primer antecedente peruano sobre asistencia mutua:

Por más de treinta años⁷⁴, Perú solo contó con el convenio bilateral con Suecia que fue suscrito el 17 de septiembre de 1966⁷⁵ y entró en vigencia el 18 de junio de 1968. Fue aprobado por Perú mediante la Resolución Legislativa N.º 16777⁷⁶ y publicada el 2 de enero de 1968 (Villagra, 2008, p. 33).

Adicionalmente a las disposiciones habituales de un CDI (ámbito de aplicación, establecimiento del principio de la fuente, tipos de impuestos, entre otros) resalta que su artículo 19 estipulaba el intercambio de información tanto para fines de determinación de la deuda como para su recaudación. Se precisa en los siguientes términos:

Artículo XIX (Primer párrafo):

Las autoridades competentes de los Gobiernos Contratantes intercambiarán tanta información como sea necesaria (siendo información disponible de acuerdo a sus respectivas leyes impositivas en el normal curso de la administración) para cumplir con las disposiciones del presente convenio o para la prevención del fraude o para la administración de disposiciones

⁷⁴ Vale precisar que el 10 de octubre de 1989, se suscribió en Trujillo (Perú) el “Acuerdo con Argentina para evitar la doble imposición sobre los beneficios provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea”, el cual, si bien no se perfeccionó, plasmó en su artículo 6 la voluntad de los países firmantes en asistirse mutuamente para intercambiar información necesaria en la aplicación del convenio.

⁷⁵ Ver el CDI con Suecia en: https://apps.rree.gob.pe/portal/webtratados.nsf/Vistas_Tratados.xsp

⁷⁶ Ver en <https://docs.peru.justia.com/federales/resoluciones-legislativas/16777-jan-3-1968.pdf>

legales en relación con los impuestos que son materia del presente convenio.

Cualquier información así intercambiada será considerada como secreta y no será participada a ninguna persona que no sean aquellas vinculadas a la determinación y recaudación de los impuestos que son materia del presente convenio. No será intercambiada ninguna información que pudiera revelar cualquier secreto comercial, industrial o profesional o procedimiento comerciales.

Se contemplaba entonces el intercambio de información para tres propósitos:

- a) Cumplimiento de las disposiciones del convenio.
- b) Prevención del fraude y;
- c) **Armonización jurídica** en relación a los impuestos detallados en el convenio.

Precisa su carácter secreto y limita el conocimiento de esta únicamente a las personas que estén vinculadas al procedimiento de determinación y recaudación de los impuestos, haciendo clara referencia a los funcionarios de las administraciones tributarias de ambos países que conozcan los procedimientos de fiscalización y recuperación de la deuda tributaria.

El CDI no precisa en su articulado algún apartado adicional que desarrolle o permita desarrollar en otro instrumento, los alcances del intercambio de información para ambos procedimientos o establezca taxativamente la asistencia recaudatoria. No obstante, representa el antecedente normativo internacional más antiguo en Perú sobre asistencia mutua.

Sin haber tenido una aplicación efectiva, este Convenio fue denunciado por Suecia mediante una Nota de su Cancillería proponiendo la terminación del mismo conforme a lo dispuesto en su artículo 22, quedando sin efecto desde el 31 de diciembre de 2006.

5.1.2. Desarrollo del intercambio de información en los CDI suscritos por Perú:

Desde inicios del siglo XXI, Perú ha suscrito 10 convenios de doble imposición a julio 2025⁷⁷, de los cuales 8 se encuentran vigentes:

N.º	PAÍS	FECHA DE SUSCRIPCIÓN	LUGAR DE FIRMA	PERFECCIONAMIENTO	ENTRADA EN VIGOR
1	Chile	8/06/2001	Santiago	SÍ	10/12/2003
2	Canadá	20/07/2001	Lima	SÍ	27/03/2003
3	Brasil	17/02/2006	Lima	SÍ	19/08/2009
4	España ⁷⁸	6/04/2006	Lima	NO	-
5	México	27/04/2011	Lima	SÍ	20/02/2014
6	Corea del Sur	10/05/2012	Seúl	SÍ	13/03/2014
7	Suiza ⁷⁹	21/09/2012	Lima	SÍ	20/03/2014
8	Portugal	19/11/2012	Lisboa	SÍ	2/04/2014
9	Japón	18/11/2019	Lima	SÍ	24/01/2021
10	Reino Unido ⁸⁰	20/03/2025	Londres	NO	-

Todos ellos contienen un artículo dedicado al intercambio de información tributaria siguiendo el estándar internacional del Modelo OCDE, pero existen algunas diferencias de redacción y alcance.

Por ejemplo, en los convenios suscritos con Reino Unido (artículo 25) y Japón (artículo 26) se establece que se compartirá información relevante para aplicar el convenio o exigir lo dispuesto en la legislación interna relativa a impuestos de cualquier tipo, incluidos

⁷⁷ Al respecto, ver en: https://apps.rree.gob.pe/portal/webtratados.nsf/Vistas_Tratados.xsp

⁷⁸ El CDI con España no fue ratificado por el Congreso peruano. Su comisión de relaciones exteriores en su Sesión Ordinaria N° 29 del 11 de junio de 2007, emitió un dictamen negativo del convenio archivándolo. El dictamen sostiene su desaprobación en la pérdida de potestades tributarias de Perú (p. 9), desigualdad (p. 11), impacto negativo en la recaudación peruana (p. 12), entre otros. Al respecto, ver en: [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/ApoyComisiones/dictamen20062011.nsf/CE1670E92AD7F939052572FA0078BC00/\\$FILE/0007_RELACIONES_EXTE_2007.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/ApoyComisiones/dictamen20062011.nsf/CE1670E92AD7F939052572FA0078BC00/$FILE/0007_RELACIONES_EXTE_2007.pdf). Esta situación dejó a Perú sin un marco bilateral con España, uno de sus principales inversores y mayor receptor de migración peruana.

⁷⁹ Convenio sobre el cual se ejecutó una primera ronda de renegociación entre el 3 y 6 de junio de 2024, en Berna (Suiza). Al respecto, ver la Resolución de Superintendencia N.º 00102-2024/SUNAT del 24/05/2024.

⁸⁰ El convenio se encuentra recientemente firmado a la espera de ratificación de ambos países.

tributos locales, sin limitación al impuesto a la renta, aclarando que el intercambio no estará limitado a los artículos 1 y 2 del convenio; a diferencia de los convenios de Chile (artículo 26), Suiza (artículo 25) y Canadá (artículo 26), que limitan el intercambio a los impuestos comprendidos en el acuerdo (renta y patrimonio).

De la misma forma, en los convenios suscritos con Reino Unido, Japón, Corea del Sur y Portugal, se estipula taxativamente que el intercambio se ejecutará sobre impuestos de toda clase y naturaleza de los Estados contratantes, **incluyendo sus subdivisiones o entidades locales** (el resaltado es nuestro). Convenios como los de México, Canadá, Chile, Brasil y Suiza, no lo precisan.

Por otra parte, representa un avance importante que todos los CDI se diferencien del suscrito con Suecia en la ampliación de las personas o autoridades que, por su función, puedan tomar conocimiento de la información compartida⁸¹.

Además, en los convenios suscritos con Reino Unido (2025), Japón (2019), Suiza (2012), México (2011)⁸² y Portugal (2012)⁸³, se amplía la posibilidad del uso de la información compartida para otros propósitos bajo las leyes de ambos Estados y siempre que la autoridad competente que la provea, así lo autorice.

Finalmente, salvo los CDI suscritos con Chile y Canadá – los más antiguos – todos los demás incluyen una cláusula que impide negar información por estar en poder de bancos, instituciones financieras, agentes o fiduciarios.

⁸¹ En el CDI con Suecia permitía la comunicación de la información únicamente a los funcionarios vinculados a la determinación de la deuda y su recuperación. En los CDI más recientes, se amplía en todos los casos a los funcionarios integrantes de tribunales u órganos administrativos, personal encargado de los procedimientos declarativos o ejecutivos, profesionales encargados de la resolución de recursos impugnatorios o de la supervisión de estas funciones.

⁸² Ver el artículo 8 del Protocolo anexo al convenio mexicano.

⁸³ Ver el artículo 10 del Protocolo anexo al convenio portugués.

Sobre los CDI que no contienen las cláusulas establecidas en los dos párrafos anteriores, deberán ser sujetas a modificaciones posteriores con los Estados involucrados para adecuarlas a los actuales estándares de transparencia fiscal⁸⁴.

5.1.3. Los CDI con Japón y Reino Unido: Los primeros antecedentes bilaterales de asistencia recaudatoria:

Como se precisó en el capítulo 3, la asistencia en la recaudación de impuestos en Perú tiene su primer antecedente en un instrumento multilateral, la Decisión 578 (2004) aprobada en el marco de la Comunidad Andina de naciones. Sin embargo, no fue hasta el 2019 con Japón que se estipuló esta modalidad de asistencia en un convenio bilateral.

Los artículos 27 del CDI suscrito con Japón y 26 del CDI suscrito con Reino Unido, establecen la cláusula de asistencia en la recaudación de impuestos y estipulan prácticamente las mismas pautas normativas que recogen los modelos de convenio de la OCDE y la ONU.

Se precisa que la asistencia no estará limitada a los artículos 1 (personas comprendidas) y 2 (impuestos comprendidos) del convenio, se regula la firmeza del crédito a recuperar, la aplicación del *double standard test*⁸⁵, la adopción de medidas cautelares, entre otros

⁸⁴ Un intento para actualizar las disposiciones contenidas en los CDI suscritos por Perú, lo constituye la Convención para homologar el tratamiento impositivo previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los Estados parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico (Colombia, Chile, México y Perú), vigente desde el 01/01/2024, sin embargo, esta convención no contiene normas modificatorias o ampliatorias sobre asistencia mutua. Ver detalle del articulado de la convención en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convencion_tributaria_estados_alianza_del_pacifico.pdf

⁸⁵ Este debe entenderse como la evaluación del cumplimiento de dos condiciones que debe ejecutar del Estado requerido antes de adoptar medidas cautelares. una relativa al Estado miembro requerido y otra relativa al Estado miembro requirente. En primer lugar, el Estado miembro requerido solo podrá adoptar medidas cautelares «en la medida en que su Derecho nacional lo permita y de conformidad con su práctica administrativa». En segundo lugar, solo podrá hacerlo «en la medida en que también sean posibles medidas cautelares con arreglo al Derecho nacional y las disposiciones administrativas del Estado requirente en una situación similar. Ver en: Van Der Smitte, Paul (Aún no publicado), *Towards a More Effective Cross-Border Recovery of Tax Claims in the EU?*. Tesis doctoral supervisada por Prof. Linda Senden de la Universidad de Utrecht y Prof. María Amparo Grau Ruiz de la Universidad Complutense de Madrid.

vinculados a causas de suspensión e interrupción del plazo de prescripción y disposiciones sobre la interpretación de su articulado, dentro de lo cual destacada el agotamiento previo de medidas de recuperación (9.c) y su excepción por carga administrativa desproporcionada tras evaluación de beneficio (9.d)

La diferencia sustancial se encuentra en los impuestos sujetos a la asistencia recaudatoria.

Por un lado, el artículo 27.2 del CDI con Japón establece; “La expresión "crédito tributario" en el sentido de este Artículo significa todo importe adeudado respecto de los siguientes impuestos, en la medida en que los impuestos correspondientes no sean contrarios a este Convenio o a cualquier otro instrumento en el que los Estados Contratantes sean partes, así como los intereses, sanciones administrativas y costos de recaudación o de medidas cautelares relacionados con dicho importe”, desarrollando inmediatamente los impuestos de Japón⁸⁶ y Perú⁸⁷.

Si bien el artículo 27.1 dispone que la asistencia no estará limitada a los impuestos que precisa el artículo 2, el artículo 27.2 lo contradice detallando sobre cuales se ejecutará la asistencia⁸⁸.

Como hemos visto en el capítulo 2, tanto el Modelo de convenio de la OCDE como el Modelo de convenio de la ONU, establecen en su artículo 27.2 un concepto amplio de lo que debe entenderse por crédito tributario, tanto por su naturaleza, denominación o entidad que la genera (nacional o local).

⁸⁶ Impuesto a la renta, sociedades, renta para la reconstrucción, local sobre sociedades, especial sobre sociedades para la construcción, al consumo, local al consumo, sucesiones y donaciones.

⁸⁷ Impuesto a la renta establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE Tributario, general a las ventas, selectivo al consumo y sobre las embarcaciones de recreo.

⁸⁸ Con dicha limitación, se desprende que no se incluyen a efectos de la asistencia, los impuestos vinculados a la seguridad social.

En contraste, esta pauta sí la recoge el artículo 26.2 del CDI con Reino Unido al señalar que la expresión "crédito tributario" significa todo importe adeudado en relación con tributos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales.

Aun así, el CDI con Japón establece en el párrafo c) del artículo 27.2, que podrá ser sometida a la asistencia recaudatoria: “cualquier otro impuesto que puedan acordar ocasionalmente los Gobiernos de los Estados Contratantes mediante un canje de notas diplomáticas”, la cual deberá someterse a consideración para incluir las deudas vinculadas a la Seguridad Social u otros que eventualmente se creen o, lo que sería más adecuado, reestructurarse el apartado sobre crédito tributario asimilándolo al estipulado en el CDI con Reino Unido.

Finalmente, conviene considerar las particularidades en cuanto a la vigencia de los convenios que regulan la asistencia recaudatoria:

El CDI con Japón entró en vigor el 24 de enero de 2021 tras completarse los procedimientos para su perfeccionamiento en ambos países. No obstante, el párrafo b) del artículo 31.3 establece que el artículo 27 surtirá efecto cuando ambos gobiernos lo acuerden mediante un canje de notas diplomáticas, hecho que a julio 2025, no ha ocurrido.

En cuanto al CDI con Reino Unido fue suscrito el 20 de marzo de 2025 y aún no ha entrado en vigor. No obstante, contiene una cláusula idéntica en el párrafo b) del artículo 29.3 para la vigencia de su artículo 26.

En ambos casos se plantea una vigencia diferida supeditada, puede colegirse, a su adecuación jurídica y operativa.

5.1.4. Avances recientes en la política bilateral: hacia convenios con China, España y Francia:

En cuanto a nuevos convenios, Perú se encuentra en proceso de negociaciones para suscribir más CDI con países que representan, principalmente, vigentes y potenciales socios comerciales.

Destacan, por ejemplo, las negociaciones con China, país miembro de la APEC (Foro de Cooperación Económica Asia – Pacífico) al igual que Perú y que se ha convertido en el último año en principal socio comercial y estratégico⁸⁹ del país.

Según las declaraciones del ex-Ministro de Economía de Perú, José Arista, después de varias rondas de negociaciones entre 2023 y 2024, se tenía prevista la suscripción del convenio para el primer trimestre del 2025⁹⁰. A la fecha aún se encuentra pendiente.

Además de las tratativas con China, según ha manifestado el Ministro de Economía de Perú, José Salardi, se vienen ejecutando rondas de finales de negociación con Francia, con la idea de ampliar la red de convenios en Europa. Señaló también que se vienen cursando solicitudes para iniciar negociaciones con Emiratos Árabes Unidos, Arabia Saudita, Australia y Singapur⁹¹.

Por otra parte, se vienen ejecutando reuniones bilaterales con España para suscribir un nuevo CDI, habiéndose ejecutado la quinta reunión para este propósito entre el 26 y 28 de marzo de 2025 en Madrid⁹².

⁸⁹ Por ejemplo, el 14/11/2024 se inauguró el Puerto multipropósito de Chancay (Lima) que contó con la presencia del presidente chino Xi Jinping y 16 jefes de Estado miembros de la APEC. El impacto del funcionamiento del puerto generó estimaciones de crecimiento de las exportaciones de Perú en aproximadamente 14% o 15% durante el 2025. Ver en: <https://elperuano.pe/noticia/257718-peru-inicia-hoy-nueva-era-con-inauguracion-de-puerto-de-chancay>

⁹⁰ Ver en: <https://gestion.pe/economia/peru-y-china-firmarian-tratado-para-evitar-doble-tributacion-en-2025-noticia/#:~:text=En%20el%20primer%20trimestre%20del,49%29%2C%20Jos%C3%A9%20Arista>

⁹¹ Ver en: <https://forbes.es/economia/658124/peru-avanza-en-cerrar-convenios-para-evitar-doble-tributacion-y-elusion-fiscal-con-reino-unido-y-francia/>

⁹² Al respecto, ver la Resolución de Superintendencia N.º 067-2025/SUNAT del 18/03/2025 que autoriza el viaje de su representante

Todas estas iniciativas reflejan la estrategia peruana de alinearse con los estándares internacionales, atraer inversión foránea, brindar seguridad jurídica a las empresas extranjeras que decidan fortalecer los vínculos comerciales con el país, eliminando la doble imposición tributaria e incluir con ello, los mecanismos de cooperación internacional, como la asistencia recaudatoria, para combatir la evasión tributaria.

5.2. Adhesión de Perú a la CAAMMF:

Perú firmó su adhesión a la CAAMMF (en su versión enmendada por el Protocolo del 2010), el 25 de octubre de 2017, siendo aprobada por el Congreso peruano mediante la Resolución Legislativa N.º 30774 del 22 de mayo de 2018⁹³ y ratificada por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto Supremo N.º 012-2018-RE del 24 de mayo de 2018⁹⁴. Tras depositar el instrumento de ratificación, la Convención Multilateral entró en vigor para Perú el 1 de enero de 2019. Así, se convirtió en el país 114º en completar su adhesión.

Como hemos precisado en el capítulo 2, esta Convención constituye el instrumento normativo multilateral más amplio sobre cooperación fiscal internacional, regulando, entre otros, la asistencia para la recuperación de créditos tributarios.

No obstante, Perú estableció reservas de conformidad con el artículo 30 de la convención, precisando⁹⁵:

- No prestar asistencia en relación con los impuestos de otras partes, salvo los incluidos en el Anexo A de la Convención⁹⁶.

⁹³ Ver en <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/1651174-2>

⁹⁴ Ver en <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/5864864/5196957-decreto-supremo-n-012-2018-re.pdf?v=1708020421>

⁹⁵ Ve en reservas de la R.L. N.º 30774 en <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/1651174-2>

⁹⁶ Al respecto, ver en la página 27 del Anexo A: <https://rm.coe.int/168066660b>. Se precisan: Impuesto a la renta (IR), contribuciones sociales (EsSalud y ONP), Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto

- No prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o cobro de multas administrativas, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación de los artículos 11 a 16 de la Convención.
- No prestar asistencia en relación con cualquier crédito fiscal que exista en la fecha de entrada en vigor de la Convención o en la fecha de retiro de la reserva.
- No prestar asistencia en materia de notificación o traslado de documentos, en aplicación del artículo 17 de la Convención.
- No permitir la notificación o la transferencia de documentos a través de correo de acuerdo al párrafo 3 del artículo 17 de la Convención.

5.3. Adaptación de la normativa peruana a los estándares y recomendaciones internacionales de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua:

La adaptación de la normativa peruana a los estándares de cooperación internacional fue anterior a la adhesión de Perú a la CAAMMF.

Perú formaba parte del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria desde 2014⁹⁷ y había manifestado su interés en integrarse en la OCDE desde el 2012⁹⁸.

En esa misma línea, el 8 de diciembre de 2014, se firmó el “Acuerdo entre la República del Perú y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”⁹⁹, mediante el cual se buscaba establecer las condiciones para

Selectivo al Consumo (ISC), Impuesto sobre embarcaciones de recreo, Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) e Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

⁹⁷ Su ingreso se dio conjuntamente con Croacia en el marco de la séptima reunión del Foro Global entre el 28 y 29 de octubre de 2014 en Berlín (Alemania). Al respecto, revisar la declaración de resultados en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/2014-statement-of-outcomes-gfberlin.pdf>

⁹⁸ A través de su presidencia y en el marco de una visita a la OCDE el 15 de noviembre de 2012, el presidente peruano Ollanta Humala Tasso – acompañado de sus ministros de relaciones exteriores y economía – manifestó el interés del país en integrar la organización. Al respecto, ver en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2011/07/oecd-observer-volume-2012-issue-4_g1g400e1/observer-v2012-4-en.pdf (p. 49).

⁹⁹ Firmado en Veracruz (México). Fue ratificado mediante el Decreto Supremo N.º 004-2015-RE el 10 de febrero 2015. Al respecto, ver: https://apps.reee.gob.pe/portal/webtratados.nsf/Tratados_Bilateral.xsp?action=openDocument&documentId=16236

una cooperación mutuamente benéfica entre Perú y la OCDE, en un Programa País orientado a promover la adhesión de Perú a los instrumentos de la OCDE y la efectiva implementación de los estándares y mejores prácticas de la OCDE (artículo 1), así como centrar dicha cooperación – entre otros – en impuestos, incluyendo intercambio de información y asistencia administrativa mutua (artículo 2.1)¹⁰⁰.

Posteriormente en el 2022, Perú inicia su “*accession roadmap*” hacia la OCDE¹⁰¹ y, tras ello, declara de interés nacional su adhesión al mismo mediante el Decreto Supremo N.º 041-2023-PCM, creando una comisión multisectorial para dicho propósito.

En ese marco, Perú viene ejecutando acciones para adecuarse a los estándares de cooperación fiscal internacional e implementar esas medidas en su normativa interna. A continuación, veremos las más relevantes.

5.3.1. El Decreto Legislativo N.º 1315: Modificaciones al Código Tributario:

El Decreto Legislativo N.º 1315 fue emitido el 30 de diciembre de 2016 y dispone la modificación de diversos artículos del Código Tributario peruano (en adelante, el Código).

Entre ellos, se modifica el artículo 50 dándole competencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) sobre los procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua.

¹⁰⁰ Posteriormente y en virtud a dicho acuerdo, mediante el Decreto Supremo N.º 086-2015-PCM del 16 de diciembre de 2015, Perú declara de interés nacional las acciones, actividades e iniciativas desarrolladas en el marco del proceso de vinculación de Perú con la OCDE e implementación del Programa País (artículo 1) y crea una Comisión Multisectorial de naturaleza permanente para promover las acciones de seguimiento orientadas a una mayor vinculación del Perú con la OCDE (artículo 2). Fue derogada posteriormente mediante el Decreto Supremo N.º 041-2023-PCM Ver en: <https://faolex.fao.org/docs/pdf/per173145.pdf>

¹⁰¹ Ver en: <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2022/01/oecd-takes-first-step-in-accession-discussions-with-argentina-brazil-bulgaria-croatia-peru-and-romania.html>

Asimismo, modifica el artículo 62 sobre las facultades de fiscalización de la SUNAT, el artículo 77 sobre los requisitos de las resoluciones de determinación y multa, el artículo 87 sobre las obligaciones de los administrados¹⁰² y el artículo 96 sobre las obligaciones de los miembros del Poder Judicial y otros, precisando que: “los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y adicionalmente, en el caso de la SUNAT, aquella necesaria para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de la que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la Administración Tributaria”.

Por otra parte, se ha modificado el artículo 177 del Código, precisando que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración: “No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública”¹⁰³. Sobre la impugnación de dichas multas, también se modifica el artículo 133 señalando a la SUNAT como el órgano competente para evaluarlas en primera instancia y el artículo 101, ampliando las atribuciones del Tribunal Fiscal para conocer y resolver en última instancia administrativa sobre la materia.

¹⁰² Al respecto precisa textualmente que: “Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria (...)”.

¹⁰³ Recordemos que el artículo 230 de la Ley General Tributaria española contiene una norma similar, pero que extiende el supuesto típico a la obstrucción o negativa no solo de los funcionarios de la AEAT, sino de las actuaciones en España de funcionarios extranjeros (punto 7 del artículo 230 de la LGT).

Asimismo, el Decreto Legislativo N.º 1315 incorpora distintos artículos.

Entre ellas, la Norma II del Título Preliminar del Código, sobre su ámbito de aplicación, extendiéndola a los procedimientos y actuaciones, sobre asistencia administrativa mutua, entendiendo a esta como aquella establecida en los convenios internacionales.

Asimismo, se agrega un párrafo adicional al artículo 55 sobre la facultad de recaudación, en el cual se precisa textualmente que: “Tratándose de la SUNAT, lo dispuesto en el párrafo¹⁰⁴ anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176º y 177º derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria”.

Nótese que la facultad recaudatoria sobre asistencia en el cobro se limita a la SUNAT, encargada de los tributos internos de alcance nacional (Impuesto a la Renta, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto General a las Ventas, etc.), evitando ampliar la potestad de asistencia a las administraciones tributarias locales.

Asimismo, introduce al Código el Título VIII denominado “Asistencia Administrativa Mutua”, el cual tipifica sobre las tres modalidades de asistencia: 1) el intercambio de información en sus diferentes modalidades (artículos 102-B, 102-C, 102-D, 102-E y 102-F), 2) la asistencia en el cobro y establecimiento de medidas cautelares (artículo 102-G) y 3) la asistencia en la notificación (artículo 102-H)

Sobre la asistencia recaudatoria, el artículo 102-G, se señala que:

¹⁰⁴ Se señala que es facultad de la Administración Tributaria recaudar los tributos.

“En virtud a los convenios internacionales suscritos por el Perú, la SUNAT aplicará lo dispuesto en el artículo 55 antes señalado y las disposiciones vinculadas al pago de la deuda tributaria, tomando en cuenta:

- *Como deuda tributaria, para efecto del artículo 28°, al monto del tributo o de la multa por infracciones tributarias que conste en el documento remitido por la autoridad competente y los intereses comunicados por la citada autoridad.*
- *Como medios de pago aplicables, a los establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32°.*
- *En el caso de aquel sujeto obligado al pago de la deuda remitida por la autoridad competente, que a su vez es contribuyente o responsable de tributos administrados por la SUNAT, como lugar de pago a aquellos establecidos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la SUNAT y como formulario a aquel que esta regule a través de resolución de superintendencia.*
- *En el caso de aquel sujeto que no tuviera la condición de contribuyente o responsable por tributos administrados por la SUNAT, los medios de pago establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32° y como lugar de pago y formulario a utilizar al que para tal efecto se establezca mediante resolución de superintendencia.*

“Asimismo, se señala que la asistencia al cobro por la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva (en adelante, la REC) al sujeto obligado a fin de que cumpla con el pago en el plazo de siete (07) días hábiles conforme al artículo 117 del Código.

“Vencido el plazo señalado en el inciso anterior, la SUNAT procederá a ejercer las acciones de cobranza coactiva, para efecto de lo cual el Ejecutor Coactivo a que se refiere el artículo 114° estará facultado a

aplicar las disposiciones del Título II del Libro Tercero del presente Código, sus normas reglamentarias y demás normas relacionadas, debiendo considerarse lo siguiente:

- *Como supuesto de deuda exigible a que se refiere el artículo 115° del presente Código, al monto establecido en el documento remitido por la autoridad competente.*

La SUNAT asume la exigibilidad de la deuda remitida por lo que, sin perjuicio de lo establecido en el numeral v no procede iniciarse ante la SUNAT procedimiento contencioso tributario alguno respecto de deuda tributaria remitida por la autoridad competente ni solicitudes de prescripción o compensación o devolución de la citada deuda debiendo presentarse dicha solicitud ante la autoridad extranjera.

- *Cuando el sujeto obligado al pago, adicionalmente, tenga deudas en cobranza coactiva por tributos administrados por la SUNAT y se hubiera dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza coactiva, el pago se imputará en primer lugar a las deudas emitidas por la SUNAT considerando lo dispuesto en el artículo 31° y el saldo se aplicará a la deuda remitida por la autoridad competente.*
- *Se inicia el procedimiento de cobranza coactiva aun cuando el monto pendiente de pago fuera inferior al monto referido en el último párrafo del artículo 117°.*
- *Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119°, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:*

- a) *La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza.*
 - b) *La inexistencia de la deuda tributaria en cobranza.*
- *“En ambos casos, la SUNAT debe pedir la opinión de la autoridad competente sobre la comunicación presentada y la continuación del procedimiento, prosiguiéndose las acciones de cobranza cuando esta se pronuncie por la continuación del procedimiento. La respuesta de la autoridad competente, se notifica al sujeto obligado al pago.*
 - *“El procedimiento de cobranza coactiva que realiza la SUNAT concluye por la cancelación de la deuda cuya cobranza ha sido solicitada por la autoridad competente o cuando esta lo solicite.*

“Cuando la SUNAT solicite a la autoridad competente que la asista en el cobro de la deuda tributaria correspondiente a los tributos a su cargo, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 45° se interrumpe con la presentación de la mencionada solicitud.

“En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa según lo establecido en el artículo 56°. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57°”.

Como puede verse, a diferencia de la normativa española, el dispositivo peruano no precisa taxativamente el reconocimiento del título foráneo como suyo, ni establece un procedimiento para ello. Si

bien precisa que, notificado el documento foráneo que contiene la deuda, el ejecutor coactivo notificará la REC y **se apliquen** las normas del mismo Código para otros efectos (como suspensión o pago), la norma debería precisar la homologación del título extranjero como peruano para su cobranza.

Tampoco se han precisado alcances sobre la *exhaustion rule*, dejando abierta la posibilidad de que cualquier Estado, sin necesidad de evaluación previa, solicite la asistencia recaudatoria en Perú.

Adicionalmente, Montesinos (2021, p. 810) señala que “en aquellos casos en los que se hubiese dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza seguidos contra el deudor tributario, por mantener deuda tributaria pendiente de ambos Estados, la preferencia en el pago la tendrá la deuda administrada por la SUNAT (del Estado requerido), y en caso quedara un saldo remanente será imputado a la deuda tributaria del Estado requirente. Esta regla establece la solución a los casos que se presenten cuando se solicite la asistencia recaudatoria a la SUNAT, y resulta que el deudor tributario mantiene deudas con ambos Estados (requirente y requerido). De presentarse ese caso, la SUNAT se encuentra habilitada a darle prioridad a la deuda peruana, a la misma que se imputará en primer lugar lo que se hubiese recuperado”.

Un tema relevante está vinculado a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago, el cual se interrumpe (inciso 2 del artículo 45 del Código) con la presentación de la solicitud de asistencia dotando de seguridad temporal a la recuperación.

Paralelamente, es importante resaltar la posibilidad del Ejecutor Coactivo de dictar medidas cautelares previas (artículo 56 del Código) siempre que hayan sido solicitadas expresamente por el Estado requirente y fundadas por el riesgo de ser infructuosas.

5.3.2. El Decreto Legislativo N.º 1313: Modificaciones a la normativa financiera.

El Decreto Legislativo N.º 1313 fue emitido el 30 de diciembre de 2016 y establece modificaciones a la Ley N.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros (en adelante, la Ley) a fin de adecuar los estándares sobre internacionales sobre confidencialidad de la información financiera en el marco de los avances en transparencia fiscal. En otras palabras, esta norma se centra en perfeccionar el régimen de secreto bancario y reserva tributaria.

Aunque la norma no está vinculada a la asistencia administrativa mutua en sí misma, sí crea condiciones de acceso a la información financieras que son necesarias para identificar activos y atender solicitudes de cobro que el país solicite o le sean requeridas.

Así, se modifica el artículo 143 de la Ley para que SUNAT pueda solicitar al Poder Judicial el levantamiento del secreto bancario “en cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales o en Decisiones de la Comunidad Andina (...)”.

Asimismo, se incorpora el artículo 143-A que obliga a las entidades del sistema financiero a suministrar directamente a la SUNAT información sobre operaciones pasivas, como saldos, promedios, montos, máximos y rendimientos con la identificación del cliente), de igual forma, en mérito a tratados internacionales y Decisiones de la CAN.

Desde la perspectiva de la debida reserva y confidencialidad de la información, la modificación del artículo 143 señala que “la información obtenida por la SUNAT solo puede ser utilizada para el cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales o en las Decisiones de la Comisión de la CAN o en el ejercicio de sus

funciones. El incumplimiento de lo dispuesto en este párrafo será sancionado por las autoridades competentes como falta grave administrativa”

Desde la asistencia recaudatoria, este Decreto legislativo es el mecanismo jurídico que viabiliza, bajo ciertas reglas de confidencialidad y reserva, el acceso a datos financieros que sustentan las solicitudes de cobro transfronterizo.

6. Retos y propuestas de fortalecimiento en Perú sobre asistencia recaudatoria:

Perú enfrenta aún importantes retos para consolidar la asistencia recaudatoria transfronteriza que requieren, en principio de la voluntad de las autoridades intervinientes, el cumplimiento de sus compromisos internacionales y la evolución de la capacidad administrativa y tecnológica de su Administración Tributaria, entre otros. A continuación se precisan algunas propuestas a título personal:

6.1. Revisión de las reservas en el CAAMMF:

Como hemos señalado, el principal instrumento para la cooperación internacional actualmente es la CAAMMF y resulta elemental que Perú reevalúe las reservas formuladas tras varios desde su ratificación, ya que actualmente representan “más un obstáculo que una salvaguarda” (Michel *et al*, 2025)¹⁰⁵.

En todo caso, cabe precisar también que el levantamiento de las reservas unilateralmente no genera de inmediato la aplicación del sistema, más aún porque, como hemos visto existen más de 70 países firmantes de la Convención Multilateral que se encuentran en la misma situación.

Si bien reintegrarse sin reservas a la Convención Multilateral resultaría adecuado para adherirse a una red mucho más amplia de jurisdicciones,

¹⁰⁵ Ver en <https://www.ciat.org/nueva-publicacion-del-indice-de-secreto-financiero-indica-que-america-latina-deberia-fortalecer-ciertos-aspectos-de-la-asistencia-administrativa-en-materia-tributaria-parte-2/>

tampoco parece lo más adecuado. Debería ejecutarse este tránsito de manera paulatina tal vez posibilitando, en principio, la notificación de documentos, ya que toda actuación de las Administraciones Tributarias cobra impulso al poner en conocimiento al deudor tributario del proceso que se lleve a cabo y sobre lo cual debe asegurarse salvaguardar su derecho a un debido procedimiento.

Mientras tanto, Perú debe adecuar su normativa interna a las experiencias de los países desarrollados – en especial la Unión Europea – que ya cuenta con una dilatada experiencia regional sobre el tema en cuestión, conforme se ha explicado en los capítulos anteriores.

6.2. Inclusión de cláusulas de asistencia de cobro en nuevos CDI:

Al igual que en los Convenios de doble imposición suscritos con Japón y Reino Unido, Perú deberá continuar por la senda de negociaciones que ya viene ejecutando con China, Francia y España, procurando incluir la cláusula de asistencia recaudatoria sin dejar de lado la cooperación para medidas cautelares.

Conjuntamente con lo anterior, es importante que Perú renegocie sus convenios bilaterales con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal, y busque añadir este mecanismo. Esto debería llevarse a cabo a través de rondas de renegociación que viabilicen su inclusión.

Todas estas nuevas negociaciones deberían considerar los nuevos acuerdos que se adopten en la ONU en el marco sobre las discusiones en torno a la Convención marco para la cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz.

6.3. Implementación y fortalecimiento del Manual CBAR en SUNAT:

El Manual para el *Cross-Border Assistance in the recovery of tax claims* implementado por la OCDE (en adelante, el Manual) sirve precisamente para ayudar a las Administraciones Tributarias orientándolas en el diseño de marcos

(jurídicos, administrativos y operativos), creando para ello una unidad dedicada a ese propósito dentro de la institución (OCDE, 2023, p. 28)

En el caso peruano, mediante el Decreto Supremo N.º 198-2017-EF¹⁰⁶ del 9 de julio de 2017, se modificó el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT y se dispuso la creación de la unidad orgánica responsable de la gestión de los procedimientos que impliquen la prestación de la asistencia administrativa mutua, entre otros (Montesinos, 2023, p. 138).

Este Manual subraya la aplicación de las distintas formas de asistencia como un todo y la unidad orgánica creada en SUNAT debe procurar que la asistencia recaudatoria se promueva tanto como la notificación de documentos como el intercambio de información.

Perú deberá considerar el énfasis que se precisa en el Manual sobre los recursos y métricas a implementar, observando los perfiles del equipo integrante, presupuesto institucional, tecnologías de la información, creación de indicadores de desempeño¹⁰⁷, entre otros (OCDE, 2023, p. 35-39).

6.4. Medidas de salvaguarda de la información del contribuyente:

Sobre la confidencialidad y el uso adecuado de la información, Perú tiene estipulado en el artículo 85 del Código Tributario, lo vinculado a reserva tributaria, precisando que la información a la que acceda solo podrá ser utilizada para los fines y facultades que tiene la Administración Tributaria.

Esta cláusula se desprende del artículo 2.5 de la Constitución Política del Estado que regula la privacidad de los datos.

¹⁰⁶ Ver la norma en: https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/252152/227335_file20181218-16260-dcgdba.pdf?v=1545177631

¹⁰⁷ Al respecto, son alentadoras las cifras que muestra Perú en el último Informe del Foro Global sobre Transparencia Fiscal en América Latina 2025, en el cual se muestra un aumento paulatino en las solicitudes de información generadas. Para este año se proyecta generar 135 solicitudes. Ver en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/transparencia-fiscal-en-america-latina-2025.pdf>

Asimismo, Perú cuenta con la Ley N.º 29733¹⁰⁸, Ley de protección de datos personales, el cual consagra la privacidad de la información, estableciendo normas para su acceso, rectificación, tratamiento, cancelación, entre otros.

6.5. *Tax Enforcement Officers Without Borders:*

La iniciativa Inspectores Fiscales sin Fronteras (en adelante, TIWB por sus siglas en inglés) se creó en el marco de la Resolución 69/313 de la Asamblea General de la ONU¹⁰⁹ y fue lanzada en 2015 como “una iniciativa conjunta de la OCDE y el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, diseñada para apoyar a los países en desarrollo de su capacidad de auditoría fiscal”¹¹⁰.

En esa línea y considerando que los representantes de varios países en vías de desarrollo participantes en las sesiones de la INC han manifestado tener inconvenientes para recaudar sus propios impuestos e incrementar su capacidad administrativa y operativa, considero necesaria la creación de un nuevo programa denominado *Tax Enforcement Officers Without Borders* en el marco de las negociaciones de la Convención Marco de la ONU que tenga el mismo espíritu del programa sobre inspectores fiscales, pero dedicados a la capacitación e intercambio de experiencias en el ámbito de las acciones para recuperar la deuda tributaria.

Este programa reforzaría las capacidades de los países en vías de desarrollo y generaría cercanía y empatía entre los funcionarios de las Administraciones Tributarias de países desarrollados, al conocer más de cerca las dificultades que otros países atraviesan sobre los procedimientos de asistencia recaudatoria.

¹⁰⁸ Al respecto, ver en: <https://www.leyes.congreso.gob.pe/documentos/leyes/29733.pdf>

¹⁰⁹ Ver punto 28 en <https://docs.un.org/es/A/RES/69/313>

¹¹⁰ Ver en <https://www.un.org/esa/ffd/ffd3/commitments/commitment/tax-inspectors-without-borders.html>

7. Conclusiones:

- 7.1.** La asistencia recaudatoria constituye una herramienta base de la cooperación fiscal internacional en un contexto cada vez más global, sin la cual todos los países pierden eficacia recaudatoria. Representa una evolución natural en el contexto global. A pesar de ello, su aplicación es muy limitada en países no europeos
- 7.2.** Los esfuerzos para ampliar la utilización de la cláusula 27 sobre asistencia en el cobro de deudas tributarias de los Modelos de Convenios de la OCDE y la ONU, ha quedado rezagada, quizás por la implementación de la Convención Multilateral (CAAMMF), mostrándose estadísticamente el poco uso a nivel global.
- 7.3.** La CAAMMF es el instrumento normativo multilateral más amplio y aceptado globalmente, no solo para la asistencia recaudatoria transfronteriza, sino para todas las formas de asistencia administrativa mutua. Ahora bien, requiere hacer más efectivas sus cláusulas lo que exige una evaluación por parte de los países firmantes de las altas cantidades de reservas interpuestas.
- 7.4.** La Decisión 578 es el antecedente normativo en la región andina más antiguo que prevé la asistencia recaudatoria transfronteriza, sin embargo, su artículo 21 no fue utilizado hasta el cierre de este trabajo (agosto 2025) por ninguno de sus países miembros.
- 7.5.** La Directiva 2010/24/UE constituye el referente normativo más actualizado y avanzado sobre asistencia recaudatoria a nivel global, habiendo generado jurisprudencia relevante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Constituye un modelo maduro con un cuerpo normativo, en general, coherente con los estándares de actuales de cooperación internacional.
- 7.6.** La Declaración de Punta del Este constituye el marco político y técnico de la región para incentivar una cooperación fiscal más ambiciosa, priorizando la transparencia y el intercambio de información tributaria.

- 7.7.** La Convención Marco de la ONU es la apuesta de los países en desarrollo más inclusiva para ordenar la cooperación fiscal internacional. Su eficacia dependerá de los consensos a los que arribe en próximas sesiones de noviembre 2025 y siguientes. Dentro de este marco, se ha propuesto la creación de un programa similar al *Tax Inspectors Without Borders* pero vinculado a los profesionales de las administraciones tributarias encargados de la recuperación de la deuda (*Tax Enforcement Officers Without Borders*).
- 7.8.** Perú ha ido adaptando su normativa interna a los estándares de cooperación globales. Ello se verifica en la emisión del Decreto Legislativo N.º 1315 que crea el Título VIII del Código Tributario y habilita la asistencia recaudatoria en su artículo 102-G, aunque con limitaciones (como la homologación del título ejecutivo extranjero y el agotamiento previo de los medios internos; y en el Decreto Legislativo N.º 1313 sobre ampliación de accesos a la información financiera.
- 7.9.** Perú viene incentivando la suscripción de más convenios de doble imposición, apreciándose una tendencia a incluir la cláusula recaudatoria, como en los CDI con Japón y Reino Unido. Asimismo, para reforzar esa línea de actuación, deberá renegociar los tratados ya firmados con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal en ese mismo sentido.
- 7.10.** Por último, la Administración Tributaria peruana (SUNAT), viene ejecutando acciones para cumplir con los estándares establecidos en el Manual CBAR de la OCDE con el propósito de implementar las modalidades de asistencia establecidas en la Convención Multilateral, tras lo cual, deberá levantar las reservas planteadas.

8. Bibliografía:

ATTARD, R., & WEFTE, C. E. (2023). *Towards a taxpayers' rights-compliant cross-border recovery of tax sanctions*. *World Tax Journal*, 15(1), 1–14. IBFD. <https://ssrn.com/abstract=4380351>.

BAL Aleksandra, (2011). *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims*, 65 *Bull. Intl. Taxn.* 10, *Journal Articles & Opinion Pieces* IBFD, <https://doi.org/10.59403/385vzk6>.

BAKER, Philip. (2002). *Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts*, 30, *Intertax*, Issue 6, pp. 216-218.

BAKER, P., Czakert, E., Van Eijsden, A., Ruiz, M. A. G., & Kana, L. (2011). *International Assistance in the Collection of Taxes*. *Bulletin for International Taxation*, 65(4-5), 281–287.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2020). *Derechos de los contribuyentes en el marco de la asistencia mutua*. *Revista de Administración Tributaria (CIAT, AEAT, IEF)*, (46), 19-38. CIAT.

www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_46/Espanol/2020_RAT_46_ebook_es.pdf

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2011). *Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal*. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (343), 49–86.

<https://doi.org/10.51302/rcyt.2011.6879>

CARAM Andrés, (2009). *Enhancing International Cooperation among Tax Authorities in the Assessment and the Recovery of Taxes: The Proposals for New European Directives'*, 37, *Intertax*, Issue 11, pp. 630-646.

<https://kluwerlawonline.com.bucm.idm.oclc.org/journalarticle/Intertax/37.11/TAXI2009063>

COATES, W. H. (1924). *League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp*. *Journal of the Royal Statistical Society*, 87(1), 99–102.

<https://doi.org/10.2307/2341293>

CONSEJO DE EUROPA. (2021). Convenio Europeo de Derechos Humanos (modificado por los Protocolos Nos. 11, 14 y 15, completado por los Protocolos adicionales y los Protocolos Nos. 4, 6, 7, 12, 13 y 16). Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_spa

DUVINAGE, L. (2025). *Focus on Fairness – The Binding Power of Requests for Recovery and Precautionary Measures under the EU Recovery Directive (2010/24)*. *European Taxation*, 65(7).

<https://doi.org/10.59403/1wjx3gf>

ESTEVADEORDAL, A., Mesalles, L., Granados, J., Ocampo, F., Santamaría, V., Miranda, S., Echandi, R., Trejos, A., Barraza, R., Rosenthal, G., Cosenza Jiménez, L., Sequeira, C. G., Ardito-Barletta, N., & Lizano Fait, E. (2011). Un puente para el crecimiento: Oportunidades y desafíos del Acuerdo de Asociación entre Centroamérica y la Unión Europea.

<https://doi.org/10.18235/0012448>

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (2024). Los imprecisos controles de legalidad sobre la asistencia mutua en la recaudación de créditos de derecho público en la Unión Europea. *Crónica Tributaria*, (192), 11–41.

<https://doi.org/10.47092/CT.24.3.1>

GÓMEZ BUSTOS, Juan Pablo (2018). La Armonización Fiscal en la Comunidad Andina: Breves Antecedentes Históricos. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, 23(2), 310-328.

GRAU RUIZ, M. A. (2025). *The United Nations Framework Convention on international tax cooperation in the making: Debate and approval of its terms of reference*. **Crónica Tributaria**, (195), 37–65.

<https://doi.org/10.47092/CT.25.2.2>

HEARSON, M., HEITMÜLLER, F., & AREL-BUNDOCK, V. (2023). *Tax Treaty Norms Among Lower-Income Countries and the Role of the UN Model: Past, Present and Potential*.

https://arelbundock.com/research/heimmuller_hearson_arel-bundock_2023_tax_treaty_norms_among_lower-income_countries_and_the_role_of_the_un_model_past_present_and_potential.pdf

HUIBREGTSE, S. B., OTTONI, P., & MUÑOZ RODRÍGUEZ, S. C. (2019). *How technology is changing taxation in Latin America*. *Bulletin for International Taxation*, 73(3), 1–9. IBFD.

<https://doi.org/10.59403/2wrqyz>

LÓPEZ, S. G., PÉREZ-VILLAMIL, V. H., & MENÉNDEZ, S. M. (2008). *Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea*. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 23(08).

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/06_10.pdf

LUYO ACOSTA, K. (2015). *The role of the UN Model in Peru's tax treaties*. *Bulletin for International Taxation*, 69(3).

<https://doi.org/10.59403/20bfpyt>

McCAULEY, B. (2013). *La fiscalización y cobranza en el exterior* [Tema 3.2, Canadá]. En **47ª Asamblea General del CIAT – Buenos Aires, Argentina 2013** (pp. 280–301).

<https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2013/Espanol/Tema3.2-Brian-canada.pdf>

MORENO GONZÁLEZ, S. (2021). Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE. *Revista Técnica Tributaria*, 2(97), 75-118.

<https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/903>

MONTESINOS CORRO, Álvaro M., (2023). La asistencia administrativa mutua en materia de recaudación en el Perú. Derecho Global Editores, pp.206.

OCDE (1977), Model Double Taxation Convention on Income and on Capital: Report of the OECD on Fiscal Affairs.

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1977/09/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital-1977_g1g96efb/9789264055919-en.pdf

OCDE (2010), Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria, IEF (Edición Española).

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/17_ManualPuestaEnPractica.pdf

OCDE (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

OCDE (2025), Administración tributaria 2024: Información comparativa sobre los países de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes, OECD Publishing, Paris.

<https://doi.org/10.1787/ac2f5866-es>

OECD & Council of Europe (2011). *The multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters : amended by the 2010 protocol*. OECD: Council of Europe.

<https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>

OECD (2011), *OECD Observer, Volume 2012 Issue 4*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/observer-v2012-4-en>.

ONU (1980). UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, IV, 265.
<https://digitallibrary.un.org/record/13957?ln=es&v=pdf>

OGUTTU, A., Rita, E., Readhead, A., Del Rosario Lago, J., Nikiema, S., Mataba, K., & Kuteken, J. M. (2025). *A roadmap for negotiating the protocols to the United Nations Framework Convention on Tax* [IISD report]. International Institute for Sustainable Development.
<https://www.iisd.org/system/files/2025-07/negotiating-protocols-un-framework-convention-tax.pdf>

SCHOUERI, L. E. (2025). *The UN Framework Convention: A once-in-a-lifetime opportunity*. *Intertax*, 53(6–7), 492–493
<https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TA XI2025049.pdf>

VAN DER SMITTE, Paul, *Recovery of tax claims in the European Union*. *ERA Forum* 15, 519–530 (2014).
<https://doi-org.bucm.idm.oclc.org/10.1007/s12027-014-0363-y>

VILLAGRA CAYAMANA, Renee Antonieta (2008). Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal, con énfasis en los convenios vigentes del Perú. En *MANUAL: CDI - CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN*. (pp. 15 - 287). LIMA. IFA PERU.

WIJNEN, W. F. G., & de Goede, J. J. P. (2014). *The UN Model in practice 1997–2013*. *Bulletin for International Taxation*, 68(3), 118–146.
<https://doi.org/10.59403/1r99e4n>