

El agotamiento de las medidas internas de fiscalización como límite al intercambio de información tributaria por solicitud entre Colombia y Brasil¹

Ricardo Alberto León Gutiérrez²

Wilson Jácome Trujillo³

Dr. César Augusto Romero Molina⁴

Resumen

El intercambio de información tributaria previa solicitud (EOIR) constituye una herramienta fundamental de cooperación internacional frente a operaciones y estructuras transfronterizas, no obstante, su utilización está sujeta a límites destinados a impedir que el Estado requerido asuma labores investigativas que él puede desarrollar razonablemente mediante sus propias facultades. Este artículo analiza el alcance del agotamiento de las medidas internas de fiscalización como el límite al EOIR entre Colombia y Brasil. Para el desarrollo del estudio se adoptó un enfoque cualitativo, de carácter jurídico-dogmático, documental y comparado a partir del análisis de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, la normativa interna de Colombia y Brasil y los procedimientos aplicados por la DIAN y la Receita Federal, así mismo también los informes del Global Forum. Los resultados permiten establecer que el agotamiento no supone utilizar de manera mecánica todas las facultades de fiscalización disponibles, sino que también se necesitan aquellas medidas que sean jurídicamente posibles, materialmente idóneas y razonablemente aptas para obtener la información requerida, salvo que su uso implique dificultades desproporcionadas. De la misma manera, se encuentra que la relevancia previsible y el agotamiento constituyen controles autónomos, pues mientras que la primera delimita la información que puede solicitarse, el segundo determina cuándo resulta legítimo acudir a la cooperación internacional. Por últimos, se concluye que la falta de agotamiento afecta inicialmente la procedencia de la solicitud, aunque no convierte por sí misma a la información obtenida en prueba ilícita, ni conduce automáticamente a la nulidad del acto tributario, como también, se propone un modelo de triple control y se desarrollan los conceptos de agotamiento material y agotamiento auditable.

Artículo científico presentado como opción de grado para optar por el título de Magíster en Derecho Tributario.

Autor de contacto: Ricardo Alberto León Gutiérrez. Autor del artículo científico presentado como opción de grado en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás.

Autor: Wilson Jácome Trujillo. Contador público, especialista en legislación tributaria y estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Santo Tomás.

Director: Dr. César Augusto Romero Molina.

Palabras claves: intercambio de información tributaria, fiscalización, medidas internas, relevancia previsible, Colombia, Brasil.

Exhaustion of Domestic Tax Audit Measures as a Limit on Exchange of Information on Request between Colombia and Brazil

Abstract

Exchange of information on request (EOIR) constitutes a fundamental instrument of international cooperation in addressing cross-border transactions and structures. Nevertheless, its use is subject to certain limitations intended to prevent the requested state from assuming investigative tasks that can reasonably be carried out by the requesting state through its own domestic powers. This article examines the scope of the exhaustion of domestic tax audit measures as a limitation on EOIR between Colombia and Brazil. The study adopts a qualitative, legal-doctrinal, documentary and comparative approach, based on an analysis of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, the domestic legislation of Colombia and Brazil, the procedures applied by the DIAN and the Brazilian Federal Revenue Service, as well as reports issued by the Global Forum. The findings show that exhaustion does not require the mechanical use of all tax audit powers available to the requesting state; rather, it requires the use of measures that are legally available, materially appropriate and reasonably capable of obtaining the requested information, unless their application would entail disproportionate difficulties. The analysis further shows that foreseeable relevance and exhaustion operate as independent controls, since foreseeable relevance determines what information may legitimately be requested, whereas exhaustion establishes when it is justified to resort to international cooperation. Finally, the study concludes that failure to exhaust domestic measures initially affects the admissibility of the request, but does not, in itself, render the information obtained unlawful evidence or automatically result in the annulment of the tax assessment. Based on these findings, the article proposes a three-level control model and develops the concepts of substantive exhaustion and auditable exhaustion.

Keywords: exchange of information on request, tax audit, domestic measures, foreseeable relevance, Colombia, Brazil.

Introducción

La movilidad de capitales, la internacionalización de los negocios y la posibilidad de organizar operaciones a través de distintas jurisdicciones han ampliado la capacidad de las administraciones tributarias para fiscalizar hechos que ya no se encuentran íntegramente dentro de sus frontera, por lo tanto, una operación examinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede depender de datos bancarios, societarios, contables o contractuales que se encuentran en Brasil y sobre los cuales la autoridad colombiana carece de potestad coercitiva directa, en cuanto a que en ese escenario, el intercambio de información tributaria previa solicitud, conocido internacionalmente como *exchange of information on request* (EOIR) permite que una autoridad competente solicite a otra información previsiblemente relevante para una actuación tributaria concreta (OCDE & Consejo de Europa, 2011).

Colombia y Brasil son partes de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, por lo cual, para Colombia, la Convención fue aprobada por la Ley 1661 de 2013 y entró en vigor internacionalmente el 1 de julio de 2014. Por su parte Brasil promulgó esta convención mediante el Decreto 8.842 de 2016 y su entrada en vigor para ese Estado se produjo el 1 de octubre de 2016 (Congreso de Colombia, 2013; Presidência da República do Brasil, 2016; OCDE, 2026a). En este caso, la Convención no concibe el intercambio como una facultad ilimitada, ya que sus artículos 18 y 21 vinculan la solicitud con la legislación y práctica administrativa del Estado requirente, y, adicionalmente establecen que el Estado requerido no está obligado a prestar asistencia cuando el requirente no haya utilizado todas las medidas razonables disponibles, salvo que acudir a ellas genere dificultades desproporcionadas (OCDE & Consejo de Europa, 2011; Oberson, 2023).

Esta exigencia, por su parte plantea una dificultad interpretativa que admite dos lecturas extremas; la primera relacionada con una lectura literal y expansiva en donde se llevaría a sostener que la DIAN o la Receita Federal deben emplear todas las facultades de fiscalización previstas en sus ordenamientos antes de formular una solicitud internacional; por lo cual esta conclusión vaciaría de contenido la referencia convencional a las medidas razonables y transformaría la cooperación en un mecanismo residual de aplicación tardía. Por otro lado la lectura opuesta reduciría el agotamiento a una declaración ritual dentro del formulario internacional, lo que privaría al artículo 21.2.g de su función limitadora y permitiría acudir al Estado requerido sin una justificación material suficiente.

Lo planteado anteriormente es especialmente relevante en Colombia porque la propia DIAN incorporó el requisito al procedimiento PR-PEC-0463 vigente desde el 12 de febrero de 2024, en el cual se establece que la solicitud solo debe remitirse después de

emplear los medios disponibles en el territorio nacional, con excepción de aquellos que generarían dificultades desproporcionadas, así mismo, el procedimiento exige que la petición se origine en un indicio o investigación previa y sea revisada por la Oficina de Tributación Internacional antes de su remisión (DIAN, 2024; CIAT, 2006); aunque esta regulación debe ceñirse a lo establecido en el Estatuto Tributario y las garantías constitucionales, de manera que la cooperación internacional opere como complemento de la fiscalización doméstica y no como sustituto automático de ella.

En cuanto a Brasil, este país ofrece un contraste en el cual su ordenamiento reconoce amplias facultades para obtener información tributaria y financiera, mientras que la práctica EOIR documentada por el Global Forum incorpora controles previos sobre la relevancia de la información, la inexistencia de fishing expeditions o búsquedas indiscriminadas de información y el agotamiento de vías domésticas (OCDE, 2018; Rocha, 2015; Lima, 2015). Por lo tanto, la comparación no consiste en verificar si ambos países disponen de normas idénticas, sino en establecer cómo resuelven funcionalmente el mismo problema en el cual una medida interna debe impedir que la administración traslade la obtención de información al otro Estado.

La investigación aborda además una segunda dificultad en la práctica EOIR, la cual es la consecuencia del incumplimiento, lo cual no es jurídicamente equivalente a afirmar que una solicitud fue prematura, que una prueba fue obtenida con infracción de una regla procesal, que se vulneró un derecho fundamental o que la prueba cuestionada fue determinante para una liquidación oficial. En este caso, la doctrina ha advertido que el intercambio puede adquirir una dimensión probatoria autónoma y que la circulación internacional de evidencias requiere distinguir entre la obtención de información y su utilización posterior (Rodríguez-Bereijo León, 2012; Cannas, 2022). Respecto a lo anterior la jurisprudencia colombiana distingue entre prueba ilícita y prueba irregular y exige valorar la esencialidad y trascendencia del defecto antes de atribuirle efectos sobre el acto administrativo (Consejo de Estado, 2023).

A partir de lo argumentado anteriormente en este artículo se plantea la siguiente pregunta de investigación, *¿cuál es el alcance jurídico del deber de agotar las medidas internas de fiscalización razonablemente disponibles antes de formular una solicitud de intercambio de información tributaria entre Colombia y Brasil, y qué consecuencias produce su inobservancia respecto de la procedencia de la cooperación internacional y de las garantías del contribuyente?*, para lo cual se ha planteado el siguiente objetivo general el cual es *Reflexionar sobre el alcance del agotamiento como presupuesto y el límite del EOIR mediante el análisis comparado de la Convención, las normas internas, la práctica administrativa, la jurisprudencia y los estándares internacionales aplicables.*

Así mismo, la hipótesis planteada en esta investigación sostiene que el agotamiento constituye un estándar material de subsidiariedad y no una obligación absoluta de utilizar todas las facultades de investigación, en cuanto una medida doméstica debe integrar el deber de agotamiento cuando sea jurídicamente disponible, materialmente idónea y razonablemente capaz de producir el dato buscado sin generar dificultades desproporcionadas (Seer & Kargitta, 2019; Pistone, 2022; Oberson, 2023). Por tanto, si el requisito es incumplido, la consecuencia primaria se produce en la procedencia de la cooperación internacional y los efectos internos sobre la prueba o el acto tributario dependen de la naturaleza del defecto, de la garantía afectada, de la posibilidad efectiva de contradicción y de la incidencia de la información en la decisión administrativa.

Metodología

La investigación tiene un enfoque cualitativo y se desarrolla mediante el método jurídico-dogmático, con alcance analítico y propositivo. En este caso bajo este método se interpreta y sistematiza normas, principios y decisiones judiciales para determinar el contenido, y, los límites del deber de agotar las medidas internas antes de acudir al intercambio de información previa solicitud. La revisión documental, por su parte constituye la técnica de recolección de información, la hermenéutica jurídica opera como marco interpretativo y el derecho comparado funciona como estrategia auxiliar, así mismo, la investigación no es empírica ni estadística: sus resultados se construyen a partir de fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales e institucionales.

Para la comparación se empleó un método funcional, en este caso, el denominado *tertium comparationis*, que corresponde al problema práctico común a ambos ordenamientos, en el cual determinar en qué condiciones una medida interna de fiscalización todavía disponible debe impedir que la administración traslade al otro Estado la obtención de la información, por lo tanto, no se exigió identidad institucional entre Colombia y Brasil, sino equivalencia funcional en las herramientas destinadas a obtener información, acceder a datos financieros y societarios, controlar solicitudes salientes, verificar la relevancia previsible, proteger al contribuyente, preservar la confidencialidad y regular el uso probatorio de la información.

Las fuentes primarias comprendieron la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, especialmente los artículos 18.1.f, 21.2.g y 22; la Ley 1661 de 2013; la Sentencia C-032 de 2014; los artículos 15, 29, 74 y 209 de la Constitución Política de Colombia; los artículos 684, 742, 743, 744, 745 y 746-1 del Estatuto Tributario; el procedimiento PR-PEC-0463 de la DIAN; el Código Tributário Nacional, particularmente sus reglas sobre fiscalización y deberes de información; la Lei

Complementar 105/2001, especialmente su artículo 6; y los Decretos 3.724/2001, 7.574/2011 y 8.842/2016. Así como también, se incorporaron el artículo 5(5)(g) del Modelo TIEA de la OCDE y el artículo 26 del Modelo de Convenio, por su relación directa con el deber de utilizar los medios internos antes de formular una solicitud internacional (OCDE, 2002, 2010; Presidência da República do Brasil, 1966, 2001a, 2001b, 2011).

Se utilizaron como jurisprudencia comparada persuasiva *Levett v. Canada* (Attorney General), 2022 FCA 117, sobre el alcance de *all reasonable means*, y el asunto C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, sobre el control de la relevancia previsible. Las anteriores decisiones no fueron tratadas como derecho vinculante para Colombia o Brasil, sino como argumentos de autoridad persuasiva debido a la equivalencia funcional de las cláusulas interpretadas, criterio que también permitió comprender la evolución del control judicial de la cooperación administrativa (Eliañtonio & Serrat Romaní, 2022). Por lo tanto, su valor se limitó a mostrar cómo otros tribunales han resuelto problemas semejantes, ampliando el diálogo doctrinal con autores como Seer y Kargitta (2019), Pistone (2022), Eliañtonio y Serrat Romaní (2022), Oberson (2023), Rodríguez-Bereijo León (2012), Cordón Ezquerro (2014), Martínez Giner (2008), Merino Espinosa y Nocete Correa (2011), Rocha (2015), Lima (2015), Bittencourt Júnior y Batista Júnior (2022), González Henao (2017), Arias Esteban (2010), el CIAT (2006) y HM Revenue & Customs (2026), en donde permitieron contrastar subsidiariedad, relevancia previsible, garantías, efectos probatorios y práctica administrativa.

Este análisis se desarrolló en seis etapas, la primera de ellas está relacionada con la identificación normativa y la extracción de categorías jurídicas; la segunda con la comparación funcional; la tercera con la contrastación jurisprudencial; la cuarta con la triangulación entre normas, la quinta con la interpretación judicial y práctica administrativa documentada y la sexta con construcción propositiva. Cada etapa produjo un resultado verificable (ver Tabla 1), en donde las categorías principales fueron relevancia previsible, medidas razonables, dificultad desproporcionada, confidencialidad, derechos del contribuyente, regularidad probatoria y trascendencia del defecto. Las tres primeras se definieron deductivamente a partir del texto convencional, mientras que las cuatro restantes surgieron inductivamente de la lectura del corpus. Por su parte, las conclusiones de la investigación son de carácter propositivo y se identifican expresamente como una elaboración de los autores y no como reglas oficiales de la OCDE, la DIAN o la Receita Federal. De igual manera, el comentario al artículo 26 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas fue utilizado como un referente interpretativo complementario para examinar el deber de recurrir, en primer término, a los procedimientos administrativos disponibles en el Estado requirente, sin atribuirle carácter vinculante para Colombia o Brasil (Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, 2007).

La revisión se efectuó con fuentes oficiales y académicas como Google Académico, la biblioteca digital de la OCDE, los repositorios oficiales de la DIAN, la Corte Constitucional, el Consejo de Estado, el Supremo Tribunal Federal, CIAT, SciELO, Redalyc, DOAJ, Dialnet y repositorios institucionales. Se incluyeron normas, jurisprudencia, artículos científicos, libros, tesis y documentos institucionales directamente relacionados con el intercambio previa solicitud, agotamiento de medios internos, relevancia previsible, confidencialidad, garantías del contribuyente y consecuencias probatorias, así mismo se excluyeron trabajos dedicados exclusivamente al intercambio automático o espontáneo, asistencia en cobro, cooperación aduanera o materias sin relación funcional con la unidad de análisis, para lo cual la búsqueda se documentó mediante las dos ecuaciones, que se describen a continuación:

Ecuación de búsqueda en español

("intercambio de información tributaria" OR "intercambio de información fiscal") AND ("por solicitud" OR "a solicitud") AND ("agotamiento" OR "medidas internas" OR "medios internos") AND (Colombia OR Brasil)

Ecuación de búsqueda en inglés

("exchange of tax information" OR "exchange of information") AND ("exhaustion of domestic remedies" OR "domestic remedies" OR "internal measures") AND ("request" OR "upon request")

Protocolo de selección y categorías de análisis

La literatura seleccionada permitió construir un diálogo doctrinal más amplio, por ejemplo, Seer y Kargitta (2019) relacionan el intercambio de información con la cooperación y el uso previo de los instrumentos propios del Estado requirente, mientras que Pistone (2022) advierte sobre el riesgo de convertir la relevancia previsible en una vía abierta de investigación; en cuanto a Eliantonio y Serrat Romaní (2022) sitúan el control judicial de la cooperación administrativa en la evolución posterior del asunto Berlioz; Oberson (2023) ofrece una visión sistemática de los instrumentos internacionales y de la protección del contribuyente. Rodríguez-Bereijo León (2012) examina la incidencia probatoria del intercambio; Cordón Ezquerro (2014) y Martínez Giner (2008) desarrollan las garantías del contribuyente; Rocha (2015), Lima (2015) y Bittencourt Júnior y Batista Júnior (2022) aportan la perspectiva brasileña y sus tensiones entre transparencia, legitimidad y sigilo; y, González Henao (2017) aborda específicamente los derechos de los contribuyentes en los acuerdos suscritos por Colombia.

En el caso del ámbito latinoamericano, Arias Esteban (2010), el CIAT (2006), Urteaga-Goldstein (2017), Hernández y Bricio (2014), Alarcón Dueñas (2022), Chávez Acero (2021), Torres Chonillo et al. (2017), Villalta Salazar et al. (2025), Ferreri et al. (2011), Carrasco Parrilla (2022), Frías Arce (2018), Carrero (2011), Giner (2014), Torres y Ruiz (2022), Carvajal Gaibor (2024) y Rivera (2026) permiten ampliar la discusión sobre intercambio, transparencia, secreto, cooperación, gobernanza y derechos del contribuyente; así, esta literatura no se presenta simplemente como un conjunto de referencias, sino que se utiliza para dialogar con las distintas posiciones existentes y, a partir de ellas, precisar los límites y el alcance de la tesis planteada.

Etapas	Actividad principal	Producto verificable
1. Identificación normativa	Revisión de la Convención, normas internas, instrumentos de la OCDE y reglas probatorias aplicables.	Mapa normativo del agotamiento y de sus excepciones.
2. Extracción de categorías	Lectura deductiva del texto convencional y definición de medidas razonables, dificultad desproporcionada y relevancia previsible.	Matriz inicial de categorías jurídicas.
3. Comparación funcional	Contraste Colombia-Brasil a partir del tertium comparationis y de herramientas equivalentes de fiscalización.	Matriz comparativa de instituciones y funciones.
4. Contrastación jurisprudencial	Análisis de jurisprudencia colombiana y uso persuasivo de decisiones extranjeras por equivalencia funcional.	Cuadro de criterios judiciales y efectos jurídicos.
5. Triangulación	Cruce de norma, interpretación judicial y práctica administrativa documentada; registro de coincidencias y divergencias.	Matriz de convergencias, divergencias y vacíos.
6. Construcción propositiva	Integración de hallazgos para formular agotamiento material, agotamiento auditable y triple control.	Modelo analítico final y conclusiones.

Tabla 1. Etapas del análisis y productos de la investigación

Nota. Elaboración propia a partir del protocolo metodológico aplicado.

Resultados

El agotamiento como presupuesto jurídico del intercambio previa solicitud

En el caso de la Convención, esta configura el agotamiento como una condición jurídicamente relevante de la cooperación, pues según el artículo 18.1.f exige que la solicitud indique si es consistente con la legislación y práctica administrativa del Estado requirente y si se justifica frente al artículo 21.2.g; a su vez, este último establece que el Estado requerido no está obligado a prestar asistencia cuando el requirente no haya utilizado todas las medidas razonables disponibles, salvo que recurrir a ellas genere dificultades desproporcionadas (OCDE & Consejo de Europa, 2011). En este caso la exigencia opera antes del envío y no únicamente en el momento en que el Estado requerido decide si responde.

El texto convencional no sostiene un agotamiento absoluto, pues el adjetivo razonables y la excepción por dificultad desproporcionada obligan a valorar la utilidad concreta de las medidas pendientes, mientras que el Informe Explicativo de la Convención advierte, además, que la causal de rechazo no debe utilizarse de manera que vacíe de contenido la cooperación y que, tratándose de solicitudes de información, el Estado requerido normalmente puede partir de que el requirente ha utilizado sus vías domésticas, salvo que existan razones para dudarlo (OCDE & Consejo de Europa, 2008).

Por su parte, la Sentencia C-032 de 2014 declaró exequible la Ley 1661 de 2013 y la Convención destacando que el instrumento combina cooperación contra la evasión y elusión con salvaguardas para las personas y respeto por la soberanía, con lo cual la Corte identificó expresamente entre los límites en la falta de utilización de las medidas razonables disponibles en el Estado requirente, en consecuencia, en Colombia el agotamiento forma parte de un tratado incorporado al ordenamiento y sometido a control constitucional (Corte Constitucional, 2014)..

Medidas internas razonablemente disponibles en Colombia

Dentro de las medidas internas en Colombia, el artículo 684 del Estatuto Tributario reconoce a la administración amplias facultades de fiscalización e investigación, entre ellas requerir al contribuyente y a terceros, examinar libros y documentos, verificar declaraciones y practicar las diligencias necesarias para establecer correctamente la obligación tributaria, estas potestades, en este caso deben relacionarse con los artículos 742, 743, 744, 745 y 746-1, que regulan la demostración de los hechos, la idoneidad de los medios, la valoración probatoria y la información obtenida mediante convenios internacionales (Decreto 624 de 1989, arts. 742–746-1). Además, su ejercicio debe armonizarse con los artículos 15, 29, 74 y 209 de la Constitución Política, relativos a

intimidad, debido proceso, acceso a documentos y principios de la función administrativa, por lo tanto, la doctrina colombiana y latinoamericana sobre intercambio y garantías permite advertir que estas facultades no deben entenderse aisladamente de la protección del contribuyente (González Henao, 2017; Córdón Ezquerro, 2014; Carrasco Parrilla, 2022).

Sin embargo, la amplitud de esas potestades no significa que todas deban ejercerse antes de acudir a Brasil, en este caso el procedimiento PR-PEC-0463 exige una investigación o indicio previo, que la información requerida se encuentre en otro país y que se hayan empleado los medios internos, exceptuando los que generarían dificultades desproporcionadas; así mismo, el Modelo de Manual sobre intercambio de información agrega una lógica gradual, la cual es explotar las bases de datos domésticas, utilizar poderes internos de acceso, consultar al contribuyente cuando resulte útil y revisar fuentes públicas antes de trasladar la solicitud al exterior (DIAN, 2024). La anterior lógica coincide con el Manual CIAT (2006) y con la literatura regional que entiende la cooperación como complemento de las capacidades internas, no como sustituto inmediato de ellas (Urteaga-Goldstein, 2017; Hernández & Bricio, 2014; Ferreri et al., 2011; Villalta Salazar et al., 2025).

En este sentido, la práctica documentada por el Global Forum confirma la importancia de las fuentes domésticas, para lo cual la evaluación de Colombia analiza la disponibilidad de información, las facultades de acceso y los mecanismos para atender solicitudes de intercambio (OCDE, 2024). En el mismo sentido, la literatura sobre el estándar internacional muestra que la cooperación efectiva depende de procedimientos internos capaces de producir y conservar información suficiente antes de acudir a otra jurisdicción (Merino Espinosa & Nocete Correa, 2011; Carrero, 2011; Giner, 2014). Por ello, la primera pregunta del agotamiento no debería ser cuántas actuaciones formales se practicaron, sino si la administración ya posee el dato o puede obtenerlo mediante una fuente doméstica sencilla, pertinente y razonablemente eficaz.

Medidas internas y práctica administrativa en Brasil

El sistema brasileño también dispone de amplias herramientas domésticas, en el cual el Código Tributário Nacional establece las facultades de fiscalización y los deberes de información, mientras que la Lei Complementar 105/2001 permite el acceso fiscal a información financiera bajo las condiciones de su artículo 6. Así mismo, el Supremo Tribunal Federal, en el Tema 225, reconoció la constitucionalidad de ese acceso y entendió que el mecanismo desplaza el deber de sigilo de la esfera bancaria a la fiscal sin eliminar la confidencialidad, por lo tanto, la doctrina brasileña se ha enfocado en el equilibrio entre transparencia, soberanía y protección de derechos (Rocha, 2015; Lima,

2015; Bittencourt Júnior & Batista Júnior, 2022; Supremo Tribunal Federal, 2016; Presidência da República do Brasil, 1966, 2001a).

Cuando la Receita Federal requiere información financiera adicional que no se encuentra disponible en sus sistemas, el Decreto nº 3.724/2001 regula la Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) y establece reglas para la obtención de información, incluida la intimación previa en los supuestos previstos, en el cual la norma debe leerse conjuntamente con la Lei Complementar 105 de 2001 y con las reglas de sigilo fiscal del Código Tributário Nacional (Presidência da República do Brasil, 1966, 2001a, 2001b). Así como también el Decreto nº 7.574 de 2011 incorpora al análisis la función reglamentaria en materia tributaria y aduanera y la sistematización de procedimientos de fiscalización y de cumplimiento, de modo que su presencia permite observar que el agotamiento se proyecta sobre las herramientas concretas que la administración puede activar antes de acudir a la cooperación internacional; a su vez, el Decreto nº 8.842 de 2016 permite ubicar la Convención multilateral dentro del ordenamiento brasileño (Presidência da República do Brasil, 2016).

La evaluación del Global Forum de 2018 documentó que la unidad brasileña de intercambio utilizaba controles previos para las solicitudes salientes, entre ellos la existencia de un instrumento internacional, el estándar EOIR, la ausencia de fishing expeditions y el agotamiento de las vías domésticas, en la cual el monitoreo posterior mantiene la atención sobre la operación práctica del sistema (OCDE, 2018, 2026b). Esta evidencia institucional se complementa con la doctrina brasileña, que advierte que la cooperación fiscal internacional no puede desvincularse de legitimidad, soberanía, secreto y derechos del contribuyente (Rocha, 2015; Bittencourt Júnior & Batista Júnior, 2022).

Con forme a lo anteriormente planteado, se revela un contraste entre convergencia normativa y una asimetría operativa, pues mientras que en Colombia se publica un procedimiento detallado de EOIR, por su parte Brasil cuenta con controles internos documentados por el Global Forum, pero no toda su operación se encuentra disponible públicamente con el mismo nivel de detalle, por lo cual esta diferencia documental no permite concluir que un sistema sea más garantista que el otro, más sin embargo, sí obliga a reconocer que la razonabilidad del agotamiento se determina desde las posibilidades efectivas del Estado requirente.

Elemento	Colombia	Brasil	Incidencia en el agotamiento
Base jurídica internacional	Convención aprobada por Ley 1661 de 2013	Convención promulgada por Decreto 8.842/2016	Estándar común de medidas razonables
Facultades domésticas	Estatuto Tributario y bases DIAN	CTN, LC 105/2001 y bases RFB	El contenido concreto depende del Estado requirente
Control previo del EOIR	PR-PEC-0463 y Oficina de Tributación Internacional	Unidad especializada y checklist documentado	Verificación antes de remitir la solicitud
Información financiera	Amplio reporte e información disponible en sistemas	e-Financeira y RMF cuando se requiere detalle adicional	Debe preferirse la información ya disponible
Salvaguardas	Debido proceso, habeas data y contradicción posterior	Sigilo fiscal y reglas específicas para acceso financiero	Pueden modular la razonabilidad de la medida

Tabla 2. Comparación funcional de los elementos relevantes para el agotamiento en Colombia y Brasil

Nota. Elaboración propia a partir de la normativa y práctica administrativa analizadas.

Relevancia previsible y prohibición de fishing expeditions

El estudio permitió separar dos controles que suelen mezclarse, en primer lugar la relevancia previsible determina si existe una conexión razonable entre la información solicitada y una finalidad tributaria identificable; en segundo lugar que el agotamiento determina si, aun existiendo esa conexión, resulta justificado acudir al otro Estado para obtenerla. En este caso, la doctrina especializada destaca que la relevancia debe evaluarse al momento de la solicitud y no a partir del resultado posterior (Öner, 2023; Pistone, 2022), para lo cual la literatura de la base consultada, Merino Espinosa y Nocete Correa (2011), Torres Chonillo et al. (2017) y Carvajal Gaibor (2024) muestran, desde distintas jurisdicciones, cómo los estándares de intercambio han evolucionado hacia mecanismos más intensivos de transparencia, sin que ello elimine los límites jurídicos, lo anteriormente mencionado también aparece en los trabajos de Giner (2014) y Hernández y Bricio (2014), quienes muestran la expansión de los mecanismos de cooperación y obtención de información.

En este caso el estándar pretende permitir un intercambio suficientemente amplio sin legitimar búsquedas especulativas, pues en el asunto *Berlioz*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconoció la posibilidad de control judicial de la solicitud y limitó ese control a verificar que la información no esté manifiestamente desprovista de relevancia previsible (Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2017), por lo cual, lo anterior es un precedente que no es vinculante en Colombia ni Brasil, pero que muestra que la cooperación puede ser amplia sin eliminar todo control jurídico.

En este sentido una solicitud puede cumplir con la relevancia y fallar en agotamiento, pues así ocurre cuando la DIAN identifica una operación concreta y solicita a Brasil un contrato claramente pertinente que el propio contribuyente colombiano está obligado a conservar, sin haberlo requerido previamente y sin razón para omitir esa vía; también puede ocurrir lo inverso, en donde la DIAN puede haber agotado sus posibilidades internas, pero formular una solicitud tan amplia e indiferenciada que se aproxime a una *fishing expedition*, por lo cual ambos estándares son autónomos y acumulativos.

Derechos del contribuyente, confidencialidad y contradicción

Se establece que el intercambio previa solicitud está estructurado primordialmente como comunicación entre autoridades competentes, aunque esté sometido a reglas reforzadas de confidencialidad y a las garantías constitucionales aplicables a la utilización posterior de la información. En el caso colombiano, la ausencia de una obligación general de notificación previa no elimina el derecho de defensa, porque la información utilizada para modificar la situación fiscal debe quedar sometida a contradicción, esto según los autores González Henao (2017), Córdón Ezquerro (2014), Martínez Giner (2008) y Rivera (2026), y estudios sobre secreto bancario e intercambio desarrollados por Alarcón Dueñas (2022) y Chávez Acero (2021).

Se acuerdo a lo anterior, se identifica que la ausencia de participación previa no elimina el debido proceso, pues la Corte Constitucional ha reiterado que los derechos de contradicción y controversia probatoria rigen las actuaciones tributarias y que el administrado debe poder discutir los elementos empleados para modificar su situación fiscal (Corte Constitucional, 2022); de ahí surge una distinción necesaria en la cual el contribuyente no tiene necesariamente derecho a conocer la estrategia de cooperación o toda la correspondencia internacional, pero sí debe tener una oportunidad efectiva para conocer y controvertir la información material que la DIAN pretenda utilizar como fundamento de una determinación o sanción.

Por su parte, Brasil presenta una configuración similar en cuanto a la reserva de la cooperación, aunque determinadas medidas domésticas para obtener información financiera adicional pueden exigir intimación previa al sujeto pasivo; la doctrina brasileña ha advertido precisamente sobre la tensión entre transparencia fiscal y sigilo bancario, mientras que el monitoreo de 2026 mantiene una recomendación relacionada con las excepciones a esa notificación en asuntos urgentes o sensibles en la cual la comparación muestra que las garantías no operan en un único momento pues algunas disciplinan la solicitud, mientras que otras la obtención doméstica en el Estado requerido y la utilización posterior de la prueba en el Estado requirente (Lima, 2015; Rocha, 2015; Bittencourt Júnior & Batista Júnior, 2022; OCDE, 2026b).

Consecuencias probatorias del incumplimiento

El Estatuto Tributario colombiano reconoce expresamente la prueba obtenida mediante convenios internacionales, en este caso el artículo 744 permite valorar la información obtenida y allegada en desarrollo de un convenio de intercambio, la remitida por un gobierno extranjero a solicitud de la administración y la practicada por autoridades extranjeras, en el cual la habilitación no convierte la prueba internacional en una categoría inmune a las reglas generales, para lo cual los artículos 742 y 743 exigen que las decisiones se apoyen en hechos demostrados y medios idóneos, mientras que los artículos 745 y 746-1 completan las reglas de valoración e incorporación probatoria (Decreto 624 de 1989, arts. 742–746-1). Lo anterior también ha sido estudiado de manera específica por Rodríguez-Bereijo León (2012) y Cannas (2022), quienes permiten distinguir entre la obtención internacional de información y su posterior circulación como evidencia.

De la misma manera, la jurisprudencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo aporta una distinción decisiva en la sentencia del 23 de marzo de 2023, en la cual el Consejo de Estado señaló que la obtención con violación de derechos fundamentales vicia de ilicitud la prueba y conduce a su exclusión, mientras que la infracción del procedimiento de recolección genera una ilegalidad cuya consecuencia depende de la esencialidad del requisito omitido y de su proyección sobre el debido proceso; como también, la Sala agregó que no cualquier irregularidad tiene capacidad para viciar el acto administrativo, especialmente cuando no disminuye ni impide el ejercicio de defensa y contradicción (Consejo de Estado, 2023; Rodríguez-Bereijo León, 2012).

La anterior regla impide equiparar automáticamente falta de agotamiento con prueba ilícita, pues si la DIAN omitió una vía doméstica razonable y acudió prematuramente a Brasil, existe un defecto respecto de la procedencia convencional y del procedimiento interno, así, para que ese defecto produzca exclusión probatoria debe

analizarse si, adicionalmente, comprometió una garantía sustancial en la obtención o utilización de la información. Para esto, la Corte Constitucional ha sostenido que irregularidades menores no activan por sí mismas la regla de exclusión, y, que incluso la exclusión de una prueba no determina necesariamente la invalidez de todo el proceso cuando existen otros elementos independientes y suficientes (Corte Constitucional, 2002).

De la misma manera, el Consejo de Estado ha reconocido que el derecho de contradicción puede satisfacerse cuando los elementos recaudados durante la fiscalización son puestos en conocimiento del contribuyente en la oportunidad procesal correspondiente, como lo es el requerimiento especial, de forma que pueda controvertirlos (Consejo de Estado, 2021). De acuerdo con esto, el intercambio internacional no desplaza las garantías del procedimiento tributario interno, pues la confidencialidad de la solicitud no autoriza a mantener oculta la información probatoria que se empleará para sustentar un mayor impuesto o una sanción, cuestión que coincide con la preocupación doctrinal por la tutela efectiva del contribuyente (Cordón Ezquerro, 2014; González Henao, 2017; Martínez Giner, 2008).

Resultado comparado y propuesta analítica

Como propuesta en esta investigación, se plantea distinguir entre agotamiento formal y agotamiento material, en el cual el primero se limita a enumerar actuaciones practicadas, mientras que el segundo exige demostrar que las vías domésticas con expectativa razonable de producir la información fueron utilizadas o descartadas justificadamente por falta de idoneidad, inutilidad, imposibilidad territorial o dificultad desproporcionada. Adicionalmente, la propuesta dialoga con la doctrina sobre subsidiariedad (Seer & Kargitta, 2019), con la literatura sobre cooperación y derechos (Carrasco Parrilla, 2022), y, con la experiencia administrativa comparada, que exige explorar las posibilidades internas antes de solicitar a otra administración la obtención del dato (HM Revenue & Customs, 2026).

Así mismo, se propone el concepto de agotamiento auditable, en el cual la conclusión administrativa de que las medidas internas han sido razonablemente agotadas debe poder reconstruirse posteriormente mediante evidencia suficiente de la información ya disponible, las fuentes consultadas, los requerimientos practicados, las alternativas evaluadas y las razones que justificaron omitir otras vías. Por lo tanto, no se trata de crear un nuevo ritual documental, sino de hacer verificable la declaración del Estado requirente frente al Estado requerido, así la propuesta dialoga con la preocupación doctrinal por legitimidad, proporcionalidad y protección del contribuyente (Martínez Giner, 2008; González Henao, 2017; Bittencourt Júnior & Batista Júnior, 2022; Rivera, 2026).

Nivel	Objeto	Pregunta de control	Efecto
I. Nexo informativo	Relevancia previsible	¿Por qué la información puede contribuir a una actuación tributaria identificable?	Delimita qué puede pedirse
II. Subsidiariedad	Agotamiento razonable	¿Queda una vía doméstica idónea, útil y proporcionada con expectativa real de obtener el dato?	Delimita cuándo acudir al otro Estado
III. Consecuencias	Regularidad y garantías	¿Qué regla se incumplió, qué garantía fue afectada y qué incidencia tuvo la prueba?	Determina el efecto jurídico de la irregularidad

Tabla 3. Propuesta del modelo de triple control de una solicitud

Nota: Elaboración propia.

Discusión

Dentro de este análisis, los hallazgos confirman que el agotamiento cumple una función limitadora efectiva; sin embargo, su utilidad exige evitar dos interpretaciones extremas, en la cual la primera lo convierte en un requisito absoluto: mientras exista cualquier diligencia imaginable dentro del ordenamiento interno el EOIR sería prematuro, y la cual no es compatible con la referencia a medidas razonables ni con la excepción por dificultad desproporcionada. Por otro lado, la segunda interpretación reduce el agotamiento a una afirmación formal de la administración, en este caso, se concluye que el Estado requirente podría recurrir al otro país sin explicar por qué la cooperación era necesaria y el artículo 21.2.g perdería su contenido práctico.

Como también, se concluye que la posición que mejor armoniza la eficacia del intercambio con sus límites consiste en valorar la medida interna pendiente según su disponibilidad jurídica y material, idoneidad, utilidad marginal, expectativa razonable de éxito, razonabilidad y proporcionalidad, por lo tanto, no basta que una facultad exista en el Estatuto Tributario o en el Código Tributario Nacional, pues debe tener una relación

funcional con el dato que se intenta obtener, pues si esa relación falta, obligar a practicar la diligencia añade tiempo y costo sin aportar una garantía real.

Esta lectura encuentra respaldo en el precedente comparado *Levett v. Canada*, decidido por la Federal Court of Appeal de Canadá, en el contexto de una controversia relacionada con el alcance de las obligaciones de cooperación e intercambio de información tributaria, en la cual en dicha decisión, el tribunal examinó el alcance de la exigencia de adoptar las medidas necesarias para obtener la información solicitada y rechazó una interpretación según la cual la administración tributaria estaría obligada a agotar todas las posibilidades que, de manera abstracta, pudieran encontrarse disponibles, y, consideró suficiente que hubiera utilizado los medios razonables en las circunstancias concretas. Por lo tanto, se trata de un precedente persuasivo, no vinculante, pero resulta particularmente útil porque aborda de manera directa la interpretación del término razonable dentro de una cláusula de intercambio de información equivalente (Federal Court of Appeal of Canada, 2022; Seer & Kargitta, 2019).

Así mismo, la comparación Colombia-Brasil muestra que el contenido del agotamiento no puede fijarse mediante una lista universal, pues un dato puede encontrarse directamente disponible en una base de la Receita Federal y requerir en Colombia una actuación adicional, o viceversa; o puede suceder que ciertas medidas brasileñas de acceso financiero están sometidas a un procedimiento específico que condiciona su utilización, en el cual el artículo 21.2.g remite a la legislación y práctica administrativa del Estado requirente precisamente porque la razonabilidad depende de esa arquitectura doméstica.

En el contexto colombiano, la expresión del PR-PEC-0463 según la cual deben emplearse los medios disponibles en el territorio nacional debe leerse conforme a la Convención. Interpretarla como obligación de agotar literalmente toda potestad sería difícil de reconciliar con el estándar superior de medidas razonables y con la propia excepción por dificultad desproporcionada incorporada por el procedimiento, para lo cual, la lectura sistemática evita que una regla administrativa interna eleve el umbral convencional hasta hacer innecesariamente rígida la cooperación.

La relación entre agotamiento y relevancia previsible también debe mantenerse diferenciada, pues mientras que la relevancia controla el objeto, el agotamiento, por su parte, controla el recurso al Estado extranjero. La anterior separación tiene consecuencias prácticas para la fiscalización, en donde una solicitud puede pedir información perfectamente pertinente y, sin embargo, ser prematura si la DIAN puede obtenerla mediante una medida doméstica sencilla. De la misma forma, el agotamiento

de las actuaciones internas no legitima una petición indeterminada destinada a descubrir posibles irregularidades sin un nexo previo con una actuación tributaria.

Podría decirse que este estudio no encontró elementos suficientes para afirmar que la falta de agotamiento de los medios disponibles haga ilícita, por sí sola, la información recibida, con lo cual el artículo 21.2.g se entiende principalmente como un límite a la obligación de cooperación que tiene el Estado requerido, de manera que, si Brasil decide entregar la información a pesar de alguna deficiencia, debe revisarse por separado si la actuación de Colombia fue adecuada y si la información puede utilizarse como prueba. La jurisprudencia del Consejo de Estado también señala la importancia de distinguir entre una afectación grave de los derechos fundamentales y el incumplimiento de formalidades o procedimientos, cuya importancia debe analizarse según las circunstancias particulares de cada caso (Consejo de Estado, 2023).

Esta distinción es especialmente importante para evitar que se considere una causal de nulidad que no está expresamente prevista por el ordenamiento jurídico, ya que primero debe identificarse cuál fue el error, luego establecer qué tipo de incumplimiento se presentó y qué derecho o garantía buscaba proteger la norma, así mismo, es necesario revisar si realmente se afectaron derechos como la defensa, la intimidad, el habeas data o la posibilidad de controvertir la información, así como verificar si la prueba fue incorporada de manera adecuada y si tuvo una influencia determinante en la decisión administrativa, de esta manera, se entiende que excluir una prueba y declarar la nulidad de un acto son situaciones relacionadas, pero que no necesariamente conducen al mismo resultado.

Conclusiones

El agotamiento de las medidas internas representa un límite importante para el intercambio de información previa solicitud entre Colombia y Brasil, pero esto no significa que la administración deba utilizar de forma automática todas las herramientas que tenga a su alcance, por el contrario, la medida que aún esté pendiente debe ser posible de aplicar, adecuada para obtener la información y tener una posibilidad razonable de conducir al dato que se busca, además, puede dejar de utilizarse cuando hacerlo implique dificultades o esfuerzos que resulten excesivos frente a la utilidad que podría generar la medida

El segundo aporte corresponde al agotamiento auditable, entendido como la necesidad de que la autoridad requirente realice una revisión seria de las posibilidades que tiene dentro de su propio ordenamiento, pues la confianza entre los Estados parte de la idea de que cada administración actúa de manera responsable al solicitar información, en este sentido, Brasil no tendría que reconstruir en cada caso todas las

bases de datos, competencias y actuaciones realizadas por la DIAN, sino que, en principio, puede confiar en la información proporcionada por Colombia, al mismo tiempo, esta confianza implica que la administración colombiana debe conservar internamente elementos suficientes que permitan demostrar posteriormente que la afirmación realizada sobre el agotamiento de las medidas era razonable, por ello, cuando se habla de que este proceso debe ser auditable no significa que toda la información tenga que hacerse pública o quedar disponible sin restricciones, sino que debe existir la posibilidad de revisarla y comprobarla posteriormente, respetando en todo momento los límites relacionados con la confidencialidad.

El modelo de triple control resume los principales resultados del estudio, en primer lugar, se examina la existencia del nexo informativo y la relevancia previsible de la información solicitada, posteriormente se analiza si la autoridad requirente utilizó las medidas internas que razonablemente tenía disponibles y si estas eran adecuadas para obtener el dato buscado, posteriormente, cuando se identifica alguna irregularidad, se determina su consecuencia jurídica teniendo en cuenta su naturaleza, la garantía comprometida y la trascendencia que tuvo en el procedimiento, de esta manera, este orden permite diferenciar problemas que corresponden a la cooperación internacional de aquellos relacionados con el procedimiento tributario interno y evita atribuir automáticamente a una irregularidad una consecuencia que jurídicamente no le corresponde

A partir de este análisis, los resultados permiten confirmar la hipótesis planteada, pues en el intercambio de información previa solicitud entre Colombia y Brasil el agotamiento de las medidas internas no exige seguir de manera absoluta y mecánica todas las facultades de fiscalización disponibles, sino utilizar aquellas que sean jurídicamente posibles, adecuadas y razonablemente capaces de conducir a la obtención de la información requerida, salvo que su utilización genere dificultades desproporcionadas, por esta razón, cuando no se cumple con este requisito, su primera consecuencia se relaciona con la procedencia de la solicitud y con la posibilidad de que el Estado requerido decida no prestar asistencia, mientras que los efectos que pueda tener sobre la prueba obtenida o sobre el acto tributario deben analizarse de manera independiente, teniendo en cuenta la garantía jurídica afectada y la incidencia concreta que tuvo el defecto en la decisión administrativa

Así mismo, esta conclusión se relaciona también con la comparación realizada entre Colombia y Brasil, pues ambos Estados comparten el estándar establecido en el instrumento internacional, aunque cuentan con mecanismos internos diferentes para obtener y controlar la información tributaria, por esto, el contenido del agotamiento no puede establecerse a partir de una lista única de actuaciones que deba cumplirse en todos los casos, sino que, también debe valorarse de acuerdo con las herramientas que

realmente se encuentren disponibles en cada jurisdicción, de modo que una medida puede resultar necesaria y razonable en un caso y no tener la misma utilidad en otro, dependiendo de las circunstancias concretas y de la información que se pretende obtener

En este contexto, una de las principales aportaciones del estudio consiste en plantear una lectura del agotamiento desde una perspectiva material y auditable, entendiendo por material que la administración debe concentrarse en aquellas diligencias que realmente puedan contribuir a obtener la información solicitada y no en el cumplimiento de actuaciones meramente formales, mientras que el carácter auditable supone que la autoridad requirente pueda explicar y demostrar posteriormente las razones por las cuales utilizó, descartó o consideró desproporcionadas determinadas medidas internas, esta propuesta corresponde a una elaboración derivada del análisis realizado en la investigación, y, por tanto, no pretende presentarse como una regla oficial de la OCDE, de la DIAN o de la Receita Federal

Finalmente, debe reconocerse como limitación del estudio la ausencia de una estadística pública que permita establecer cuántas solicitudes de intercambio de información han sido formuladas específicamente entre Colombia y Brasil, así como la falta de un precedente colombiano que resuelva de manera exacta una controversia en la que la DIAN haya obtenido información mediante el intercambio de información previa solicitud sin cumplir el requisito de agotamiento previsto en el artículo 21.2.g, por lo tanto, la jurisprudencia comparada utilizada cumple una función auxiliar dentro del análisis y no puede sustituir la ausencia de un precedente nacional directamente aplicable, No obstante, esta limitación también permite identificar una posible línea de investigación futura orientada a estudiar empíricamente la manera en que la DIAN y la Receita Federal documentan el agotamiento de las medidas internas en expedientes concretos y cómo esta documentación influye posteriormente en la valoración de la información obtenida mediante cooperación tributaria internacional.

Referencias

- Bittencourt Júnior, R. A., & Batista Júnior, O. A. (2022). Crise de legitimidade nas políticas globais de cooperação fiscal e possíveis soluções. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, 10, 139–170. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n10-7>
- 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. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2011.6879>

- Cannas, F. (2022). Tax cooperation and exchange of information: The issue of “circulation of evidences”. *Erasmus Law Review*, 15(2), 125–135. DOI: <https://doi.org/10.5553/ELR.000223>
- Carrasco Parrilla, P. J. (2022). Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes. *Revista de Educación y Derecho*, 26. DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2022.26.40674>
- Carvajal Gaibor, J. E. (2024). El intercambio automático de información tributaria: Una visión de la legislación ecuatoriana, su regulación y posible vulneración a los derechos de los contribuyentes [Tesis]. Universidad Externado de Colombia.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2006). Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de informaciones tributarias. CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIA_T_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf
- Chávez Ácero, V. (2021). Intercambio automático de información financiera y el secreto bancario [Trabajo de investigación]. Universidad de Lima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/15135>
- Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, Subcomité sobre Intercambio de Información. (2007). Proposed commentary on article 26 (proposed 2007) of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. <https://digitallibrary.un.org/record/608799>
- Congreso de Colombia. (2013). Ley 1661 de 2013. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes%2F1685984>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2021, 7 de octubre). Sentencia, Rad. 76001-23-33-000-2015-00280-01 (22897). https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/76001-23-33-000-2015-00280-01%2822897%29_20211007.htm
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2023, 23 de marzo). Sentencia, Rad. 17001-23-33-000-2019-00603-01 (26520). https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/17001-23-33-000-2019-00603-01%2826520%29_20230323.htm
- Cordón Ezquerro, T. (2014). Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Derecho PUCP*, 72, 11–29. DOI: <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.001>.
- Cortés Torres, J. A., & Grau Ruiz, M. A. (2023). Las inspecciones conjuntas en la Unión Europea y la protección de los derechos de los obligados tributarios: Especial referencia a la buena administración. *Studi Tributari Europei*, 13(1), II.31–II.59. DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/19814>.
- Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia SU-159 de 2002. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/SU159-02.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2014). Sentencia C-032 de 2014. <https://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/CorteConstitucional/20001380>
- Corte Constitucional de Colombia. (2022). Sentencia C-305 de 2022. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-305-22.htm>
- Decreto 624 de 1989. (1989, 30 de marzo). Estatuto Tributario. https://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024). Intercambio internacional de información tributaria previa solicitud (PR-PEC-0463, versión 2). <https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/LMDP/Planeacion-Estrategia-y-Control/Gestion-Juridica/Procedimientos/PR-PEC-0463.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (s. f.). Modelo de manual sobre intercambio de información con fines fiscales. https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Modelo-Manual-Intercambio-de-Informacion-Fines-Fiscales.pdf
- Eliañtonio, M., & Serrat Romaní, M. (2022). Judicial control of administrative cooperation in tax matters: Introduction to the series. REALaw.blog. <https://realaw.blog/2022/03/04/judicial-control-of-administrative-cooperation-in-tax-matters-taxpayers-rights-and-the-notion-of-foreseeable-relevance-in-light-of-the-cjeus-case-law-introduction/>
- Federal Court of Appeal of Canada. (2022). Levett v. Canada (Attorney General), 2022 FCA 117.
- Ferreri, P., Nieves, G., & Zitto, C. (2011). Implementación efectiva del intercambio internacional de información tributaria en Uruguay. *Revista de Administración Tributaria*, 32. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_32/Espanol/e-book-revista_32.pdf
- Frías Arce, M. A. (2018). Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal [Tesis de grado]. Universidad de Piura. <https://pirhua.udep.edu.pe/backend/api/core/bitstreams/443bd3d6-9d1d-45bb-a61d-14162ccc91b4/content>
- Giner, L. A. M. (2014). El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: El intercambio automático de información tributaria. En *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público* (pp. 777–797). Instituto de Estudios Fiscales. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4964875>
- González Henao, T. (2017). Los derechos de los contribuyentes en los acuerdos de intercambio de información suscritos por Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 10, 153–167. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n10.10>. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/4973/5962/22791>
- Hernández Martín, M. B., Navarro Bricio, M. del M., & Ordóñez Ruiz de Adana, M. F. (2014). Nuevos mecanismos en la obtención e intercambio de información en el ámbito internacional. *Cuadernos de Formación*, 17, 171–200. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_11.pdf
- HM Revenue & Customs. (2026). International Exchange of Information Manual: IEIM112300. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim112300>
- Lima, J. (2015). Troca de informações fiscais entre Estados: Novos tempos de transparência? *Revista Direito Tributário Atual*, 34, 217–235. <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/165/993/4904>
- Martínez Giner, L. A. (2008). La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados. *Iustel*.
- Merino Espinosa, M. del P., & Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español. Instituto de Estudios Fiscales.

- https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2011_06.pdf
- Oberson, X. (2023). International exchange of information in tax matters: Towards global transparency (3.^a ed.). Edward Elgar Publishing. DOI: <https://doi.org/10.4337/9781800884915>
- OCDE. (2002). Agreement on exchange of information on tax matters. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
- OCDE. (2010). Model tax convention on income and on capital: Article 26 and commentary. <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
- OCDE. (2018). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Brazil 2018.
- OCDE. (2024). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Colombia 2024.
- OCDE. (2026a). Enhanced Monitoring Report on the Implementation of the Standard on Transparency and Exchange of Information on Request 2026 Update.
- OCDE. (2026b). Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf
- OCDE, & Consejo de Europa. (2008). The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Twentieth Anniversary Edition. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264041042-en>
- OCDE, & Consejo de Europa. (2011). The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264115606>
- Öner, C. (2023). An analysis of the “foreseeable relevance” standard and the international exchange of tax information. *Bulletin for International Taxation*, 77(6), 261–271. DOI: <https://doi.org/10.59403/29r97gh>
- Pistone, P. (2022). Foreseeable relevance and the impact on taxpayers’ rights in the EU. *REALaw.blog*. <https://realaw.blog/2022/03/18/foreseeable-relevance-and-the-impact-on-taxpayers-rights-in-the-eu-by-pasquale-pistone/>
- Presidência da República do Brasil. (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: Código Tributário Nacional. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>
- Presidência da República do Brasil. (2001a). Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. https://www.bcb.gov.br/pre/leisedecretos/Port/Lei_Compl105.asp?frame=1
- Presidência da República do Brasil. (2001b). Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm
- Presidência da República do Brasil. (2011). Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm
- Presidência da República do Brasil. (2016). Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8842.htm
- Rivera, D. A. H. (2026). Garantía de mecanismos efectivos de protección para los contribuyentes frente a vulneraciones de la confidencialidad en los tratados

- tributarios internacionales. *Revista Digital de Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* José María del Castillo y Rada, 58.
- Rocha, S. A. (2015). Troca internacional de informações para fins fiscais. *Quartier Latin*. <https://bdjur.stj.jus.br/items/7320d662-1b16-4cff-9aad-170a69d1119c>
- Rodríguez-Bereijo León, M. (2012). El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria. *Indret*, 3, 1–21. https://indret.com/wp-content/themes/indret_2026/pdf/918.es.pdf
- Seer, R., & Kargitta, S. (2019). Exchange of information and cooperation in direct taxation. En C. Panayi, W. Haslehner, & E. Traversa (Eds.), *Research handbook on European Union taxation law*. Edward Elgar Publishing. https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/MEDIEN/pdf/Sonstiges/2020/23_Seer_and_Kargitta_from_Panayi_Proof_4.pdf
- Supremo Tribunal Federal. (2016). Recurso Extraordinário 601.314, Tema 225 de repercussão geral. <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689108>
- Torres Chonillo, C. L., Vences Crespo, T. S., & Campuzano, J. C. (2017). Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal e intercambio de información tributaria en Ecuador [Tesis de grado]. Escuela Superior Politécnica del Litoral. <https://www.dspace.espol.edu.ec/handle/123456789/52650>
- Urteaga Goldstein, C. R. (2017). La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en el Perú [Trabajo de investigación]. Universidad de Lima. DOI: <https://doi.org/10.26439/ulima.tesis/9539>.
- Villalta Salazar, A. M., & Peñafiel Castillo, Y. A. (2025). El acuerdo de intercambio de información en los países miembros de la CAN y su aplicación en Ecuador como herramienta del control tributario [Proyecto de titulación]. Escuela Superior Politécnica del Litoral. <https://dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/67679/1/T-115660%20POSTG123%20VILLALTA-%20PE%C3%91AFIEL.pdf>