

La tributación de los Establecimientos Permanentes en Bolivia: Tratamiento general y sus diferenciaciones en los Convenios para Evitar Doble Imposición Internacional vigentes

*Jaime Araujo Camacho*¹

1. Introducción y delimitación del alcance del análisis

Es indudable el incremento sustancial de las actividades económicas y empresariales de inversionistas del exterior en las diversas economías de los Estados, a raíz de las tendencias mundiales, cada vez mayores, de liberación de mercados y de la libre circulación de personas y capitales. Este fenómeno de internacionalización de la economía ha dado lugar al reconocimiento general de los Estados, a favor de los inversionistas del libre derecho de establecimiento, en condiciones igualitarias entre nacionales y extranjeros², sin que ello implique ninguna limitación al derecho legítimo de cada Estado de establecer el régimen tributario que considere conveniente.

Son diversas las formas y condiciones en la que los contribuyentes extranjeros **que no tienen residencia fiscal en nuestro país**, desarrollan sus actividades empresariales. Bajo este marco, la noción de *establecimiento permanente* (EP) es uno de los principales aspectos que determinan el tratamiento tributario aplicable para dichos contribuyentes (en adelante denominados indistintamente como *no residentes o beneficiarios del exterior*³), sin embargo la legislación interna de nuestro país no prevé ninguna normativa expresa al respecto.

En el presente trabajo se pretende analizar el régimen tributario de un *establecimiento permanente*, considerando las diferentes situaciones y formas que se pueden presentar en Bolivia, sea en el caso general (sin Convenios) y/o cuando son aplicables los diferentes Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) vigentes en el país.

2. Régimen Tributario para No Residentes y su vínculo con la noción de establecimiento permanente

2.a. Naturaleza y alcance del IUE-BE

En general los actos de los beneficiarios del exterior están sometidos a imposición únicamente cuando obtienen *utilidades de fuente boliviana*. Como se sabe, este principio de imposición, considera que las personas que han obtenido rentas o ingresos generados en el país, o en su caso, poseen bienes situados en nuestro territorio

¹ **Jaime Araujo Camacho**, Director en el Consejo Directivo del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT); Miembro de la International Fiscal Association de Argentina (IFA) y de la Asociación Argentina de Derecho Tributario, Director del Instituto Boliviano de derecho Tributario (IBET); Socio de la Firma de Abogados Araujo & Forgues.

² En Bolivia, este reconocimiento de libre establecimiento de inversionistas extranjeros en condiciones similares a los nacionales, se encuentra reconocida expresamente en la Ley de Inversiones.

³ La legislación boliviana denomina como "*beneficiarios del exterior*" a los contribuyentes que no tienen residencia fiscal en el país.

susceptibles de generar rentas, están sujetos al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE), sin que interese el domicilio, la residencia o la nacionalidad del beneficiario de las rentas o del titular de los bienes⁴.

Bajo la legislación boliviana, dicho principio de fuente, implica que la potestad tributaria del Estado se ejerza de manera exclusiva, sobre las rentas originadas en nuestro país, lo que significa a su vez, que las generadas fuera de nuestro territorio (*utilidades de fuente extranjera*) queden excluidas del alcance de los tributos y que, quienes obtengan rentas en el exterior no se encuentren sometidos a tributación sobre las mismas.

El artículo 42° de la Ley 843, al establecer el objeto del IUE en cualquiera de sus modalidades, determina que se consideran *utilidades de fuente boliviana*, aquellas que provienen de los siguientes hechos:

- i) De bienes *situados, colocados o utilizados económicamente* en el país;
- ii) De la *realización* en el territorio nacional *de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades*;
- iii) De *hechos ocurridos* dentro del límite territorial de la República;
- iv) De *honorarios o retribuciones por prestación de servicios desde o en el exterior*, que tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

En mi opinión, un aspecto muy importante y que a veces no es considerado en su verdadera dimensión y efectos impositivos, es que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE) más allá de ser una modalidad del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), constituye un *régimen de tributación* aplicable exclusivamente a las rentas obtenidas por contribuyentes *no residentes* que realizan actividades ocasionales en el país. Denomino *régimen de tributación* a esta modalidad del IUE-BE, porque prácticamente este impuesto sustituye todos los impuestos que pudieran gravar las actividades del *no residente*, de manera que el IUE-BE resulta ser el único tributo aplicable a un sujeto *no residente ocasional*.

El IUE-BE tiene cuatro modalidades de imposición para las actividades de *beneficiarios del exterior*:

- ☑ Las actividades desarrolladas en el país, gravadas con retención en la fuente de la alícuota efectiva del 12,5% sobre el monto remesado (artículo 42° Ley 843).
- ☑ Las actividades desarrolladas desde o en el exterior en concepto de “*consultoría, asesoramiento, asistencia técnica, investigación, servicios profesionales y peritajes*”, gravadas con retención en la fuente de la alícuota efectiva del 12,5% sobre el monto remesado (artículo 44° Ley 843).
- ☑ Las actividades parcialmente desarrolladas en el país por beneficiarios del exterior contratados por empresas constituidas en Bolivia, gravadas con retención en la fuente de la alícuota efectiva del 2,5% sobre el monto remesado (artículo 43° inciso b del DS 24051)
- ☑ Los dividendos de Sucursales domiciliadas en el país de beneficiarios del exterior que desarrollan actividades parciales en el país, gravadas con la

⁴ De conformidad al referido artículo 42° de la Ley 843, para la determinación de la fuente (boliviana) no se toma en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

alcuota efectiva del 1,5% sobre el monto de los ingresos obtenidos por la Sucursal (artículos 43° inciso a del DS 24051).

En el presente trabajo no se analiza las particularidades de cada una de estas modalidades, ya que el objeto del presente es destacar las diversas consideraciones referentes a la necesidad de legislar internamente la noción de *establecimiento permanente* y destacar ciertas bases jurídicas de la normativa que debería dictarse para llenar el actual vacío legal al respecto.

Para la determinación del tratamiento tributario aplicable al beneficiario del exterior, se debe atender a la concurrencia o no de las siguientes posibilidades:

- ☑ Que las rentas de fuente boliviana sean obtenidas **sin la mediación** de un *establecimiento permanente*
- ☑ Que la persona o entidad no residente obtenga las rentas de fuente boliviana **a través** de un *establecimiento permanente*
- ☑ Que el sujeto pasivo en cuestión sea residente fiscal en un Estado que tenga suscrito con Bolivia un Convenio⁵ para evitar la Doble Imposición (CDI).

Como se puede observar en los tres casos, la certeza con la que los contribuyentes no residentes puedan definir el tratamiento impositivo a seguir, depende fundamentalmente de la claridad con la que la legislación boliviana defina la noción de *establecimiento permanente*, sin embargo, como desarrollamos más adelante, la normativa interna boliviana adolece de un vacío legal al respecto.

2.b. Tributación de las rentas obtenidas por el beneficiario del exterior sin la mediación de un establecimiento permanente

Las características principales y propias de este régimen de tributación cuando las rentas sujetas a imposición no son obtenidas a través de un *establecimiento permanente* son las siguientes:

- ☑ Se aplica únicamente a las *utilidades de fuente boliviana* que obtiene el no residente.
- ☑ La modalidad de imposición es a través de la retención en la fuente. El agente de retención es el sujeto que realiza el pago, la remesa o la acreditación al *beneficiario del exterior*, constituyéndose en responsable solidario por los montos no retenidos.
- ☑ Cada renta obtenida por el *no residente* es sometida a imposición en forma individual (ni el *beneficiario del exterior*, ni el agente de retención pueden consolidar sus diferentes rentas o pagos).
- ☑ La base imponible sobre la cual se aplica la retención, surge de una presunción legal, sobre la cual la normativa no acepta prueba en contrario.

⁵ Los CDI son acuerdos bilaterales o multilaterales cuya aplicación es preferente a la legislación interna de los países suscribientes, por lo cual implican una modificación del régimen general tributario de los beneficiarios extranjeros, sea por la definición de situaciones de no sujeción derivada del reparto de la potestad tributaria de los Estados firmantes o simplemente reduciendo para el caso de ciertas rentas (dividendos, intereses, etc.) las tasas impositivas aplicables.

- ☑ No es posible aplicar deducciones de gastos y tampoco se permite la compensación de pérdidas, ya que la retención es individual a cada remesa, pago o acreditación.
- ☑ A efectos de la retención, no se considera la naturaleza del sujeto (persona natural o jurídica)

Dicho de otra manera, se aplica el régimen de retención en la fuente previsto en el artículo 51 de la Ley 843 y reglamentado en el artículo 34 del DS 24051, consistente en el 12,5% (tasa efectiva) “del monto total acreditado, pagado o remesado” al beneficiario del exterior.

2.c. Tributación de las rentas obtenidas por el beneficiario del exterior mediante un establecimiento permanente

El primer aspecto que se debe considerar para el análisis, es que la legislación tributaria vigente, no contiene ninguna definición de *establecimiento permanente* y tampoco, establece parámetros o condiciones específicas para determinar cuándo existe o no un *establecimiento permanente*.

Dado este vacío normativo tributario, nos remitimos a la legislación comercial boliviana (Código de Comercio Boliviano) la cual establece la obligación de inscripción en el Registro de Comercio a las empresas constituidas en el extranjero que ejerzan habitualmente actos de comercio en el territorio nacional. Los actos y operaciones de comercio se encuentran definidos en dicha legislación, siendo su alcance general toda actividad desarrollada en el territorio boliviano con fines de lucro.

Conforme a dicha normativa comercial, quienes actúen a nombre y representación de sociedades extranjeras sin observar el registro comercial, responden personal, solidaria e ilimitadamente por las obligaciones contraídas de la sociedad extranjera.

Por lo señalado, se verifica que la habitualidad es un aspecto importante que debe ser considerado a tiempo de la evaluación del alcance del IUE-BE, el cual de algún modo está dado por el tiempo de duración de las actividades del beneficiario del exterior en el país. De esta manera, en la medida en que el beneficiario del exterior preste servicios o desarrolle sus actividades empresariales por periodos extensos (sea en forma continua o discontinua), o por intervalos de tiempo en los que el final de una prestación a un contribuyente domiciliado en Bolivia y/o el inicio de la siguiente prestación sea relativamente corto, llegando en definitiva a plazos extensos de prestación de servicios en el país, existe la posibilidad que la Administración Tributaria considere que la actividad del no residente es de carácter *habitual*, lo cual implica a su vez la obligación de constituirse como empresa en nuestro País conforme a lo previsto en el Código de Comercio. Es decir, registrándose como contribuyente sujeto a todos los impuestos bolivianos que le correspondan a su actividad (IVA, IT, IUE, etc.).

Conforme a lo señalado, el tiempo de duración de las actividades del no residente en nuestro territorio, es un elemento que sin lugar a dudas influye decisivamente para que, en algunos casos, las mismas sean catalogadas como *establecimiento permanente*. Pero como veremos más adelante, son variados los aspectos y circunstancias que deben estar objetivamente reglamentados para que estos contribuyentes y sus contratantes, que sí son residentes en el país, tengan reglas expresas.

Cuando media un establecimiento permanente el IUE se calcula de forma similar al de un residente fiscal, es decir, partiendo de la utilidad contable del EP, sobre la cual se debe aplicar los ajustes impositivos previstos para el régimen general. El periodo fiscal

debería ser el que le corresponde según la actividad⁶, conforme al artículo 39 del DS 24051.

2.d. Tributación cuando el beneficiario del exterior es residente fiscal en un Estado que tenga suscrito con Bolivia un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI).

A excepción de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, la legislación tributaria vigente, no contiene ninguna definición de *establecimiento permanente* y tampoco, determina ningún parámetro o condiciones específicas para considerar la existencia o no de un *establecimiento permanente*, lo cual deja en estado de vacío legal a los contribuyentes que no tienen ningún CDI suscrito por Bolivia. Aunque en este último caso, es previsible que la Administración Tributaria pretenda basar sus calificaciones de *establecimiento permanente* utilizando los convenios como referencia, no es menos cierto que entre los diferentes CDI suscritos por Bolivia, no existe uniformidad respecto a la noción de este concepto, lo que verifica la situación de vacío legal mencionada precedentemente.

Ahora bien, debido a que los convenios internacionales que son ratificados por el Congreso de la República, se incorporan a nuestra legislación como Ley, el tratamiento tributario a ser aplicado cuando existe un CDI será el expresamente señalado en el mismo.

Con base en lo señalado, es importante destacar las similitudes y diferencias que existen actualmente en relación a la noción de *establecimiento permanente*.

La Decisión 578 de la CAN y el CDI con Argentina (este último que sigue de algún modo general el modelo de la CAN), no incluyen dentro de sus definiciones de manera expresa el concepto de "*establecimiento permanente*", sin embargo en ambos casos se reconoce el principio de la fuente y se dispone que las actividades serán gravadas en el lugar donde se efectuaren. El artículo 6 de la Decisión de la CAN señala que se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un país miembro cuando tiene en éste, una oficina, dirección de negocios, fábrica, obra, agencia, depósito, local sea éste preparatorio o auxiliar, así como un agente o representante.

Por su parte, la definición de *establecimiento permanente* contenida en los CDI suscritos con Francia, Reino Unido, Suecia, Alemania y España que siguen el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), es más completa y pormenorizada respecto a los diferentes parámetros a considerar⁷.

Excepto por el CDI con Argentina, todos los CDI suscritos por Bolivia (el de la CAN y los que siguen el modelo de la OCDE), coinciden en que existe *establecimiento permanente* y sujeción a la potestad tributaria de un Estado contratante cuando el contribuyente tiene en el territorio de dicho Estado:

- (i) Una oficina o lugar de dirección de negocios
- (ii) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje
- (iii) Una agencia, local de ventas, local de compras o sucursales

⁶ Cierre fiscal según actividad: (i) 31 de marzo: Empresas industriales y petroleras; (ii) 30 de junio: Empresas gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas y agroindustriales; (iii) 30 de septiembre: Empresas Mineras; y (iv) 31 de diciembre: Empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios.

⁷ Al final del trabajo, se expone como Anexo 1 un Cuadro comparativo de la definición de EP en los CDI de Francia, Reino Unido, Suecia, Alemania y España.

Asimismo, en ambos modelos se establece que existe *establecimiento permanente*, cuando el contribuyente realiza una obra en construcción; pero la diferencia en este caso de contratos de obra es que en la Decisión de la CAN no se prevén condiciones de carácter temporal, mientras que en los CDI que siguen el modelo de la OCDE se dispone una condición de tiempo mínimo, para las obras en construcción e instalación, señalando que su duración debe exceder los doce meses.

En el caso de agentes y/o representantes en la Decisión de la CAN, existe *establecimiento permanente* en todos los casos de agencia y representación y no se requiere de condiciones previas; sin embargo en los CDI que siguen el modelo de la OCDE, el agente y/o representante, necesariamente para constituir un *establecimiento permanente* debe actuar por cuenta de su representado ostentando y ejerciendo habitualmente en el Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos.

Sin embargo, existen situaciones radicalmente antagónicas respecto a la definición de *establecimiento permanente*, en las que la Decisión de la CAN considera que existe *establecimiento permanente* y contrariamente los CDI que siguen el modelo de la OCDE, determinan expresamente que son casos en los que el contribuyente NO tiene *establecimiento permanente*.

Conforme al modelo de la CAN se considera que existe *establecimiento permanente* a:

- (i) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos
- (ii) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empres
- (iii) Una agencia o local de ventas y
- (iv) Una agencia o local de compras

Pero los CDI que siguen el modelo de la OCDE, en forma totalmente opuesta a lo señalado precedentemente, establecen que **NO** se considera *establecimiento permanente*:

- (i) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
- (ii) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas
- (iii) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa
- (iv) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa
- (v) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio
- (vi) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades precedentes, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

- (vii) El mero hecho de realizar las actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

De las diferencias más importantes antes citadas están las actividades de carácter preparatorio o auxiliar, las cuales no determinan un *establecimiento permanente* bajo la normativa del modelo de la OCDE, pero sí lo son en el contexto del modelo de la CAN. Cabe señalar que en la práctica esta circunstancia es bastante ambigua, ya que los propios comentarios al modelo OCDE, señalan que “es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter de preparatorio o auxiliar, de aquellas que no lo tienen”, puesto que dependiendo del objeto o giro del negocio, la misma actividad puede ser un *establecimiento permanente* en algunos casos y no serlo en otros. De sete modo, en los CDI que siguen el modelo de la OCDE, el aspecto fundamental será considerar si la actividad del lugar fijo de negocios es o no, una parte esencial y significativa del conjunto de actividades de la empresa.

Para completar el análisis comparativo entre el CDI de la CAN y los CDI que siguen el modelo de la OCDE, en relación a la noción de *establecimiento permanente*, es importante considerar también lo establecido en el artículo 7 sobre *beneficios empresariales* de estos últimos Convenios (OCDE), toda vez que conforme a los propios comentarios del modelo de la OCDE éste artículo en gran parte es una continuación o corolario del art. 5º (correspondiente a *establecimiento permanente*), ya que este concepto se utiliza normalmente para establecer si determinada categoría de renta (como los beneficios empresariales) están sujetas o no a imposición en el Estado contratante en el que se genera.

De lo señalado, como se ha podido prever, a pesar que la Decisión 578 de la CAN no contiene una definición expresa de *establecimiento permanente*, la normativa referida a los *beneficios empresariales* incluye la regulación de situaciones que se configuran en torno a la idea de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

La señalada continuidad conceptual entre *beneficios empresariales* y *establecimiento permanente*, explica porqué en el modelo de la CAN no se tiene ambos conceptos por separado, sin que ello implique una falencia.

3. Aspectos fundamentales que requieren de normativa interna en relación a la noción de *establecimiento permanente*

Como ya se dijo, un aspecto fundamental para la correcta tributación de los contribuyentes *no residentes* y sus respectivos contratantes domiciliados en el país, es la legislación de la noción de *establecimiento permanente*. Bajo este marco, entre los aspectos más importantes que deben regularse están:

- ☑ La definición propiamente dicha de la noción de *establecimiento permanente*, señalando el alcance de lo que debe entenderse por “fijo” y “estabilidad de las instalaciones”.
- ☑ La categorización de los diversos tipos de *establecimiento permanente* definiendo su régimen impositivo.
- ☑ También serán necesarias que se contemple la ejemplificación de hipótesis definidas mediante indicaciones en función a la definición general, pero supeditadas a la existencia concreta de ciertas condiciones específicas (como es

el caso de obras de construcción). Sobre este punto, destacamos que la ejemplificación facilita la individualización de elementos de hecho concretos, como es el caso de las obras de construcción, instalación o montaje, que en los casos de los CDI que siguen el modelo de la OCDE⁸, recién constituyen un establecimiento permanente cuando su duración es mayor a 12 meses.

- ☑ Sin lugar a dudas existen diversidad de situaciones que deben estar reguladas, y que lamentablemente la legislación boliviana, no tiene ninguna norma, ni siquiera a título referencial. Sólo a título de ejemplo, continuando con las actividades de obras de construcción, instalación o montaje, otro aspecto básico a regular es el método o los criterios de cómputo de dicho periodo de tiempo⁹.
- ☑ La determinación de si configura o no *establecimiento permanente*, actividades particulares en las que no se tiene claro o es difícil definir, si la actividad genera o no renta (ej. Exploración minera y petrolera, la sola adquisición de insumos, etc.).
- ☑ Las reglas para individualizar el monto de la renta atribuible al *establecimiento permanente*, consignando en qué casos se configura más de un *establecimiento permanente* y por tanto se requieren determinaciones de rentas individuales.
- ☑ La definición de las obligaciones formales y sustantivas del *establecimiento permanente*, sea las referidas a su registro y modalidades de declaración, así como la especificación de los impuestos aplicables en el caso de contribuyentes que obtienen rentas mediante un *establecimiento permanente* respecto de los que obtienen su renta sin mediación de dicho *establecimiento permanente*.

Aparejada a la normativa que regule la noción de *establecimiento permanente*, en Bolivia también es necesario legislar aspectos formales y sustantivos respecto de la aplicación de los CDI en general. Los principales elementos subjetivos de conexión que requieren una regulación expresa y detallada a los efectos de la correcta tributación de los beneficiarios del exterior (con o sin EP), son los siguientes: **(i) residencia, (ii) domicilio, (iii) nacionalidad, (iv) lugar de pago, (v) lugar de la sede de dirección, (vi) centro de intereses económicos** y otros, cuya definición también resulta indispensable para la aplicación de los Convenios.

Bibliografía

Acuerdo de Integración Subregional suscrito el 26 de mayo de 1969 denominado Acuerdo de Cartagena o conocido también como Pacto Andino.

⁸ De acuerdo con los CDI que siguen el modelo de la OCDE sólo constituyen establecimiento permanente las obras de construcción, instalación y montaje, si su duración excede de doce meses, pero esta condición puede ser legítimamente definida en un periodo distinto en la normativa interna de cada Estado o incluso en el caso de la suscripción de un nuevo CDI con un nuevo país. Así por ejemplo en el CDI Italo-Argentino, existe *establecimiento permanente* cuando la duración excede los nueve (9) meses.

⁹ En el caso de obras de construcción, instalación o montaje por ejemplo, es muy previsible que ocurran interrupciones de tiempo sean programadas, como no programadas o exista dudas de considerar el tiempo que fue acordado en el contrato de obra, versus el tiempo efectivo de duración de las actividades.

ARESPACOCCHAGA Joaquin de, *Planificación Fiscal Internacional - Convenios de doble Imposición - Estructuras fiscales - Tributación de no residentes*. 2da. Edición Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. - Madrid 1998 Barcelona.

CARCAMO SABIDO Layda, *Alcance de los términos "Beneficios Empresariales" y "Otras Rentas" en los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Colección de estudios fiscales académicos. Primera edición, abril de 2002. Bloque de Tabachines No. 44 Bosque de las Lomas, México, 11700, D.F.

COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*". Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. París

Desición 40: "Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión".

GONZALES, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. 1997. *Derecho Tributario*. Salamanca - España: Ediciones Salamanca.

ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho Tributario*. 2da. Edición Actualizada. Santa Fe de Bogotá, D.C. - Colombia 1999.

IFA International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International - Studies on International Fiscal Law*. Volumen LXXXIIIb. 1998 I.F.A. World Trade Center, The Netherlands.

JARACH, Dino. 1983. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires - Argentina: Editorial Cangallo.

TROYA JARAMILLO José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*. Serie de Estudios Jurídicos Vol. 4. Corporación Editora Nacional. Quito, 1990.

VII COMISION PERMANENTE DE LA AIC DE INTEGRACIÓN ECONOMICA Y FISCAL: *Revista "Impuestos" de la Asociación Interamericana de Contadores*, Convenios para evitar la doble tributación internacional, p.58 a 61, 1995.