



**XVII CONGRESO NACIONAL y VII LATINOAMERICANO DE
SOCIOLOGÍA JURÍDICA
Tucumán, Argentina – 5, 6 y 7 de octubre de 2016**

**LA EQUIDAD TRIBUTARIA Y LA GLOBALIZACIÓN EN LA ERA POST
BEPS: NECESIDAD DE CONTAR CON UN SISTEMA GLOBAL
TRANSPARENTE Y CON MECANISMOS QUE RESUELVAN LOS
CONFLICTOS GENERADOS DE MANERA EFICIENTE¹**

Comisión 1: Procesos de globalización u glocalización

Doctor Adolfo A. Iriarte Yanicelli (airiarte@noatax.net)

Prof. Adjunto Derecho Tributario A, Fac. Der.

(UNT – Tucumán)

Master Elena María Silvetti (esilvetti@noatax.net)

Investigadora UNT

Colaboradora de Cátedra – Derecho Tributario A, Fac. Der.

(UNT – Tucumán)

1.- INTRODUCCION

En la presente ponencia se evaluará la génesis que ha dado lugar al informe BEPS (*por sus siglas en inglés*) -Informe de la OCDE/G20 denominado *Base Erosion and Profit Shifting* – y a su plan de acción: *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2014) y a su *símil* europeo denominado como *Anti BEPS Package de la Unión Europea*. El contexto se centra desde la protesta social que incluiremos como un claro conflicto dentro de la temática analizada. Se advierte que el conflicto tiene diferentes aristas, jurídicas, políticas, sociales e históricas.

El nuevo debate y las nuevas controversias desde la tributación internacional y su posible traspaso a la nacional, estarán representados por tratar de equiparar la *brecha*

¹ Este trabajo se desarrolló en el marco del siguiente proyecto de investigación PIUNT 2016-2017: “*Cambio Climático: estudio de su regulación, aspectos normativos, institucionales y convencionales*” Director Dr. Roberto Sobre Casas / Co-Director Dr. Adolfo Iriarte Yanicelli. Código L/578 - 2016



existente entre los diferentes países, entre los “contribuyentes globales” que representan el 1% más rico del planeta y los demás contribuyentes. Ello ha dado lugar a un debate muy interesante - para algunos fascinantes- denominado como “*international taxation and the moral debate*” entre los académicos que han tratado la temática. La moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (*Bestuerungsmoral und Steuermoral*), en todas las conexiones dentro de la relación jurídica tributaria, ha tomado una interesante trascendencia en los tiempos que corren, siendo que la discusión es un poco más antigua.

BEPS ha implicado un nuevo conflicto dentro de la fiscalidad internacional, un cambio de paradigmas desde lo político, jurídico y sociológico.

La globalización ha beneficiado a las empresas multinacionales y a las economías nacionales, en todos los sentidos y en la mayoría de las áreas de actuación de las empresas multinacionales. El fenómeno descrito ha creado oportunidades para que dichas empresas minimicen enormemente las cargas tributarias.

También, a nivel global, estas compañías han aprovechado los diferentes escenarios y la falta de regulación estatal a los fines de maximizar sus utilidades, por ejemplo en la temática ambiental del cambio climático, o, también por qué no decirlo, en la minería a cielo abierto.

Es decir, se maximizan las utilidades y los recursos, dentro de una planificación internacional – fiscal, ambiental, laboral, seguridad social, etc.- con el único propósito de aminorar sus gastos y aumentar sus rendimientos económicos. Todo ello alimentado por los efectos de la globalización.

Frente a ello, son muchos los Estados, las empresas, la prensa, ONGs y contribuyentes, que consideran que los impuestos bajos e inexistentes declarados por multinacionales –*producto de planificaciones fiscales agresivas*- son injustos y contrarían el principio de equidad fiscal y transparencia fiscal internacional. En paralelo, se podrá advertir, que lo mismo ocurre con las cuestiones ambientales y laborales, entre muchas otras que podrían ser analizadas, y que responden a idéntico fenómeno.



El marco normativo BEPS citado, de carácter *SoftLaw*, se fundamenta en dos principios que marcan con total trascendencia la era Post BEPS: *la equidad fiscal y la transparencia fiscal*.

Dentro de éste marco es necesario contar con un sistema global transparente y con mecanismos de resolución de disputas eficientes que aminoren la litigiosidad y la conflictividad tributaria, frente a nuevos paradigmas y a la interpretación y aplicación de las nuevas reglas incluidas dentro del mencionado plan BEPS.

2.- LA GLOBALIZACIÓN Y LA MATERIA TRIBUTARIA

El Derecho Tributario, como todas las ramas del Derecho, la Política y la Sociología, han sufrido diversas influencias por el fenómeno de la globalización. Muchas ellas fueron reputadas como positivas por ciertos actores que se vieron beneficiados, pero también se reputaron consecuencias negativas. Han existido movimientos pro-globalización y anti-globalización. Se podrá estar de uno u otro lado pero es innegable que la globalización ha producido profundos efectos, y en especial en el Derecho tributario e internacional tributario.

Durante el siglo pasado, el derecho tributario internacional ha tenido una continua evolución influenciada por el comercio internacional. El comercio internacional ha pasado de la exportación prioritaria de materias primas (primeras dos décadas) a la exportación de productos y servicios con flujos de rédito de un país a otro (hasta los años 80), hasta llegar a la globalización que caracterizó los últimos más de veinte años.

Se ha producido una evolución de la *policy*, incluso de las organizaciones internacionales. Se consolidaron varios comités con el objetivo de liberalizar los movimientos de las mercaderías y las barreras aduaneras que se imponían al libre intercambio de los bienes y servicios. Incluso la Sociedad de Naciones (1920) que se preocupó por eliminar las dobles imposiciones internacionales. Luego Naciones Unidas preocupada por los países en vías de desarrollo y los problemas derivados de la transferencia de rentas a los países del norte. Para llegar a la OCDE que comenzó a darle importancia a la lucha contra el fraude fiscal internacional y en contra de las artificiosas reducciones de impuestos obtenidas principalmente por la multinacionales con las consecuentes distorsiones de la competencia.



El proceso de globalización de los mercados, incluso la llamada globalización jurídica, y de internacionalización de los sistemas económico-productivos, que ha caracterizado el fin de siglo, y se ha incentivado por medio de la economía digital, genera, con evidencia, nuevos desafíos para el Derecho, la Economía, las Ciencias Políticas y la Sociología.

El nacimiento de la globalización fue una situación muy compleja, un cambio estrepitoso por parte de las sociedades comerciales de actuar en la economía, transformándose en una situación económica nueva. Todo esto ha variado el enfoque tradicional y el contenido de la temática que durante largos años constituyó el objeto de estudio del *Derecho internacional financiero o tributario*.

Con VALDEZ COSTA podemos afirmar que el Derecho internacional financiero es una de las ramas más novedosas y contemporáneas del Derecho, agregando nosotros, que sin lugar a dudas, ha tenido y tiene una influencia muy marcada por la internacionalización de la economía y la globalización económica².

² Véase una serie de buenos trabajos en nuestra materia que tratan estas cuestiones en CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO, “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas*, n° 114, 2002, pp. 245 y ss.; El mismo artículo en *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 114, pp. 245 y ss., donde nos dicen estos autores refiriéndose a la globalización que “[...] en un futuro próximo tal fenómeno podría desempeñar transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteren desde el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas”. En el mismo tenor, se puede comparar, CRUZ PADIAL I., “Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, n° 109 – 2003, p. 59 – 77. En estos artículos se analiza una cuestión por demás de interesante, la limitación de la *soberanía tributaria* producto de la globalización económica y los efectos de la internacionalización del Derecho tributario. El autor enfatiza: “Existe la constancia de que esta limitación a la soberanía tributaria se está produciendo y, además, se pone de manifiesto cómo la globalización económica puede en un futuro inmediato llegar a desencadenar un proceso de transformación sustantiva en la propia configuración de los sistemas tributarios”. El mismo autor en: “Principios Tributarios: su pérdida de legitimidad por el proceso de globalización económica”, *Mundo Fiscal*, Cali – Colombia, N°1, Octubre, 2006, pp. 57 y ss.; Se puede ver: CAMPAGNALE N. P., CATINOT S. G., LARRONDO A.J., en *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs. As., (2000), p. 1, “Globalización y Renta Mundial”; TANZI V. “El impacto de la globalización económica en la tributación”, *Asociación Mutual Federal de empleados de la Dirección General Impositiva*, *Revista Criterios Tributarios* Año XIII N° 122, Buenos Aires, 1998, pp. 43 y ss; El mismo autor en: “Globalization, Tax Competition By the Future”, AA. VV., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, obra al cuidado de VICTOR UCKMAR, Temis, Colombia, 2003, pp. 19 y ss.; RODRÍGUEZ ONDARZA J.A., “La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado”, AAVV, *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, al cuidado de RODRÍGUEZ ONDARZA J.A. y FERNANDEZ PRIETO A., Instituto de Estudios Económicos, Estudios, Madrid, 2003, pp. 15 y ss.; Véase: COMISIÓN EUROPEA, *Crecimiento, Competitividad, Empleo. Retos y pistas para entrar en el Siglo XXI. Libro Blanco*. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1994, p. 81; DEPARTAMENTO DE INGRESOS



En este sentido, CALDERÓN CARRERO J. M. (2002), advierte que “a la vista de lo que acabamos de exponer, resulta evidente que el fenómeno de la globalización está ejerciendo una creciente influencia sobre las reglas y principios que configuran los ordenamientos tributarios nacionales [...]”.

En estos términos, la doctrina contemporánea entiende que la globalización económica está representada fundamentalmente por los siguientes factores:

- a) liberalización de los mercados de comercio de bienes y servicios;
- b) liberalización de los mercados de capitales;
- c) una revolución en las comunicaciones y en la tecnología informática, y, por último,
- d) la libertad en el movimiento de personas.

En este sentido BECKER U., resume que se trata de “*a process of closer international co-operation resulting in increasing trade, free movement of capital, and free movement of person*”³.

La globalización, tiene implicancia directa en los sistemas monetarios, en las políticas financieras, así como en los sistemas fiscales de los Estados. Originalmente los sistemas fiscales nacionales se estructuraron desde una perspectiva económica cerrada, con factores de movilidad baja (bienes y servicios, capital, personas) y la tributación estaba ampliamente basada en el principio de “territorialidad”. En estos términos, la dogmática anglosajona mencionó “*the right to tax incomes and activities within the*

TRIBUTARIOS DE CANADÁ, *Estrategias Nacionales de la Administración Tributaria Frente a la Globalización Económica*, 32 asamblea del CIAT, Brasil, 1998, pp. 2 y ss.

³ Véase: BECKER U., “The Challenge of Migration to the Welfare State”, en AA. VV., *The Welfare State, Globalization, and International Law*, al cuidado de BENVENISTI E. and NOLTE G., Springer, Berlin, 2004, pp. 23 y ss.; Véase: BENVENISTI E. and NOLTE G., “Introduction: Challenges to the Welfare State in an Era of Globalization”, en AA. VV., *The Welfare State, Globalization, and International Law*, ob cit., pp. vii y ss. (introduction). Asimismo podemos ver el análisis de GREENSPAN A., “Globalization”, Speech at the Institute for International Economics’ First Annual Stavros S. Niarchos Lectura, October 24, 2001, en: <http://www.iie.com/publications/papers/greenspan1001.htm>, (vicitado el día 21 de enero de 2008). El autor nos dice: “*Globalization as generally understood involves the increasing interaction of the whorl’s peoples through their national economic systems. Of necessity, these economic systems are reasonably compatible and, in at least some important respects, market oriented*”.



territory of the jurisdiction". Pero en un ambiente global que crece de manera avasallante, estos principios pierden eficiencia y son fuente de potenciales conflictos⁴.

Se refiere a este proceso parte de la doctrina en cuando afirma que: “La tan traída y llevada globalización económica ha dejado sentir su influencia en todos los ámbitos sociales. No hace mucho tiempo, con bellísimas páginas, nos dejó su retrato José Luís Sanpedro. El fenómeno guste o no está ahí y hay que acostumbrarse a vivir con él. Su proyección se extiende por todas partes. Incluidas, claro está, todas las ciencias sociales, que nos están azacaneando sin piedad con el manido término, ora para sumarse a la legión de predicadores de la nueva doctrina, ora para aprestar sus armas contra la misma. El Derecho anotó preventivamente la existencia de un nuevo titular registral y comenzaron a verse sus frutos. De forma muy especial en aquellas ramas del mismo que guardan una relación más directa con la realidad económica del momento. El Derecho tributario, que tiene hilo directo con esa realidad las veinticuatro horas al día, no solo no es una excepción sino que es, una vez más, el ámbito en el que mayor permeabilidad se ha dejado sentir ante los nuevos aires”⁵.

Diremos entonces, a modo de recapitulación, que el fenómeno de la globalización económica posee su reflejo directo en las economías nacionales, por lo tanto, impacta en el sistema tributario de los Estados que actúan internacionalmente, así produce una “armonización indirecta” o mejor llamada “convergencia” de los sistemas tributarios globales y sobre todo, dentro de la fiscalidad internacional, en sus aspectos materiales, formales, como dentro de las fuentes del Derecho internacional financiero, y, en el marco de las políticas financieras de los Estados, que cada vez más están interrelacionadas o conectadas.

En este sentido señala CALDERÓN CARRERO que “ciertamente, la globalización (especialmente la económica) ha traído consigo un cambio en el contexto sobre que

⁴ Véase estas reflexiones sobre el principio de territorialidad vinculado a la soberanía de los Estados en el informe “International Monetary Fund (IMF)”, *Globalization: Opportunities and Challenges -World Economic Outlook*, ed. IMF, 1997, Chapter III, “Meeting the Challenges of Globalization in the Advanced Economies”, “Implications for tax systems”, pp. 70 y ss.; Desde un punto de vista académico similares argumentaciones en: TANZI V. “El impacto de la globalización económica en la tributación”, Asociación Mutual Federal de empleados de la Dirección General Impositiva, Revista Criterios Tributarios Año XIII N° 122, Buenos Aires, 1998, pp. 43 y ss; El mismo autor en: “Globalization, Tax Competition By the Future”, AA. VV., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, obra al cuidado de Víctor UCKMAR, Temis, Colombia, 2003, pp. 19 y ss.

⁵ Véase: JUAN MARTÍN QUERAL, en el Prólogo a la publicación de la muy bien lograda Tesis Doctoral de GEMMA SALA GALVAÑ, *Los Precios de Transferencia Internacionales. Su tratamiento Tributario*, Tirant Lo Blanch –Tratados, Valencia, 2002, pp. 17 y ss.



operan las normas y sistemas tributarios, de forma que se ha pasado de un contexto de incipiente internacionalización a un orden o modelo que pivota sobre una alta interdependencia e internacionalización económica”⁶. Los Estados tienden a ser más interdependientes por el resultado de la intensificación del volumen y la intensificación de las operaciones transnacionales sobre bienes, servicios, flujos de inversión y capital, así como la transferencia de la tecnología y el desarrollo de las comunicaciones. En el sentido indicado “[...] este fenómeno tiene carácter complejo y resulta de una combinación de factores, a saber: mejora de las comunicaciones y desarrollo de la tecnología asociada a las mismas, e internacionalización intensa de los flujos comerciales y de capital generadora de una interdependencia económica entre países”.

El fenómeno de la globalización⁷ es complementado por otro jurídico, llamado *comunidad internacional* que se posiciona con cada vez más fuerza sobre las Naciones buscando la armonía del sistema jurídico internacional, inexistente hasta el momento, y, la prórroga de jurisdicción hacia tribunales internacionales para la resolución de todos los conflictos suscitados por el intercambio de bienes, servicios e inversiones, entre los Estados que se relacionan internacionalmente. Es evidente que desde los dos

⁶ Cfr. CALDERON CARRERO J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n° 20/06, “Recapitulación”, p. 19.

⁷ Si bien, el proceso de integración global del comercio no es un fenómeno nuevo. Sólo lo son, la intensidad como se manifiesta y sus características particulares. En efecto, desde finales de la década de los ochenta se ha producido una apertura sin precedentes de la economía mundial. En este proceso ha incidido, por un lado, la desregulación de sectores y la liberación de los mismos, y, sobre todo, una estrategia de globalización de origen empresarial, completamente nueva, que implica una división del trabajo en ámbitos nacionales distintos que se aplica a un proceso de producción de la empresa contemplado como único. Siguiendo a RUBIO GUERRERO, podemos llegar a sostener, que el concepto de globalización no se fundamenta en lo que se ha denominado la “empresas multidoméstica”, sino en la división, en ámbitos nacionales distintos, de la cadena total de valor añadido de una determinada empresa. Agrega el autor citado, que mientras la “empresa multidoméstica” es la que sirve diversos mercados nacionales mediante una actividad completa y cerrada que además es independiente en cada uno de ellos, la globalización de la actividad empresarial implica un proceso complejo en ámbitos nacionales distintos que se aplica a la producción de bienes y servicios desde una perspectiva unitaria. Ver en “Manual de Fiscalidad Internacional”, Dirigido por CORDÓN EZQUERRO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, (2001), p. 11 y ss. También el informe del Consejo Económico y Social (1995^a), “Memoria sobre la situación socioeconómica y laboral”, Madrid, Ed. CES, p. 28. La Comisión Europea se refiere al fenómeno de la siguiente forma: “con la globalización de las economías y los mercados, ha quedado definitivamente superada la época en que era posible dividir la industria y el espacio geográfico en zonas bien delimitadas y relativamente independientes entre sí”. Ver “Comisión Europea” (1994), “Crecimiento, competitividad, empleo. Retos y pistas para entrar en el Siglo XXI”. Libro Blanco, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Europeas, p. 81. Ver: CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas*, n° 114, 2002, pp. 245 – 285.



fenómenos anteriormente aludidos, se impulsa una delegación de soberanía de los Estados y una preeminencia jerárquica del Derecho internacional sobre el Derecho interno o doméstico. Este fenómeno se manifestó, tal vez de manera más clara, en la *comunitarización* del Derecho tributario en las uniones regionales, como fueron los casos de la Unión Europea o el Pacto Andino y como lo será en el futuro del MERCOSUR, construyendo una nueva rama del Derecho que la doctrina ha denominado *Derecho Tributario Comunitario*⁸.

Estos fenómenos no son nuevos, refiriéndonos al impacto de la globalización en la fiscalidad doméstica o nacional, se han producido lentamente en las dos últimas centurias como bien lo recalca WILLIAMSON J. G.⁹. Lo que sí es nuevo, *es la intensidad en la manifestación del fenómeno, estimulada por los adelantos tecnológicos, los transportes y las comunicaciones.*

Los sujetos económicos, al trascender los límites geográficos de los Estados, al constituir redes de negocios complejos, al diseñar y distribuir productos estandarizados para países distintos como consecuencia de la apertura de mercados y la caída de barreras comerciales, como así también la creciente propensión a la fusión por empresas internacionales, motivaron el surgimiento del aspecto fiscal más importante a nivel internacional de estos últimos tiempos, *la doble imposición de la renta* y la *contra cara de la misma moneda, la lucha en contra de la evasión y elusión tributaria*¹⁰. Desde otro punto de vista, el efecto más pernicioso se produce cuando los grupos

⁸ Nos dice FALCON y TELLA R. a que: “*El Derecho Fiscal europeo puede definirse como la rama del ordenamiento comunitario que regula, coordina y limita el poder tributario de los Estados miembros, o lo que es lo mismo, que incide en los sistemas tributarios internos. [...] El adjetivo <<europeo>> o <<comunitario>> no hace referencia, por tanto, al objeto contemplado por esta rama del ordenamiento comunitario, sino al origen o, si se prefiere, a las fuentes formales del Derecho fiscal europeo [...]*” Véase: FALCÓN y TELLA, R., “Derecho Fiscal Europeo”, en *Manual de fiscalidad internacional*, al cuidado de TEODORO CORDÓN EZQUERRO, AA. VV., IEF, Manuales de Hacienda Pública, 2004, pp. 1131 y ss.

⁹ WILLIAMSON, JEFFREY G., en: *Winners and Losers over Two Centuries of Globalization*, National Bureau of Economic Research, Working Paper 9161 (1992). Véase en: <http://post.economics.harvard.edu/faculty/jwilliam/papers/w9161.pdf> (Artículo visitado en septiembre de 2007).

¹⁰ Nos dicen SERRANO ANTÓN F., y ALMUDÍ CID, J. M., que “*La globalización y el espectacular desarrollo de las comunicaciones fomentan el hecho de que los contribuyentes busquen y, en muchos casos, encuentren, nuevas fórmulas para llevar a cabo no sólo una adecuada planificación fiscal, sino también para reducir su tributación a través del abuso de la normativa tributaria. En este sentido ya desde varias décadas, la OCDE viene preocupándose por el hecho de que los Convenios para evitar la doble imposición internacional [...] sean utilizados abusivamente bien para lograr una reducción de la carga fiscal, o bien para eliminar completamente la tributación de un contribuyente*”, Véase: SERRANO ANTÓN F., y ALMUDÍ CID, J. M., “Las Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, al cuidado de TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Manuales de Hacienda Pública, 2004, pp. 557 y ss.



empresariales hacen negociar entre sí a las empresas controladas a precios inferiores de mercado y cuya única finalidad es la de tributar menos, eliminando a los competidores, eludiendo las normativas sobre la Lealtad Comercial y Derecho de la Competencia. En este nuevo modelo jurídico - económico, fiscalidad y competencia, se manifiestan conexas. Basta ver, para ello, las últimas sentencias del Tribunal de Luxemburgo sobre competencia fiscal nociva o perjudicial¹¹.

Concluiremos entonces, siguiendo a autorizada doctrina, que son a la vista cuatro temas que adquieren en nuestros tiempos trascendencia¹². Las cuestiones son la **competencia fiscal lesiva o nociva; el reforzamiento de los mecanismos de información entre los Estados contratantes; la asistencia mutua en materia de recaudación y por último, la solución a los conflictos internacionales tributarios.**

A nuestro entender, son temas interesantes e importantes que tienen la característica común de ser las soluciones propuestas por la doctrina internacional al tratar los problema globales complejos, como lo son los “precios de transferencia”, la “sub-capitalización” que generan una doble imposición económica, y otros conflictos que ocasionan la no aplicación correcta de los CDIs, como lo son la doble imposición jurídica y la discriminación fiscal.

Así como los nuevos conflictos que diariamente se suman a esta enorme telaraña de controversias existentes que encontramos dentro de los esquemas del pretendido sistema financiero internacional.

Frente a las situaciones de conflictos, surge la “**cooperación internacional**” como uno de los principales mecanismos articulados por los Estados miembros de la OCDE para tratar de garantizar la prevención y la resolución de las disputas económicas financieras internacionales acudiendo a la modificación de las cláusulas típicas de resolución existentes como el “*Mutual Agreement Procedure*” o “procedimiento amistoso”¹³, e, incorporando normas resolutorias complementarias o suplementarias¹⁴

¹¹ Sentencia del TJ de Luxemburgo del 15 julio de 2004 - Decisión nº 2496/96/CECA de la Comisión, se cuestionan las ayudas del Estado Español a las Empresas Siderúrgicas mediante incentivos fiscales.

¹² SOLER ROCH M. T., “en su Prólogo” al libro de RIBES RIBES A., *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2003, p. 22.

¹³ Siguiendo a XAVIER, A., nos referimos al “procedimiento amigável” o “*verständigungsverfahren*” como un procedimiento autónomo, bilateral e informal. Es autónomo, en la medida que se basa o deriva directamente de convenios internacionales, y no depende ni tiene que ser confundido con los medios de defensa de los contribuyentes previstos en la legislación interna o doméstica, de modo que un recurso de procedimiento amistoso o amigable no depende de agotar los mecanismos administrativos o judiciales,



como el “arbitraje internacional financiero”. Así como mecanismos preventivos como lo son los “acuerdos previos de valoración” para los casos sobre precios de transferencia.

Por último advertimos que existe una interesante relación entre el incremento del comercio global con un aumento proporcional de las disputas internacionales financieras. Tanto el “*Centre for Tax Policy and Administration*” de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en sus informes de “*2007 Report*”, “*Dispute Resolution: Country Profiles*”, “*Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*”, en las “*Public discussion draft*” de 2006 y 2004 sobre “*Discussion Draft: Proposals for Improving Mechanisms of Tax Treaty Disputes*”, así como los comentarios vertidos por la doctrina de ALTMAN Z,

ofrecidos por la ley interna de los Estados. Véase XAVIER, A., en: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, ed. Forence, Río de Janeiro, 2002, pp. 198 y ss.; Se puede ver también el desarrollo del Procedimiento amistoso en los siguientes autores: Michael LANG and Mario ZÜGER, en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Ed. KLUWER LAW INTERNATIONAL, EUCOTAX Series on European Taxation, The Hague, 2002, En especial la colaboración de FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law”, p. 429 y ss.; PALAO TABOADA, “El Procedimiento Amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición”, Hacienda Pública Española, Madrid, 1972, n° 16, pp. 310 y ss.; RIBES RIBES, A., *Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, “Capítulo IV: La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, ed. Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2003, pp. 371 y ss.; RIBES RIBES, A., en: “Técnicas Arbitrales en los convenios de doble imposición: El borrador de la International Fiscal Association de 27 de septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, NUM. 109/2003 (137-150), pp. 150 y ss.; NAVARRINE, S. C. Y ASOREY R. O., “Arbitraje”, “Capítulo VI: Antecedentes Internacionales del Arbitraje En Materia Tributaria”, “Parágrafo VI.l.c.”, “procedimiento de acuerdo amistoso (Mutual Agreement Procedure)”, ed. La Ley, Buenos Aires, 1992, pp. 63 y ss.; En la doctrina internacional se puede ver el tratamiento obtenido en Cahiers Vol. LXVI-A, 1981, Berlín Congress, ponencia general a cargo de KART KOCH, Ministerialdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Bonn (1981). Se advierte que el informe de la República Argentina no ha sido remitido por las autoridades competentes, por lo tanto se conoce la postura del país tan solo por los comentarios del ponente general. Para un detallado análisis de sus antecedentes más remotos, LA COMMARA, V., Y NUZZOLO, A.: “L' istituto Della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali”, en *Il Fisco*, núm. 22, (1998), pp. 7281 y ss.; LINDENCRONA G. - MATTSON, “How to resolve international tax disputes, New approach to an old problem”, ed. Intertax, Num. 5, 1990, p. 266 y ss.; AVERY JONES, J.F. y OTROS: “The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention”, (I), en *British Tax Review*, 1979, p. 337.

¹⁴ También llamado, “*Supplementary Dispute Resolution*”, basándose en la mejora del actual y ya clásico “*Mutual Agreement Procedure*”, incorporando al ya conocido “*International Arbitration*” tanto en el Derecho Internacional Público como Privado. Esta incorporación deviene de la exigencia de la *tutela internacional efectiva* y fue asumida por el “*Reporte*” del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “*Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*”, de febrero de 2007. Asimismo, como surge de las declaraciones del “*Centre for Tax Policy and Administration*” de la OCDE, tanto los gobiernos como las empresas necesitan un procedimiento eficaz que lleve la conflictividad a la mínima expresión y por otro lado, resolver los conflictos generados de una manera eficiente. Es una necesidad jurídica al no existir un Tribunal Fiscal Internacional, de difícil y lenta instauración, donde se sustancien dichos conflictos. En estos términos traemos las siguientes propuestas procedimentales.



CARROL M., HERNDON J., y, GREEN R., inferimos que “*Trade and tax treaties generally share the same original intent of reducing barriers to trade*”.

Asimismo, los conflictos generados dentro de estos esquemas, pueden dar lugar a la llamada doble imposición, impidiendo el desarrollo del comercio internacional dentro de los esquemas de una economía global. Para contrarrestar estos conflictos se vienen reclamando desde los gobiernos y empresas que interactúan en los mercados internacionales, procedimientos eficaces para reducir las controversias al mínimo, para prevenirlas, y, poder resolverlas satisfactoriamente en cuanto se presentan.

3.- LA GLOCALIZACIÓN TRIBUTARIA

En términos simplificados la “glocalización” implica la aproximación de una persona, grupo, división, unidad, organización o comunidad que es capaz de "pensar globalmente y actuar localmente". El concepto implica que los actores de la Sociedad deben, ante la realidad palpable de la globalización, adaptarse a las peculiaridades de cada entorno, diferenciando sus producciones en función de las demandas locales (Robertson, 2003).

Desde una postura economicista, el término se refiere a la persona, grupo, división, unidad, organización o comunidad que está dispuesta y es capaz de pensar globalmente y actuar localmente. El concepto implica que la empresa se adapte a las peculiaridades de cada entorno, diferenciando sus producciones en función de las demandas locales.

Llevando este análisis al plano del fenómeno tributario es necesario partir de una realidad dada: la **globalización** que, como se verá, genera numerosas oportunidades de planificación fiscal para las compañías multinacionales. La aproximación local a ese fenómeno exige que las regulaciones fiscales y las Administraciones Tributarias de cada país hagan un esfuerzo especial por captar, en un marco claro y transparente, la riqueza que efectivamente se produce en cada país y que, utilizando los mecanismos de erosión de la base fiscal, es posible “erosionar”, trasladar, o incluso anular, hacia jurisdicciones con tratamiento fiscal más favorable. Lo que debe procurar es que la compañía multinacional que legítimamente trabaja y genera ganancias en un país, equitativamente contribuya al sostenimiento del mismo.

La **glocalización** relacionada con el fenómeno tributario implica un especial esfuerzo por parte de cada Estado de formular sus leyes en forma clara, transparente, para que las



compañías que desarrollan sus actividades conozcan el marco jurídico al que atenerse. No significa cerrar las fronteras, demonizar al capital extranjero o establecer impuestos desproporcionados por el hecho de ser un no residente. Se trata de hacer un esfuerzo *local* de establecer un marco fiscal claro e inteligente, que capte los intentos de erosionar la base imponible¹⁵, que incluya una red de Convenios para evitar la Doble Imposición con cláusulas antiabuso, que permita a los inversores extranjeros conocer de antemano las reglas¹⁶, con un mecanismo de resolución de conflictos por distribución de la fuente ágil, transparente y efectivo.

Sin embargo, dada la magnitud del fenómeno de la globalización, para que estos esfuerzos locales den frutos es necesario que estén acompañados de un esfuerzo *global*, y es aquí donde el Plan BEPS adquiere especial relevancia.

4.- LOS DIFERENTES CONFLICTOS TRIBUTARIOS

Dentro del contexto que dio origen al Plan BEPS, cabe destacar la arista de la protesta social que creció luego de la crisis financiera 2008-2009. En ambos lados del océano comenzaron a calificar de inmorales y antipatrióticos a aquellos contribuyentes –principalmente compañías multinacionales- que pagaban bajos o nulos en los países en los que hacían negocios¹⁷.

Un caso paradigmático fue el cuestionamiento público a grandes compañías multinacionales como Amazon, Starbucks y Google por parte de Margaret Hodge, miembro del Parlamento Británico.

Desde el Parlamento Británico advirtieron sobre las “prácticas inaceptables” de compañías para evitar pagar el monto apropiado de impuestos por las ganancias que obtienen en el Reino Unido¹⁸ e interpelaron a la autoridad fiscal británica a ser duros con estos casos graves de evasión.

¹⁵ Por ejemplo, con claras reglas en materia de control de compañías extranjeras (CFC rules).

¹⁶ Por ejemplo, con regímenes ágiles de consulta vinculante.

¹⁷ **Teijeiro, G. O.** (2016, a): “International Taxation and the Moral Debate”, May 23, on line, http://kluwertaxblog.com/2016/05/23/international-taxation-moral-debate/#_ftn1 (visited 08.09.2016)

¹⁸ **Hodge Margaret**, Chair of the Committee of Public Accounts <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2015/03/26/this-public-accounts-committees-swan-song-tax-reports/>.



El ciudadano se encontró frente a grandes multinacionales, que hacían negocios palpables, visibles, en su país y que no pagaban impuestos. En la lógica del individuo, que sufre proporcionalmente más al pagar sus impuestos, el hecho que estas compañías no paguen impuestos en sus países le resulta moralmente inaceptable, máxime cuando estas disminuciones en los impuestos recaudados redundan en recortes a los servicios y beneficios públicos.

Se empezó a hablar de conceptos como el “tax shaming” (podría traducirse como acciones fiscalmente avergonzantes), riesgo reputacional¹⁹ y a tomar acciones visibles de protesta, gestándose movimientos sociales y ONGs que llamaron a tomar acción contra estos abusos²⁰.

Estos casos de planificaciones fiscales agresivas, en su mayoría no son casos de violación flagrante a la ley. Son en realidad sofisticadas estructuras que maximizan regímenes fiscales beneficiosos y buscan *gaps* en las legislaciones de sus países de origen y de los países donde desarrollan sus negocios. Esta situación dio origen a la necesidad de realizar un esfuerzo conjunto entre los diferentes países para adecuar sus legislaciones a los crecientes desafíos de la globalización. Y es aquí donde el Plan de Acción BEPS encuentra su razón de ser y uno de sus objetivos principales.

5.- EL PLAN DE ACCIÓN BEPS.

La globalización ha beneficiado a nuestras economías nacionales y a medida que la economía se ha integrado más a nivel mundial, también lo han hecho las empresas. El fenómeno influye decididamente en los regímenes fiscales del impuesto sobre sociedades en todos los países, y estos fenómenos han creado oportunidades para que las sociedades multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria.

Lo novedoso de la globalización postmoderna se encuentra en dos factores, también anunciados: primero, **el ritmo de integración**, que ha aumentado estos últimos años. Segundo, **la influencia en los regímenes fiscales de los impuestos a las ganancias** a las sociedades en todos los países.

Dentro de este marco se comenzó a gestar dentro de la OCDE el Plan de Acción BEPS a los fines de evitar la doble no imposición, la erosión de las bases imponibles y

¹⁹ Vanessa Barford & Gerry HoltBBC News Magazine, “Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'”, 21 May 2013 <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>

²⁰ Un ejemplo es <http://www.ukuncut.org.uk>.



el traslado de beneficios a países de baja o nula tributación, generadas dichas oportunidades por la propia globalización. Dentro de dicho plan son importantes los mecanismos de resolución de conflictos propuestos.

El fundamento final que subyace en este plan es una cuestión de equidad fiscal. Se trata de evitar que por medio de planificaciones fiscales artificiosas, los contribuyentes no paguen los impuestos que cualquier otra debería pagar o paga sin realizar dicha planificación.

Como ya se ha indicado, los resultados de la globalización sobre el derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario (en especial, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas, además del impuesto sobre la renta de no residentes).

Dichos efectos proceden, fundamentalmente, del «efecto simpatía» (SERRANO ANTÓN, 2015) al copiar las soluciones dadas en otros ordenamientos tributarios, y de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo-derecho*. Se produce así una situación de «policentrismo de fuentes», entre las que hay que incluir tanto las fuentes tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o «derecho blando») y que, dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el status de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones, por una curiosa interacción entre el derecho tributario internacional y el derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos y, finalmente, por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Es un hecho que las nuevas maneras de hacer negocio pueden producir una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, una diferente distribución de la potestad tributaria.

En este contexto, aparece el proyecto de la OCDE denominado Informe BEPS, apoyado por el Grupo de los 20 (G20), haciendo hincapié en el multilateralismo como



método para resolver los problemas planteados. A ese Informe le ha seguido un plan de acción que: (i) identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones; y (iii) identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.

Las 15 acciones promovidas en el marco BEPS son las siguientes:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC;
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros;
- Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia;
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales;
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP);
- Acciones 8 – 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS;
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva;
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias;
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.-

En el futuro los problemas tributarios internacionales estarán vinculados con los extremos del plan de acción BEPS y post BEPS -más allá que hoy pueda resultar una especulación teórica- además de la generación de conflictos que surgen de diversos factores que se describen a continuación y que son tradicionales para la fiscalidad internacional, los cuales se han configurado a mediados del siglo pasado.



Es así que los Estados y las empresas necesitan, para mantener los conflictos en su mínima expresión, prevenirlos y resolverlos mediante procedimientos eficaces de resolución de conflictos (*disputes resolution*)²¹.

Dentro de éste esquema de pensamiento, el plan de acción BEPS en su acción 14 establece la necesidad de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Propone dentro de dicha acción: “*Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos*”

Dicho Plan de Acción gira en torno a tres *pilares* o líneas de actuación fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de *actividad sustancial* en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor y; mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones.

Éste último aspecto es central. Mejorar la transparencia de los Estados y de los contribuyentes, dentro del marco de la equidad fiscal y en la relación jurídica tributaria.

También son relevantes, las ideas de que frente al aumento de la conflictividad que conlleva el plan, deben mejorarse los procedimientos de resolución de conflictos.

La propuesta realizada por el G20 y la OCDE, se orienta a tratar de dar mayor eficiencia y eficacia a los procedimientos amistosos -procedimientos tradicionalmente incorporados dentro de los convenios para evitar la doble imposición internacional- por medio de la incorporación en dichos convenios y exhortación sobre el uso de la institución arbitral como un complemento del procedimiento, incluso de otros procedimientos de naturaleza amistosa, como lo son la facilitación, buenos oficios, mediación, conciliación, *amicus curiae*, solicitud de informes a expertos, comisiones mixtas, comisiones arbitrales, entre muchas otras técnicas. La idea que surge, de la totalidad de informes cotejados a nivel internacional, es que a mayor intento por solucionar por diversos canales de dialogo los conflictos, mayor posibilidad de éxito existe que se llegue a una resolución de los mismos.

²¹ Véase: “*Dispute Resolution*”, en: www.oecd.org, (23.10.15)



La propuesta BEPS, en materia de mejora de los procedimientos amistosos, se fundamenta en cuatro principios que deben solventar el propósito y las medidas que se adopten en ese sentido:

- a.) Garantizar que las obligaciones convencionales (obligaciones insertas dentro del tratado – *pacta sum servanda*) relativas al procedimiento amistoso se apliquen de buena fe;
- b.) Asegurar que los procedimientos administrativos (de naturaleza tributaria) se orienten para prevenir y resolver los conflictos relativos a los tratados o convenios;
- c.) Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda (cuando los casos sean elegibles);
- d.) Asegurar la resolución de los casos sometidos a procedimiento amistoso (en un tiempo razonable).

Es claro afirmar que la apertura hacia el arbitraje tributario e internacional tributario implica un movimiento que representa la huida hacia mecanismos basados en acuerdos sobre la resolución de conflictos (*Agreement Dispute Resolution*)²² que trasvasan la mera “negociación” entre las partes involucradas en el mismo, superándose los procedimientos de tipo amistoso, involucrando a terceras personas y organismos, mediadores, facilitadores de la resolución del conflicto, imparciales, neutrales e independientes, hasta llegar a las ya conocidas técnicas arbitrales²³ internacionales²⁴, en

²² Afirma Osvaldo J. Marzorati que: “Como respuesta a la complejidad, lentitud y costo del proceso judicial, en todos los países en los últimos veinte años se han buscado métodos alternativos de resolución de diferendos, históricamente confiados al sistema judicial. Estos procedimientos alternativos se conocen como ADR (siglas de su designación en inglés). Básicamente son métodos más flexibles, rápidos y por lo general menos onerosos y están basados en el acuerdo entre las partes para resolver diferendos fuera de los tribunales”. MARZORATI, O. J.: *Derecho de los Negocios Internacionales*, ASTREA, Ciudad de Buenos Aires, 2007, 3ª edición, Vol. II, p. 333; CUETO RÚA J.: “Nuevos Procedimientos para la solución de controversias en los Estados Unidos”, *Revista la Ley*, 1991 – B, pp. 785 y ss.; GOZAÍNI O. A.: *Formas Alternativas para La Resolución de Conflictos*, Depalma, Buenos Aires, 1995, pp. 315 y ss.

²³ Nos enseña Eduardo J. Couture que el Arbitraje es una forma de solución pacífica de los conflictos internacionales, consistente en someter a un órgano no judicial, elegido para el caso, por las partes o por terceros, la decisión de un diferendo entre Estados. Refiriéndose a su etimología, nos dice: “Adaptación moderna (Siglo XVII) del francés *arbitrage*, procedente del verbo *arbitrer* que como el castellano *arbitrar* proviene del latín árbitro, - are o arbitror, -ari, denominado arbirer, - tri “árbitro”. COUTURE, E. J.: *Vocabulario Jurídico*, BdeF, Montevideo, 2004, 3ª edic., p. 112.

²⁴ Por su parte, la escuela de Viena, con sus referentes M. Lang y M. Züger, indican lo que llamaremos la huida hacia el arbitraje internacional dentro del Derecho internacional financiero o tributario, en tanto que: “As part of their present treaty policy, some countries have therefore added arbitration clauses to newly negotiated tax treaties”. LANG M. y M. ZÜGER: (2002, p. 5).



todas sus variantes y tipos, como veremos²⁵, incluso la adhesión competencial y jurisdiccional a Tribunales internacionales de justicia ya conocidos y constituidos²⁶.

6.- CONCLUSIONES

La globalización es un fenómeno que ha producido una gran influencia en múltiples áreas y, en especial, ha beneficiado a las empresas multinacionales que han aprovechado los diferentes escenarios y la falta de regulación estatal a los fines de maximizar sus utilidades y minimizar –o casi anular- su carga fiscal.

Frente a ello, se ha gestado una reacción social y política contra estas planificaciones fiscales agresivas y se ha realzado el valor de la *equidad fiscal y la transparencia fiscal* como metas a alcanzar. El Plan de Acción BEPS es un esfuerzo mancomunado de cooperación internacional para dar respuesta a las consecuencias fiscales negativas de la globalización: doble no imposición, la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a países de baja o nula tributación.

En este marco, es clara la necesidad de un sistema fiscal global transparente y con mecanismos de resolución de disputas eficientes que aminoren la litigiosidad y la conflictividad tributaria, que se nutran de los nuevos paradigmas y resuelvan en forma eficiente las inquietudes derivadas de la interpretación y aplicación de las nuevas reglas incluidas dentro del mencionado plan BEPS.

7. BIBLIOGRAFÍA:

VERY JONES, J.F. y OTROS: “The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention”, (I), en *British Tax Review*, 1979

BARFORD & GERRY, HoltBBC News Magazine, “Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming', 21 May 2013 <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>

²⁵ Desde la recepción de la institución del arbitraje en Roma, a grandes rasgos y con el riesgo que supone toda clasificación no contenida en las fuentes romanas, cabría distinguir, siguiendo a Fernández de Buján: a) *Arbitraje no formal*; b) *Arbitraje ius gentium*; c) *Arbitraje legal*; d) *Arbitraje compromisario*. FERNÁNDEZ DE BUJÁN A.: (2006, pp. 201 y ss.).

²⁶ Edwardes-Ker fue uno de los primeros autores que propuso al TJCE como una de las instituciones más adecuadas, como un mecanismo viable de solución de controversias, en materia fiscal internacional, advirtiendo los efectos positivos del mismo. EDUARDES-KER, M.: “Tax Treaty Interpretation”, Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994, pg. 6. La materialización de la propuesta del TJCE como institución arbitral se halla en el CDI Austria-Alemania, en el que se prevé la posibilidad de someter los conflictos fiscales internacionales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si así es solicitado por el contribuyente, como se establece dentro del artículo 25.5 de dicho CDI. Cuando no se llega a un acuerdo en sede de procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde el inicio del procedimiento, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE. ZÜGER, M.: “The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty”, *European Taxation*, núm. 3/2000, p. 101 y ss.



- BECKER U.**, “The Challenge of Migration to the Welfare State”, en AA. VV., *The Welfare State, Globalization, and International Law*, Springer, Berlin, 2004
- BENVENISTI E. and NOLTE G.**: “Introduction: Challenges to the Welfare State in an Era of Globalization”, en AA. VV., *The Welfare State, Globalization, and International Law*, en AA. VV., *The Welfare State, Globalization, and International Law*, Springer, Berlin, 2004
- CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO**, “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Civitas*, n° 114, 2002
- CALDERON CARRERO J. M.**, “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n° 20/06
- CAMPAGNALE N. P., CATINOT S. G., LARRONDO A.J.**, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Bs. As., 2000
- CHICO DE LA CÁMARA, P.**, “Interpretación y calificación de los de los convenios de doble imposición internacional”, en AA. VV., *Fiscalidad Internacional*, CEF, 2001
- CRUZ PADIAL I.**, “Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica Tributaria*, n° 109 – 2003
- EDUARDES-KER, M.**: “Tax Treaty Interpretation”, Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994
- FALCÓN y TELLA, R.**, “Derecho Fiscal Europeo”, *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, 2004.
- GREENSPAN A.**, “Globalization”, Speech at the Institute for International Economics` First Annual Stavros S. Niarchos Lectura, October 24, 2001,
- HODGE MARGARET**, Chair of the Committee of Public Accounts <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2015/03/26/this-public-accounts-committees-swain-song-tax-reports/>
- LA COMMARA, V., Y NUZZOLO, A.**: “L` istituto Della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali”, en *Il Fisco*, núm. 22, (1998)
- LANG M. y M. ZÜGER**, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Ed. KLUWER LAW INTERNATIONAL, EUCOTAX Series on European Taxation, The Hague, 2002
- LINDENCRONA G. - MATTSON**, “How to resolve international tax disputes, New approach to an old problem”, ed. Intertax, Num. 5, 1990
- MARZORATI, O. J.**: *Derecho de los Negocios Internacionales*, ASTREA, Ciudad de Buenos Aires, 2007
- NAVARRINE, S. C. Y ASOREY R. O.**, “Arbitraje”, ed. La Ley, Buenos Aires, 1992
- PALAO TABOADA**, “El Procedimiento Amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, 1972
- RIBES RIBES, A.**, “Técnicas Arbitrales en los convenios de doble imposición: El borrador de la International Fiscal Association de 27 de septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, NUM. 109/2003
- SERRANO ANTÓN F., y ALMUDÍ CID, J. M.**, “Las Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, AA. VV., Instituto de Estudios Fiscales 2004
- TANZI V.** “Globalization, Tax Competition By the Future”, AA. VV., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, obra al cuidado de VICTOR UCKMAR, Temis, Colombia, 2003
- TELJEIRO, G. O.** (2016, a): “International Taxation and the Moral Debate”, May 23, on line, http://kluwertaxblog.com/2016/05/23/international-taxation-moral-debate/#_ftn1
- TELJEIRO, G. O.** (2016, b): “International Taxation and the Moral debate: A Propos of the Panama Papers Scandal”, August 1, 2016, <http://kluwertaxblog.com/2016/08/01/international-taxation-moral-debate-propos-panama-papers-scandal/>,
- WILLIAMSON, JEFFREY G.**, *Winners and Losers over Two Centuries of Globalization*, National Bureau of Economic Research, Working Paper 9161 (1992)
- XAVIER, A.**, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, ed. Forence, Río de Janeiro, 2002
- ZÜGER, M.**: “The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty”, *European Taxation*, núm. 3/2000



