

ISSN 1825-9871

InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

Pubblicazione
4 • 2023



Università degli studi di Napoli Federico II

Innovazione e Diritto - Rivista trimestrale on line fondata nel 2005 dal prof. Raffaele Perrone Capano, autore e responsabile scientifico del Progetto di informatizzazione diffusa della Facoltà di Giurisprudenza, e di catalogazione in formato digitale della Biblioteca storica, a supporto della ricerca e della didattica.

Il Progetto, approvato dal MIUR nel 2004, per un importo complessivo di 1.350.00 €, era stato finanziato per il 70% dall'UE, per il 26% dalla Facoltà, attraverso il riconoscimento delle spese effettuate nel settore informatico nel biennio precedente, e per il restante 4% dal MIUR.

Innovazione e Diritto è stata, fin dalla nascita, una rivista ad accesso libero, a supporto delle attività dei dottorati di ricerca e dei giovani studiosi della Facoltà. L'adesione di numerosi colleghi, professori e ricercatori di altre Università italiane, ne ha consolidato in breve tempo la dimensione nazionale.

Dal 2012, in seguito alla trasformazione delle Facoltà in Dipartimenti, la Rivista ha proseguito l'attività, per l'impegno di un gruppo di professori e ricercatori di numerose Università italiane che hanno assicurato il regolare flusso di contributi scientifici di elevata qualità. Il nuovo assetto editoriale ha favorito l'estensione degli interessi scientifici della Rivista ai settori più direttamente investiti dalla crisi finanziaria del 2008, la più grave dal dopoguerra. L'orizzonte più ampio ha comportato una parallela specializzazione della produzione scientifica, e ne ha amplificato la diffusione e l'impatto.

Un primo punto di svolta ha preso avvio all'inizio del 2018, con la scelta della cadenza trimestrale, per lasciare spazio alla pubblicazione di numeri speciali, di Atti di convegno e di altre iniziative promosse dalla Rivista, affiancata dall'indicazione nel sottotitolo di: "Rivista di Diritto tributario e dell'Economia". Un secondo punto si è concretizzato in una nuova partenza, basata su una piattaforma digitale avanzata, coerente con le indicazioni dell'ANVUR per le riviste di classe A e con gli standard definiti da Google per la massima diffusione internazionale dei contenuti.

International Tax disputes: The case of India, Australia and the United States (Le controversie tributarie internazionali: il caso India, Australia e Stati Uniti)

di **Emanuela Di Rauso**

*Dottoranda di ricerca in Imprenditorialità e Innovazione -
Dipartimento di Economia - Università degli Studi della Campania
"Luigi Vanvitelli"*

ABSTRACT

The following research work examines the concept of tax disputes, dispute management in detail and ultimately strives to provide solutions to resolve various disputes. It takes as a cue the dispute resolution methods used by India, Australia, and the United States. The best dispute resolution method is that of "cooperation" between the different Member States. An example of friendly cooperation is the MAP.

SOMMARIO

1. Metodologia, Criterio di Ricerca, Fonti e domanda di ricerca
- **2.** Introduzione - 2.1. Brevi cenni sugli istituti deflattivi base del contenzioso tributario - 2.2. L'importanza dei tempi, MAP - 2.3. La durata media di un Caso - 2.4. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso Regno Unito - 2.5. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso Australia - 2.6. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso India
- **3.** Risultati di ricerca e conclusioni

1. Metodologia, Criterio di Ricerca, Fonti e domanda di ricerca

La metodologia utilizzata per il seguente lavoro è la revisione sistemica della letteratura, prendendo in considerazione le fonti dall'anno 2021 ad oggi. Le banche date utilizzate sono: Juris, Researchgate, Scopus, Google Scholar. Inoltre, sono state prese in considerazione molti testi presenti presso la biblioteca dell'Università Degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli". Le parole chiave di ricerca sono state: - Istituti deflattivi - Mediazione - Accordo - Controversie internazionali. La revisione sistemica della letteratura è stata svolta in questo modo:

1) Raccolta degli articoli attraverso le banche dati;

2) Attenta analisi degli articoli;

3) Messa in evidenza tutte le componenti che forniscono una panoramica chiara per poter rispondere in modo esaustivo alle domande di ricerca poste nel corso del seguente lavoro. Le domande di ricerca poste sono le seguenti:

a) Quali possono essere i possibili strumenti oltre agli istituti deflattivi per risolvere le controversie fiscali senza arrivare al contenzioso?

b) In che modo hanno reagito i vari ordinamenti tributari ai nuovi metodi di risoluzione?

Il lavoro attraverso una revisione anche dei trattati applicati dal 2021 ad oggi cerca di rispondere alle seguenti domande di ricerca e cerca inoltre di offrire importanti "possibili soluzioni" per evitare il ricorso al contenzioso che porta elevati costi e tempi giuridici lunghi. Le varie statistiche affermano che il ricorso eccessivo al contenzioso porta tempi molto lunghi di risoluzione delle controversie e costi elevati e nella maggior parte dei casi senza arrivare al perfetto soddisfacimento degli interessi del contribuente e degli uffici giudiziari.

Lo scopo di questo lavoro è quello, infatti, di trovare un equo metodo di risoluzione delle controversie imitando anche gli stati

internazionali.

2. Introduzione

Il numero crescente di contribuenti¹ e la loro consapevolezza di dover pagare le tasse portano ogni anno ad un aumento del numero di controversie crescenti in tribunale. Le controversie sono inevitabili nel sistema tributario fiscale. In base ai dati statistici raccolti, nelle varie letterature *review* nel periodo 2012/2022 ci sono stati milioni di casi ma meno della metà risolti, questo a causa di un ridotto numero di giudici. Ogni giudice ha un numero di casi esponenziali da risolvere. Si tratta indubbiamente di una situazione terribile. L'ineguaglianza tra il numero di casi e il numero dei giudici e le procedure ordinarie estremamente lunghe porta a costi di processo alti e numero di casi irrisolti alti. Le controversie tributarie possono nascere da vari fattori come:

- Lo sviluppo del commercio da parte dei contribuenti a livello globale;
- La regolamentazione delle operazioni transfrontaliere (TNC).

In buona sostanza le controversie fiscali internazionali sono quelle che oppongono le autorità fiscali di due paesi diversi. Esse derivano da interpretazioni differenti delle disposizioni di un trattato fiscale tra due paesi. Ma tutti i trattati fiscali danno il diritto ai contribuenti di presentare reclamo² all'autorità competente dell'amministrazione fiscale nazionale interessata. L'autorità competente è abituata a risolvere il problema, oppure, in base alla procedura amichevole (MAP), a consultarsi con l'autorità competente dal partner trattato. In base alla procedura amichevole le autorità competenti non hanno l'obbligo di risolvere la controversia ma devono solo "sforzarsi" di

¹ V. BUSA, "Le nuove prospettive della mediazione tributaria", in *Corriere Tributario*, n. 11/2012.

² G. MARINI, "Profili costituzionali del reclamo e della mediazione", in *Corriere Tributario*, n. 12/2012.

risolverla. La procedura amichevole è segreta e anche l'esistenza di un reclamo non viene resa pubblica. La procedura amichevole richiede troppo tempo è questa è una pecca per risolvere le controversie. L'OCSE ha sviluppato però uno "Standard dei tempi di elaborazione" che indicano scadenze adeguate alle diverse fasi di un caso MAP. L'adozione dei tempi di elaborazione può accelerare il MAP e migliorare la trasparenza. Per approfondimenti ai tempi della procedura MAP si veda il paragrafo successivo.

2.1. Brevi cenni sugli istituti deflattivi base del contenzioso tributario

A partire dal 1997 il numero di controversie fiscali tra contribuenti e fisco è sempre maggiore. Il legislatore tributario ha sentito il bisogno sempre maggiore di introdurre gli istituti deflattivi volti a correggere le controversie fiscali. Gli istituti deflattivi base sono sette:

- L'accertamento con adesione
- L'adesione ai verbali di constatazione
- La definizione dell'invito a comparire
- L'autotutela tributaria
- L'acquiescenza
- La mediazione tributaria
- La conciliazione giudiziale.

Iniziamo col descrivere l'accertamento con adesione e soprattutto l'importanza di tale procedimento. È stato introdotto con l'art. 3, comma 120, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662. Anche se trova le sue fonti normative specifiche nell'art. 2-bis e 2-ter del D.lgs. 30 settembre 1994, n. 564, con la delega del D.lgs. del 19 giugno 1997, n. 218, artt. 1 e 13. In questi Decreti si descrive apertamente lo scopo principale dell'avviso di accertamento con adesione. Lo scopo è:

"Ridefinire la pretesa tributaria". La ridefinizione della pretesa tributaria può partire dal contribuente (come accade nella maggior parte dei casi), o dal fisco nel caso di un'imposizione minore destinata

dal contribuente da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate³. L'accertamento con adesione si divide in diverse fasi e sono le seguenti:

- 1) Iniziativa d'ufficio o istanza del contribuente
- 2) Contraddittorio
- 3) Formazione dell'atto di adesione
- 4) Perfezionamento della definizione

L'accertamento con adesione si divide in varie fasi come spiegato nello specifico prima. Per quanto concerne la prima fase, l'accertamento con adesione può essere attivata per iniziativa d'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento oppure su istanza del contribuente. L'istanza può essere presentata sempre a meno che il contribuente non abbia ancora impugnato l'atto dinanzi alla Commissione Tributaria. A seguito dell'istanza del contribuente nel termine di (15 giorni) formula al contribuente l'invito a comparire per lo svolgimento del contraddittorio (2° fase). Nella 2° fase non c'è alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'ufficio, perché l'ufficio dovrà valutare attentamente, caso per caso l'idoneità degli elementi forniti dal contribuente e ridimensionare l'accertamento effettuato. La 3° fase è il contraddittorio tra le parti ed è la parte più importante. In questa fase il contribuente può esporre e documentare i fatti e le circostanze non considerate dall'ufficio e idonea a contrastarle o a limitarle le pretese. Dopo l'avvio del procedimento si svolge il contraddittorio fra le parti, nel corso del quale il contribuente può esporre e documentare i fatti e le circostanze non considerate dall'Ufficio e idonee a contrastarne o limitarne le pretese. Esso, che, come detto, rappresenta l'elemento centrale e caratterizzante dell'istituto in questione, può concludersi:

- con la definizione del rapporto tributario, cioè con un accordo, il cui contenuto viene riprodotto nel c.d. atto di adesione sottoscritto dalle parti;

³ M. DI CAPUA, "L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate", in Neotepa, n. 3-bis/2009, p. 20.

- con l'archiviazione, nell'ipotesi in cui l'Ufficio accolga in toto le ragioni del contribuente;

- con la notifica dell'avviso di accertamento (se l'istanza del contribuente riguardava un PVC) o il mantenimento dell'atto di imposizione già emesso, se l'Ufficio non ritiene sufficienti le ragioni del contribuente o, comunque, se manca un accordo. Pertanto, se le parti raggiungono un accordo, viene redatto l'atto di adesione, necessariamente motivato, che deve essere sottoscritto dal contribuente (o dal suo rappresentante) e dal capo dell'ufficio o da un delegato (terza fase). L'accertamento si perfeziona con il pagamento delle somme dovute (per intero) o della prima rata, entro venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione, senza obbligo di prestazione della garanzia in caso di versamento rateale. Entro dieci giorni dal pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve trasmettere la quietanza di pagamento e la documentazione dell'eventuale garanzia prestata all'Ufficio, che, a sua volta, rilascerà, solo in quel momento, copia dell'atto di adesione. Il perfezionamento dell'adesione consente al contribuente, oltre a evitare i rischi e i costi del contenzioso tributario, di beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative e degli effetti premiali nell'ambito del procedimento penale nonché di alcune limitazioni all'ulteriore azione accertatrice. In particolare, per quanto riguarda il profilo sanzionatorio, a seguito della definizione dell'accertamento le sanzioni amministrative tributarie vengono ridotte a un terzo del minimo edittale, essendo calcolate sulla base delle nuove pretese erariali, con l'avvertenza che tale riduzione copre anche le violazioni prodromiche all'evasione del tributo. Si ricorda, inoltre, che il Ministero ha affermato che anche la definizione in adesione di un avviso di accertamento impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie, di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 472/9732. Per quanto riguarda i benefici penali, l'estinzione dell'obbligazione tributaria costituisce circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 24, con la conseguenza che le pene previste per i delitti di cui allo stesso Decreto sono diminuite

fino a un terzo e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.⁴ Ulteriore effetto premiale dell'adesione è la definitività dell'atto di accertamento definito con adesione. Pertanto, in seguito alla definizione dell'accertamento con adesione, il nuovo imponibile definito in contraddittorio tra le parti diventa, in principio intangibile, poiché l'Amministrazione finanziaria non può più intervenire (salvo alcune fattispecie tassativamente previste) per modificare il reddito accertato o concordato e il contribuente non può più impugnarlo. Altri due istituti importantissimi per ridurre le sanzioni, senza arrivare al contenzioso tributario sono:

- L'adesione ai verbali di constatazioni
- La definizione dell'invito a comparire.

Questi due istituti si differenziano dall'avviso di accertamento perché qui il contribuente ammette "La valutazione esatta della sanzione, da parte degli uffici", questa esatta valutazione porta gli uffici all'obbligo della riduzione delle sanzioni. L'istituto "Invito a comparire" è stata introdotta dal comma 1 dell'art 27 D.L. n. 185/2008 nell'ambito dell'art. 5 del D.lgs. n. 218/1997 (nuovo comma *bis*) che estende la facoltà per il contribuente di aderire al contenuto dell'invito a comparire previsto dal primo comma del medesimo articolo. Questo istituto si caratterizza per l'accettazione da parte del contribuente in maniera integrale della pretesa tributaria e questa porta appunto come dicevamo alla risoluzione della sanzione da parte dell'amministrazione. È ora opportuno parlare di un opportuno strumento definito dal diritto tributario come istituto deflattivo. Questo ulteriore strumento è l'autotutela. L'autotutela può essere definita come uno strumento a tutela "appunto" dell'amministrazione

⁴ R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, "Istituti deflattivi del contenzioso tributario", Il Sole 24 Ore, 2013.

finanziaria, ma allo stesso tempo e in via indiretta a tutela del contribuente per due ragioni:

1) L'autotutela consente l'annullamento di un atto per vizi, emesso dalla Pubblica Amministrazione nei confronti del contribuente.

2) La Pubblica amministrazione tutelandosi lei, tutela indirettamente anche il contribuente, in modo tale che possa ricevere finalmente "un'equa tassazione" commisurata alla sua capacità contributiva. Questo istituto porta con sé l'annullamento anche non solo dell'altro principale, ma di tutti gli atti a lui connessi. All'annullamento dell'atto viziato può seguire la sua sostituzione con un nuovo atto conforme al diritto, atteso che l'esercizio al potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicché rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento⁵ illegittimo o infondato. L'amministrazione finanziaria conserva ed è tenuta ad esercitare, nella permanenza dei presupposti di fatto, e di diritto la potestà impositiva. L'acquiescenza invece rappresenta un altro istituto deflattivo che trova la sua fonte normativa nell'art. 15 del D.lgs. n. 218/97. In questo riferimento normativo "L'acquiescenza è vista come l'accettazione in tutto dell'accertamento così come formulato dall'ufficio". L'acquiescenza è quell'istituto a mezzo del quale il contribuente - che abbia ricevuto un avviso di accertamento o di liquidazione aventi ad oggetto le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro, l'imposta di successione e di donazione. L'acquiescenza si realizza, pertanto con il "comportamento concludente" del contribuente che a seguito della notifica dell'avviso di accertamento/liquidazione non deve presentare nessuna richiesta all'ufficio, ma deve:

1) Rinunciare ad impugnare l'atto alla Commissione tributaria provinciale;

2) Rinunciare a formare l'istanza di riconoscimento con adesione

⁵ Si veda L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, "*Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*", in Bollettino tributario d'informazione, n. 7/2010, p. 486.

3) Versare entro il termine stabilito la somma dovuta.

L'acquiescenza ha effetti dal lato penale e dal lato sanzionatorio. Dal lato sanzionatorio perché si riduce la sanzione del contribuente. Dal lato penale trova la sua applicazione nell'art. 2, comma 4, del D.lgs. n. 218/97.

La mediazione tributaria è un altro istituto deflattivo ed è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, che ha inserito all'interno del D.lgs. n. 546/92, l'art. 17-*bis*, il dichiarato ha l'intento di deflazionare le controversie concernenti atti impositivi di valore non elevato mediante una fase preventiva o obbligatoria di contraddittorio tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria. Lo scopo è quello di sottoporre ai giudizi pretesa impositiva di imposta ridotti solo a seguito di un tentativo amichevole tra il contribuente e l'amministrazione.⁶ La mediazione tributaria può essere utilizzata su quegli atti con sanzione che non superano i 20.000 Euro, oppure per un atto impositivo che supera i 20.000 Euro ma in cui è applicabile la disciplina di cui all'art 17-*bis* il cui valore art. 12, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992 sia superiore a 20.000 Euro ma che sia stato entro il termine per l'impugnazione, annullato parzialmente in autotutela portando così la pretesa ad un valore inferiore della predetta soglia.

La mediazione inizia con l'obbligo del contribuente di notificare all'agenzia delle entrate, entro il termine per il ricorso un reclamo ovvero (un riesame dell'atto di accertamento). La proposta di accertamento parte da un reclamo/ricorso. La mediazione, infatti, secondo l'art. 17-*bis* parte con un ricorso e poi c'è la facoltà per il contribuente di inserire anche una proposta di mediazione nel ricorso. Il procedimento si svolge così:

- 1) Istanza di reclamo da parte del contribuente da presentare all'agenzia delle entrate
- 2) L'atto va impugnato dal contribuente entro 60 giorni.
- 3) Se il ricorso contiene la mediazione allora si applicano le

⁶ Si faccia riferimento a A.F. AURICCHIO, "L'accertamento tributario", Giappichelli, Torino, 2014.

disposizioni della conciliazione giudiziale.

La proposta di mediazione può essere redatta in forma libera. L'ufficio una volta che vede la proposta di reclamo e la proposta di mediazione del contribuente può:

- Accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto;
- Accogliere, se presente la proposta di mediazione e invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo senza particolarità di formalità
- Non accoglie né reclamo, né mediazione, né formulare una proposta diversa.

Quando l'ufficio formule una proposta diversa deve tener conto:

- Dell'incertezza della questione;
- Del grado di sostenibilità della questione;
- Del principio dell'economicità della pretesa amministrativa.

La mediazione⁷ si conclude con l'accordo tra contribuente e ufficio e il versamento della somma. La conciliazione giudiziale è definita dall'art 48 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre del 1992, che presuppone l'esistenza di un progetto pendente di primo grado. Un processo che ha lo scopo di "conciliare appunto..." di far fronte ad un accordo tra contribuente e ufficio. La conciliazione tributaria si concludere con il versamento della somma da parte del contribuente.

2.2. L'importanza dei tempi, MAP

Il MAP rappresenta una procedura per risolvere le controversie⁸ fiscali nazionali e internazionali ma presenta dei punti fallimentari. Uno di questo sono "I tempi" di risoluzione dei casi. Ogni controversia tra Stati riguardo la tassazione per essere risolta richiede un tempo

⁷ Si veda A. GIANFRANCO., "Strumenti deflativi del contenzioso tributario", Maggioli Editore, Rimini, 2013

⁸ Si veda L. MONTECAMOZZO, "Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario", Egea, 2013, p. 222.

diversa da un'altra. In base alle statistiche al massimo possiamo andare a definire dei tempi standard per la risoluzione⁹ di controversie simili. Sarebbe infatti impossibile fissare un termine adatto a tutti i casi, perché il tempo necessario per trattare un caso varia a seconda di una serie di fattori, ad esempio:

- La complessità del caso;
- La collaborazione del contribuente a risolvere il caso.

Alcuni paesi dell'OCSE per rendere la procedura MAP più efficace ed efficiente hanno introdotto "Periodo di tempi obiettivo del MAP". La statistica ha aiutato l'OCSE in tal senso, studiando i casi simili, andando a ripetere alcuni requisiti dei casi da prendere in considerazione. Ad esempio:

- Il numero di domande;
- I casi pendenti;
- I casi risolti;

2.3. La durata media di un Caso

Questi parametri possono essere degli utili indicatori per trattare un caso. Le MAP¹⁰ possono quindi essere utili per risparmiare soldi e tempo delle solite procedure ordinarie. Spieghiamo, in modo pratico il concetto di tempo: Le AC rappresentano le singole autorità dei singoli Stati autorizzate alla risoluzione delle controversie fiscali tramite MAP. Le AC dei due Stati membri dov'è nata la controversia dovrebbero comunicare tra di loro in maniera efficiente e utilizzando la trasparenza in tempi brevi.¹¹ Proprio la trasparenza di comunicazione, infatti tra i Stati membri rappresenta un punto di forza del MAP. Il MAP si è però dichiarata una procedura fallimentare per le multinazionali.

⁹ C. ATTARDI, "Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario", in *Corriere Tributario*, n. 18/2013.

¹⁰ T. SOURDIN, "Evaluating ADR in ATO Disputes: Executive Summary. Evaluation of ADR". Australia, 2015.

¹¹ F.G.SCOCA, "Brevi Considerazioni sul Modello del Processo Tributario", p. 731, 2015.

Cioè per quelle imprese che hanno più sedi in Stati diversi, questo lo si può spiegare con un esempio pratico.

Consideriamo due società: A e B.

La società A ha una succursale in uno Stato diverso da dove tiene l'impresa A considerata impresa principale e ha una controversia fiscale¹² con la società B che non detiene succursali. Gli Stati sono tre: A; B e lo Stato succursale. Mentre gli AC coinvolti sono due. Le domande sono le seguenti, ce poi sono le stesse che mettono in evidenza i limiti delle MAP:

- In che modo possiamo fare sì che lo Stato della succursale sia d'accordo con le procedure MAP dello Stato della società A e della società B?

Purtroppo, non è ancora possibile giuridicamente¹³ parlarne, perché non esiste ancora un trattato che vada a regolarizzare le operazioni MAP tra tre Stati diversi. Le AC dei vari Stati devono anche prestare molta attenzione a monitorare le risorse a livello monetario utilizzate per concludere le procedure tramite MAP. Infatti, il numero dei casi risolti deve essere conforme cioè proporzionale alle risorse impiegate. Inoltre, le AC possono anche nominare consulenti esterni esperti nella materia per risolvere le controversie fiscali in maniera più rapida.

2.4. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso Regno Unito

L'istituzione fiscale del Regno Unito, His Majesty's Revenue and Customs (HMRC), nel 2011 ha cercato di realizzare un programma di risoluzione delle controversie fiscali che possono riguardare la doppia imposizione e non. Questo programma condiviso anche dall'India prevede il programma di "Risoluzione alternativa delle controversie". Il programma di risoluzione¹⁴ alternativa delle controversie prevede la presenza di una terza persona, nella risoluzione dei casi chiamata:

¹² F. TUNDO, "Possibili rimedi al mancato invito del contribuente al contraddittorio nell'accertamento con adesione", in *Corriere Tributario*, n. 7/2013.

¹³ R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, *Istituti deflattivi del contenzioso tributario*, Il Sole 24 Ore, 2013.

“Mediatore”. I mediatori in questo programma sono considerati dei facilitatori per risolvere le controversie fiscali delle grandi imprese.¹⁵ Invece per le medie e piccole imprese non esiste la presenza del mediatore bensì l’HMRC offre facilitatori formati per risolvere le controversie (senza mediatori). Quindi, nei programmi di mediazione e facilitazione fiscale l’HMRC (autorità fiscali degli Stati Uniti), coinvolge terze parti neutrali come mediatori e facilitatori. Recentemente il programma è stato considerato un successo ed è stato utilizzato in gran numero per risolvere i casi dei contribuenti delle piccole e medie imprese.

2.5. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso Australia

Dopo il Regno Unito che ha implementato l’HMRC come tentativo di risolvere le controversie¹⁶ attraverso un meccanismo di paradigma di mediazione e cooperazione, anche l’Australia ha iniziato ad utilizzare l’ADR che è una procedura di risoluzione delle controversie emanata dall’Australian Taxation Office (ATO). La procedura di ADR¹⁷ prevede i seguenti fasi per risolvere le controversie fiscali:

- Mediazione;
- Negoziazione, discussione del caso;
- Conciliazione;
- Valutazione da parte dei soggetti neutrali.

¹⁴ Si veda J. OWENS, “Tax Administrator, Taxpayers, And Their Advisors: Can The Dynamics of The Relationship be Changed”. *Bulletin For International Taxation*, September (2012).

¹⁵ K.A DIEHL, “Dealing with Tax Court Judges’ Conflicts of Interest: Battat v. Commissioner”, in *American Bar Association Newsquarterly: Section of Taxation*, n. 3, 2017.

¹⁶ Si faccia riferimento a JONE M, “What can the United Kingdom’s Tax Dispute Resolution System Learn from Australia? An Evaluation and Recommendations from a Dispute Systems Design Perspective, Business School, Australia, 2016, pp. 3-40.

¹⁷ B. BILLINGSLEY and M. AHMED, “Evolution, revolution and culture shift: A critical analysis of compulsory ADR in England and Canada” *Common Law World*, pp. 186-213, 2016.

Lo scopo dell'ATO¹⁸ era migliorare i rapporti con i contribuenti. Infatti, secondo l'ATO non può finire un rapporto tra "Contribuente e autorità fiscale" solo per una controversia. A tal proposito l'Australian Taxation Office (ATO) nel 2013 pubblicò il: "Practice Statement Law Administration PS LA 2013/3". Questo rapporto offriva ai contribuenti la risoluzione delle controversie in modo semplice, economico e rapido. L'ATO adotta il principio base di: Prevedere di risolvere le controversie in un determinato periodo. Secondo uno studio condotto dall'Australian Centre for justice innovation: Civil Justice Research online di Tania Sourdin e Alan Shanks, l'ATO attraverso questo nuovo programma è in grado di far risparmiare tempi e costi ai contribuenti per risolvere le controversie. Ed inoltre i contribuenti hanno più fiducia nelle autorità fiscali¹⁹. Il programma di mediazione secondo le statistiche è un ottimo metodo per risolvere le controversie fiscali sia per le piccole, per le medie e le grandi imprese. I tempi di risoluzione delle controversie si sono ridotti letteralmente da 8 a 23 mesi e ora si risolvono in soli 61 giorni o 2 mesi o più velocemente. La mediazione riduce anche i costi di risoluzione delle controversie. Per concludere questo programma si risolvono le controversie attraverso costi efficienti e tempi rapidi.

2.6. La risoluzione delle controversie fiscali: Caso India

L'India per risolvere le controversie fiscali utilizza anch'essa la "Mediazione".²⁰ Ma la mediazione viene utilizzata dopo che il contribuente ha sollevato un'obiezione attraverso la lettera di obiezione. Durante il processo il governo deve "scoprire" una nuova legislazione per risolvere le controversie fiscali e governo e contribuente. In India risolvere le controversie fiscali attraverso la

¹⁸ Si veda HMRC "Resolving Tax Disputes. Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of ADR in Large or Complex Cases", Australia, 2012.

¹⁹ C. GLENDI, "Verso la "Nuova Legislatura e un Nuovo Assetto della Giustizia Tributaria", in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 2018.

²⁰ V. WAYE, Mandatory mediation in Australia's civil justice system *Common Law World Review*, Australia 2016, pp. 214 -235.

mediazione è un “diritto del contribuente”.²¹ Per finzione giuridica si intende la presa in considerazione di casi simili in altri paesi per risolvere le controversie nel proprio paese, attraverso una “scoperta legislativa”. Questo metodo è risultato efficace ed efficiente secondo le statistiche per risolvere molti casi in India.

3. Risultati di ricerca e conclusioni

La fiscalità dei paesi risulta essere molto importante tale da far nascere numerose controversie tra i contribuenti e il governo in quasi tutti i paesi. Molte ricerche affermano che tutte le attività e tutti i contribuenti dovrebbero tener conto della fiscalità sin dalla nascita dei modelli di business della loro attività. In tale ricerca, in questo paper andando a studiare attraverso la *review* della letteratura i diversi casi, si può affermare e aggiungere che la fiscalità²² dovrebbe essere inserita come una strategia di business all’interno del business model delle imprese. Se questo avviene dal lato economico la giurisprudenza si adeguerebbe subito al cambiamento e creerebbe “un modello giurisprudenziale AD-HOC” per ogni singola controversia fiscale. Il problema che resta è il seguente:

- 1) Come far diventare tutti gli Stati più attenti alle controversie?
- 2) Come la giurisprudenza tributaria si può adeguare alle necessità dei singoli contribuenti? Attraverso linee guida? Regolamenti? Decreti?

Queste domande potrebbero essere spunti di ricerca futura. E le risposte date nel seguente studio sono solo un punto d’inizio.

²¹ M. HANKS, “*Perspectives on Mandatory Mediation*”, UNSW Law Journal, pp. 929-952, 2012.

²² E.A. SEPE, “Quale Riforma per la Giustizia Tributaria”, in *Il Fisco*, n. 23, 2016.