Interreg Cofinanziato dall'Unione Europea

Italia – Svizzera | Italie – Suisse | Italien – Schweiz

CROCSIT

La cooperazione fiscale amministrativa tra Italia e Svizzera: dallo scambio di informazioni alle procedure amichevoli internazionali

Il ruolo della MAP e l'impatto sul contenzioso nazionale nelle casistiche transfrontaliere

Prof. avv. Giuseppe Corasaniti
Ordinario di Diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia
Studio Uckmar - Milano

Il quadro delle fonti

La Convenzione Italia–Svizzera disciplina la procedura amichevole nell'art. 26, mentre il Protocollo aggiuntivo precisa il rapporto con il contenzioso nazionale relativo alle imposte italiane (Convenzione del 1976, art. 26; Protocollo aggiuntivo, lett. d).

L'Accordo sui frontalieri del 2020 rinvia alla procedura convenzionale per le controversie individuali dei lavoratori ed è stato ratificato e reso esecutivo in Italia dalla legge 83/2023 (Accordo 2020, art. 6, par. 3; l. 83/2023, artt. 1 e 2).

La disciplina interna regola l'impugnabilità del rigetto dell'istanza MAP, la sospensione del processo e la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 1, lett. h-bis), art. 39, comma 1-ter, lett. a), e art. 47).

La tassazione dei lavoratori frontalieri

Nel regime applicabile ai «nuovi frontalieri», il reddito di lavoro dipendente è soggetto a imposizione svizzera alla fonte entro l'80% dell'imposta ordinaria applicabile nel luogo di lavoro e a imposizione nello Stato di residenza (Accordo 2020, art. 3, parr. 1 e 3).

L'Italia elimina la doppia imposizione mediante la detrazione dell'imposta svizzera, entro la quota dell'imposta italiana attribuibile al reddito estero (Accordo 2020, art. 5, par. 1; Convenzione 1976, art. 24, par. 2).

Il regime transitorio prevede invece l'imposizione esclusiva in Svizzera per i lavoratori che soddisfano le condizioni stabilite dall'Accordo; il Protocollo contempla espressamente l'accesso alla MAP per le controversie relative a tale regime (Accordo 2020, art. 9, par. 1; Protocollo all'Accordo, punto 8).

Composizione delle questioni generali e MAP individuale

L'Accordo distingue la composizione delle questioni generali dalla procedura attivata dal singolo contribuente.

Per le questioni di interpretazione o applicazione, le autorità competenti si adoperano per una soluzione amichevole, anche tramite la commissione mista (Accordo 2020, art. 6, parr. 1 e 2).

Quando un residente ritiene che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati comportino o comporteranno un'imposizione non conforme all'Accordo, può invece sottoporre il proprio caso alle autorità competenti secondo la procedura prevista dalla Convenzione (Accordo 2020, art. 6, par. 3; Convenzione 1976, art. 26).

Presupposti della MAP e autorità destinataria

La MAP individuale riguarda misure di uno o di entrambi gli Stati che il contribuente ritiene produttive di un'imposizione attuale o futura non conforme alla Convenzione (Convenzione 1976, art. 26, par. 1).

Il caso è sottoposto all'autorità competente dello Stato di residenza; il criterio della nazionalità opera nella specifica ipotesi di non discriminazione richiamata dalla disposizione (Convenzione 1976, art. 26, par. 1, in relazione all'art. 25, par. 1).

Il procedimento

La richiesta MAP deve essere presentata entro tre anni dalla prima notificazione della misura che comporta l'imposizione non conforme alla Convenzione (Convenzione 1976, art. 26, par. 1).

L'impugnazione dell'atto è soggetta al termine ordinario di sessanta giorni dalla notificazione, a pena di inammissibilità (d.lgs. 546/1992, art. 21, comma 1).

Per la tutela sul rimborso, il ricorso contro il diniego tacito può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione e fino alla prescrizione del diritto (d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 1, lett. g), e art. 21, comma 2).

Il Protocollo alla Convenzione e la previa instaurazione del giudizio italiano

La lettera d) del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione interpreta l'espressione dell'art. 26 relativa alla presentazione del caso indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale.

La procedura amichevole non è alternativa al contenzioso nazionale, che deve essere preventivamente instaurato quando la controversia concerne un'applicazione non conforme alla Convenzione delle imposte italiane (Protocollo aggiuntivo alla Convenzione 1976, lett. d)).

La prassi collega l'instaurazione del ricorso alla necessità di evitare che, durante la MAP, l'imposta accertata diventi definitiva e non modificabile in esecuzione dell'eventuale accordo (Agenzia delle entrate, circolare 21/E del 5 giugno 2012, § 4.2.5, p. 14).

Contenuto dell'istanza e trattazione del caso

La circolare indica, fra i contenuti dell'istanza MAP, l'esposizione dei fatti e delle annualità interessate, la descrizione dei rimedi amministrativi e giurisdizionali attivati nei due Stati e la copia degli atti fiscali rilevanti (Agenzia delle entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.4, p. 13, punti 3–6).

L'autorità competente valuta la fondatezza del reclamo e la possibilità di una soluzione unilaterale; se non può adottare una soluzione soddisfacente, si adopera per raggiungere un accordo con l'autorità dell'altro Stato (Convenzione 1976, art. 26, par. 2).

La MAP comporta un mero obbligo di diligenza, senza garanzia di raggiungimento dell'accordo (Convenzione 1976, art. 26, par. 2; circolare 21/E/2012, § 4.2.6, p. 16).

La sospensione del processo tributario

Per le MAP fondate su accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, il processo tributario è sospeso su richiesta conforme delle parti, quando sia stata presentata un'istanza di apertura della procedura amichevole (d.lgs. 546/1992, art. 39, comma 1-ter, lett. a)).

La sospensione su richiesta del solo contribuente appartiene alla distinta fattispecie relativa alla procedura prevista dalla direttiva UE 2017/1852 (d.lgs. 546/1992, art. 39, comma 1-ter, lett. b)).

La sospensione del giudizio e quella dell'esecuzione dell'atto impugnato sono disciplinate da disposizioni distinte (d.lgs. 546/1992, artt. 39 e 47; circolare 21/E/2012, § 4.2.7, p. 17).

La riscossione durante la MAP

La pendenza della MAP bilaterale non sospende automaticamente la riscossione: restano applicabili gli ordinari rimedi interni di sospensione (OCSE, Italy Dispute Resolution Profile, aggiornamento 23 maggio 2025, risposta 16, p. 8; circolare 21/E/2012, § 4.2.7, p. 17).

Il contribuente può chiedere al giudice la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato mediante un'istanza motivata, quando dall'atto possa derivare un danno grave e irreparabile (d.lgs. 546/1992, art. 47, comma 1).

Sul versante amministrativo, la prassi relativa alle MAP richiama la sospensione prevista dall'art. 39, comma 1, del d.P.R. 602/1973 (Agenzia delle entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.7, p. 17).

L'accordo MAP raggiunto in pendenza di giudizio

Quando l'accordo amichevole interviene in pendenza di giudizio, il contribuente può accettarne il contenuto oppure rifiutarlo e proseguire il giudizio (Agenzia delle entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.10, p. 21).

Se non si è ancora formato un giudicato, è possibile formulare l'accettazione dell'accordo e la contestuale rinuncia al ricorso per eseguire l'intesa che elimina la doppia imposizione (circolare 21/E/2012, § 4.2.5, p. 15).

La Convenzione prevede che l'accordo raggiunto sia attuato indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali (Convenzione 1976, art. 26, par. 2, ultimo periodo).

Mancato accordo e prosecuzione del processo

Se le autorità competenti non raggiungono un accordo, il procedimento nazionale sospeso può essere riattivato (Agenzia delle entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.5, p. 15).

Cessata la causa della sospensione, il processo continua se una delle parti presenta istanza di trattazione entro sei mesi (d.lgs. 546/1992, art. 43, comma 1).

L'omessa prosecuzione entro il termine perentorio determina l'estinzione del processo per inattività delle parti (d.lgs. 546/1992, art. 45, comma 1).

Il giudicato nazionale anteriore all'accordo MAP

La presenza di una decisione giudiziaria non preclude l'accesso alla MAP bilaterale, ma l'autorità competente italiana è vincolata dalla decisione nazionale (OCSE, Italy Dispute Resolution Profile, aggiornamento 23 maggio 2025, risposta 12, p. 7).

Se il giudicato precede l'accordo amichevole, l'autorità italiana comunica all'autorità estera gli esiti del giudizio (Agenzia delle entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.5, p. 15).

Quando la sentenza non elimina la doppia imposizione, questa permane salvo che l'autorità estera conformi la propria posizione alla decisione del giudice italiano (circolare 21/E/2012, § 4.2.5, p. 15).

L'impugnazione del provvedimento di rigetto dell'istanza MAP

La decisione di rigetto dell'istanza di apertura della procedura amichevole è espressamente inclusa fra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario (d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 1, lett. h-bis)).

La disposizione comprende le istanze fondate sugli accordi e sulle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte (d.lgs. 546/1992, art. 19, comma 1, lett. h-bis)).

L'impugnazione è soggetta al termine ordinario di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto (d.lgs. 546/1992, art. 21, comma 1).

MAP Italia–Svizzera: i limiti dell'effettività della tutela

L'accesso alla MAP non assicura la soluzione della controversia: le autorità devono adoperarsi per raggiungere un accordo, ma non hanno un obbligo di risultato né un termine convenzionale massimo per concludere il singolo caso (Convenzione Italia–Svizzera, art. 26).

Peraltro, l'art. 26 CDI Italia – Svizzera non prevede la possibilità di percorrere la via arbitrale (clausola arbitrale), ossia quel meccanismo previsto nel par. 5 dell'art. 25 del Modello OCSE che consente al contribuente di richiedere l'arbitrato delle questioni irrisolte che hanno impedito alle autorità competenti di raggiungere un accordo reciproco entro due anni (diverso dovrebbe essere in futuro con la ratifica del MLI)

segue

Il coordinamento con la tutela nazionale presenta poi due criticità: la sospensione del processo richiede una richiesta conforme delle parti, mentre la riscossione resta soggetta agli ordinari rimedi cautelari (d.lgs. 546/1992, artt. 39, comma 1-ter, lett. a, e 47; OCSE, Italy Dispute Resolution Profile, 2025, risposta 16).

Il giudicato italiano, pur non impedendo l'accesso alla MAP, vincola l'autorità italiana e può lasciare irrisolta la doppia imposizione se l'altro Stato non si adegua (OCSE, risposta 12; Agenzia delle Entrate, circolare 21/E/2012, § 4.2.5)

Frontalieri: quando può essere utile attivare la MAP

La MAP può essere attivata quando il lavoratore ritiene che il trattamento applicato o prospettato sia contrario all'Accordo o alla Convenzione (Accordo del 2020, art. 6, par. 3; Convenzione Italia–Svizzera, art. 26).

Le fattispecie rilevanti comprendono: il mancato riconoscimento del regime dei "vecchi frontalieri", anche per controversie su attività pregressa, interruzioni del rapporto o cambi di datore (Accordo, art. 9; Protocollo aggiuntivo, punti 8 e 11); il disconoscimento della qualifica di frontaliere per requisiti territoriali o rientro quotidiano (Accordo, art. 2, lett. b); la non corretta applicazione delle regole sul telelavoro entro il 25% (Protocollo di modifica del 2024, art. I, punto 2.2); il prelievo svizzero oltre il limite dell'80% per i nuovi frontalieri (Accordo, art. 3, par. 1); il mancato riconoscimento del credito convenzionalmente spettante in Italia (Accordo, art. 5; Convenzione, art. 24, par. 2); i conflitti di residenza fiscale e i trattamenti discriminatori (Convenzione, art. 4; Accordo, art. 4).

Pubblicità delle procedure e «questioni seriali»: il difetto di trasparenza

La disciplina convenzionale non prevede un obbligo di rendere note le MAP individuali pendenti, anche quando la questione possa interessare altri frontalieri nella medesima situazione (Convenzione Italia–Svizzera, art. 26; Accordo del 2020, art. 6).

La prassi italiana riconosce che problemi emersi in casi individuali possono riguardare intere categorie, ma richiede adeguate forme di pubblicità per gli accordi interpretativi generali già raggiunti (Agenzia delle Entrate, circolare 21/E/2012, § 4.1, pp. 8–9).

La pubblicazione di tali accordi, confermata dal profilo italiano OCSE, non coincide pertanto con un sistema di informazione sulle questioni ancora in discussione (OCSE, Italy Dispute Resolution Profile, 2025, risposta 1).