

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Onere della prova secondo il principio di “vicinanza alla prova” nelle controversie sul transfer pricing

di **Fabio Landuzzi**

La [Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la sentenza n. 83 del 10 luglio 2013](#) nel trattare di una controversia in materia di **prezzi di trasferimento** ha compiuto una lunga e minuziosa disamina di **come dovrebbe articolarsi** a suo giudizio, nell'ambito di queste complesse vicende, la **ripartizione dell'onere della prova** fra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente.

Dapprima, i Giudici milanesi osservano che nel processo tributario, l'**Amministrazione Finanziaria** assume sempre il ruolo di **attore in senso sostanziale**, in quanto è il soggetto che promuove la pretesa tributaria attraverso la notifica dell'avviso di accertamento; a ciò consegue che, **in via generale, l'onere della prova incombe sull'Amministrazione Finanziaria** la quale dovrà fornire a supporto delle proprie contestazioni i **fatti costitutivi** della propria pretesa. Pertanto, dovrà provare di avere accuratamente **selezionato le operazioni confrontate**, di avere **analizzato le funzioni svolte** ed i **rischi assunti** dalle imprese, di avere verificato che le operazioni comparate si pongano al **medesimo stadio di commercializzazione**, che via un adeguato **grado di comparazione dei mercati di riferimento**, ecc.. In assenza di tali elementi, è evidente che l'atto impositivo sarebbe carente per difetto di motivazione.

Tuttavia, proprio in considerazione della **complessità della materia** e quanto essa lasci inevitabili spazi di discrezionalità tecnica, la CTR della Lombardia sottolinea che **il contribuente** che intende contestare la capacità dimostrativa dei fatti addotti dall'Amministrazione Finanziaria è **tenuto a dimostrare** a sua volta **su quali elementi si fondano le sue eccezioni**: ovvero, incombe sul contribuente **l'onere di provare** quelli che i Giudici definiscono come **fatti impeditivi, modificativi od estintivi della pretesa erariale**.

Secondo la CTR della Lombardia, il tema della **equa ripartizione dell'onere probatorio** nelle controversie che attengono alla materia del **transfer pricing** deve essere risolto sulla base del cd. **principio della vicinanza alla prova**: ovvero, in base al principio in base al quale l'onere della prova va ripartito **tenendo conto in concreto** della **possibilità** per l'una e l'altra parte di **provare i fatti e le circostanze** che ricadono nella **rispettiva sfera di azione**. Ed è in questi termini che, secondo il ragionamento dei Giudici milanesi, entra in gioco la posizione di **vantaggio informativo** in cui dovrebbe normalmente trovarsi il **contribuente** il quale, in linea di massima, dovrebbe disporre di informazioni più approfondite e precise, con la conseguenza

che egli **non potrebbe accontentarsi di eccepire un mero difetto motivazionale** dell'atto impositivo, bensì sarebbe comunque **chiamato a contro argomentare**. In assenza di ciò, seppure non si realizzi una vera e propria inversione dell'onere della prova, la **mancata collaborazione del contribuente** potrebbe assumere un **peso negativo** nell'ambito del giudizio complessivo della controversia.

E' interessante osservare che la sentenza in commento fornisce anche un'indicazione di quale sarebbe la **documentazione rilevante** che il contribuente diligente potrebbe produrre a supporto delle eccezioni avverso l'atto impositivo: la documentazione indicata nel [Provvedimento Agenzia Entrate del 29 settembre 2010 n. 2010/137654](#), la documentazione indicata nel **Codice di condotta europeo** sui prezzi di trasferimento oppure, molto interessante, anche uno **studio redatto da un qualificato soggetto indipendente**.