

Analisi e commenti

Transfer pricing, come e quando si forma la prova nella pratica (1)

24 Novembre 2008

Dagli aspetti che disciplinano la materia in ambito tributario alla verifica di esistenza del presupposto impositivo

Thumbnail Image not found or type unknown Hercule Poirot sosteneva che *"una coincidenza è una coincidenza, due coincidenze rappresentano un indizio, tre coincidenze rassomigliano a una prova"*. Come si sarebbe comportato il celebre investigatore nato dalla "penna" di Agatha Christie di fronte a una fattispecie di *transfer pricing*? Come avrebbe acquisito gli elementi che consentono di formarne la prova? Sono questi i "fantasiosi" interrogativi che ci introducono a questo *focus*. Affrontando il tema della prova nell'ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento, l'obiettivo è offrire, tra l'altro, alcuni spunti di riflessione sull'approccio da tenere nello svolgimento dell'attività di controllo da parte degli organi verificatori, nonché sull'importanza della predisposizione di una adeguata documentazione da parte del contribuente. Un contributo allo studio di questo argomento non può prescindere dalle indicazioni derivanti da autorevoli fonti di matrice internazionale (Ocse e Commissione europea).

Aspetti probatori del *transfer pricing*

Se sul piano teorico l'istituto dei prezzi di trasferimento appare compiutamente delineato, non altrettanto si può dire dal punto di vista operativo, dove emergono difficoltà oggettive. Al di là delle possibili differenti visuali di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria e dei soggetti economici interessati in merito alla applicazione di una disciplina specialistica quale quella del *transfer pricing* (le linee-guida Ocse del 1995 precisano che il *transfer pricing* non è una scienza esatta ma richiede una valutazione dal parte della Amministrazione finanziaria e del contribuente, i quali hanno spesso difficoltà a ottenere informazioni soddisfacenti ai fini dell'applicazione del principio di libera concorrenza), uno dei problemi fondamentali che sorgono nel momento stesso in

cui si affronta la materia attiene senza dubbio all'onere della prova, alla partizione, cioè, dell'incombenza probatoria sulle parti in causa.

Il concetto di prova

Prima di procedere con l'analisi del tema in esame, si rende doverosa una specificazione terminologica del concetto di prova e un riferimento agli ordinari criteri in tema di onere della prova nel diritto tributario. Dal punto di vista statico, la locuzione "prova" indica lo strumento conoscitivo volto a stabilire in maniera razionale se un fatto, oggetto di verifica per l'interesse di una delle parti, possa essere ritenuto vero. In dottrina si sostiene che, seppure la prova imponga di soffermarsi su questioni empiriche, non sono i fatti in sé a essere oggetto della stessa, ma gli enunciati riguardanti fatti o accadimenti del mondo reale a costituirne il contenuto. In questo senso la prova si presenta quale elemento del "giudizio di fatto", e, pertanto, deve essere necessariamente concepita come operazione mentale, da tenere distinta rispetto alle tracce (documenti, testimonianze, ammissioni, fotografie, eccetera) che, al contrario, possono costituire il fondamento delle enunciazioni predette. Ogni argomentazione probatoria consiste, perciò, in una serie di connessioni tra affermazioni, che trovano il principio e il fondamento in una traccia ovvero in una affermazione pacifica tra le parti. Da ciò consegue ancora il carattere necessariamente probabilistico della prova: ossia, non potrà aversi in nessun caso una prova certa, in quanto le argomentazioni probatorie potranno essere al massimo assentite da una probabilità contraria minima, tale da renderle altamente probabili.

Mezzi di prova, convincimento del giudice, valutazione

Dal punto di vista dinamico, nel panorama giuridico tributario, il termine prova viene utilizzato in riferimento a tre differenti concetti: i mezzi di prova, quali elementi idonei a dimostrare il *thema probandum*, il convincimento che il giudice raggiunge per mezzo di essi, nonché il procedimento posto in essere per la loro acquisizione e successiva valutazione. Sebbene in chiave rigorosa e sistematica la prova attiene alla fase tipica dell'istruzione secondaria (quella, cioè, effettuata in ambito processuale) è anche vero che, in ambito tributario, essa interessa, prima che il processo vero e proprio, il procedimento amministrativo di imposizione, dovendo l'Amministrazione finanziaria, *ex ante*, procurarsi la prova dei presupposti del provvedimento, attraverso un procedimento di investigazione ed acquisizione, che tende a ricercare ciò che rimane estraneo alla materia imponibile perché sottratto alla pretesa impositiva (con piena libertà e discrezionalità nell'orientare tali attività).

Il concetto di prova in ambito tributario

In sintesi per "prova" deve intendersi quell'elemento del "giudizio di fatto" volto alla verifica del presupposto impositivo che si genera principalmente nella fase investigativa condotta dalla Amministrazione finanziaria. Trasponendo, in maniera più puntuale, tale concetto all'ambito del diritto tributario, si rileva che, in un contesto di autodeterminazione delle imposte (quale quello vigente nel nostro Paese), il prelievo fiscale si fonda sulla iniziativa del contribuente, che quantifica unilateralmente il proprio carico tributario. L'autorità fiscale è quasi sempre estranea alle vicende da cui scaturiscono gli imponibili dichiarati, intervenendo *ex post*, in una posizione di controllo, su situazioni e fatti gestionali ai cui non ha partecipato. La logica conseguenza della particolare struttura della fiscalità oggi esistente altro non è che la spettanza dell'onere della prova in capo alla Amministrazione nella determinazione, in sede di controllo (*rectius* rettifica della dichiarazione dei redditi), dell'effettiva imposta dovuta e irrogazione, nel caso di violazioni, delle relative sanzioni.

La sentenza della Corte Costituzionale

Tale principio è ormai consolidato in giurisprudenza (di merito e legittimità), che ha in più occasioni sancito l'applicabilità, anche in ambito tributario, della regola di giudizio ex articolo 2697 del codice civile, secondo cui chi vuol far valere un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Ne consegue che l'onere della prova dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, incombe sull'Amministrazione finanziaria; all'opposto, spetterà al contribuente provare la sussistenza dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi di essa. Per concludere, la situazione, dal punto di vista generale, dell'onere della prova in campo tributario può essere bene identificata dalla parole della Corte costituzionale che, recentemente (sentenza 19 marzo 2007, n. 109), ha evidenziato come "*...l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria...e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria*".

di

Donatello Maccuro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/transfer-pricing-come-e-quando-si-forma-prova-nella-pratica-1>