



# Paradossi del diritto vivente sull'onere probatorio: il caso del principio della vicinanza alla prova nel transfer price

**Angelo Vozza**

Adacta Tax & Legal

[a.vozza@adacta.it](mailto:a.vozza@adacta.it)

Milano, 26 settembre 2023

---



Il problema dell'**onere della prova** si presenta al giudice quando c'è un fatto, rilevante per la decisione, di cui non sussiste né la prova che è accaduto, né la prova che non è accaduto (**fatto incerto**).

Quale è la parte onerata della prova del fatto controverso?

A quale parte il giudice deve dare ragione qualora, nonostante le prove assunte in giudizio, non si sia formato un preciso convincimento circa l'esistenza o meno del fatto controverso?



Divieto di *non liquet* → onere della prova (inteso come “regola di giudizio”)

L'art. 2697 cod. civ. («*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*») distribuisce il rischio del mancato convincimento del giudice.

Il giudice è obbligato a considerare come **inesistente** il fatto che non sia stato pienamente provato (c.d. **fatto incerto**), dando quindi torto alla parte che fondava su quel fatto la propria pretesa.

Dunque, l'onere della prova comporta che il giudice, in mancanza di prova, dà torto al soggetto che ne era onerato.



La **distribuzione del rischio** della mancata prova, prevista nell'art. 2697 c.c., corrisponde alla contrapposizione che, nel processo, si instaura tra l'**attore**, che è tenuto a provare il fondamento della pretesa azionata, ed il **convenuto**, il quale deve a sua volta fornire la prova degli eventuali fatti impeditivi, modificativi od estintivi del diritto vantato dalla controparte.

Tuttavia, nell'evoluzione del diritto vivente, la regola in esame ha subito delle **deroghe**, con conseguenti **inversioni dell'onus probandi** connesse a principi giurisprudenziali che prevedono **presunzioni *iusuris tantum*** (cioè relative, non assolute).



## “Vicinanza alla prova” come criterio di distribuzione degli oneri probatori

La regola generale ha una importante **deroga** nel principio della “vicinanza alla prova”, in virtù del quale è onerato della prova il soggetto per cui la prova è più facile, cioè **il soggetto più vicino alle fonti di prova**.

Le posizioni di “**vicinanza**” e di “**lontananza**” esprimono, rispettivamente, la facilità di accesso e di fruizione di una prova e, simmetricamente, la difficoltà, se non la pratica impossibilità, di accedere all’effettiva dimostrazione di un fatto.



Si tratta di un **principio giurisprudenziale consolidato** da oltre venti anni.

La sentenza capostipite risale al 2001 e concerne la distribuzione dell'onere della prova nel giudizio di **risoluzione del contratto per inadempimento** (Cass., SS.UU., 30 ottobre 2001, n. 13533).

La Cassazione addossa al debitore, “nella cui sfera si è prodotto l’inadempimento e che è quindi in possesso degli elementi utili per paralizzare la pretesa del creditore”, l’onere di provare l’esatto adempimento.

Nei giudizi risarcitori concernenti la **responsabilità del medico e della struttura sanitaria**, la difettosa tenuta della cartella clinica in violazione degli obblighi di diligenza professionale consente di utilizzare presunzioni: ciò “avviene in ogni caso in cui la prova non possa essere data per un comportamento ascrivibile alla stessa parte contro la quale il fatto da provare avrebbe potuto essere invocato” (Cass., S.U. n. 57/2008).



Nell'ambito del **diritto bancario**, in relazione al rapporto di conto corrente, la giurisprudenza ha applicato il principio di vicinanza alla prova ritenendo che, essendo il titolare del conto più vicino alla prova rispetto a colui che ha solo la procura ad operare, è sul primo che incombe l'onere di provare gli avvenuti prelievi da parte del secondo (Cass., Sez. III, n. 13825/2010).

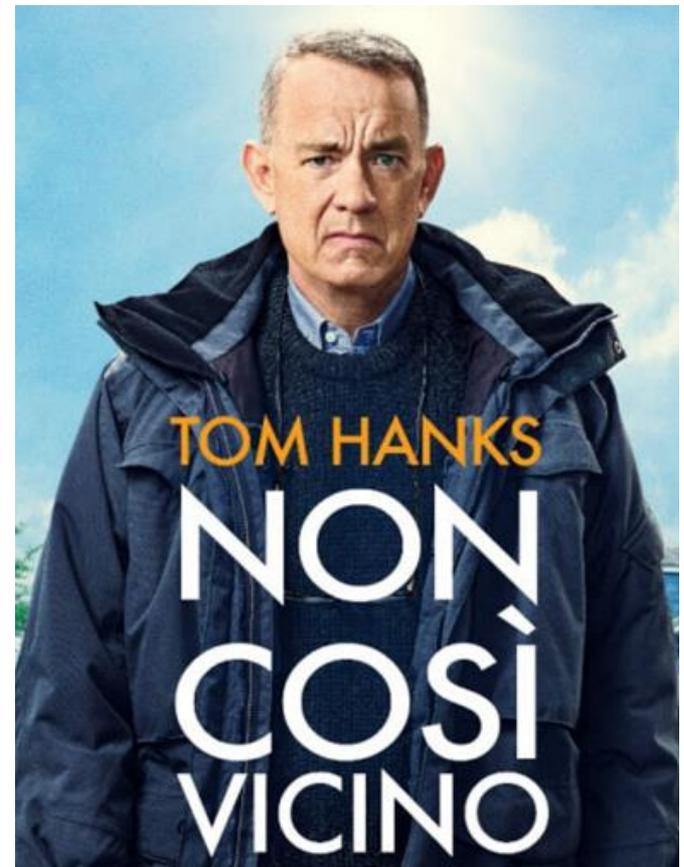


Dopo un decennio di consolidamento nella giurisprudenza delle altre Sezioni civili, il principio di vicinanza alla prova è approdato nella Sezione tributaria nelle controversie aventi ad oggetto il **transfer price** e viene utilizzato per affermare che, qualora l'Ufficio abbia fornito elementi indiziari verosimilmente idonei a far dubitare della rispondenza dei prezzi praticati a quelli di "libera concorrenza", **il contribuente**, potendo - in generale - disporre di informazioni più approfondite e precise, non può limitarsi a dedurre in giudizio il difetto di prova dell'atto impositivo, ma **deve dimostrare che il prezzo corrisponde effettivamente a quello di mercato.**



## Squilibrio conoscitivo tra le parti come presupposto necessario dell'inversione dell'onere probatorio

Considerato che l'inversione dell'onere probatorio, in base alla giurisprudenza civilistica, è giustificata dallo squilibrio conoscitivo tra le parti del processo, con conseguente onere del convenuto di provare il fatto estintivo del diritto azionato dall'attore (non onerato di fornire prova), allora l'applicazione del principio giurisprudenziale di «vicinanza alla prova» in nuovi ambiti deve essere preceduta dalla **constatazione di un effettivo vantaggio competitivo** di una parte sull'altra nell'accesso ai mezzi di prova (**vicinanza vs. lontananza dalla prova**).



## La giurisprudenza ha accertato lo squilibrio conoscitivo nel *transfer price*?

Dall'esame delle sentenze emerge che la Cassazione ha “**trapiantato**” il principio di vicinanza alla prova nei giudizi sul *transfer price* senza aver mai approfondito la questione della sua **compatibilità con il sistema tributario**.  
Come se si trapiantasse un organo nel corpo di un paziente senza aver prima svolto esami sulla compatibilità con il donatore.



L'Agenzia delle Entrate può essere liberata dall'onere di dimostrare che le operazioni *intercompany* siano avvenute con prezzi non conformi al c.d. *arm's length principle*, con conseguente onere del contribuente di provare tale conformità, soltanto qualora risulti che l'Amministrazione finanziaria si trovi in una **posizione di "lontananza" dalle fonti di prova** tale da rendere eccessivamente difficile, se non proprio impossibile, accedere alla prova della pretesa fiscale.

Questa indagine sulla applicabilità del principio in ambiti giurisprudenziali diversi, che è del tutto mancante nei giudizi sul *transfer price*, è stata invece compiuta dalle altre Sezioni civili della Cassazione.



Ad esempio, nelle controversie instaurate dai **clienti contro le banche**, nelle quali i primi richiamavano il principio di vicinanza alla prova per sostenere l'onere probatorio della banca per la produzione in giudizio del contratto di conto corrente e dei relativi estratti conto, la Cassazione ha statuito che «il principio di vicinanza alla prova, in quanto eccezionale deroga al canonico regime della sua ripartizione, deve trovare una pregnante legittimazione che esige l'**impossibilità** della **acquisizione simmetrica**, che nella specie è negata dall'obbligo richiamato dall'art. 117 T.U.B., secondo cui, in materia bancaria, i contratti sono redatti per iscritto e un esemplare è consegnato ai clienti» (Cass., Sez. I, n. 6511/2016).



	Mov. avere	Descrizione
re		SALDO
,17		RATA C
0,00	180,00	ORD: M
		BONIF

Come ulteriore esempio, in ambito giuslavoristico, la Cassazione ha ritenuto che la ripartizione dell'onere della prova tra **lavoratore e datore di lavoro** debba tenere conto del principio della vicinanza dei mezzi di prova limitatamente al caso in cui i fatti da dimostrare siano noti solo all'imprenditore e non anche al lavoratore: in tal caso, sul primo incombe l'onere della prova.

In un giudizio sul **riconoscimento del premio di produttività** in relazione ai risultati economici positivi dell'impresa, la Cassazione ha ritenuto che l'andamento dell'azienda rientri tra gli elementi suscettibili di conoscenza solo da parte dell'imprenditore, sul quale, pertanto, incombe il relativo onere probatorio (Cass., Sez. lavoro, n. 20484/2008).



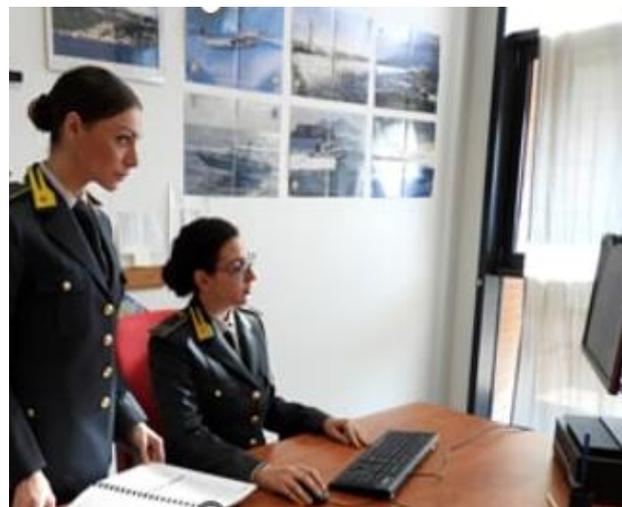
Pertanto, le Sezioni Civili della Cassazione hanno sempre applicato il principio di vicinanza alla prova come **una deroga al criterio ordinario di riparto dell'onere probatorio**: un criterio eccezionale, che può essere utilizzato solo quando strettamente necessario ad evitare un abuso dell'art. 2697 c.c. o, comunque, ad assicurare una tutela giurisdizionale piena ed effettiva, non altrimenti conseguibile, a favore di chi agisce o resiste in giudizio.



## Accessibilità della prova nel *transfer price*

Dobbiamo chiederci se, nei giudizi sul *transfer price*, l'Agenzia delle Entrate si trovi in una condizione di inferiorità conoscitiva, tale da giustificare la deroga alla regola ordinaria sul riparto dell'onere probatorio con conseguente applicabilità del principio della vicinanza alla prova.

Nell'ambito civilistico la deroga all'art. 2697 c.c. è giustificata dai limitati strumenti di ricerca e acquisizione delle prove nella disponibilità dei privati; ma, nel sistema tributario, **gli strumenti cognitivi attribuiti all'Amministrazione Finanziaria** sono tali da consentirle la ricostruzione a posteriori di qualunque fatto storico, colmando eventuali asimmetrie conoscitive rispetto al contribuente.



Nelle indagini sul *transfer price* fondate sull'applicazione del **metodo TNMM** l'oggetto della prova non è un fatto storico inerente al contribuente, bensì la corrispondenza del margine utile netto dell'impresa accertata - operante nell'ambito di transazioni "controllate" - al margine conseguito da imprese terze indipendenti, che effettuano transazioni non "controllate".

Oggetto della prova è il confronto tra **un fatto noto ad entrambe le parti** (contribuente ed Agenzia delle Entrate), consistente nell'**indice di redditività dell'impresa accertata**, ed un fatto riferito a **soggetti terzi (le imprese comparabili)**, consistente nel loro margine utile netto, che non appartiene originariamente alla sfera di conoscenza di entrambe le parti.



Il contribuente, come il Fisco, accede alle informazioni sugli **indici di redditività di imprese comparabili** mediante l'utilizzo di banche dati contenenti informazioni tratte dai bilanci di migliaia di imprese.

Si tratta di **banche dati private** consultabili mediante il pagamento di un abbonamento e, dunque, i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria hanno identica possibilità di accesso a tali informazioni.

Oggetto della prova non è un fatto più “vicino” ad una parte del processo e più “lontano” dall'altra, bensì **un fatto “equidistante”** da accertato e accertatore.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate non deve colmare alcun deficit conoscitivo rispetto al contribuente in quanto le due parti si trovano in perfetto equilibrio nell'acquisizione della prova.



Anzi, nelle indagini sul *transfer price* mediante il metodo TNMM, l'**Agenzia delle Entrate** si trova in una **posizione di vantaggio** nell'accesso alla prova in considerazione non soltanto dei poteri di indagine esercitabili anche nei confronti di soggetti non sottoposti ad accertamento, ma anche per il prezioso bagaglio di informazioni acquisito in centinaia di verifiche fiscali sul *transfer price*.

Pertanto, tra contribuente accertato e Amministrazione finanziaria è certamente questa ultima ad avere più facile accesso alle informazioni di imprese comparabili, acquisite dall'anagrafe dei contribuenti oppure tramite scambi di informazioni con autorità estere, nonché mediante pregresse verifiche fiscali.



## C'è spazio per un ripensamento in Cassazione?

*«Non sarebbe ragionevole fare uso del principio della vicinanza della prova ritenendo che esso nel caso di specie dovrebbe declinarsi nel senso che la prova spetterebbe alla parte contribuente perchè l'Amministrazione avrebbe una maggiore difficoltà a conoscere i prezzi di mercato di determinati prodotti rispetto a quelle che potrebbe incontrare una impresa, dal momento che, anzi, in virtù dei maggiori poteri investigativi di cui dispone l'Amministrazione finanziaria e della possibilità di collaborare a livello internazionale mediante scambio di informazioni con le omologhe Autorità estere, l'Ufficio dispone certamente di una maggiore facilità di accesso alla prova rispetto ad un soggetto privato» (Cass., sez. VI, ord. 8 giugno 2021, n.15906).*

## ... ma spesso la forza d'inerzia prevale

*«In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, t.u.i.r., finalizzata alla repressione del fenomeno economico del “transfer pricing”, cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la sola esistenza di “transazioni” tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova l'onere di dimostrare che tali “transazioni” sono intervenute per valori di mercato da considerare normali in condizioni di libera concorrenza» (Cass., sez. V, 2 agosto 2023, n. 23587).*

Il prevalente orientamento della Cassazione lascia insoddisfatti e, dunque, è necessario che l'applicazione del principio di «vicinanza alla prova» nelle indagini sul *transfer price* diventi oggetto di una più generale e meditata rielaborazione nella giurisprudenza della Corte Suprema.

D'altra parte, in proposito c'è da valutare quale sia **l'impatto della nuova norma sull'onere della prova** prevista nella riforma della Giustizia tributaria.





## Angelo Vozza

Adacta Tax & Legal  
Via Visconti di Modrone, 21  
20123 – Milano

**M** [a.vozza@adacta.it](mailto:a.vozza@adacta.it)

**W** <https://www.adacta.it>

