

**L'arbitrarietà di talune deduzioni  
in ipotesi di medie svolte dalla G.d.F.:  
note a Corte di Appello di Lecce,  
sentenza n. 1685 del 24.11.1999**

Giorgio Mantovano\*

Luca Delle Canne \*

**1) Premessa**

Con recente sentenza (la n.1685 del 24.11.1999) la Corte di Appello di Lecce (Pres. Buffa, est. De Cillis) ha riformato la sentenza del Tribunale di Lecce, datata 4.06.1998, che aveva ritenuto colpevole il Sig. ... del reato di cui agli artt. 81 C.P. e 1, comma secondo, lettera c), della L. n. 516/82, unificati per continuazione, per avere, quale socio accomandatario della ... di ..., esercente l'attività di deposito e commercio di prodotti petroliferi, omesso l'annotazione nelle scritture obbligatorie, ai fini delle imposte sui redditi, per gli anni 1991 e 1992, degli ammontari inerenti a presunte vendite per lire £ 326.769.000 e lire 185.296.000, con riferimento al 1991 e 1992.

Avverso la citata sentenza, la difesa dell'appellante (Avv. Villani) chiedeva la riforma della pronuncia dei primi giudici, mandando assolto l'imputato, poiché il fatto non sussiste, deducendo che errava il Tribunale nel sostenere di fondare il proprio convincimento "su dati obiettivi, correttamente riportati nel p.v.c. e riprodotti, pedissequamente, negli avvisi di accertamento in rettifica predisposti dai competenti uffici locali dell'Amministrazione finanziaria".

Contestava, in particolare, proprio la mancanza dei dati obiettivi (come i presunti prezzi medi di acquisto e vendita, calcolati

\* Dottori commercialisti.

induttivamente e facendo ricorso alla aritmetica semplice), deducendo il difetto di prova in ordine all'effettiva sussistenza della condotta addebitata al socio accomandatario, attesa la paventata erroneità della metodologia di calcolo accolta dalla G. d. F. in sede di verifica fiscale.

Chiedeva, pertanto, l'assoluzione del reato ascritto al... ovvero, ma solo in estremo subordine, la riduzione della pena inflitta al minimo edittale con sospensione della medesima.

La Corte, all'udienza del 28.06.1999, udita la relazione del giudice delegato e ritenuta necessaria una perizia d'ufficio, disponeva la parziale rinnovazione del dibattimento, nominando due periti, allo scopo di *"illustrare le modalità in base alle quali la G. d. F. è pervenuta alla determinazione dell'ammontare dei ricavi non contabilizzati; spiegare se esse corrispondono a criteri di ragionevolezza e di corretta interpretazione dei dati contabili a disposizione e dei risultati della verifica fiscale, alla luce delle osservazioni contenute nell'atto di appello"*.

La perizia concludeva per l'arbitrarietà della stima adottata dai verificatori e di conseguenza per l'assoluta mancanza di prova della presunta evasione fiscale contestata all'imputato.

La Corte ne prendeva atto, assolvendo questi dal reato ascrittogli perché *"il fatto non sussiste"*.

Le presenti note intendono soffermarsi criticamente sul percorso logico descritto nel processo verbale di constatazione<sup>1</sup> e posto a

<sup>1</sup> Il processo verbale di constatazione trova la sua disciplina nell'art. 24 L. 7/1/1929 n. 4 ove si prevede che la rilevazione delle violazioni finanziarie avvenga mediante 'constatazione; la Guardia di finanza descrive in esso le indagini compiute ed i rilievi formulati. Il contribuente ha diritto ad avere una copia del verbale e ad apporvi una serie di deduzioni difensive in calce. In ordine al delicato problema dell'utilizzabilità nel processo penale del processo verbale di constatazione, vedasi Bersani, *Procedura penale tributaria*, Milano, 1999, 66 e ss.; Dell'Anno, *Il processo penale di constatazione degli illeciti tributari e il nuovo processo penale*, in Cass. pen., 1990, II, n. 163; Mambriani, *Utilizzo in sede penale di atti del processo tributario*, in "Le circolari del Corriere tributario", n. 6/1993, dello stesso A. cfr. anche, voce *Processo penale per reati tributari*, in Digesto, Torino, 1995. In dottrina, cfr. inoltre sul tema D'Avirro, *La prova nel processo penale tributario, in Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 494; Spangher, *Ancora sul processo verbale di constatazione. Riflessi processualpenalistici*, in Il Fisco 1991, p. 4665.

fondamento dell'attività ricostruttiva della presunta evasione, alla base della sentenza di colpevolezza emessa dai primi giudici.

La questione posta all'esame dei Periti verteva, come si è detto, sulla ragionevolezza e sulla corretta interpretazione dei dati contabili e dei risultati della verifica fiscale.

Pertanto, appare, utile esaminare il processo logico deduttivo seguito dalla G. d. F. e le considerazioni critiche esposte nell'elaborato peritale.

## 2) Metodologia di accertamento delle vendite di prodotti petroliferi in evasione, svolta dalla Guardia di Finanza: rilievi critici

I verbalizzanti testualmente affermavano di aver ricostruito, per gli anni 1991 e 1992, le vendite di prodotti petroliferi in evasione *"sulla scorta di elementi per quanto possibile certi e verosimili, tenuto soprattutto conto dei fatti di gestione aziendale contabilizzati"*.

Negli allegati del p. v. c.<sup>2</sup> non veniva illustrato il criterio con cui gli organi di P. G. avevano determinato la nozione e misura dei prezzi medi unitari di acquisto e vendita dei prodotti.

Dati questi, è essenziale sottolinearlo, da cui si dipanava l'intera attività ricostruttiva della presunta vendita in evasione di imposta.

Difatti, una volta ricavata la misura del costo medio unitario di acquisto e del prezzo medio unitario di vendita, la G. d. F. convertiva, con una semplice operazione divisoria, il valore numerico delle merci in giacenza (iniziali e finali) in quantità fisiche esistenti all'inizio ed al termine dell'esercizio.

Analogha operazione veniva fatta con gli acquisti effettuati durante l'anno, i quali, così come le vendite, venivano trasformati in quantità fisiche (ora kg. ora litri), dividendo il valore totale degli stessi per il presunto prezzo medio unitario di acquisto e vendita.

<sup>2</sup> Sul valore dei processi verbali, Moschetti, *I processi verbali tributari, atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, I, 89; Stevanato, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 459.

Confrontando, poi, il quantitativo venduto (lettera c) con il quantitativo desunto dalla vendite effettuate con fattura ed al dettaglio (lettera d), per differenza, la G. d. F determinava le quantità fisiche che sarebbero state vendute in evasione.

Detto ciò, era lecito chiedersi come avesse fatto la G. d. F. a rinvenire la misura delle quantità fisiche (kg o litri) all'inizio, durante l'anno ed alla fine del 1991.

E soprattutto, quale grado matematico di certezza avesse il criterio utilizzato.

Nel p.v. c. in esame non si muoveva alcuna rettifica extra-contabile, ma si assumevano come corretti tutti i dati rinvenienti dalla lettura dell'inventario, in ordine alle seguenti voci:

- rimanenze iniziali;
- acquisti di prodotto;
- ricavi da fattura;
- ricavi da corrispettivo;
- rimanenze finali.

Dette voci, era facile constatarlo leggendo l'inventario, erano espresse in valore monetario, non già in quantità fisiche (kg o litri).

Così fotografate, esse non si prestavano ad alcuna ulteriore elaborazione concettuale, non poteva cioè dalle medesime ricavarsi una sottintesa vendita in evasione.

Perché ciò potesse verificarsi, il passaggio logico svolto dagli organi di p. g. era consistito nel convertire i valori monetari in quantità fisiche, utilizzando la nozione di costo medio unitario di acquisto (C.M.U.) e di prezzo medio unitario di vendita (P.M.U.) di un dato prodotto.

Si era detto molto semplicemente (l'esempio è, ovviamente, di scuola): se le rimanenze iniziali di gasolio agricolo sono pari a zero (perché mancano nell'inventario), se gli acquisti di gasolio agricolo sono, durante l'anno, pari a £ 100.000.000 (il dato è rinvenibile dall'inventario), se il prezzo medio unitario di acquisto di un kg. di gasolio è pari a £ 100, allora è possibile affermare che durante l'anno sono stati acquistati kg 1.000.000 di gasolio.

Se le giacenze di gasolio, alla fine dell'esercizio, sono pari a £

50.000.000 ed il prezzo medio unitario di vendita del gasolio è pari a £ 120, allora a fine esercizio dovranno risultare kg 416.667 di gasolio (ossia £ 50.000.000 divise £ 120), sicché dovrebbero risultare venduti kg. 583.333 (ossia kg 1.000.000 - kg 416.667).

Poi, se constatiamo che le vendite da fattura, durante l'anno, sono state pari a £ 30.000.000 e le vendite da corrispettivo, sempre durante l'anno, sono state pari a £ 10.000.000, dividendo detti importi per il prezzo medio unitario di vendita (£ 120), avremo che sono stati venduti kg 333.333.

La differenza tra quanto dovrebbe risultare venduto, tradotto in kg., e quanto risulta invece venduto da fatture e dal dettaglio, tradotto in kg., darebbe contezza della evasione posta in essere (in kg poi tradotti in valore monetario).

Spiegato il meccanismo, appariva evidente che la sua correttezza logica si fondava sul grado di certezza che era possibile riscontrare nella nozione di costo unitario medio di acquisto e di prezzo medio unitario di vendita.

Erano detti elementi i convertitori dei valori monetari (in cui venivano espresse le voci sopra menzionate), in quantità fisiche e, dunque, gli strumenti concettuali, utilizzati dalla G. d. F., per individuare la presunta evasione, partendo dai dati di bilancio e non disattendendoli, ma rileggendoli con quelle specifiche chiavi di lettura.

Veniva, dunque, da chiedersi come nel p.v. c. si giungesse alla determinazione del costo medio unitario di acquisto del prodotto e del prezzo medio unitario di vendita dello stesso.

La risposta appariva facile scorrendo il p.v. c.: in esso e nei suoi allegati non vi era traccia alcuna di uno schema seguito per determinare le singole, distinte per prodotto, nozioni di costo medio unitario e prezzo medio unitario di vendita del prodotto stesso.

Venivano forniti esogenamente (nel senso di espressi dall'impero dell'attività accertativa) dei dati, ma non si spiegava mai come, matematicamente, vi si pervenisse.

In definitiva, non solo mancava una specificazione del meccanismo a cui l'organo accertatore era ricorso nel determinare quei dati,

ma, concettualmente, era assente, nella metodologia utilizzata, una preliminare menzione della eventuale tipologia di media da accogliere.

Dunque, all'interprete non era consentito comprendere se si trattasse effettivamente di una media, ed, inoltre, in ipotesi affermativa, se essa avesse il carattere della media semplice o, viceversa, ponderata.

Si diceva (l'esempio è sempre di scuola): il costo medio unitario di acquisto di un singolo prodotto (tale affermazione non era esplicita ma implicita, poiché doveva desumerla l'interprete), durante l'anno X, è pari a £. 200 ed il prezzo medio unitario di vendita di quel dato prodotto (affermazione, questa, invece, espressa) è pari a £ 225, ma non si diceva come nascessero detti valori.

Restava da chiarire perché il costo medio unitario di acquisto dovesse essere pari proprio a £ 200 e non già a £ 220 o a £ 225 o a £ 235 o a qualunque altro ancora.

Si noti bene che la diversità di dimensione del costo medio unitario di acquisto e del prezzo medio unitario di vendita finiva con il produrre effetti diversi sulle conclusioni.

In poche parole, era di tutta evidenza che, assumendo differenti valori dei costi medi unitari di acquisto e dei prezzi medi unitari di vendita, per anno, variassero conseguentemente le dimensioni fisiche delle quantità (kg o litri) in giacenza, in acquisto, in vendita ed a fine esercizio.

Sicchè, poteva efficacemente sostenersi che la dimensione della presunta evasione si allargava o restringeva, in funzione, correlatamente, delle variabili di cui si discorre.

Dall'esame del p.v.c. non emergeva alcuna certezza in ordine alla dimensione dei C.M.U. e P.M.U., con riguardo ad ogni singolo prodotto e per le annualità indagate.

Conseguentemente, non poteva essere espressa alcuna certezza circa la sussistenza della presunta evasione.

*2.1) I costi medi unitari di acquisto (C.M.U.) ed i prezzi medi unitari di vendita (P.M.U.) utilizzati dalla G.d.F.: una presunzione non dimostrata*

Si è detto che il p.v. c. non illustrava i criteri matematici seguiti per giungere alle determinazioni delle quantità fisiche (kg o litri) presenti all'inizio dell'anno, durante l'esercizio e alla fine dello stesso, in ordine ad ogni singolo prodotto.

Dette quantità, se si ha riguardo alle disponibilità durante l'anno, erano verosimilmente (l'avverbio è d'obbligo in assenza di chiarimenti esplicativi da parte degli organi di p. g.) ottenute, dividendo, rispettivamente, il valore monetario dei costi globali di acquisto per un "ipotetico" C.M.U. di acquisto ed il valore monetario globale delle vendite per un "ipotetico" P.M.U. di vendita.

Ma la misurazione quantitativa, evidentemente, non aveva alcuna certezza, a causa della non dimostrata determinazione di quelli strumenti concettuali che sono i costi medi unitari di acquisto ed i prezzi medi unitari di vendita, da cui la stessa promanava.

Matematicamente, poteva dirsi che il sistema di elaborazione adottato dalla G.d.F. accoglieva due incognite (il C.M.U. di acquisto ed il P.M.U. di vendita, entrambe costituenti la prima, e le quantità fisiche, la seconda), procedendo poi alla soluzione della seconda incognita, dando per esogena e dimostrata la prima, che attendeva, al contrario, di essere dimostrata.

**3) Il mancato grado di certezza dei dati accolti dalla G.d.F.**

Gli stessi finanziari precisavano di aver ricostruito le vendite in evasione sulla scorta di elementi "per quanto possibile certi e verosimili, tenuto soprattutto conto dei fatti di gestione aziendale contabilizzati".

Che cosa significava "per quanto possibile certi e verosimili"?

Significava che, anche all'occhio dei verbalizzanti, compariva un margine inequivoco di incertezza, la cui dimensione non veniva, però, dagli stessi specificata.

La lacuna appariva assai grave: il concetto di media utilizzato (C.M.U. di acquisto e P.M.U. di vendita) avrebbe, invece, imposto un rigore analitico ed un campionamento statistico significativo (comunque espresso e verificabile), tale da eliminare quell'ampio ambito di discrezionalità presente e consapevole nella verifica svolta.

Dalle risultanze dibattimentali si apprendeva qualcosa che nel p.v. c. non era scritto, ossia che la nozione di media utilizzata nella determinazione del costo medio unitario di acquisto e del prezzo medio unitario di vendita, sia per l'anno 1991 che per l'anno 1992, intendeva avere il carattere di media aritmetica semplice e non ponderata.

Ora, aldilà del fatto che la misura del C.M.U. di acquisto e del P.M.U. di vendita doveva essere rigorosamente dimostrata (e ciò non era stato assolutamente fatto), consentendo all'interprete di verificare la metodica matematica svolta una volta accolto concettualmente il criterio della media aritmetica cd. semplice, era proprio la scelta di questa tipologia di media che si dimostrava matematicamente errata, anche nella disamina del singolo prodotto.

#### 4) La nozione di media ponderata: sua diversità e significatività rispetto alla nozione di media aritmetica semplice. Conclusioni

La perizia chiariva che la nozione di media accolta dal legislatore fiscale (vedasi art. 59, comma 3 bis<sup>3</sup>, del Testo unico delle imposte sui redditi) e dalla prassi amministrativa, specie in tema di accertamento e di applicazione della percentuale di ricarico in ipotesi di prodotti eterogenei<sup>4</sup>, era unicamente quella cd. "ponderata", mai quella semplice.

<sup>3</sup> Testualmente. "Per le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata o del "primo entrato, primo uscito" o con varianti di quello di cui al comma 3, le rimanenze finali sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato".

<sup>4</sup> Cfr. R.M. 29 settembre 1993, n. III/6/0160, in Corr.trib., n. 41/1993, p. 2771; in giurisprudenza, vedasi Comm. trib. centr., 21 gennaio 1998, XVIII Sez., in Comm. trib. centr., 1998, p. 212-213; Comm. trib. centr., Sez. V, 21 aprile 1997, n. 1862, in Corr. Trib. 1997, p. 2013.

Analogamente, andava detto (e tale circostanza era stata del tutto trascurata dai verificatori) che anche nell'ambito dello stesso prodotto, acquistato e venduto durante l'anno a costi di acquisto unitario e prezzi di vendita unitari differenti, era necessario, per la determinazione del C.M.U. di acquisto e del P.M.U. di vendita, il ricorso alla media ponderata, dimostrandosi inattendibile la media aritmetica semplice, in quanto finiva con il non tener conto della varia incidenza delle quantità acquistate o vendute, imputabili, rispettivamente, ai differenti costi o prezzi unitari.

Il ricorso ad un tipo di media in luogo dell'altra induceva, evidentemente, risultati differenti in termini di C.M.U. di acquisto e di P.M.U. di vendita.

Pertanto, seguendo il ragionamento espresso dai verificatori., la diversità si rifletteva sulle differenti quantità fisiche, distinte per prodotto, giacenti all'inizio dell'esercizio, acquistate e vendute durante l'anno e giacenti, infine, al termine del periodo di imposta.

Nella perizia (con esempio scolastico) si dimostrava ampiamente la diversa configurazione dei C.M.U. di acquisto e dei P.M.U. di vendita, se si ricorreva alla media aritmetica semplice in luogo di quella ponderata.

Peraltro, la diversità di dimensione dei C.M.U. di acquisto e dei P.M.U. di vendita, in ipotesi di utilizzo dell'una o dell'altro tipo di media, subiva anche il condizionamento dell'ampiezza o meno del numero di fatture di acquisto e di vendita considerate; numero di fatture che rivelavano, difatti, nell'arco dell'anno, la varia oscillazione dei prezzi unitari.

Orbene, il p.v. c. non esprimeva assolutamente nella sua disamina il numero di fatture prese in esame, impedendo, così, all'interprete di verificare la correttezza e la significatività del campione, eventualmente assunto a riferimento.

In definitiva, numerose e gravi apparivano le lacune presenti nel processo logico e ricostruttivo dei presunti C.M.U. di acquisto e P.M.U. di vendita, per gli anni 1991 e 1992, in ordine ad ogni singolo prodotto.

È indubbio che alla base di un qualsiasi procedimento probatorio per presunzioni semplici debba esserci, comunque, un fatto certo o noto.

Un procedimento presuntivo fondato su premesse non costituite da fatti o elementi di fatto certi o noti non può che risultare di per sé illegittimo<sup>5</sup>.

Nel caso di specie, i verificatori avevano adottato un percorso presuntivo che aveva preteso di desumere il fatto ignoto (la vendita in evasione), partendo dal riferimento alle nozioni di costi medi unitari di acquisto e prezzi medi unitari di vendita, assolutamente non caratterizzate, come si è visto, dai requisiti della certezza e documentabilità.

In particolare, nel p.v. c. non solo era stata omessa la menzione del tipo di media accolta ma, cosa ancor più grave, si era omessa del tutto la dimostrazione dei criteri seguiti nell'adozione del tipo di media, sia matematicamente che documentalmente, essendo assente peraltro l'indicazione espressa dei campioni di riferimento, in ordine alle fatture di acquisto e di vendita esaminati.

Da ciò l'inconsistenza della prova di colpevolezza formatasi, con la conseguenza, fatta propria dalla Corte di Appello, di ritenere assolutamente non dimostrata la presunta evasione eccepita dai verificatori, assolvendo l'impu poiché "il fatto non sussiste".

<sup>5</sup> Nel senso in generale dell'inidoneità, al fine di formare una valida prova, del mero riferimento a dati statistici (quali i redditi medi o i ricarichi medi o le percentuali medie del valore aggiunto del settore), si vedano, fra le altre: Cass., 7.02.1992, n. 1376, in Boll. trib. inf., 1993, 601; Id., 25.10.1991, n. 11376, in Comm. trib. centr., 1991, 1400; Id., 02.02.1991, n.1025, in Boll. trib. inf., 1991, 636; Comm. trib. centr., 27.04.1992, n. 3155, in Comm. trib. centr., 1992, I, 312. In Dottrina, vedasi Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1998; Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva*, Milano, 1993; Palladino, *Presunzioni fiscali semplici tra diritto penale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, n.27/1994, 6509; Pollari-Graziano, *La valutazione delle presunzioni utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario nell'ambito del processo per reati fiscali*, in *Il Fisco*, n.14/95, 3569; Tencati, *Gli aspetti probatori dei reati fiscali*, in *Il Fisco* n. 22/1995, 5371; Casula, *Il regime della prova nei reati tributari*, in *Il Fisco* n.24/1996, 6509; Sassani, *Rilevanza delle presunzioni fiscali in materia penale-tributaria*, in *Il Fisco* n. 38/1997, 11295; D'Alfonso, *Attività di verifica e sua utilizzazione processuale*, in *Il Fisco*, n.23/97, 6473 e ss..