Comm. trib. prov.le Pavia sez. III, 08/10/2020 - n. 342. Pres. Liuzzo. Est. Barraco.

MOTIVI DELLA DECISIONE

IL Dott. L.L., NOTAIO in (OMISSIS) (di seguito anche ricorrente), ha impugnato l'atto di contestazione n. (OMISSIS) emesso dall'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Pavia (di seguito anche Ufficio), notificato il 22.10.2019, con il quale sono state irrogate sanzioni amministrative, per gli anni d'imposta 2014, 2015 e 2016, per un totale di Euro 255.429,60 (di cui Euro 107.711,10 per l'anno 2014, Euro 118.526,70 per l'anno 2015 ed Euro 29.191,80 per l'anno 2016).

L'atto impugnato è stato emesso sul presupposto che il NOTAIO fosse inserito in un circuito fraudolento finalizzato all'utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, mediante la predisposizione di atti redatti nella forma di scrittura privata, sui quali il ricorrente, in qualità di NOTAIO, non avrebbe effettuato un "controllo fattivo sulla legalità", cosicché il medesimo NOTAIO avrebbe avuto "la piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione dell'illecito".

Tali crediti IVA sono poi stati oggetto di indebita compensazione da parte della società CONVERT TELECOMUNICAZIONI S.r.l..

Con l'atto impugnato l'Ufficio ha irrogato al ricorrente, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, n.. 18 e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 9, "la sanzione amministrativa in misura pari al 30% per cento dei crediti indebitamente utilizzati in ciascuna della annualità considerate" (Rif. n. 8 negozi giuridici indicati alle pagg. 4 e 5 dell'Atto di contestazione n. (OMISSIS)).

Il ricorrente ha ritenuto illegittima la sanzione irrogata con l'atto impugnato per i seguenti motivi:

1. Illegittimità dell'atto impugnato in quanto emesso in contrasto con il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1 (convertito con L. n. 2326 del 2003), prevalente rispetto al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, applicato dall'Ufficio.

2. Illegittimità per assenza di qualsivoglia vantaggio economico derivante al NOTAIO dal compimento della violazione tributaria ad opera della società con personalità giuridica e per assenza di dolo o colpa grave.

3. Illegittimità per carenza di motivazione in quanto detta motivazione non consente di comprendere se la sanzione irrogata (pari al 30% dei crediti asseritamente compensati nelle annualità 2014, 2015 e 2016) sia corretta o meno.

4. Mancata applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, sul concorso e continuazione delle violazioni, secondo il quale in tali casi "La sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave dovrebbe essere aumentata da un quarto al doppio". Chiaro quindi che la sanzione irrogata, oltre che illegittima sia anche abnorme sotto il profilo del quantum.

5. Illegittimità per assenza dell'elemento psicologico costituito dalla piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzA7ione dell'illecito.

6. Illegittimità per avvenuto rispetto, da parte del NOTAIO, degli obblighi professionali imposti dalla Legge Notarile nell'ambito dell'autenticazione delle scritture private.

7. Illegittimità per l'inesistenza di manchevolezze contestate dall'Ufficio, che avrebbero caratterizzato l'opera del NOTAIO. Per i

motivi espressi nel ricorso il ricorrente chiedeva in preliminare la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato e via principale, in diritto e nel merito di dichiarare la nullità e/o annullare integralmente l'atto impugnato. In via subordinata rideterminare le sanzioni irrogate con applicazione delle previsioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 7,11 e 12, ed escludendo dal computo le compensazioni di crediti I.V.A. intervenute prima delle cessioni di credito (2014) o comunque non dimostrate e documentate (2016). In ogni caso condannare l'Ufficio al pagamento di quanto eventualmente indebitamente riscosso in pendenza di giudizio nei confronti del ricorrente, oltre a interessi maturati e maturandi.

L'Ufficio, regolarmente costituitosi, controdeduceva come in atti e, ritenuto corretto il proprio comportamento e legittima la pretesa chiedeva il rigetto dell'istanza di sospensione e del ricorso, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

All'udienza del 20.02.2020 la Commissione, dichiarava non luogo a provvedere sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato.

All'udienza odierna le parti si riportano ai propri scritti. Quindi la Commissione, riunitasi in Camera di consiglio, decide nel senso che il ricorso debba essere accolto per i seguenti motivi.

Osserva il Collegio chiamato a decidere sulla questione come il ricorrente NOTATO sostenga, in via preliminare, che non possa applicarsi nei confronti delle persone fisiche, nel caso di specie il NOTAIO ricorrente, l'istituto del concorso di persone previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 9, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, convertito in L. 24 novembre 2003, n. 326, art. 7 e che in ogni caso il professionista, essendo un pubblico ufficiale sicuramente non avvezzo a concorrere

a frodi fiscali, nel caso in esame non ha minimamente agito con dolo o colpa grave.

Chiarificatrice sulla questione appare l'illuminante Sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia n. 135/1/12 del 26 marzo 2012, dalle quali statuizioni questo Collegio non ha motivo di discostarsi.

La Circolare n. 24/E del 2004, che ha fornito una interpretazione restrittiva circa l'esclusione della sanzione a carico di soggetti differenti da amministratori e dipendenti appare condivisibile, tenuto conto del termine "esclusivamente" utilizzato dal D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, che individua l'imputabilità alla sola società.

Ciò premesso l'art. 7, sopra citato ha disposto che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 1, si applicano in quanto compatibili.

La relazione illustrativa del citato D.L. n. 269 del 2003, con riferimento all'art. 7, ha chiarito quanto segue: l'art. 7, introduce il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. L'articolo introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, comma 2, e al principio di solidarietà di cui all'art. 11 dello stesso D.Lgs. decreto legislativo, si prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica. In tal caso,

quindi, è obbligato a sopportare l'onere della sanzione un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito. La disposizione, investendo dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio dalla violazione, intende accrescere le garanzie di adempimento dell'obbligazione stessa. Per esigenze di coordinamento, si prevede, infine, che nelle ipotesi oggetto della disciplina in esame, la normativa recata dal D.Lgs. n. 472 del 1997, si applichi in quanto compatibile.

Il Legislatore in pratica, in deroga al precedente regime introdotto con il D.Lgs. n. 472 del 1997, fautore della piena responsabilità della persona fisica autrice della violazione, ha inteso precisare che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società enti con personalità giuridica restino esclusivamente a carico della persona giuridica investendo dell'obbligazione il soggetto che ha tratto vantaggio della violazione.

La ratio della deroga appare chiara, ovvero che sarebbe stato ingiusto colpire una persona fisica allorquando la stessa non abbia tratto alcun beneficio dalla condotta illecita.

Ispirandosi a tale assunto il regime in questione, infatti, non trova applicazione per le società di persone proprio in ragione del fatto che in questi casi la persona fisica, socio della società, trae diretto vantaggio da eventuali violazioni. Il rilievo viene accolto e di per sé si ritiene idoneo ad assorbire tutti gli altri.

Fatta questa doverosa premessa, si rileva come il ricorrente con riferimento al suo comportamento, abbia tenuto fede a quanto previsto dal codice deontologico e al disposto di cui all'art. 28 della Legge Notarile (n. 89 del 2013) secondo cui è vietata al NOTAIO l'autenticazione di atti che siano espressamente proibiti dalla legge,

manifestamente contrari al buon costume o manifestamente contrari all'ordine pubblico.

Sotto tale aspetto il richiamo dell'Ufficio all'art. 28 della Legge Notarile non appare pertinente rispetto al caso di specie, posto che l'atto di cessione di crediti IVA "di per sé" non è né proibito dalla legge, né contrario al buon costume o all'ordine pubblico.

Secondo l'Ufficio poi "il Notaio avrebbe dovuto richiedere, e dunque allegare, al fine di verificare fattivamente la legalità dell'atto che stava autenticando, anche gli ulteriori documenti necessari alla realizzazione di una legittima cessione del credito Iva, ossia la richiesta di rimborso del credito all'Amministrazione Finanziaria, nonché l'avvenuta notifica alla stessa Amministrazione della cessione, con l'indicazione del soggetto cessionario".

Orbene, intanto è scontato il fatto che ad un atto di cessione di un credito, che deve essere ancora redatto, non possa essere allegata alcuna documentazione attestante "l'avvenuta notifica alla stessa Amministrazione della cessione" perché la notifica della cessione potrà avvenire solo dopo che la parte avrà ottenuto copia dell'atto da notificare.

Ma quand'anche NOTAIO avesse acquisito la documentazione fiscale attestante l'avvenuta presentazione della richiesta di rimborso del credito IVA, in ogni caso non vi sarebbe stata alcuna certezza circa la effettiva sussistenza del credito IVA medesimo, il quale ipoteticamente avrebbe ben potuto, ad esempio, essere stato formato artificialmente e fraudolentemente mediante contabilizzazione di fatture passive emesse a fronte di prestazioni oggettivamente inesistenti.

Inoltre l'acquisizione della ricevuta di trasmissione della dichiarazione IVA non fornisce alcuna garanzia circa la sussistenza del credito IVA ivi indicato, perché una dichiarazione IVA, portante un credito richiesto a rimborso, potrebbe ben essere mostrata ai NOTAIO chiamato a redigere l'atto, corredata di ricevuta di presentazione in un determinato giorno e potrebbe poi essere seguita da dichiarazione rettificativa inviata il giorno seguente, con credito IVA pari a zero, senza che il NOTAIO (inconsapevole) abbia alcuna possibilità di venirne a conoscenza.

In definitiva è da escludere l'assunto sostenuto dall'Ufficio, secondo cui il ricorrente abbia avuto un ruolo attivo e determinante nella vicenda; ruolo idoneo a commettere, con colpevole comportamento per effetto della redazione degli atti di cessione la violazione/frode fiscale da parte della società, messa in atto da tali M.S. e C.M. definiti dallo stesso Ufficio "promotori e organizzatori" della frode.

Da ultimo l'assenza di responsabilità da parte del NOTAIO ricorrente emerge anche dal decreto di citazione emesso dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano nell'ambito del procedimento penale n. 8971/2018 RGNR Mod. 21, notificato al NOTAIO L. in veste di testimone di dibattimento e non di imputato.

Tutto ciò detto le doglianze del ricorrente, a parere di questo Collegio, appaiono meritevoli di accoglimento.

Sulla base di queste argomentazioni la Commissione, ritenuta assorbita ogni altra questione preliminare e di merito e considerata reietta ogni altra istanza e deduzione eventualmente proposta dalle parti, facendo anche proprie le argomentazioni di parte ricorrente, decide di accogliere il ricorso. Tuttavia, la complessità della particolare controversia e la difficoltà interpretativa delle norme di

riferimento, induce la Commissione a disporre la compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Pavia, il 16 luglio 2020.

Depositato in Cancelleria il 8 ottobre 2020