

Omissis

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La società A. s.n.c. ha proposto ricorso per Cassazione, affidato ad undici motivi, contro la sentenza resa dalla Commissione tributaria regionale del Veneto resa il 22 luglio 2009 che ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza resa dalla CTP di Udine che aveva dichiarato l'illegittimità di tre avvisi di rettifica IVA relativi agli anni d'imposta 2001 e 2002 relativi all'indebito ricorso al regime c.d. del margine per operazioni di acquisto e rivendita di veicoli usati.

2. Osservava il giudice di appello che l'appello doveva ritenersi ammissibile in quanto al momento della notifica della sentenza di primo grado la parte contribuente non aveva ancora eletto domicilio presso altro difensore.

2.1 Nel merito osservava che l'onere probatorio in ordine all'applicabilità del regime derogatorio del margine in materia di IVA ricadeva sul contribuente, aggiungendo che lo svolgimento di attività di noleggio auto da parte dei fornitori della società escludeva che gli stessi avessero omesso di detrarre l'IVA sull'acquisto, incombendo sulla contribuente la dimostrazione del contrario. Specificava pertanto che il mancato assolvimento di siffatto onere probatorio da parte della contribuente era assorbente rispetto ad ogni altra questione.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

4. La parte contribuente ha depositato istanza di riunione e memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, in relazione all'art. 260 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello prospettata sul presupposto che l'Ufficio aveva proceduto all'impugnazione della sentenza della CTR con atto notificato presso il procuratore costituito nel giudizio di primo grado al domicilio eletto da quest'ultimo, anziché nella sede della società dichiarata nell'atto di notificazione della sentenza resa dalla CTP di Udine, dando così luogo ad una notificazione inesistente.

6. L'Agenzia, delle Entrate ha dedotto l'infondatezza della censura, vertendosi, al più, in ipotesi di nullità della notificazione che doveva intendersi sanata per effetto della costituzione della società.

7. La censura è infondata, dovendosi correggere in diritto la motivazione sul punto adottata dalla CTR. 7.1 Dato infatti per pacifico che l'art. 330 c.p.c., anche nella parte in cui dispone che la notificazione dell'impugnazione va notificata nel luogo indicato dalla parte notificante - per analogia Cass. S.U. 29290/2008 - non è men vero che nel caso in cui nella notificazione della sentenza, la parte elegga domicilio a norma dell'art. 330 c.p.c. presso un professionista diverso da quello che l'aveva difesa e presso il quale essa aveva eletto domicilio nel precedente corso di giudizio, senza espressamente revocare anche il mandato defensionale rilasciato al primo avvocato per tutti gli eventuali gradi del medesimo giudizio, la notifica dell'atto d'impugnazione eseguita presso lo studio di quel primo avvocato è nulla, ma non giuridicamente inesistente; con la conseguenza che il relativo vizio è sanato dalla costituzione nel giudizio d'impugnazione della parte cui la notificazione era destinata - cfr.

Cass. n. 2759 del 23/02/2012-.

7.2 E poichè la società contribuente nemmeno ha dedotto che con la notifica della sentenza si era comunicata la revoca del mandato al procuratore costituito nel primo grado di giudizio - ipotesi per la quale v-, da ultimo, Cass. n. 1347 T del 27/07/2012 - va senz'altro ritenuta sanata dalla costituzione della società contribuente la nullità della notificazione della sentenza di primo grado.

8. Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente ha dedotto l'omessa e

contraddittoria motivazione della sentenza impugnata su un fatto controverso e decisivo per il giudizio - identificato nell'acquisto di autovetture usate da operatori comunitari e nazionale - per avere il giudice di appello, muovendo dall'errato presupposto che il fornitore della società contribuente fosse la società di autonoleggio e non altro fornitore comunitario che aveva regolarmente fatturato alla stessa indicando di fruire del regime del margine e basandosi sull'unico presupposto sul fatto che nei libretti di immatricolazione risultassero intestatarie società di autonoleggio, tralasciato di esaminare i fatti ed i rilievi esposti dalla predetta a sostegno della piena regolarità dell'attività di acquisto affermando apoditticamente che la stessa non aveva assolto l'onere probatorio sulla stessa incombente.

8.1 Aggiungeva che la decisione impugnata risultava gravemente contraddittoria per essersi posta in aperto contrasto con altre pronunzie rese dalla stessa sezione che in fattispecie analoghe aveva annullato le rettifiche dell'Ufficio.

9. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'inammissibilità della censura, involgendo profili relativi alle valutazioni di merito espresse dalla CTR e non sussistendo nè il profilo dell'omessa motivazione nè quello della contraddittorietà in relazione all'impossibilità di coglierne con riguardo ad altre decisioni rese dallo stesso giudice.

10. Con il terzo motivo la società contribuente ha dedotto l'illogicità ed insufficiente motivazione su un fatto controverso per il giudizio - identificato nel non avere il giudice specificato i fatti in forza dei quali era giunto alle conclusioni espressi in sentenza - l'acquisto di autovetture usate da operatori comunitari e nazionali - l'infondatezza della censura compiutamente le ragioni che l'avevano indotto ad escludere il diritto di essa società ad usufruire del sistema c.d. del margine.

11. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'infondatezza della censura, evidenziando che il giudice di appello aveva svolto il modo coerente il proprio argomentare, fondandolo sull'onere della società contribuente di provare i fatti posti a base delle eccezioni dalla stessa poste.

12. Con il quarto motivo la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, *art. 36*, comma 2, n. 4, e *art. 61*, nonché degli *artt. 112, 115 e 132 c.p.c.*, e dell'*art. 111 Cost.*, in relazione all'*art. 360 c.p.c.*, n. 4, per essere il giudice di appello incorso nel vizio di omessa pronunzia e per non avere motivato la propria decisione.

13. Con il quinto motivo di ricorso la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione degli *artt. 2729 e 2697 c.c.*, rilevando che il dato di partenza dal quale era partito il giudice di appello, fondato sull'idoneità dei libretti di immatricolazione a fornire la prova certa della detrazione, integrava mero elemento indiziario privo dei caratteri della gravità, precisione e concordanza, tralasciando peraltro di considerare gli elementi offerti dalla società contribuente a riprova dei diritto a beneficiare del regime del margine (fatturazione della cedente indicante il regime del margine, inaffidabilità dei libretti di immatricolazione ai fini dell'identificazione del proprietario, inesistenza della presunzione di detrazione da parte del cedente comunitario, smentita dall'esistenza di regimi derogatori previsti in altre legislazioni comunitarie-).

14. Con il sesto motivo la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, *artt. 17 e 21*, per avere il giudice di appello tralasciato di considerare che per effetto dell'emissione della fattura da parte del cedente incombeva sullo stesso la responsabilità in ordine alla qualificazione della natura dell'operazione e del regime dell'operazione, non potendo il cessionario disattendere il contenuto di quanto descritto in fattura, in tal modo ricostruendo a carico del cessionario un compendio di obblighi non ricorrente a carico dello stesso.

15. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'infondatezza della censura, sostenendo che vertendosi in ipotesi, di acquisto intracomunitario, il cessionario è gravato di verificare la sussistenza dei presupposti per la ricorrenza del beneficio in relazione al grado di

diligenza richiestogli in relazione alla peculiare natura dell'attività svolta.

16. Con il settimo motivo la società contribuente lamenta violazione e falsa applicazione del D.L. n. 41 del 1995, *art. 37*, comma 2, per avere l'Ufficio contestato l'omessa fatturazione di acquisti intracomunitari in spregio all'*art. 35* cit., che tanto impediva quanto ai veicoli usati.

17. L'Agenzia ha dedotto la correttezza della decisione impugnata, alla cui stregua il contribuente avrebbe dovuto regolarizzare le fatture ricevute, trattandosi di acquisto intracomunitario.

18. Con l'ottavo motivo di ricorso la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, *art. 2*, rilevando che il giudice di appello, considerando decisivi i libretti di immatricolazione al fine di ritenere che i veicoli usati appartenessero a società di autonoleggio e tralasciando di considerare che in realtà le stesse proveniva da fornitori comuni tari diversi dalle società di autonoleggio, aveva violato l'*art. 2* cit..

19. L'Agenzia ha sui punto sostenuto l'infondatezza del rilievo, riportandosi alle difese già esposte.

20. Con il nono motivo la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, *art. 19*, in relazione all'*art. 168* della Direttiva 2006/112, evidenziando che anche a volere ritenere fondato l'assunto dei giudice di appello, sarebbe stato necessario riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA nei confronti della società contribuente, alla stregua della giurisprudenza della Corte di Giustizia - Corte giust. 8 maggio 2008, cause C -, Ecotrade - che riconosceva il diritto alla detrazione in caso di omessa fatturazione di acquisti intracomunitari ancorchè in ipotesi di frode.

21. L'Agenzia delle entrate ha dedotto la novità della censura.

22. Con il decimo motivo la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, *art. 10*, commi 1 e 2, evidenziando che il cessionario di vetture usate non aveva alcun potere di sindacare il contenuto delle fatture predisposte dai proprio cedente, ai quale solo incombeva la responsabilità di quanto dichiarato in fattura, dovendo tutelarsi il principio di certezza del diritto e di affidamento del contribuente, più volte ribadito dalla Corte di Giustizia.

23. L'Agenzia ha dedotto l'infondatezza del rilievo risultando la disciplina normativa chiara ed insignificante l'esito negativo della verifica condotta nel 2000 dall'Amministrazione.

24. Con l'undicesimo motivo la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, *art. 6*, comma 2, in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, *art. 10*, comma 3, per non avere la CTR riconosciuto che lo sfato di incertezza in ordine all'interpretazione della normativa di riferimento, palesata dalla stessa Amministrazione e confermata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia avrebbe dovuto giustificare la buona fede della società contribuente escludendo le sanzioni invece ritenute legittime.

25. L'Agenzia ha ritenuto che nel caso concreto non ricorreva alcun affidamento incolpevole della contribuente.

Vanno esaminati congiuntamente i motivi 2, 3, 4, 5, 8 e 10, risultando tutte tra loro connesse ed appaiono, ad eccezione del terzo e quarto motivo, i quali non superano il vaglio di ammissibilità non contenendo il primo l'indicazione di un fatto controverso e decisivo per il giudizio(indicato nella motivazione dei fatti di causa) e risultando il secondo contraddittoriamente formulato attraverso la contestazione contemporanea del vizio di omessa pronuncia e di omessa motivazione, infondati - Cass. n. 15882 del 17/07/2007-.

25.1 Orbene, con riferimento al regime c.d. del margine di utile ai fini IVA questa Corte è ormai ferma nel ritenere che: a) il regime IVA c.d. regime del margine disciplinato dal D.L. n. 41 del 1995, *art. 36*, è "speciale" rispetto a quello ordinario riguardante gli acquisti intracomunitari: ragion per cui è onere del contribuente dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo (cfr. Cass. 5[^]

sez. 31.1.2011 n. 2227); b) il difetto di tale prova comporta l'inapplicabilità del regime "de quo (cfr. Corte Cass. 5^a sez. 31.1.2011 n. 2227),- c) la dedotta estrema gravosità dell'onere di diligenza che graverebbe su concessionario per svolgere gli accertamenti in ordine alle condizioni di soggetti residenti in altro Paese membro non può comunque giustificare il riconoscimento del c.d. sistema del margine quando "nel caso di autoveicoli, l'eventuale insussistenza di tali requisiti può talvolta essere agevolmente desunta dai libretti di circolazione..., cosicché va senz'altro affermata l'esistenza di un particolare onere di diligenza in capo all'acquirente, anche mediato, riguardo a dati risultanti dai libretti di circolazione" (cfr. Corte Cass. 5A sez. 12.2.2010 n. 3427).

25.2 Ne consegue che il "rischio fiscale" della operazione intracomunitaria, realizzata con applicazione del regime del margine ma in difetto dei presupposti richiesti non può che ricadere sul cessionario che, nei limiti imposti dall'onere di diligenza richiesto in base alle concrete circostanze, non abbia verificato preventivamente la regolarità sostanziale della operazione (e non soltanto la regolarità formale della fattura), risultando maggiore il grado di impegno esigibile nella predetta verifica, in dipendenza della qualità professionale del cessionario, ove trattasi di operatore commerciale del settore ("diligentia viri eiusdem generis ac professionis").

25.3 Tale affermazioni, d'altra parte, riepilogate anche da Cass. n. 15219/2012, valgono anche nell'ipotesi di plurime cessioni rispetto alle quali il cessionario si trova di fronte ad acquisti con fatturazione che indica il regime del margine e che, però, attengono pacificamente a beni mobili usati che sono arrivati a destinazione del cessionario senza passare dal proprio cedente e che sono accompagnate dai libretti di immatricolazione dal quale risulta che l'originario proprietario era una società di autonoleggio.

25.4 Siffatto onere gravante sul cessionario-contribuente alla stregua dei documenti negoziali in suo possesso, è da ritenere coerente con il principio di vicinanza al Fatto oggetto di prova, venendo a trovarsi l'operatore commerciale a contatto con il documento di immatricolazione che accompagna il bene - e che ne rappresenta, usualmente, la storia anagrafica - in posizione privilegiata per effettuare ex ante un controllo delle condizioni di legge, rispetto a quello effettuato soltanto ex post dalla Amministrazione finanziaria.

25.5 Ciò che, peraltro, non vuoi dire che il contribuente non possa dimostrare aliunde il diritto a fruire del regime del margine dimostrando che l'originario cedente si trovava in una delle condizioni che l'art. 36 cit., prevede al fine di rendere possibile detto regime, senza tuttavia potersi porre in discussione che, come riconosciuto dalla dottrina, possono essere assoggettate al regime speciale del margine soltanto le cessioni delle autovetture che siano state utilizzate per uso privato, per affari o siano state acquistate dal rivenditore ai fini strumentali per la propria attività, a condizione che l'IVA pagata all'acquisto originario non sia stata detratta.

25.6 Orbene, esaminando i profili correlati alle censure sulla motivazione della sentenza e fermi i principi in diritto appena esposti che questo Collegio intende qui ribadire, v'è da dire che la CTR, nell'ambito delle proprie prerogative, ancorché con motivazione stringata, ha posto a base della propria decisione la circostanza che "i fornitori della società" svolgessero attività di noleggio di automezzi, ritenendo che ciò escludesse che detti soggetti non aveva fruito della detrazione IVA sull'acquisto dei beni. Così facendo il giudice di appello si è pienamente conformato ai principi sopra esposti, nemmeno potendosi ritenere che la motivazione esposta sia inficiata dal fatto che non fosse la società intermediaria che ha ceduto i beni alla società contribuente a svolgere l'attività di autonoleggio ma, piuttosto, la tornitrice dell'intermediaria, avendo la CTR inteso valorizzare il fatto che, in relazione a quanto esposto nell'avviso di accertamento, riportato in stralcio dalla stessa società contribuente nel ricorso per Cassazione, i beni acquistati fossero accompagnati da libretti di immatricolazione che recavano quale unico pregresso intestatario dei beni le società di autonoleggio - v. pag. 2 del ricorso punto c) -.

25.7 E' infatti da ritenere che l'accertamento compiuto dalla CTR in ordine alla non

spettanza del beneficio del margine in capo al cedente comunitario originario a cagione dell'attività di autonoleggio svolta impedisse tout court alla cessionaria dei beni che le venivano allenati da altra società di fruire essa stessa del beneficio del margine, in mancanza di prova, che solo la suddetta avrebbe dovuto fornire, circa la mancata detrazione IVA da parte dei fornitori, come la stessa Agenzia delle Entrate ha avuto modo di confermare a posteriori nella circolare n. 40 del 18 luglio 2003 a proposito delle c.d. triangolazioni.

25.8 In modo conforme a legge e congruo ha dunque statuito la CTR ritenendo che il contribuente non è esonerato dalla prova dei fatti che legittimano la fruizione del regime del margine, le volte in cui la contestazione della Amministrazione trovi fondamento in elementi oggettivi (quali l'attività di autonoleggio svolta dalla impresa cedente originaria e la natura strumentale dei beni-autoveicoli dalla stessa acquistati per essere concessi in godimento dietro corrispettivo) che consentano di inferire, mediante lo schema logico della presunzione, dai fatti noti il fatto ignorato (detrazione dell'IVA corrisposta a monte), determinandosi in virtù della presunzione una inversione dell'"onus probandi" a carico del contribuente, tenuto a dimostrare la sussistenza delle condizioni di fruibilità del regime del margine mediante la prova del fatto specifico che, nel caso concreto, consente di spiegare la deviazione dalla "normale" inferenza logica che viene tratta dai dati fattuali noti - cfr., testualmente, Cass. n. 15219/2012-.

25.9 Il che vai quanto dire che, tenuto a base l'elemento obiettivo correlato all'identificazione del cedente originario come società di autonoleggio - risultante dai libretti di immatricolazione -, la circostanza che il cedente della società contribuente dichiara in fattura di aver il regime del margine di utile sulla quale tanto insiste la società contribuente non esonera il cessionario dal farsi parte diligente ed acquisire le necessarie informazioni attestanti l'utilizzo che del bene acquistato nel proprio Paese di residenza ha fatto in concreto l'operatore comunitario - cedente originario, ovvero le ragioni dell'assolvimento in via definitiva dell'IVA da parte del medesimo soggetto al momento dell'acquisto del veicolo di occasione.

25.10 Parimenti sfornita di giuridico fondamento risulta la dedotta erroneità del ragionamento probatorio con riguardo all'uso di presunzioni da parte del giudice di appello.

25.11 Ed invero, nel ragionamento probatorio della CTR non può ravvisarsi erronea applicazione dello schema della prova presuntiva, ad onta di quanto prospettato dalla società contribuente, avendo la CTR valorizzato elementi di fatto (quali la qualità commerciale del cedente, esercente attività di autonoleggio) per fondare la legittimità dell'accertamento in assenza di elementi, che solo avrebbe potuto fornire la cessionaria, in ordine alla ricorrenza dei presupposti per l'operatività del regime del margine.

25.12 Ed è appena il caso di evidenziare che spetta al giudice di merito valutare l'opportunità di fare ricorso alle presunzioni semplici, individuare i fatti da porre a fondamento del relativo processo logico e valutarne la rispondenza ai requisiti di legge, con apprezzamento di fatto che, ove adeguatamente motivato, sfugge al sindacato di legittimità, dovendosi tuttavia rilevare che la censura per vizio di legittimità in ordine all'utilizzo o meno del ragionamento presuntivo non può limitarsi ad affermare un convincimento diverso da quello espresso dal giudice di merito, ma deve fare emergere l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio, restando peraltro escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo a vizio di omesso esame di un punto decisivo (cfr. Cass. n. 10847/2007; Cass. n. 8023/2009).

25.13 E' parimenti consolidato il principio per cui le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza, anche in via esclusiva, ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di individuare le fonti di prova, controllarne l'attendibilità e la concludenza e, infine, scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o

dell'eccezione (cfr. Cass. n. 10847/2007; Cass. n. 24028/2009; Cass. n. 21961/2010), vigendo il principio del libero convincimento del giudice che consente al giudice di basarsi anche su una sola presunzione, eventualmente in contrasto con altre prove acquisite, se da lui ritenuta di tale precisione e gravità da rendere inattendibili gli altri elementi di giudizio ad esso contrari, alla sola condizione che fornisca adeguata e logica giustificazione. Con la sola ulteriore e non marginale precisazione che non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, cioè che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possano verificarsi secondo regole di esperienza (cfr. Cass. n. 16993/2007;

Cass. n. 8484/2009).

25.14 Orbene, nel ragionamento esposto dalla CTR non si ravvede un uso indebito delle regole probatorie.

25.15 In definitiva, la CTR ha fatto corretta applicazione dei principi sopra riferiti, deducendo dal fatto noto della qualità soggettiva delle originarie imprese cedenti (società di autonoleggio) la detrazione dell'IVA (ed implicitamente, dunque, l'assolvimento della stessa), in considerazione dello specifico oggetto sociale e della natura strumentale dei veicoli. A tale inferenza ha dunque attribuito un'efficacia probatoria decisiva perchè la società contribuente non aveva fornito elementi idonei ad incrinare la presunzione anzidetta.

25.16 Resta solo da dire che il particolare rilievo attribuito ai libretti di immatricolazione prescinde dalla loro obbligatorietà nei vari paesi UE o dall'obbligatorietà di in essi indicare tutti i successivi proprietari del veicolo, rilevando ai fini dell'applicazione del regime del c.d. margine al caso di specie che l'originario cedente non abbia detratto l'IVA. Circostanza che propri i libretti di immatricolazione che la società contribuente aveva nella propria disponibilità non consentivano di affermare.

25.17 Alla stregua di tali considerazioni le censure qui esaminate vanno rigettate.

26. Con il sesto motivo la società contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, *artt. 17 e 21*, per avere il giudice di appello tralasciato di considerare che per effetto dell'emissione della fattura da parte del cedente incombeva sullo stesso la responsabilità in ordine alla qualificazione della natura dell'operazione e del regime dell'operazione, non potendo il cessionario disattendere il contenuto di quanto descritto in fattura, in tal modo ricostruendo a carico del cessionario un compendio di obblighi non ricorrente a carico dello stesso.

27. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'infondatezza della censura, sostenendo che vertendosi in ipotesi di acquisto intracomunitario, il cessionario è gravato di verificare la sussistenza dei presupposti per la ricorrenza del beneficio in relazione al grado di diligenza richiestogli in relazione alla peculiare natura dell'attività svolta.

26. Tale censura è palesemente infondata.

28.1 E' sufficiente, infatti, ribadire che alla base della ratio decidendi della decisione impugnata vi è stata la considerazione, immune da vizi giuridici o logici, che la società cessionaria non avesse provato la ricorrenza dei presupposti per fruire del regime derogatorio del c.d. margine di utile ai fini IVA. Ciò che rende inconferente la questione prospettata dalla società contribuente con la doglianza qui esaminata, una volta riconosciuto che il regime in parola può applicarsi solo in base alla ricorrenza dei presupposti.

oggettivi e soggettivi riconosciuti dal D.L. n. 41 del 1995, *art. 36*.

28.2 Ragion per cui, proprio l'esame dei libretti di immatricolazione avrebbe dovuto indurre la predetta ad assolvere agli adempimenti relativi agli acquisti intracomunitari, prescritti dal

D.L. n. 331 del 1993, art. 46 e ss., effettuando le eventuali variazioni ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, per gli acquisti erroneamente considerati come rientranti nel regime del margine.

29. Passando all'esame del settimo motivo, lo stesso è infondato.

29.1 Ed invero, il giudice di appello, una volta escluso che la società contribuente avesse provato di poter fruire del regime derogatorio del c.d. margine di utile, ha riconosciuto la legittimità dell'accertamento che aveva considerato l'operazione come acquisto intracornunitario soggetto ad IVA nei modi ordinari, come evidenziato dalla Risoluzione n. 40/E del 8 luglio 2003 dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha sul punto richiamato l'opinione espressa dal Commissario per il Mercato Interno Sig. B., in data 10 maggio 2001, in risposta all'interrogazione scritta P-0964/01 del 20 marzo 2001 dell'On. M.E. sulla corretta applicazione del regime del margine agli autoveicoli usati commercializzati tra Paesi comunitari.

30. Passando all'esame del nono motivo, lo stesso è infondato.

30.1 Non condivisibile, infatti, appare il richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in ordine al diritto a detrazione (sent. Eotrade).

30.2 Ed infatti, l'affermazione secondo cui il soggetto passivo d'imposta non può essere considerato responsabile della intenzione del terzo di agire in frode alla applicazione dell'IVA, è mediata, nelle pronunce della Corte di Lussemburgo dalla condizione essenziale che detto contribuente "non aveva e non doveva avere conoscenza" della frode (cfr. Corte giustizia CE 3^a sez. 12.1.2006 in cause riunite C-354/03, C-355/03 e 0484/03).

30.3 Me consegue che soltanto "gli operatori, che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode", possono fare affidamento sulla liceità di tali operazioni. Pertanto, un soggetto che "sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad una operazione che si iscriveva in frode all'IVA" non può allegare la buona fede a garanzia dei diritti, di detrazione o rimborso vantati in relazione alle operazioni compiute (cfr. Corte giustizia CE 6.7.2006 in cause riunite C-439/04 e C- 440/04) - cfr. sul punto specificamente Cass. n. 15219/2012 già ricordata-

30.4 D'altra parte, la volontaria utilizzazione di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica, configurando nei confronti del contribuente la partecipazione a una frode fiscale, gli impedisce di avvalersi del principio della tutela del terzo di buona fede, così come delineato dalla giurisprudenza comunitaria (cfr.

Corte di giustizia Ce, sentenza 6 luglio 2009, in cause riunite C- 439/4 e C-440/4) e preclude, quindi, la detraibilità dell'imposta risultante dalle fatture (Cass., 11 marzo 2010, n. 5912 e Cass. n. 23132/2011). Tali principi sono stati anche di recente ribaditi da Corte giust. 6 settembre 2012, causa CI 1324/11, Toth, che, esaminando la direttiva 2006/112, ricognitiva della disciplina in tema di IVA già disciplinata dalla c.d. sesta direttiva, ha ribadito che la disciplina UE osta ad una prassi nazionale in forza della quale l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA, per il fatto che l'emittente della fattura correlata ai servizi forniti abbia commesso irregolarità, senza che tale amministrazione dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che il soggetto passivo interessato sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per giustificare il diritto a detrazione si iscriveva in una frode commessa da tale emittente o da un altro operatore, intervenuta a monte nella catena delle prestazioni - cfr. p. 38 sent. cit. -.

10.12 Analogamente, Corte giust. 6 dicembre 2012, causa C-285/11, Bonik EOOD, pp. 38 e 39, ha ritenuto che non può beneficiare della detrazione IVA chi ha commesso evasione fiscale in quanto, in tale ipotesi, i criteri oggettivi su cui si basano le nozioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatte. Ragion per cui "...un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad

un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle. Ne consegue che è possibile negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni".

10.13 Se, in definitiva, l'affidamento tutelato dal diritto UE presuppone che il soggetto passivo dell'IVA sia impossibilitato a rendersi conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto, che in realtà non erano soddisfatte le condizioni per l'esenzione, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente - cfr. Corte Giust. 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, causa C-1271/06, punti 27 e 29- appare evidente alla Corte che, nel caso di specie, la negligenza delle società contribuenti è tutta da correlare alla chiara consapevolezza che non poteva non derivare dal risultare primo acquirente dei beni una società di autonoleggio.

31. Infondato risulta, infine, l'undicesimo motivo.

31.1 Ed invero, per la giurisprudenza di questa Corte, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, postula una condizione d'inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa (Cass. 24670/07), e deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratta, si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, gravando sul contribuente l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione (Cass. 22890/06 e 22252/11). È parimenti consolidato il principio per cui l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa deve essere riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci d'interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. 24670/07).

31.2 Orbene, con riferimento al caso in esame la sentenza impugnata si sottrae alle censure espresse dalla società contribuente se solo si consideri che, come già evidenziato esaminando le censure sub par..., la diligenza richiesta all'operatore medio in tema di acquisto del margine lascia ritenere che dal solo esame dei libretti di circolazione sarebbe stato possibile inferire che la società prima tornitrice non versava nelle condizioni che l'avrebbero legittimata ad utilizzare il regime del margine, in relazione all'attività svolta.

31.3 Non può sostenersi che sia stata la Circolare dell'Agenzia delle entrate 40/E del 18 luglio 2003 a fugare i dubbi esistenti sulla materia se solo si considera che già altra circolare resa in materia (13 luglio 1998, n. 180/E) aveva in precedenza chiarito che se l'errore "dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità" cfr. Cass. n. 6259/2012-.

31.4 Non, ancora, la documentazione prodotta dalla società contribuente e dalla stessa richiamata in sede di memoria - decreto archiviazione, parere Garante del contribuente e provvedimento con il quale l'Agenzia ha annullato parte della pretesa impositiva - possono svolgere effetti favorevoli alla ricorrente, apparendo testualmente dal provvedimento

giurisdizionale prodotto che l'archiviazione del procedimento penale è dipesa dalla ritenuta assenza di dolo, ricorrendo l'illecito fiscale anche per ipotesi di errore determinato da colpa e risultando gli ulteriori elementi documentali inidonei ad incrinare le considerazioni sopra esposte, il che, per un verso, ne esclude in radice la rilevanza laddove si discute, nel caso di specie, di operatività o meno del regime del margine secondo la diligenza peculiare richiesta a soggetto esercente l'attività di commercio di autoveicoli e, per altro verso, omette di considerare la granitica giurisprudenza di questa Corte, ferma nel sostenere l'incomunicabilità fra procedimento penale e processo tributario, nel senso di consentire al secondo il riesame del materiale probatorio utilizzato nel giudizio penale senza alcun vincolo rappresentato dalla statuizione di assoluzione - Cass. n. 19786 del 27/09/2011-.

32. Il ricorso va dunque rigettato con condanna della società contribuente al pagamento delle spese processuali che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese.