



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 11 Novembre 2025

CASI OPERATIVI

Acquisto di un CED da parte di un professionista
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

PEC degli amministratori esclusiva e da comunicare entro il 31 dicembre 2025
di Alessandro Bonuzzi

IVA

Soggetta a IVA l'assistenza in giudizio fornita gratuitamente con onorario dovuto dalla parte soccombente
di Marco Peirolo

DIRITTO SOCIETARIO

Partecipazioni societarie fra disciplina fiscale e abuso del diritto
di Andrea Bongi

CONTENZIOSO

Sanzioni tributarie inapplicabili se è obiettiva l'incertezza normativa: giudici da sollecitare sul piano dell'equità?
di Silvio Rivetti



CASI OPERATIVI

Acquisto di un CED da parte di un professionista

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito
ESPERTO AI Risponde - Dichiarazioni integrative
27 novembre alle 11.00 - iscriviti subito >>

Un dottore commercialista ha intenzione di procedere all'acquisto di un CED (centro elaborazione dati).

L'accordo prevede che il professionista acquisisca tutta la struttura del CED (beni, dipendenti, rapporti con i clienti, ecc.).

L'attività, nell'ipotesi di acquisto verrebbe proseguita quale attività professionale dell'acquirente.

Come deve essere inquadrata l'operazione da un punto di vista sia civilistico sia fiscale?

Inoltre, il valore riconosciuto a titolo di "avviamento" verrebbe trattato alla stregua di acquisizione di un pacchetto clienti?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

PEC degli amministratori esclusiva e da comunicare entro il 31 dicembre 2025

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Adeguati assetti: doveri e responsabilità di sindaci, revisori e amministratori

Scopri di più

L'[art. 1, comma 860, Legge n. 207/2024](#), modificando l'[art. 5, comma 1, D.L. n. 179/2012](#), ha introdotto l'obbligo di iscrizione nel **Registro Imprese del domicilio digitale (PEC)** degli **amministratori** di imprese costituite in **forma societaria**.

Con la Nota n. 43836 del 12.03.2025 (d'ora in poi anche la “**Nota**”) il **MIMIT** ha espresso i primi orientamenti interpretativi e chiarimenti, volti a fornire **indicazioni operative alle Camere di Commercio**, in vista della corretta ed efficace applicazione delle nuove disposizioni normative.

Più di recente, in data 29.09.2025, la **Commissione Unioncamere e Consiglio Nazionale del Notariato** (d'ora in poi la “**Commissione**”) è tornata sul tema fornendo indirizzi che in parte si discostavano da quelli in precedenza palesati dalla Nota; segnatamente, i **chiarimenti hanno riguardato**:

- l’ambito **oggettivo e soggettivo** del nuovo obbligo;
- la **decorrenza** dello stesso;
- le **caratteristiche** del domicilio digitale.

Da ultimo, è intervenuto direttamente il Legislatore che, con l'[art. 13, comma 3, D.L. n. 159/2025](#) (c.d. **Decreto Sicurezza Lavoro**) pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 31.10.2025, ha rimescolato le carte rispetto a quanto chiarito dalla Commissione.

Ma andiamo con ordine.

Ambito oggettivo

I soggetti che rientrano nell’ambito applicativo dell’obbligo di comunicazione della PEC degli amministratori sono quelli che svolgono **attività d’impresa** in **forma societaria**.



Sono invece **esonerati** dall'adempimento:

- le **società che non svolgono attività d'impresa**, come le STP;
- i **consorzi**;
- le **società di mutuo soccorso**.

Ambito oggettivo

Prima dell'ultimo intervento normativo, l'obbligo di comunicazione della PEC si rivolgeva a tutti i soggetti che ricoprivano la carica di **amministratore**, anche se privi di deleghe **oppure non operativi**.

L'[**art. 13, comma 3, lett. a\), D.L. n. 159/2025**](#), invece, sostituisce il riferimento agli "amministratori" con quello "*all'amministratore unico o all'amministratore delegato o, in mancanza, al Presidente del consiglio di amministrazione*". Ciò apre non pochi dubbi sul da farsi per le **S.n.c.**, le **S.a.s.** e le **S.r.l.** in cui in luogo del CdA è previsto che l'amministrazione sia affidata a più soggetti **disgiuntamente o congiuntamente**, siccome non è ravvisabile l'amministratore unico, né un **amministratore delegato o un Presidente**.

Decorrenza dell'obbligo

La nuova debenza comunicativa riguarda le richieste di iscrizione della nomina presentate (anche per conferma, rinnovo o modifica dei patti sociali di società di persone) con **decorrenza dall'1.01.2025** e relative a **società costituite da tale data o già costituite** a tale data.

Per le società **già costituite alla data dell'1.01.2025**, la Commissione **non** prevedeva un **termine**, a differenza di quanto affermato dal MIMIT; si ricorda, infatti, che, nel silenzio del dato normativo, la Nota aveva prescritto il termine del 30.06.2025, mentre con la successiva nota n. 127654 del 25.06.2025, il MIMIT ha **prorogato l'adempimento al 31.12.2025**.

Ora il Decreto Sicurezza Lavoro stabilisce che **le società già iscritte nel Registro Imprese** "comunicano il domicilio digitale dei predetti amministratori entro il 31 dicembre 2025 e, in ogni caso, all'atto del conferimento o del rinnovo dell'incarico". Ne consegue che la **comunicazione** degli indirizzi PEC degli amministratori da parte delle **società già costituite all'1.01.2025** dovrà essere effettuata **entro il 31.12.2025**.

La **mancata** comunicazione farà scattare la **sanzione** di cui all'[**art. 2630, c.c.**](#), in misura raddoppiata, ossia **da 206 a 2.064 euro**, con **riduzione** a 1/3 se la comunicazione dovesse avvenire **entro 30 giorni dalla scadenza del termine prescritto**.



Caratteristiche del domicilio digitale

Il domicilio digitale, da intendersi come l'**indirizzo elettronico** eletto presso un servizio di **Posta elettronica certificata** (PEC) valido ai fini delle comunicazioni elettroniche aventi valore legale, assume, laddove previsto dalla legge, la stessa funzione del domicilio regolato e definito dal Codice civile (ex [art. 43, c.c.](#)).

Ciò posto, a parere della Commissione, l'amministratore poteva sostanzialmente:

- comunicare la propria **PEC personale**;
- comunicare **la propria PEC personale** per le cariche ricoperte in diverse società;
- **comunicare diverse PEC personali** per le cariche ricoperte in diverse società;
- “eleggere domicilio speciale” elettronico, ai sensi dell’ [47, c.c.](#), presso il domicilio digitale della società nella quale ricopriva la carica. Con ciò, quindi, pareva possibile per l'amministratore **comunicare la PEC già in uso dalla società** presso cui era ricoperta la carica.

La Nota, invece, si era espressa in senso contrario affermando che l'indirizzo PEC dell'amministratore doveva essere **diverso** rispetto **all'indirizzo PEC della società**.

Il decreto sicurezza lavoro risolve la contesa prevedendo che il **domicilio digitale degli amministratori non può coincidere con il domicilio digitale della società**; pertanto, società e amministratori devono comunicare **diversi indirizzi PEC**.



IVA

Soggetta a IVA l'assistenza in giudizio fornita gratuitamente con onorario dovuto dalla parte soccombente

di Marco Peirolo

Master di specializzazione

Laboratorio IVA 2026

Scopri di più

Con la sentenza resa nella [causa C-744/23 del 23 ottobre 2025](#), la Corte di Giustizia UE ha esaminato l'ambito applicativo dell'art. 2, par. 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE, che qualifica come operazioni soggette a IVA le prestazioni di servizi effettuate **a titolo oneroso** nel territorio di uno Stato membro da un **soggetto passivo** che agisce in quanto tale.

Si è trattato, in particolare, di stabilire se una **prestazione di servizi resa a titolo gratuito da uno studio legale al suo cliente**, nell'ambito della quale, **in caso di successo**, la parte soccombente è tenuta a versare un **onorario previsto dalla Legge**, costituisca una **prestazione a titolo oneroso soggetta a IVA**.

Fermo restando che **la rappresentanza in giudizio** di un cliente da parte di un avvocato costituisce una **prestazione di servizi**, ai sensi dell'art. 24, par. 1, Direttiva 2006/112/CE, la qualificazione di una prestazione di servizi come operazione “**a titolo oneroso**”, ai sensi del citato art. 2, par. 1, lett. c), della stessa Direttiva, presuppone unicamente l'esistenza di un **nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo**. Tale nesso diretto esiste qualora, tra il prestatore e il destinatario, intercorra un **rapporto giuridico** nell'ambito del quale avvenga uno **scambio di reciproche prestazioni** e la **remunerazione ricevuta dal prestatore** costituisca il **controvalore effettivo** del servizio prestato.

Viceversa, il nesso diretto tra la prestazione e il corrispettivo viene meno quando la remunerazione è concessa **in modo puramente gratuito e aleatorio**, cosicché il relativo importo è praticamente **impossibile da determinare**, oppure è **difficilmente quantificabile o incerto**.

Nel caso di specie, da un lato, tra il cliente e l'Avvocato vige un **contratto avente a oggetto l'assistenza in giudizio gratuita** e, dall'altro lato, poiché il cliente è risultato vittorioso nel procedimento giudiziario di cui trattasi, la controparte è stata **condannata a versare al predetto avvocato un onorario il cui importo è stabilito dalla Legge**.

Di conseguenza, l'esistenza di un nesso diretto tra l'assistenza in giudizio fornita dall'avvocato



e l'onorario da quest'ultimo riscosso è giustificata, al contempo, da un **contratto e dalla Legge**.

Secondo la Corte, è **irrilevante**, in tale contesto, che:

- l'onorario sia **ottenuto non dalla parte alla quale è stata fornita l'assistenza in giudizio, bensì dalla controparte e, quindi, da un terzo**. Infatti, affinché una prestazione di servizi possa ritenersi effettuata "a titolo oneroso", ai sensi della Direttiva 2006/112/CE, **non occorre che il corrispettivo sia versato direttamente dal destinatario della prestazione**;
- **non vi sia certezza sul pagamento dell'onorario** in dipendenza dell'esito vittorioso nel procedimento giudiziario e, quindi, sulla **condanna della controparte a versare l'onorario**.

A questa conclusione non ostano le sentenze Baštová ([causa C-432/15 del 10 novembre 2016](#)) e Tolsma ([causa C-16/93 del 3 marzo 1994](#)).

La **sentenza Tolsma** riguardava il caso di un musicista di strada, al quale i passanti davano del denaro senza essere obbligati contrattualmente. La Corte ha ritenuto determinante il fatto che i passanti non avessero chiesto che il musicista suonasse per loro; inoltre, **essi versavano le somme** non già in funzione della prestazione musicale, ma **per motivi soggettivi**, per esempio per una **questione di simpatia**. Tali oblazioni – sempre secondo la Corte – sono infatti essenzialmente volontarie (o gratuite) e aleatorie.

La fattispecie oggetto della [causa C-744/23](#) in commento **non è equiparabile** al caso oggetto della sentenza Tolsma. La parte soccombente, infatti, non paga in funzione di motivazioni personali o in base a considerazioni di simpatia. Il pagamento effettuato dal soggetto soccombente, inoltre, non è né volontario né aleatorio, essendo **determinato, nell'an e nel quantum, dalla Legge**.

La **sentenza Baštová**, invece, verteva sulla questione se **il premio del vincitore di una gara ippica** potesse essere considerato come **il corrispettivo della prestazione resa dal vincitore stesso**. La Corte ha risposto in senso negativo, motivando tale conclusione in considerazione della circostanza che l'ottenimento del premio dipendeva dal **conseguimento di un determinato risultato** al termine della competizione ed era **sottoposto a una certa alea**. Quest'ultima dovrebbe escludere l'esistenza di un nesso diretto tra la messa a disposizione del cavallo e la vincita del premio, in quanto l'esistenza di una prestazione deve essere **valutata oggettivamente** e deve sussistere a **prescindere delle finalità e dai risultati dell'operazione**.

Nel caso di specie, come osservato dall'Avvocato generale nelle conclusioni dell'8 maggio 2025, l'alea relativa al corrispettivo si manifesta **esclusivamente in relazione all'importo dell'imposta e al momento della sua esigibilità**, ma non in relazione all'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso.

Sotto questo aspetto, **onorari variabili** (per esempio il 10% di un prezzo di acquisto ancora incerto), **onorari subordinati a determinate condizioni** (per esempio onorari basati sull'esito



della causa) o **onorari fittizi** (in assenza di un accordo concreto, la Legge presume, tramite una finzione, che sia stato pattuito l'onorario abituale) non incidono, **nonostante l'alea a essi connessa**, sull'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso, per la quale **viene pagato il rispettivo onorario**.

La conclusione nella sentenza Baštová è corretta, in quanto **il premio non fa riferimento a un'attività (la partecipazione alla corsa), bensì costituisce unicamente la ricompensa per la vittoria**, che però non è una prestazione di servizi che il vincitore può procurare a un altro soggetto. È questo che distingue il premio dal compenso per la partecipazione a una corsa. La **partecipazione a una corsa** può costituire una **prestazione nei confronti dell'organizzatore**, qualora quest'ultimo versi un **compenso per la partecipazione**.

Per le considerazioni esposte, la Corte ha affermato che lo **studio legale ha fornito al cliente una prestazione soggetta a imposta ed è, pertanto, tenuto a riscuotere l'IVA e a versarla all'Erario**, con la conseguenza che la **parte soccombente è parimenti tenuta a versare l'imposta allo studio legale**.



DIRITTO SOCIETARIO

Partecipazioni societarie fra disciplina fiscale e abuso del diritto

di Andrea Bongi

Convegno di aggiornamento

Fiscalità partecipazioni societarie: disciplina e abuso del diritto

Scopri di più

Partecipazioni societarie sotto la lente del Fisco. Sono diversi **gli aspetti relativi alle quote di partecipazione** in società che suscitano gli interessi dell'Erario. Si parte dal valore, **contabile e fiscale**, delle partecipazioni stesse, che può determinare l'insorgenza di **materia imponibile al momento della cessione o del realizzo della quota posseduta**, fino agli aspetti più insidiosi nel caso di operazioni che vengono **"bollate"** dal Fisco come abusive.

Tutti questi aspetti saranno oggetto di approfondimento durante il 7° incontro del Master Breve di Euroconference dedicato proprio alla "[Fiscalità partecipazioni societarie: disciplina e abuso del diritto](#)".

In primo luogo, gli aspetti che dovranno essere messi a fuoco riguardano la **qualificazione delle partecipazioni dal punto di vista prettamente giuridico**. In questo senso, le stesse dovranno essere distinte fra partecipazioni di controllo, di collegamento o di minoranza in considerazione anche delle implicazioni, anche di carattere fiscale, che **derivano da tali distinzioni**.

Altro aspetto fondamentale da mettere in evidenza è quello relativo al **costo fiscale delle partecipazioni in società**. Il costo fiscale di una partecipazione in società è un elemento fondamentale per determinare la plusvalenza o minusvalenza in caso di **cessione, recesso, esclusione, riduzione del capitale sociale** o liquidazione.

L'[art. 68, comma 6, TUIR](#), individua i criteri per la **determinazione del costo fiscale di una partecipazione**, dettando una serie di linee guida in base alle quali: in caso di partecipazioni acquistate da terzi coincide con il **costo o valore di acquisto più gli oneri accessori e inerenti**. In caso di acquisto per successione al **valore definito ai fini dell'imposta di successione** e in caso di acquisto per donazione in base al costo fiscale del donante.

In questa delicata materia è necessario ricordare che la Legge di bilancio 2025 ha reso permanente la possibilità di rivalutare le partecipazioni societarie al fine di riallineare il **costo fiscale delle stesse**. Tale facoltà consente, infatti, di rideterminare il **costo d'acquisto delle partecipazioni qualificate e non qualificate** (sia negoziate che non negoziate in mercati



regolamentati) a fronte del pagamento di **un'imposta sostitutiva del 18%**.

Altro aspetto che verrà analizzato, anche alla luce delle diverse implicazioni che comporta, riguarda la divisione tra **nuda proprietà e usufrutto di una partecipazione societaria**. In linea generale, per quanto riguarda ad esempio gli utili, questi **spettano all'usufruttuario**, il cui diritto matura con la delibera di distribuzione.

Per quanto riguarda la circolazione delle partecipazioni societarie occorre precisare che esistono diversi limiti che possono derivare da: **disposizioni normative** (ad esempio, divieto di trasferimento prima dell'iscrizione della società nel Registro Imprese); **accordi tra soci** (ad esempio, sindacati di blocco, patti parasociali); **previsioni statutarie** (clausole di prelazione e/o di gradimento).

Le quote di partecipazione in società possono essere **trasferite per atto tra vivi o mortis causa**. In caso di trasferimento per **atto tra vivi** quest'ultimo può essere a **titolo oneroso o a titolo gratuito**.

Gli atti di donazione o di successione di quote societarie possono beneficiare di specifiche agevolazioni fiscali fra le quali, tra le più importanti, l'**esenzione dall'imposta di successione e donazione** disciplinata nell'[art. 3, comma 4-ter, D.Lgs. n. 346/1990](#). Sulla base di tale disposizione, infatti, sono **esenti dalle suddette imposte i trasferimenti di aziende**, rami d'azienda, quote sociali e azioni a favore dei **discendenti e del coniuge**. In caso di quote sociali e azioni, il beneficio spetta solo se **viene acquisito o integrato il controllo**, ai sensi dell'[art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.](#) (maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria), mentre per gli **aventi causa** (eredi o donatari) scatta l'obbligo di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per **almeno 5 anni dalla data del trasferimento**.

Durante il corso verranno approfonditi gli aspetti relativi all'applicazione del **particolare regime PEX** alle operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni societarie.

In particolare, il regime PEX, disciplinato dall'[art. 87, TUIR](#), consente di **beneficiare dell'esenzione del 95% della plusvalenza da realizzo** (con totale indeducibilità della eventuale minusvalenza), a condizione che le partecipazioni possiedano una **serie di requisiti sia di carattere soggettivo che oggettivo**.

I **requisiti soggettivi** (da verificare in capo al soggetto partecipante) riguardano: il **possesso ininterrotto dal primo giorno del dodicesimo mese precedente la cessione della quota**; la classificazione della partecipazione tra le **immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso.

I **requisiti oggettivi**, che devono essere invece verificati in capo alla società partecipata, consistono invece: nella **residenza fiscale in uno Stato non a regime fiscale privilegiato** e nell'esercizio di **un'attività commerciale** secondo l'[art. 55, TUIR](#).



Focus anche sulle **operazioni sulle partecipazioni** con le quali si realizza il c.d. **conferimento a realizzo controllato**, disciplinato dall'[art. 177, TUIR](#).

Le operazioni aventi a oggetto le partecipazioni societarie, soprattutto nei contesti di conferimenti a realizzo controllato con successiva cessione di quote, possono emergere **profili di abuso del diritto**.

Nel corso verranno pertanto esaminati i **casi già oggetto di contestazione da parte del Fisco** e le più importanti prese di posizioni della giurisprudenza, soprattutto di legittimità, in materia di operazioni sulle partecipazioni societarie.



CONTENZIOSO

Sanzioni tributarie inapplicabili se è obiettiva l'incertezza normativa: giudici da sollecitare sul piano dell'equità?

di Silvio Rivetti

OneDay Master

Novità del contenzioso tributario

Scopri di più

L'[art. 8, D.Lgs. n. 546/1992](#), dispone che il **giudice tributario**, sia di I° che di II° grado, è chiamato a dichiarare **inapplicabili le sanzioni tributarie non penali**, quando la violazione delle Leggi tributarie da parte dei contribuenti risulti **giustificata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni, cui **le violazioni stesse si riferiscono**.

La norma traccia, in termini di diritto positivo, un'importante linea di faglia nel granitico principio giurisprudenziale, desunto dal testo dell'[art. 5, D.Lgs. n. 472/1997](#), e largamente condiviso dall'Amministrazione finanziaria, per cui il **contribuente che violi la normativa tributaria si presume sempre e comunque in colpa** – essendo sufficiente, ai fini della sua responsabilità, la mera coscienza e volontà del suo comportamento (fra le molte, [Cass. n. 22679/2022](#)); consentendosi in ogni caso, agli autori dei contestati illeciti, di rendere **dimostrazione dell'assenza di alcuna negligenza, imprudenza o imperizia nelle proprie azioni od omissioni**.

Ora, se si considera che la disposizione in esame, operativa sul piano strettamente processuale (perché si rivolge al giudice), è tutt'altro che isolata o aliena rispetto al **sistema normativo sostanziale di riferimento** – perché identiche previsioni si riscontrano pure nello Statuto del contribuente, Legge n. n. 212/2000 – per il cui [art. 10, comma 3, primo periodo](#), «*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria*» – nonché nello stesso D.Lgs. n. 472/1997, disciplinante la **materia delle sanzioni tributarie** – per il cui [art. 6, comma 2](#), è previsto che «*Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono*» – allora deve dirsi a dir poco sorprendente il fatto che, dell'applicazione concreta a favore dei contribuenti di tale robusto e monocorde corredo normativo, come predisposto a massimo favore degli stessi, **non vi sia pressoché traccia nella giurisprudenza di merito** come di legittimità: se non nel senso di un prevalente **rigetto delle**



eccezioni spese dai ricorrenti in questo senso.

Appare a dir poco paradossale che, in un sistema normativo notoriamente complesso e ambiguo come quello tributario nazionale, il cui stesso *dominus*, il Legislatore, pare adombrare più di un sospetto sulla chiarezza delle sue stesse norme – al punto di predisporre ben **3 distinte e coerenti previsioni**, per mandare esente da punizione i suoi contribuenti, se le loro violazioni derivano dalle **modalità incomprensibili di stesura delle sue stesse regole fiscali** – in definitiva la tutela del contribuente dal peso eccessivo del carico sanzionatorio su di esso incombente si riduca, nei fatti, a cosa così modesta.

Del resto è notorio come la Cassazione abbia, sul tema in esame, più volte assunto una **linea interpretativa fortemente restrittiva**, evidenziando l'eccezionalità dell'applicazione delle guarentigie in parola, ad esempio solo in presenza di **caratteristiche intrinsecamente e obiettivamente confuse del dato normativo** (a nulla rilevando gli errori interpretativi “soggettivi”), ovvero a fronte di una **pluralità di prescrizioni dal contenuto equivoco**, connotate da elementi di confusione “positivi”; allora tipicamente individuandosi il ricorrere dell'incertezza normativa “oggettiva” da una **serie di indici standard**, quali le **difficoltà di individuare le disposizioni normative** di riferimento o le relative formule dichiarative, o di determinarne il significato; la **mancanza di informazioni o di prassi amministrative**, o la loro **contraddittorietà**; l'assenza di precedenti giurisprudenziali o l'esistenza di contrasti in giurisprudenza (specie se sollevate questioni di legittimità costituzionale); o infine il **contrastò tra prassi amministrativa e giurisprudenza**, tra opinioni dottrinali, ovvero **l'esistenza di norme d'interpretazione autentica** (o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente: per tutte, [Cass., n. 32779/2022](#)).

Se quanto precede è vero, è plausibile che i ricorrenti non siano, forse, del tutto **esenti da colpe**: trattandosi di eccezioni, quelle in tema di oggettiva incertezza normativa, **non rilevabili d'ufficio** e quindi richiedenti una predisposizione accurata, e **non superficiale e generica**, in sede di ricorso.

Poiché, dunque, l'onere di allegare la ricorrenza dei “positivi” elementi di confusione nella normativa tributaria, o delle “perturbazioni” della sua linea interpretativa nella prassi o nella giurisprudenza, grava sul contribuente, può essere **utile interrogarsi se non giovi**, a questo fine, **il richiamo a un dato normativo positivo**: quello dell'innesto della previsione della disapplicazione delle sanzioni, di cui all'[art. 10, comma 3, Legge n. 212/2000](#), sopra citato, nel corpo di una norma dedicata alla **tutela dell'affidamento del contribuente e ai suoi profili**, insieme oggettivi e soggettivi, di **“buona fede”**. E se il nostro sistema appare univocamente restio a riconoscere, in ambito tributario, una **presunzione sic et simpliciter di buona fede del contribuente**, nondimeno il criterio di buona fede è pur sempre un criterio normativo a tutti gli effetti, che i) il **giudice ben può valorizzare se adeguatamente sollecitato**; e che ii) si può ben provare, facendo riferimento, per esempio, alla **condotta e alla personalità dell'agente**, o ai suoi precedenti, ex [art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#).

È noto che **non è consentito al giudice tributario** di decidere la causa salomonicamente ovvero



“**secondo equità**”, non ammettendosi il ricorso a criteri equitativi “sostitutivi” **rispetto a quelli strettamente legali**, che correttamente devono presiedere all’applicazione delle norme disciplinanti un settore, quello fiscale, salvaguardato dalla riserva di Legge relativa *ex art. 23, Costituzione*.

Nondimeno, la giurisprudenza ammette il giudice tributario, che è pur sempre il giudice del merito del rapporto tributario controverso, a effettuare **giudizi “estimativi” quanto alle pretese dell’Amministrazione finanziaria**, integrandosi qui un’ipotesi non di equità “sostitutiva”, bensì “integrativa” e validamente ammessa: potendo il giudice ridurre tali pretese ritenendole parzialmente sfornite di prova, o accogliendo in parte le prove offerte dal contribuente (cfr., [Cass.n. 4442/2020](#)). È da chiedersi se un **giudizio “estimativo”**, che pure è fondato su un dato normativo in senso stretto, oltre che sul merito della pretesa, **non possa essere esperito da parte del giudice** anche sul tema della sanzione, altrimenti da applicarsi come **mero automatismo: sanzione che potrà essere ridimensionata** e financo annullata in **applicazione di precisi criteri normativi**, anche valorizzanti il più ampio contesto di buona fede del contribuente, allorché dimostrabile fattivamente e non solo *verbis*, nell’interpretazione di un contesto normativo oggettivamente e per sua **natura di significativa complessità**.