



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 eleaborazione 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.

## ***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**.

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

di **Marco Peirola**

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**.

## ***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 riscontano 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 garanzie in parola, ad esempio solo in presenza di **caratteristiche intrinsecamente e obiettivamente confusive 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 **manca 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 **contrasto 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 colpa**: 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**.