

Sulla pretesa natura negoziale del ravvedimento operoso e sull'emendabilità della dichiarazione integrativa(*)

On the alleged juridical transactional nature of the voluntary correction procedure and the amendability of the amended tax return

(commento a/notes to Cass., sez. trib., ord. 29 aprile 2026, n. 9224)

di Mario Nussi - 3 settembre 2026

Abstract

Il contribuente prende le mosse da Cass., sez. V, ord. n. 9224/2026, la quale, nel solco di un indirizzo ormai affiorato da tempo in giurisprudenza con riguardo al profilo sanzionatorio, giunge ad escludere la rimborsabilità anche delle imposte versate in sede di ravvedimento operoso, raffigurato in chiave negoziale, salva la dimostrazione di un errore essenziale e riconoscibile ai sensi dell'art. 1428 c.c., derogando così alla natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione integrativa, che perde la caratteristica dell'emendabilità. In realtà, il ravvedimento non integra un negozio, ma una fattispecie legale premiale, cui l'ordinamento ricollega *ex lege* la riduzione della sanzione. Ne consegue che il problema restitutorio va risolto verificando, di volta in volta, il rapporto tra dichiarazione, versamento, violazione e sanzione. Sul piano dell'imposta, la contestualità del versamento effettuato in sede di ravvedimento non altera la natura dichiarativa del titolo né può rendere irripetibile un tributo privo di presupposto. Sul piano sanzionatorio, infine, la pretesa irripetibilità della sanzione autoridotta non può essere fondata su un generico "riconoscimento" della violazione o dei presupposti della sanzione: tale formula (giurisprudenziale) non vale come ricognizione costitutiva del debito, né come confessione della violazione, né come rinuncia all'azione, mancando nel ravvedimento spontaneo un atto impositivo o sanzionatorio da impugnare, cosicché solo se la violazione permane la sanzione versata in ravvedimento non è rimborsabile.

Parole chiave: ravvedimento operoso, dichiarazione integrativa, rimborso, sanzioni tributarie, emendabilità della dichiarazione integrativa

Abstract

This article takes as its point of departure Order No. 9224/2026 of the Tax Chamber of the Italian Court of Cassation. Following a line of authority that had already emerged in relation to penalties, the Court extends the exclusion of the right to a refund to taxes paid under the voluntary correction procedure (ravvedimento operoso). In doing so, it construes ravvedimento as a juridical transaction, capable of being set aside only upon proof of an essential and recognisable mistake under Article 1428 of the Italian Civil Code. This approach departs from the established characterisation of an amended tax return as a statement of knowledge (dichiarazione

di scienza) and consequently deprives it of its ordinary amendability. The article argues, by contrast, that ravvedimento operoso is not a juridical transaction but a statutory leniency mechanism to which the legal system attaches, ex lege, a reduction of the applicable penalty. The question of restitution must therefore be addressed on a case-by-case basis by examining the relationship between the tax return, the payment, the underlying infringement and the penalty. As regards the tax itself, the fact that payment is made simultaneously with the voluntary correction neither transforms the return from a declaratory into a constitutive source of liability nor renders irrecoverable a tax for which no taxable event exists. As regards penalties, the alleged non-recoverability of the penalty self-assessed at the reduced rate cannot be based on a generic “acknowledgment” of the infringement or of the conditions for imposing the penalty. That judicial formula amounts neither to an acknowledgment capable of constituting the debt, nor to a binding admission of the infringement, nor to a waiver of the right to bring proceedings. Since spontaneous ravvedimento involves no tax assessment or penalty measure susceptible to challenge, a penalty paid under that procedure is non-refundable only where the underlying infringement in fact subsists.

Keywords: *voluntary correction procedure, amended tax return, refund, tax penalties, amendability of amended tax return*

SOMMARIO: **1.** La pretesa natura negoziale del ravvedimento operoso e l'estensione dell'irripetibilità del versato dalla sanzione all'imposta - **2.** L'autonomia dei piani normativi tra dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso - **3.** Il ravvedimento come regolarizzazione di errori od omissioni dichiarative o di versamento: la successiva rimborsabilità dell'imposta - **4.** La sanzione ridotta autoliquidata: l'efficacia premiale *ex lege* del ravvedimento

1. L'ordinanza n. 9224/2026 della Corte di Cassazione ripropone una questione di indubbio rilievo sistematico: se, e a quali condizioni, siano rimborsabili le somme versate dal contribuente in sede di ravvedimento operoso. La vicenda oggetto di giudizio origina da una dichiarazione integrativa presentata da una società, cui aveva fatto seguito il versamento dell'IRES, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta, oggetto poi di una richiesta di rimborso, assumendo di avere erroneamente attratto a tassazione redditi in realtà non imponibili.

La Corte di Cassazione ha rigettato le ragioni del contribuente richiamando l'orientamento, sinora espresso limitatamente ai profili sanzionatori, ma ora esteso all'imposta, nonostante recenti pronunce di segno opposto¹: anche per il tributo, la “scelta” di avvalersi del ravvedimento operoso avrebbe natura negoziale, come tale irretrattabile ed annullabile solo previo accertamento dei requisiti dell'errore essenziale e riconoscibile di cui all'art. 1428 c.c.².

In particolare, secondo l'ultimo orientamento della Suprema Corte, il rimborso delle somme versate in sede di perfezionamento del ravvedimento operoso contrasterebbe con «la libera scelta di soddisfare la pretesa tributaria senza porla in discussione,

beneficiando peraltro di un trattamento sanzionatorio ridotto (Cass. 05/05/2023, n. 11993)»: nel caso di ravvedimento operoso, insomma, non opererebbe la generale emendabilità dell'errore commesso nella dichiarazione dei redditi³.

È noto come la Cassazione abbracci da tempo un percorso argomentativo per il quale il ravvedimento operoso esprime una natura giuridica assimilabile a quella negoziale propria dei condoni⁴, impedendo il rimborso di quanto versato a titolo d'imposta, accessori e sanzioni. Il rimborso sarebbe dunque precluso, a differenza di quanto accade in presenza di una dichiarazione di scienza, quale appunto quella tributaria, tradizionalmente emendabile anche tramite un'istanza di restituzione del tributo eccedente la corretta determinazione dell'imponibile⁵.

La Cassazione, forse in quanto ha deciso in relazione a istanze di rimborso, sembra trascurare la rilevanza della dichiarazione integrativa sottesa al ravvedimento operoso, che come noto si perfeziona in esito al versamento di imposte, interessi e sanzioni ridotte.

Nell'ambito di questo restrittivo orientamento emerge altresì la considerazione, invero fuorviante, che tramite il ravvedimento operoso verrebbero "riconosciuti" sia la violazione sia i presupposti della sanzione. Occorre quindi verificare se il ravvedimento possa alterare la natura del titolo dichiarativo e rendere irripetibile un tributo non dovuto.

2. Su queste basi, il già accennato confronto operato dalla Suprema Corte con l'istituto del condono appare del tutto fuorviante: il ravvedimento non crea affatto effetti preclusivi all'Amministrazione finanziaria, come invece per i condoni, anzi la decorrenza del termine decadenziale per l'accertamento riparte, evidenziando un effetto contrario a quello del condono.

Il dato è ulteriormente confermato dall'art. 13, comma 1-*quater*, D.Lgs. n. 472/1997, a mente del quale il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento, come invece avviene tradizionalmente con un condono. Quest'ultimo, all'opposto del ravvedimento operoso, non è istituto di *compliance*⁶, è norma speciale estranea allo stesso art. 53 Cost.⁷; ultimamente, pur se le discipline di "definizioni agevolate" risultano più ibride, queste rimangono caratterizzate da effetti preclusivi nei confronti dell'agire dell'Amministrazione⁸.

Va ribadito che gli istituti della dichiarazione integrativa e del ravvedimento operoso sono tra loro autonomi, presentando profili di interconnessione, ma senza interferire sulla loro rispettiva natura giuridica. Si pensi che sino al 2015 gli stessi limiti temporali degli istituti della dichiarazione integrativa e del ravvedimento operoso erano diversi, e solo dopo sono diventati tendenzialmente coordinati. Tali limiti, invero, erano riconducibili al profilo premiale del ravvedimento, ma da allora tutto il sistema si è evoluto e la premialità vi è penetrata ad ampio spettro, senza però intaccare la natura del ravvedimento, che fa conseguire alla regolarizzazione una riduzione sanzionatoria che rimane legata alle sorti della dichiarazione, integrativa o meno che sia.

Dal punto di vista normativo, l'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998 consente al contribuente di integrare le dichiarazioni per correggere errori od omissioni, compresi quelli incidenti sull'imponibile, sull'imposta o sul credito, e fa salvi espressamente i profili sanzionatori, anche quelli riconducibili all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997. Già questo coordinamento normativo rivela che dichiarazione integrativa e ravvedimento sono istituti contigui, ma autonomi⁹.

La dichiarazione integrativa può ben operare senza ravvedimento, così come il ravvedimento può rilevare senza dichiarazione integrativa, nei casi di tardivo versamento di un'imposta già correttamente dichiarata.

La dichiarazione integrativa, insomma, costituisce il rimedio ad un errore o ad una omissione, senza mutare natura, restando dichiarazione di scienza: da un lato rileva in quanto tale, dall'altro quale presupposto o co-elemento di un'autonoma fattispecie sanzionatoria premiale. Gli stessi effetti dell'integrativa a favore confermano tale persistente funzione correttiva e rappresentativa¹⁰.

Sostenere il contrario conduce, del resto, a un risultato paradossale. La medesima dichiarazione integrativa dovrebbe qualificarsi come dichiarazione di scienza se non accompagnata dal pagamento della sanzione ridotta, e dovrebbe invece trasformarsi in dichiarazione negoziale per il solo fatto di essere seguita dal ravvedimento. Ne deriverebbe che la natura giuridica dell'atto dipenderebbe non dal suo contenuto, ma da un comportamento successivo e distinto: conclusione che non è sostenibile sul piano sistematico.

3. Invero, nel procedimento di attuazione del tributo la dichiarazione costituisce titolo obbligante e legittimante la riscossione¹¹. Nelle imposte periodiche, alla base del ravvedimento vi è comunque una dichiarazione: quella "originaria" in caso di mero omesso o tardivo versamento, ovvero quella integrativa, con risultato in aumento, che – pur rimanendo atto ulteriormente modificabile – implica la potenziale autoliquidazione della sanzione per infedeltà dell'atto presentato nei termini ordinariamente previsti¹².

Questa distinzione appare decisiva anche ai fini restitutori: se la sanzione da ravvedimento si correla al ritardo nel versamento di un debito risultante dalla dichiarazione presentata nei termini, la successiva domanda di rimborso della sanzione è destinata a non trovare accoglimento, in quanto permane la violazione cui la sanzione accede.

Se, invece, il contribuente presenta una dichiarazione integrativa in aumento e si ravvede versando anche interessi e sanzione ridotta, poi ne potrebbe presentare una ulteriore in diminuzione elidendone gli effetti, facendo così venir meno il titolo che sorreggeva – provvisoriamente – il maggior versamento; e facendo venir meno, in misura corrispondente, anche il titolo della sanzione calcolata sull'eccedenza.

La questione rilevante, dunque, non si incentra sull'annullamento a guisa civilistica del ravvedimento, ma su un tema di natura prettamente fiscale, in ordine alla verifica della perdurante efficacia del rinnovato titolo dichiarativo e della violazione "regolarizzata" cui la sanzione si correla.

La dichiarazione integrativa, insomma, costituisce lo strumento attraverso cui il contribuente corregge errori od omissioni incidenti sul risultato dichiarato, sia in aumento sia in diminuzione. Ma proprio perché essa si colloca sul piano della rappresentazione degli elementi del tributo, conserva la medesima natura dell'atto originario: dichiarazione di scienza, non dichiarazione negoziale.

Del resto, è ben possibile che l'errore si annidi proprio nella dichiarazione integrativa e, in base alla parallela convergente evoluzione del dato normativo e dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, vieppiù in esito alla recente riforma dello Statuto, non vi è alcuna ragione per ammettere la correzione dell'errore contenuto nella dichiarazione originaria e negare la correzione dell'errore contenuto nella dichiarazione integrativa.

La disciplina positiva si esprime in termini di correzione di errori od omissioni e non introduce, in via generale, una preclusione alla successiva emenda dell'errore contenuto nell'atto integrativo: ne deriva che, entro i termini e alle condizioni previste dall'art. 2 D.P.R. n. 322/1998, anche una dichiarazione integrativa può essere ulteriormente emendata. Tramite un'ulteriore integrativa il contribuente non revoca una scelta premiale, ma corregge la dichiarazione, senza che si sia cristallizzato il contenuto di alcuna delle precedenti.

Lo stesso vale quando il contribuente non presenti una ulteriore dichiarazione integrativa, ma proponga istanza di rimborso. Anche in tal caso, l'oggetto della domanda non è l'annullamento del ravvedimento, bensì la restituzione di un pagamento non dovuto, perché fondato su un titolo dichiarativo erroneo. Il rimedio potrà essere quello dell'art. 38 D.P.R. n. 602/1973, ove ne ricorrano i presupposti, oppure quello della dichiarazione integrativa a favore, secondo la disciplina propria dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. n. 322/1998.

In questo scenario, l'imposta indebitamente versata deve restare rimborsabile. Qualsiasi sia l'orientamento preferibile in punto sanzioni – uno implicante la non rimborsabilità salvo nelle situazioni di errore essenziale e riconoscibile, l'altro invece implicante la rimborsabilità in caso di assenza della violazione – per entrambe le tesi non vi possono essere dubbi in ordine alla rimborsabilità delle imposte in ipotesi di ravvedimento errato: la dichiarazione rimane di scienza. Ciò sia se la si collochi esternamente alla fattispecie normativa del ravvedimento operoso, quale mero presupposto per lo stesso, sia se rientri quale elemento intrinseco della regolarizzazione.

La Cassazione, quando – nella sentenza n. 9224/26 – estende all'imposta la logica negoziale elaborata per la sanzione, esonda rispetto alla stessa possibile giustificazione della propria tesi. Anche chi isola il profilo sanzionatorio, ritenendo il pagamento della sanzione ridotta espressivo di una manifestazione di volontà, ritiene che il tributo resti collegato alla dichiarazione di scienza e al presupposto impositivo¹³. Come osservato, i versamenti di imposte e sanzioni sono sì “contestuali”, ma non hanno identità di titolo.

Un'ulteriore conferma proviene dall'ipotesi in cui il contribuente abbia effettuato un versamento eccedente rispetto al risultato della dichiarazione, oppure dall'ipotesi in

cui, in sede di ravvedimento, siano corrisposti importi per imposte, interessi o sanzioni calcolati su una base superiore a quella risultante dalla stessa dichiarazione: il versamento eccedente è privo di titolo di ritenzione e la differenza non dovuta è liquidabile officiosamente all'interno dello stesso controllo automatizzato *ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973*.

Il rimborso non costituisce affatto l'esito di una ritrattazione, ma la semplice conseguenza della corretta liquidazione dell'ultima dichiarazione, che per sua natura è da considerarsi provvisoria. La medesima conclusione deve valere, proporzionalmente, per gli interessi.

Almeno sul piano dell'imposta il ravvedimento operoso non trasforma il versamento del tributo in una prestazione negozialmente assunta. Se il fatto dichiarato nell'integrativa non era imponibile, o se il versamento eccede il risultato della dichiarazione corretta, il tributo resta privo di titolo e deve essere richiesto in restituzione. La contestualità tra imposta, interessi e sanzione ridotta non comporta identità della natura giuridica dei pagamenti: il tributo continua a dipendere dal presupposto impositivo e dalla dichiarazione di scienza, non da eventuali scelte di accedere al ravvedimento operoso.

4. Delineata la rimborsabilità dell'imposta, residua il problema riguardante la sanzione versata in misura ridotta. L'irripetibilità della sanzione, da tempo sostenuta dalla Cassazione, viene ricavata dalla natura negoziale propria della scelta di ravvedersi e dal preteso "riconoscimento" della violazione, ma entrambe le premesse presuppongono ciò che dovrebbero dimostrare.

La dottrina ha spesso criticato gli esiti dell'orientamento giurisprudenziale, ma raramente ha indugiato sulla natura giuridica del ravvedimento, anche con il necessario riguardo alla struttura della fattispecie. Ad ogni modo, taluno ha isolato il versamento della sanzione autoridotta dalla dichiarazione o dalla regolarizzazione, ravvisandovi il comportamento decisivo ai fini del perfezionamento dell'istituto: il ravvedimento si risolverebbe nello spontaneo pagamento della sanzione in misura ridotta, espressivo della manifestazione di volontà di avvalersi dell'istituto¹⁴. Da qui la conclusione che il ravvedimento riguarderebbe il mero profilo sanzionatorio e non costituirebbe causa ostativa al rimborso dell'imposta, questa restando riconducibile a una dichiarazione di scienza¹⁵.

Questa costruzione ha il merito di non implicare l'irripetibilità dell'imposta, ma conserva la natura negoziale del ravvedimento, oltre a relegare la regolarizzazione a presupposto esterno della fattispecie. È già stato notato che, se la riduzione della sanzione è effetto della resipiscenza, la fattispecie non può essere identificata nel solo pagamento, ma deve ricomprendere la regolarizzazione cui quel pagamento accede¹⁶. La scarsità di specifici approfondimenti dottrinali sulla natura del ravvedimento consente anche di comprendere il percorso della Cassazione che, muovendo dalla negozialità del versamento sanzionatorio, è poi giunta ad estendere l'irripetibilità all'imposta. Se la scelta di ravvedersi è ascrivibile al pagamento della sanzione, ma contestualmente ad imposta ed interessi, diventa infatti semplice ampliare la natura

negoziale oltre al mero segmento sanzionatorio: l'intera sequenza dei versamenti è stata così assorbita nella medesima volontà, con l'effetto di oscurare il diverso titolo giuridico di ciascuno.

Tuttavia, il ravvedimento si configura come fattispecie legale, non come negozio. La scelta del contribuente determina l'applicabilità di una norma specificativa di un dovere già preesistente e dà luogo, secondo una risalente categoria teorica, a un'efficacia determinativa minore: l'atto incide sull'applicazione della disciplina, ma non ne muta i lineamenti essenziali¹⁷. Il contribuente non crea autonomamente un nuovo effetto, che, se la violazione esiste, è già sorto *ex lege*, ma viene determinato secondo modalità e misura premiale¹⁸.

Ciò non solo nell'ipotesi in cui la violazione sia di omesso versamento, ma anche in quella in cui il ravvedimento consegua a una dichiarazione integrativa. In entrambi i casi l'effetto obbligatorio della dichiarazione, di per sé, non è sufficiente ad appurare la fedeltà, o meno, della dichiarazione – originaria o integrativa – poiché comunque è titolo provvisorio di determinazione del tributo e prescinde dalla definitiva rispondenza con la realtà.

Del resto, è ampiamente condiviso che la sanzione tributaria nasca *ex lege*, di solito in dipendenza di un atto riconducibile ad una pretesa impositiva, del quale segue le eventuali sorti giudiziali¹⁹.

Analoga efficacia discende dalla dichiarazione integrativa in aumento: la sanzione, ovviamente, anche in questa ipotesi segue le sorti del titolo cui accede.

Simile consapevolezza consente di meglio esaminare la giustificazione giurisprudenziale che ha posto le basi per sostenere la natura negoziale del ravvedimento operoso, questo «*implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione*», rendendo questa irripetibile per «*insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente*»²⁰.

La stessa terminologia utilizzata appare ambigua. Se “riconoscimento” significa ricognizione di debito, il riferimento non conduce alla negozialità della scelta: la ricognizione, anche nel modello civilistico, non crea il debito, ma produce al più un effetto di astrazione processuale, lasciando impregiudicato il rapporto fondamentale²¹.

Se significa confessione, il richiamo è ancora meno persuasivo: la confessione riguarda fatti, non qualificazioni giuridiche. Se, infine, significa disposizione di una posizione soggettiva, non si comprende quale possa essere: probabilmente la Suprema Corte aveva come riferimento le discipline di definizione agevolata della sanzione in seguito all'emissione di un atto autoritativo dell'ente impositore.

La definizione della sanzione successiva alla contestazione o all'accertamento è, infatti, vicenda diversa. In quella ipotesi vi è un atto autoritativo già emesso, una pretesa già esercitata, un diritto di azione già attuale e una scelta del contribuente che può contenere, anche implicitamente, una manifestazione dispositiva di rinuncia alla difesa. Il pagamento agevolato si colloca allora in una situazione stabilizzata dalla presenza dell'atto e dall'effetto, espresso o implicito, di acquiescenza. Nel ravvedimento operoso, invece, manca un atto da impugnare, non vi è una lite da

definire, non vi è una rinuncia all'azione, non vi è disposizione del diritto di difendersi. Vi è un mero titolo dichiarativo per sua natura provvisorio, assunto come base della regolarizzazione e, nei limiti dell'ordinamento, emendabile.

Se l'infedeltà era solo "immaginata", perché il fatto non era imponibile o perché la dichiarazione originaria era corretta, e il contribuente opera il "ravvedimento del ravvedimento", la sanzione pur se ridotta rimane priva di titolo e deve essere rimborsabile, essendo venuta meno la violazione cui la sanzione accede²². Tuttavia, se poi l'Amministrazione accerta definitivamente che il fatto era imponibile e che la dichiarazione originaria era infedele, l'ulteriore integrativa a favore non si dimostra correzione legittima, ma il ritorno alla situazione di infedeltà; in tal caso il beneficio premiale cade, e la somma già versata a titolo di sanzione ridotta, va restituita in virtù dell'autonomia del titolo che la sorreggeva, laddove se fosse ascritta alla natura negoziale, la conseguente irretrattabilità dovrebbe impedire l'irrogazione (questa volta autoritativa) di una nuova sanzione in dipendenza del divieto del *ne bis in idem*. La rimborsabilità della sanzione da ravvedimento operoso, quindi, dipende dalla sorte del titolo di determinazione dell'imposta cui accede e dall'esistenza della violazione²³.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Si veda la recente Cass. n. 3346/26, sulla quale cfr. FANNI M. - PENDENZA A., *Ravvedimento operoso: irripetibili le sanzioni, ripetibili imposta e interessi*, in *Corr. trib.*, 2026, 6, 563 ss.

² La pronuncia si colloca nel solco di Cass. n. 11993/2023 e di Cass. n. 6108/2016. La prima ha affermato che la scelta del ravvedimento operoso costituisce dichiarazione di volontà suscettibile di annullamento per errore determinante; la seconda aveva già ritenuto incompatibile con la successiva istanza di rimborso la condotta del contribuente che, avvalendosi del ravvedimento, avesse "riconosciuto" la violazione e la ricorrenza dei presupposti della sanzione. Per un parziale correttivo interno all'indirizzo restrittivo, v. Cass., sez. V, 14 febbraio 2026, n. 3346, la quale distingue tra somme versate a titolo di sanzione e somme versate a titolo di imposta e interessi. La Corte, pur continuando a qualificare il ravvedimento come scelta negoziale quanto alla sanzione, esclude che tale qualificazione possa impedire il rimborso dell'imposta indebitamente versata, poiché il ravvedimento riguarderebbe il solo profilo sanzionatorio.

³ Sulle scelte operate in dichiarazione, da ultimo, cfr. GAFFURI A.M., *Dichiarazioni fiscali e scelte: il rebus delle facoltà di modifica*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 137 ss.; in chiave più ampia, per una critica alla natura negoziale delle cc.dd. opzioni, RANDAZZO F., *Le opzioni nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, 277 ss.; NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 118 ss.

⁴ In senso critico sull'orientamento della Cassazione in ordine alla irripetibilità delle sanzioni versate per il perfezionamento del ravvedimento operoso, anche per l'equiparazione al condono, con varietà di argomenti, cfr. MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, 1567 ss.; MERCURI G., *Sul diritto di rimborso delle sanzioni da ravvedimento secondo il principio di legalità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 731 ss.; ANTONINI M. - PIANTAVIGNA P., *Ravvedimento operoso: ripetibilità delle somme indebitamente versate tra violazioni sostanziali e formali*, in *Corr. trib.*, 2023, 5, 453 ss. Sulla natura giuridica delle dichiarazioni correlate a condoni, cfr. NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 142 ss.; ID., *La dichiarazione di condono: natura e interpretazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 2, 136 ss.

⁵ Si veda la notissima Cass., Sez. Un., n. 15063/2002, sulla quale, *ex multis*, cfr. MAGNANI C., *Sempre emendabile e ritrattabile la dichiarazione dei redditi affetta da errore*, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 1, 48

ss.; BAGGIO R., *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 91 ss.; LOGOZZO M., *Le SS.UU. della Cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, I, 51 ss., e la successiva conferma tramite Cass., Sez. Un., n. 13378/2016, annotata da NUSSI M., *L'emendabilità della dichiarazione: l'occasione persa dalle Sezioni Unite*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 12, 936 ss., ove viene ribadito che il rimborso è autonomo rimedio per emendare la dichiarazione. Sul rimborso confronta comunque TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975.

⁶ Sul ravvedimento come istituto di *compliance*, cfr. anche MERCURI G., *Sul diritto di rimborso delle sanzioni da ravvedimento secondo il principio di legalità*, cit.; CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"*, in *Corr. trib.*, 2015, 5, 325 ss.; PIZZONIA G., *Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo. Prime note*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 72 ss.; CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *il fisco*, 2014, 44, 4340 ss.

⁷ La giurisprudenza costituzionale, da tempo, è orientata in questo senso; conforme, già risalentemente, GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 375; cfr. anche TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 46 ss.; MUSCARÀ S., *Condono e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 331. Non condividono tale impostazione, sia pure con giustificazioni non coincidenti, FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il fisco*, 2003, 6, 794 ss.; PREZIOSI C., *Il condono fiscale*, Milano, 1987, 36 ss.; BASILAVECCHIA M., *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, 241 in particolare; TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfetarie*, Milano, 1999, 414 ss.; cfr., altresì, DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 211 ss.

⁸ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 124 ss., per il quale «le dichiarazioni di condono presentano connotati assai peculiari, caratterizzandosi in chiave di manifestazioni di volontà, in quanto non hanno come oggetto presupposti o basi imponibili da portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria, bensì si limitano ad individuare un imponibile o un'imposta, indipendentemente dalla reale esistenza dei fatti indici di capacità contributiva: ciò in modo da realizzare la fattispecie legale idonea a "definire" i tributi connessi a un periodo d'imposta o derivanti da un accertamento, qualora precedentemente notificato, o, comunque, a ridurre i poteri di accertamento dell'ufficio [...] La dichiarazione di condono si diversifica rispetto a quella ordinaria periodica in quanto non è una dichiarazione di scienza: il dichiarante non manifesta alcun fatto esistente, ma espone un imponibile o un'imposta cui si obbliga a prescindere dall'esistenza del presupposto (del tutto estraneo alla fattispecie normativa), mirando a realizzare determinati effetti previsti dalla norma. Il legislatore non obbliga il contribuente a condonare: questi è libero, potendo dichiarare ciò che vuole, esprimendosi in autonomia sulla misura del tributo, tenuto conto dell'interesse ad ottenere i diversi effetti legali che la norma gli propone (estinzione delle controversie, definizione dei singoli periodi d'imposta, ecc.). La dichiarazione "integrativa", pertanto, acquisisce una natura sostanzialmente negoziale, in quanto l'effetto dell'atto, l'obbligazione di versare un determinato importo, non deriva dalla legge (come invece gli effetti premiali) ma dallo stesso atto, a prescindere da qualsiasi elemento esterno, in dipendenza di una volontà dispositiva del dichiarante. L'obbligo di versare è costituito dalla stessa dichiarazione integrativa e sorge anche a prescindere dal dispiegarsi dell'effetto premiale legale perseguito dal contribuente. Il contribuente, dunque, vuole obbligarsi motivato dall'effetto premiale previsto dalla norma; una volta dichiarato, tuttavia, resta obbligato a prescindere dal perfezionarsi della fattispecie legale. Quale atto negoziale, la dichiarazione di condono si caratterizza in chiave di forte irrevocabilità. Gli effetti premiali conseguono solo per il fatto che l'importo sia stato "denunciato", sono ulteriori rispetto all'obbligo di versare l'imposta indicata, e si verificano ex lege, indipendentemente da un'eventuale volontà contraria del dichiarante. In questo senso, la scelta volontaria e negoziale del contribuente non si direziona in ordine all'effetto premiale, ma solo sul contenuto della dichiarazione da condono, ossia

un risultato imponibile sinteticamente individuato o direttamente un'imposta [...] Il contribuente evita l'azione accertatrice, o estingue la relativa lite, dichiarando un importo minimo indipendentemente dalla sua reale esistenza: sia l'obbligo di dichiarare sia quello di dichiarare il vero sono inconfigurabili. È escluso ogni profilo conoscitivo, informativo, nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Non solo (e correlativamente): la norma tende a specificare che le dichiarazioni di condono sono "irrevocabili" (ad es. art. 57, l. 413/1991), e ciò si giustifica proprio in quanto la realtà dei fatti dichiarati è del tutto irrilevante, non assumendo alcun significato il riscontro del fatto dichiarato con quello reale. L'effetto è preclusivo, producendosi a prescindere dall'esistenza del dichiarato. Si noti che il legislatore ha ritenuto di sancire l'irrevocabilità, non essendo espressamente modificabile se non in presenza di errore materiale, solo in relazione alle dichiarazioni de quibus, non anche a quelle ordinarie: la disposizione si spiega facilmente proprio sulla base dell'ordinaria autoimpegnatività delle dichiarazioni negoziali, laddove quelle obbligate di scienza godono del distinto rimedio della rettificabilità».

⁹ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 242 ss.

¹⁰ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 256 ss., il quale conclude che «la dichiarazione di cui all'art. 2, comma 8, D.P.R. 322/1998, si connota per la medesima natura e funzione di quella originaria, disciplinata nel decreto sull'accertamento: è atto finalizzato in primo luogo alla conoscenza dell'amministrazione finanziaria».

¹¹ La dichiarazione opera come titolo procedimentale e liquidatorio: è il fatto dichiarativo sulla cui base il contribuente versa, l'amministrazione liquida, controlla, iscrive a ruolo o riconosce crediti e rimborsi.

¹² La distinzione tra ravvedimento da omesso versamento e ravvedimento mediante dichiarazione integrativa è rilevante. Nel primo caso, il titolo è già formato: il contribuente ha dichiarato il debito e lo versa tardivamente. Nel secondo caso, il titolo viene modificato: il contribuente presenta una dichiarazione integrativa, espone un nuovo risultato e versa quanto ne deriva.

¹³ Si veda MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, cit., 1578-1579. In giurisprudenza, l'orientamento è rinvenibile nella già citata Cass. n. 3346/26.

¹⁴ MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, cit., 1575.

¹⁵ MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, cit., 1578-1579.

¹⁶ MERCURI G., *Sul diritto di rimborso delle sanzioni da ravvedimento secondo il principio di legalità*, cit., 10.

¹⁷ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 120-121, sulla "efficacia determinativa minore", intesa come applicabilità di una norma specificativa di un dovere già preesistente, senza modificazione dei lineamenti essenziali della disciplina su cui l'atto incide.

¹⁸ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 120-121; cfr. anche 296, ove il problema del previo titolo e della funzione dell'atto sanzionatorio è ricondotto alla struttura dell'attuazione del tributo. In giurisprudenza, relativamente al giudizio oppositorio avverso le irrogazioni di sanzioni amministrative, si veda già Cass., Sez. Un. 19 aprile 1990, n. 3271; cfr. anche CONSOLO C., *Il processo e l'accertamento (all'alba del nuovo secolo)*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 939; nel diritto amministrativo, RASCIO N., *Il giudizio di opposizione a sanzione amministrativa pecuniaria*, Napoli, 1999.

¹⁹ NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, cit., 296, ove si osserva che «solo un provvedimento sanzionatorio senza previo atto di imposizione sarebbe ex se costitutivo di effetti veramente "nuovi"». Ciò, si badi, non accade qualora la sanzione consegua a una dichiarazione integrativa, il cui maggiore effetto obbligatorio non è situazione sufficiente a determinare consequenzialmente ex lege una sanzione, come – al contrario – accade in presenza dell'altro atto di determinazione dell'imposta, quello autoritativo di accertamento.

²⁰ Cfr. già Cass. 30 marzo 2016, n. 6108, sino alla giurisprudenza più recente.

²¹ La giurisprudenza della Corte di Cassazione è ormai univoca sul punto.

²² Cfr. MERCURI G., *Sul diritto di rimborso delle sanzioni da ravvedimento secondo il principio di legalità*, cit.; ANTONINI M. - PIANAVIGNA P., *Ravvedimento operoso: ripetibilità delle somme indebitamente versate tra violazioni sostanziali e formali*, cit., 453 ss.

²³ Sul rimborso quale rimedio autonomo per emendare gli effetti della dichiarazione, v. ancora Cass., Sez. Un., n. 15063/2002 e Cass., Sez. Un., n. 13378/2016, nonché TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, cit.; NUSSI M., *L'emendabilità della dichiarazione: l'occasione persa dalle Sezioni Unite*, cit., 936 ss.; BUTTUS S., *Spunti per una ricostruzione (non unitaria) del rimborso e del processo di rimborso*, in *Dir. proc. trib.*, 2022, 1, 83 ss.