



Numero registro generale 1038/2022

Numero sezionale 7287/2025

Numero di raccolta generale 5954/2026

Data pubblicazione 16/03/2026

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

|                        |                  |
|------------------------|------------------|
| ANGELINA-MARIA PERRINO | Presidente       |
| TANIA HMELJAK          | Consigliere      |
| PIERPAOLO GORI         | Consigliere      |
| RAFFAELLA BROGI        | Consigliera Rel. |
| LUIGI D'ALESSANDRO     | Consigliere      |

Oggetto:

Voluntary disclosure ex art. 5-*quater* e 5-*quinqies* d.l. n. 167 del 1990 - Atto di contestazione delle sanzioni - Quantificazione - Contestazioni del contribuente - Impugnazione nei termini di cui all'art. 21 d.lgs. n. 546 del 1992 - Necessità.

A.C.29/10/2025

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 1038/2022 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████  
██████████ (██████████) unitamente agli avvocati ██████████  
██████████ (██████████) e ██████████ ██████████  
██████████ (██████████)

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa  
dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587)

-controricorrente-



avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA SEZ.DIST. BRESCIA n. 2464/2021 depositata il 29/05/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29/10/2025 dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La Commissione tributaria Regionale della Lombardia, sez. dist. Brescia (*hinc*: CTR), con la sentenza n. 2464/2021 depositata in data 29/05/2021, ha rigettato l'appello proposto da [REDACTED] (*hinc*: il contribuente) contro la sentenza n. 389/2019, con cui la Commissione tributaria provinciale di Brescia aveva, a sua volta, respinto il ricorso contro il diniego di rimborso, in relazione alle somme versate a titolo di sanzioni nel periodo compreso tra il 2007 e 2013.

2. La CTR, dato atto che, nel caso di specie, veniva in rilievo la procedura di collaborazione volontaria prevista dall'art. 5-*quater* d.l. 28/06/1990, n. 167, introdotto dall'art. 1 legge 15/12/2014, n. 186, ha rilevato che tale norma rinvia alle disposizioni regolanti l'istituto dell'accertamento con adesione, in quanto prevede un invito al contraddittorio e l'adesione del contribuente ai contenuti dell'invito medesimo, così come nel caso previsto dalle norme contenute nel d.lgs. 19/06/1997, n. 218. Ha richiamato, quindi, la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, nel momento in cui un tributo viene definito mediante l'istituto dell'accertamento con adesione, non sono proponibili istanze di rimborso, in quanto queste ultime costituirebbero una forma di impugnazione dell'adesione medesima. Di conseguenza, ad avviso del giudice di seconde cure, l'avvenuta definizione mediante adesione - nella specie, perfezionatasi con la procedura di cui alla cd. «Voluntary Disclosure», in considerazione della sua assimilazione, ai sensi di legge, alla procedura di cui



all'accertamento con adesione - comporta che non sia possibile presentare alcuna istanza di rimborso.

3. Contro la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso in cassazione con cinque motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di cassazione ha depositato requisitoria scritta, concludendo per l'accoglimento del ricorso.

6. Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ.

...

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 5-*quater* e 5-*quinquies*, d.l. n. 167 del 1990 e dell'art. 7 d.lgs. n. 218 del 1997 – ammissibilità dell'istanza di rimborso, per somme non dovute, pagate in sede di c.d. *voluntary disclosure*.

1.1. Il ricorrente, con tale motivo, rileva come la disciplina relativa alla cd. *voluntary disclosure* non possa essere, in alcun modo, parificata a quella dell'accertamento con adesione. Evidenzia, in particolare, che:

- non c'è stato alcun procedimento di accertamento con adesione, bensì quello diverso, nuovo e straordinario di collaborazione volontaria;
- nessun atto analogo a quello di adesione è stato sottoscritto dal contribuente, il quale, invece, si è limitato a procedere al pagamento diretto degli inviti notificati riservandosi – peraltro in maniera espressa – di agire successivamente per il rimborso di quanto indebitamente pagato.

1.2. Il ricorrente ha, quindi, richiamato le peculiarità della cd. *voluntary disclosure*, quale nuovo istituto, introdotto dalla legge n.



186 del 2014 e incentrato su una procedura di collaborazione volontaria, tramite un'istanza nominativa presentata al Fisco dall'autore delle violazioni, senza anonimato, per sanare tutte le violazioni fiscali commesse negli anni ancora accertabili al momento di presentazione dell'istanza di regolarizzazione. Ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, la procedura è rivolta a *«l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, commessa fino al 30 settembre 2014»* ed è finalizzata alla sanatoria sia degli obblighi di monitoraggio fiscale, sia delle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

1.3. Ad avviso del ricorrente la procedura di collaborazione volontaria è eccezionale e straordinaria, con accesso limitato nel tempo. L'art. 5-*quater* d.l. n. 167 del 1990 attribuisce al contribuente il diritto di essere assoggettato a un accertamento tributario peculiare, con regole proprie che a volte sostituiscono e a volte integrano quelle ordinarie. Difatti, l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria genera una compressione dei poteri di accertamento sul fatto dedotto, in quanto l'Ufficio è, da un lato, tenuto a valutare, ai fini tributari, i fatti confessati dal contribuente (salvo riscontri di equivocità e contraddizioni), e dall'altro lato, impossibilitato ad ampliarli.

Le regole probatorie risultano condizionate dalla natura confessoria dell'istanza di accesso alla procedura e della relazione illustrativa. Pertanto, non è possibile parificare la procedura di collaborazione volontaria instaurata né alla stregua di un accertamento ordinario, né di un accertamento con adesione.



1.4. Il ricorrente rileva, poi, che, prima di procedere al pagamento degli atti liquidati dall'Ufficio, ne aveva contestato l'illegittimità parziale, manifestando, al contempo, l'intenzione di procedere, successivamente ai pagamenti, alla richiesta di rimborso delle somme versate senza titolo.

1.5. Inoltre, nel caso di specie, non è stato fatto alcun atto di accertamento con adesione, che ai sensi dell'art. 7 d.lgs. n. 218 del 1997 deve essere redatto per iscritto e sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio, con l'indicazione degli elementi e dei motivi su cui si fonda. Il ricorrente non ha mai modificato la propria autodenuncia: al contrario, è stato l'Ufficio che ne ha variato il contenuto, senza alcuna legittima giustificazione.

1.6. La parificazione *quoad effectum* della collaborazione volontaria all'accertamento con adesione, ad avviso di parte ricorrente, viola altresì il divieto di interpretazione analogica o estensiva vigente, ai sensi dell'art. 14 prel., per le norme eccezionali.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 4 d.l. 160 [167] del 1990: sussistenza dell'indebito pagamento da parte del ricorrente.

2.1. Con tale motivo il ricorrente evidenzia che l'istanza di rimborso si fondava sul fatto che l'amministrazione finanziaria avesse irrogato nei suoi confronti sanzioni per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale (artt. 4 e 5 d.l. n. 167 del 1990), di gran lunga più gravose di quelle conformi a giustizia.

In particolare, il ricorrente rileva che l'amministrazione finanziaria:

- non considerava oggetto dell'obbligo dichiarativo di cui all'art. 4 d.l. n. 167 del 1990 le partecipazioni nelle società estere [redacted] Ltd., [redacted] Ltd. e [redacted] Ltd., bensì il «credito» maturato dal Sig. [redacted] nei confronti



del soggetto acquirente delle quote societarie, sebbene i crediti non rientrassero tra «i beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia» di cui all'elenco della Circolare n. [REDACTED] del 23 dicembre 2013;

- riteneva il credito, quale attività patrimoniale detenuta in [REDACTED] un territorio a fiscalità privilegiata (c.d. paese *black list*), e non in Italia né in Svizzera (c.d. paese *white list* a seguito dell'accordo del 4 maggio 2016);
- rideterminava la plusvalenza dichiarata dal ricorrente, di Euro 3.822.537,47, ritratta dalla cessione delle medesime partecipazioni societarie, nella maggior plusvalenza di Euro 5.554.539,00.

Ad avviso del ricorrente l'illegittima qualificazione del credito come attività patrimoniale, la sua erronea localizzazione in un Paese black list e l'artefatta rideterminazione della plusvalenza hanno comportato l'irrogazione di sanzioni abnormi e non dovute.

L'amministrazione finanziaria non solo si è limitata a chiedere documentazione costituente una vera e propria *probatio diabolica*, a fronte della documentazione prodotta dal ricorrente, ma in sede processuale si è limitata a contestare l'inammissibilità del ricorso, evitando di entrare nel merito della questione, con la conseguente necessità di applicare dell'art. 115 cod. proc. civ.

3. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 21-*septies* legge n. 241 del 1990 e dell'art. 97 Cost.: nullità, ovvero inesistenza, degli atti emessi dall'ufficio e adempiuti dal contribuente.

3.1. Con tale motivo il ricorrente evidenzia che i pagamenti sono stati eseguiti in ragione di atti di contestazione delle sanzioni da ritenere nulli o inesistenti. L'Ufficio ha trasformato, infatti, un



procedimento premiale - fondato sul reciproco affidamento - in un sostanziale accertamento tributario, arrivando ad agire quale organo inquisitore piuttosto che quale organo verificatore, con la conseguenza che gli atti emessi per effetto di tale travalicamento, devono considerarsi viziati da un difetto assoluto di attribuzione del potere (c.d. carenza di potere), richiamando, a tal proposito, Cass., Sez. U, 05/10/2004, n. 19584.

4. Con il quarto motivo è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 15 d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 92 cod. proc. civ.: omessa compensazione delle spese di lite in presenza di una questione di diritto nuova, oggettivamente incerta.

4.1. Il ricorrente evidenzia di essere stato condannato dalla CTR alla rifusione delle spese processuali a favore dell'Agenzia delle Entrate, per l'importo complessivo di Euro 22.167,00 (Euro 10.000,00 per il procedimento di primo grado ed Euro 12.167,00 per il secondo grado).

4.2. Viene censurata, in particolare, l'eccessiva onerosità della condanna alle spese, considerati i precedenti favorevoli al contribuente e la circostanza che si è innanzi a un istituto nuovo e, per certi versi, straordinario.

5. Con il quinto motivo di ricorso è stata prospettata l'eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 5-*quinquies*, comma 10, d.l. n. 167 del 1990, nella parte in cui non consente la presentazione dell'istanza di rimborso per le somme indebitamente versate in sede di collaborazione volontaria.

5.1. Il ricorrente espone che, ai sensi degli artt. 5-*quater* e 5-*quinquies* d.l. n. 167 del 1990, il contribuente, al fine di perfezionare la procedura e godere dei relativi benefici, doveva: a) presentare l'istanza di accesso alla procedura; b) depositare una relazione



illustrativa della documentazione prodotta, con indicazione dei maggiori imponibili prima sottratti a tassazione; c) pagare le somme indicate negli inviti (o sottoscrivere l'accertamento con adesione).

In questo contesto l'Amministrazione finanziaria riceveva dichiarazioni confessorie penalmente rilevanti, nonché assistite da altre prove, in ordine alla plusvalenza realizzata tramite la cessione di partecipazioni di società estere.

L'amministrazione finanziaria, tuttavia, ha emesso inviti a pagare relevantissime somme – per complessivi Euro 620.489,75, di cui non dovuti Euro 363.822,58 – a titolo di maggiori sanzioni dovute per la violazione degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale. Poiché il mancato pagamento degli atti avrebbe comportato l'automatica decadenza dall'integrale procedura di collaborazione volontaria, il sig. ████████ non poteva fare altro che accettare le illegittime pretese dell'amministrazione finanziaria.

5.2. Il contribuente ha rilevato, quindi, che l'art. 5-*quinquies*, *cit.*:

- contrasta con l'art. 24 Cost., perché non consente il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria limitatamente a determinati anni di imposta e autonomi rilievi, in modo da consentire di promuovere, eventualmente, il ricorso giurisdizionale contro gli unici rilievi non definiti dai contribuenti;
- contrasta, altresì, con l'art. 53 Cost., perché è formulato in modo che i contribuenti possano essere costretti – nonostante l'assenza di alcun presupposto d'imposta o sanzionatorio – a dare seguito ad infondate richieste tributarie;
- contrasta con l'art. 97 Cost. (e l'art. 10 legge n. 212 del 2000), perché, ammettendo la trasformazione, di fatto, di una procedura fondata sulle dichiarazioni confessorie dei



contribuenti in un accertamento ordinario, frustra la tutela della buona fede e dell'affidamento nella condotta dell'Ufficio: quest'ultimo, invece di premiare il contegno resipiscente come previsto per legge, diviene libero di strumentalizzarlo al fine di ottenere il massimo vantaggio (seppur indebito) per l'Erario.

6. Passando all'esame del ricorso, il primo e il quinto motivo possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati, con il conseguente assorbimento del secondo motivo.

6.1. Occorre premettere che, come si legge a pag. 2 del ricorso, nel caso di specie il contenzioso nasce dall'istanza del contribuente all'Agenzia delle Entrate di voler disporre il rimborso delle somme versate, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge 186 del 2014 (avviata su istanza depositata in data 27/11/2015), a titolo di sanzioni correlate alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale previste dall'art. 5, comma 2, d.l. 167/1990, in relazione ad attività finanziarie detenute all'estero per gli anni di imposta dal 2004 al 2013.

6.2. In assenza di riscontro da parte dell'Amministrazione finanziaria, con ricorso notificato in data 06/02/2019 [REDACTED] impugnava il silenzio rifiuto, domandando alla Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo che: *«nel merito: a) in via incidentale, dichiarare gli atti di contestazione n. [REDACTED] (notificato in data 29.12.2016) e n. [REDACTED] (notificato in data 06.02.2017) nulli e/o inesistenti; b) in ogni caso, dichiarare il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria illegittimo, nullo e/o infondato; c) conseguentemente, disponga l'integrale rimborso della somma complessiva di € 363.822,58, pagata in ragione degli atti di contestazione n. [REDACTED] (notificato in data 29.12.2016) e n. [REDACTED] (notificato in data 06.02.2017), in quanto somma indebitamente versata, oltre il pagamento degli interessi*



*legali sulla predetta somma via via rivalutata ogni anno dalla data dei singoli pagamenti indebiti o, in subordine, dalla data dell'istanza di rimborso sino al dì del soddisfo; con vittoria integrale di spese e competenze professionali di causa; in rito, proceda in pubblica udienza».*

Come risulta dal ricorso è da ritenere pacifico che il contribuente abbia pagato gli importi indicati negli atti di contestazione e negli inviti a comparire ex art. 5-*quinquies* d.l. n. 167 del 1990 (v. a pag. 5 del ricorso in cassazione, dove si legge che: «*il Sig. [REDACTED] provvedeva al pagamento degli importi contenuti negli atti di contestazione e negli inviti a comparire ex art. 5-quinquies d.l. 167/1990 [docc. 10 e 11] avvertendo – null'altro poteva fare – che avrebbe rivendicato l'illegittimità della condotta amministrativa e preteso il rimborso delle somme versate senza titolo legittimo*»).

7. Ciò premesso occorre rilevare che la cd. *voluntary disclosure*, introdotta dalla legge n. 186 del 2014 che ha inserito gli artt. da 5-*quater* e 5-*septies* nel d.l. n. 167 del 1990, costituisce una procedura di collaborazione volontaria, avviata su iniziativa del contribuente autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 – che non abbia avuto formale conoscenza di ispezioni, accessi o verifiche o di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (v. art. 5-*quater*, comma 2, d.l. n. 167 del 1990) – «*per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lettera b) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le*



*eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta»* (art. 5-*quater*, comma 1, d.l. n. 167 del 1990).

La funzione della procedura è, pertanto, l'emersione di investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, non indicate nella dichiarazione in contrasto con quanto previsto nell'art. 4 d.l. n. 167 del 1990.

L'oggetto della procedura è sia la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni degli obblighi di cui all'art. 4 d.l. n. 167 del 1990, sia la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lettera b) dell'art. 5-*quater*, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Per effetto dell'impulso dato alla procedura di collaborazione volontaria – in sostanza autodenunciando fonti estere di redditi imponibili in Italia – l'autore della violazione accede ai benefici premiali, sia di tipo penale (art. 5-*quinqies*, commi 1 e 3, d.l. n. 167 del 1990) che di tipo sanzionatorio (con la riduzione delle sanzioni alla metà del minimo edittale ai sensi dell'art. 5-*quinqies*, comma 4, d.l. n. 167 del 1990).

8. Due sono gli adempimenti del contribuente che condizionano il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria (e il conseguimento degli effetti indicati nell'art. 5-*quinqies* d.l. n. 167 del 1990), entrambi indicati nelle lett. a) e b) del primo comma dell'art. 5-*quater* d.l. n. 167 del 1990, con riferimento, in particolare, a obblighi di denuncia e di versamento.

Sotto il primo profilo l'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a), d.l. n. 167 del 1990 prevede l'indicazione spontanea all'Amministrazione



finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, di tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1.

Sotto il secondo profilo (relativo agli obblighi di versamento) la lett. b) dell'art. 5-quater, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 (rilevante ai fini della decisione del presente ricorso) stabilisce che il contribuente deve: *«versare le somme dovute in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi*



*dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni ...».*

8.1. Gli obblighi di versamento, in particolare, hanno per oggetto le somme indicate nell'invito di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218 del 1997 (da versare entro il quindicesimo giorno antecedente alla data fissata per la comparizione) o quelle dovute in base all'accertamento con adesione (da versare entro venti giorni dalla redazione dell'atto).

8.2. All'importo determinato secondo una delle due modalità appena richiamate, devono aggiungersi le somme dovute per le sanzioni conseguenti alla violazione dell'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione (che, come vedremo meglio *infra* - sub 12, 12.1, 12.2, 12.3 e 12.4 - è separato e distinto dagli atti che definiscono gli importi dovuti per le imposte non assolte in conseguenza della violazione degli obblighi di denuncia ex art. 4 d.l. n. 167 del 1990), da versare *entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*. A quest'ultima norma rinvia, proprio, l'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990, precisando che il procedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 è definito ai sensi dell'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997.

Il rinvio (dinamico) dell'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990 all'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 e successive modifiche, nel disciplinare il procedimento di irrogazione delle sanzioni contestualmente al perfezionamento della *voluntary disclosure*, finisce per delineare anche le modalità attraverso le quali le sanzioni



stesse si consolidano in via definitiva. A tal fine occorre, tuttavia, tenere conto anche della previsione che, nel disciplinare il perfezionamento della *voluntary disclosure*, stabilisce che gli importi relativi alle sanzioni indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni devono essere versati entro il termine per proporre il ricorso, ai sensi dell'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 (art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990.

8.3. Prima di esaminare i rapporti tra la disciplina sulla *voluntary disclosure* (e in particolare gli artt. 5-*quater*, comma 1, lett. b) e 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990) e l'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 è, tuttavia, necessario richiamare brevemente la disciplina del procedimento di irrogazione delle sanzioni contenuta nella norma da ultimo richiamata.

9. Secondo l'art. 16, comma 6, d.lgs. n. 472 del 1997, l'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici previsti dalla definizione agevolata di cui all'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997 (al quale rinvia, come già rilevato, l'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990), l'invito a produrre deduzioni difensive (qualora non si intenda addivenire a definizione agevolata) e, infine, l'autorità presso cui proporre l'impugnazione immediata.

In sostanza, il contribuente, a fronte dell'atto di contestazione, può avvalersi della definizione agevolata ex art. 16, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997 definendo il *quantum* dovuto secondo quanto precisato dall'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990 e versare il relativo importo unitamente alle somme indicate nell'art. 5-*quater*, lett. b), d.l. n. 167 del 1990.

In alternativa, come risulta dall'incipit dell'art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997 («*Se non addivengono a definizione agevolata, il*



*trasgressore e i soggetti obbligati in solido ...»*), il contribuente può presentare deduzioni difensive in ordine alla contestazione sulle quali l'amministrazione nel termine di decadenza di un anno, irroga la sanzione, se del caso con atto motivato, a pena di nullità, anche sulle stesse deduzioni. In sostanza, il deposito di deduzioni apre una finestra temporale di un anno – durante la quale non è possibile presentare ricorso alla corte di giustizia tributaria competente, che sarebbe improcedibile ai sensi dell'art. 16, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997 – e l'amministrazione può o irrogare le sanzioni con atto motivato (anche) con riferimento alle deduzioni del contribuente, a pena di nullità, o non emettere alcun atto, con la conseguente decadenza dal potere di irrogare le sanzioni. In alternativa, al deposito delle deduzioni il contribuente può, quale ultima opzione possibile, presentare ricorso davanti all'autorità giudiziaria competente, secondo quanto previsto dall'art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo il quale, in mancanza di deduzioni difensive *«l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18»*.

10. La disciplina appena descritta dell'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 deve essere, a questo punto, coordinata:

- sia con la previsione che individua il soggetto nella procedura di collaborazione volontaria nell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione dell'art. 4, d.l. n. 167 del 1990 e l'oggetto nella definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni degli obblighi di dichiarazione e la definizione dell'accertamento mediante adesione per le violazioni in materia di imposte sui redditi (e relative addizionali), IVA, IRAP (e per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta);

- sia con la previsione dell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990 che condiziona il perfezionamento della procedura



di collaborazione volontaria al versamento degli importi relativi alle sanzioni indicati nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione entro il termine per proporre ricorso, ai sensi dell'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 (*i.e.* il termine per proporre ricorso, entro il quale il contribuente che faccia richiesta per la *voluntary disclosure* può avvalersi della definizione ex art. 16, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997, considerato l'inequivoco tenore del secondo periodo dell'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990);

- sia con la previsione che stabilisce le agevolazioni in materia di sanzioni per il contribuente che chieda di avvalersi della procedura di collaborazione volontaria (art. 5-*quinquies*, comma 4, d.l. n. 167 del 1990 e che costituisce – insieme ai profili premiali di tipo penale – uno degli incentivi che spinge l'autore della violazione degli obblighi di denuncia ex art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990 a chiedere di accedere alla *voluntary disclosure*);

- sia con la previsione che riconduce all'omesso versamento degli importi indicati nell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990 (comprese anche le sanzioni) il mancato perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria e la mancata produzione degli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 dell'art. 5-*quinquies* d.l. n. 167 del 1990, con la successiva emissione (oltre all'avviso di accertamento) di un atto di rideterminazione delle sanzioni (art. 5-*quinquies*, comma 10, d.l. n. 167 del 1990).

Il duplice rinvio dell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b) e dell'art. 5-*quinquies*, comma 6, d.l. n. 167 del 1990 all'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997, deve essere inteso nel senso che il contribuente che chiede di aderire alla *voluntary disclosure* ha davanti a sé due alternative: o il versamento, oltre agli importi indicati nell'invito (come avvenuto nel caso di specie, o in alternativa nell'accertamento con adesione), degli importi indicati nell'atto di contestazione o nel provvedimento di



irrogazione delle sanzioni entro il termine per presentare ricorso (salva la possibile riduzione dell'importo nella misura e con le modalità previste dall'ultimo periodo del sesto comma dell'art. 5-*quinquies*) oppure la proposizione del ricorso contro l'atto di contestazione delle sanzioni.

In assenza di impugnazione l'atto di contestazione delle sanzioni (i cui importi sono versati dal contribuente prima dello spirare dei termini per la presentazione del ricorso) diventa definitivo.

11. In conclusione, la collaborazione volontaria costituisce una procedura, che perviene sia alla definizione delle imposte dovute (indicate nell'invito di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218 del 1997 o nell'accertamento con adesione), sia alla definizione, in misura pari alla metà del minimo edittale, delle sanzioni dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione (atti, in ogni caso, distinti rispetto a quelli con i quali – ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990 – si definiscono le imposte).

Tale procedura è attivata su richiesta del contribuente, che - mediante il versamento degli importi dovuti nei termini indicati dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990 - sceglie di rimediare alla violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, senza incorrere nell'attività di accertamento e impositiva dell'amministrazione finanziaria, evitando, al contempo, di essere sottoposto a procedimento penale per i reati indicati nell'art. 5-*quinquies*, commi 1 e 3, d.l. n. 167 del 1990 e di vedersi irrogate le sanzioni in misura piena.

12. Il punto centrale non è, quindi, il fatto che il contribuente, a fronte dell'atto di contestazione, non possa presentare le deduzioni difensive di cui all'art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997 o il ricorso davanti all'autorità giudiziaria competente, quanto la scelta, dapprima, di aderire alla procedura di collaborazione volontaria e,



successivamente, di perfezionarla, mediante il versamento degli importi indicati nell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), d.l. n. 167 del 1990, secondo i termini ivi previsti, comprese le somme contenute nell'atto di contestazione delle sanzioni, definite in misura dimidiata ex art. 5-*quinqies*, comma 4, d.l. n. 167 del 1990 (oltre agli effetti penali di cui all'art. 5-*quinqies*, commi 1 e 3, d.l. n. 167 del 1990).

12.1. Con riferimento alle sanzioni, quindi, non vengono in rilievo i precedenti di questa Corte in materia di tributi (Cass., 01/02/2023, n. 2964; Cass., 23/06/2025, n. 16699; Cass., 20/04/2024, n. 10388; Cass., 02/02/2025, n. 2493): proprio perché la procedura di collaborazione volontaria manca di una fase di accertamento del tributo da parte dell'amministrazione finanziaria, la definizione delle sanzioni avviene attraverso un (separato) atto di contestazione, in relazione al quale il contribuente *sceglie* o di versare gli importi dovuti o di impugnare l'atto impositivo con cui sono determinate le sanzioni, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997 (in chiave di sistema, d'altronde, si è già chiarito che l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, disciplinato dall'art. 16 del d.lgs. n. 472/97, è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni si riferiscono, con la conseguenza che la scelta del trasgressore di addivenire alla definizione agevolata, prevista dal comma terzo della norma, non comporta alcun effetto di acquiescenza o di riconoscimento della fondatezza della pretesa relativa al tributo: Cass., 25/05/2015, n. 10778; coerente, da ultimo, in tema di ravvedimento operoso, Cass., 14/02/2026, n. 3346).

12.2. Di conseguenza, sebbene l'art. 5-*quinqies*, comma 10, preveda un medesimo effetto (*i.e.* il mancato perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria e, conseguentemente, la mancata produzione degli effetti indicati nei commi 1, 4, 6 e 7 della



disposizione appena richiamata) tanto per il mancato versamento degli importi indicati nell'invito ex art. 5, comma 1, d.lgs. n 218 del 1997 (o nell'accertamento con adesione) che per l'omesso versamento delle somme a titolo di sanzioni contenute nell'atto di contestazione, resta, comunque, che la definizione degli importi da pagare a titolo di imposte (non oggetto di un atto di accertamento) e quelli da pagare a titolo di sanzioni (oggetto di un atto di contestazione) sono l'esito di due definizioni parallele, ma distinte che convergono nella medesima procedura, ma con una disciplina diversa dal punto di vista sostanziale (considerato che le sanzioni, diversamente dalla definizione del tributo, sono l'esito di un vero e proprio atto impositivo), che ne condiziona, necessariamente, anche la sorte processuale.

12.3. Devono, quindi, trovare applicazione i principi in materia di definizione agevolata delineati da Cass., Sez. Un., 05/06/2008, n. 14828, secondo cui il condono pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti, quali coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo eventualmente il rimborso delle somme indebitamente pagate, o corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto in via ordinaria.

12.4. Questi principi sono stati d'altronde già declinati giustappunto in relazione alla definizione delle sanzioni ex art. 16 del d.lgs. n. 472/97: è difatti principio costante che la definizione agevolata delle sanzioni, con il versamento di una somma notevolmente inferiore a quella concretamente irrogabile, definisce irrevocabilmente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, con effetti, per un verso, preclusivi per l'Ufficio dell'irrogazione di una maggiore sanzione e d'altra parte, ostativi per



il contribuente della ripetizione di quanto pagato (tra varie, Cass., 13/11/2013, n. 25493; Cass., 27/10/2017, n. 25577).

12.5. In conclusione, il contribuente, con la presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria ha la scelta se versare gli importi indicati nella misura ridotta entro il termine previsto per la presentazione del ricorso o proporre quest'ultimo. In assenza di impugnazione l'atto di contestazione delle sanzioni si consolida. Non è, quindi, possibile per il contribuente scegliere, dapprima di perfezionare il procedimento della *voluntary disclosure* fruendo del beneficio in ambito sanzionatorio dall'art. 5-*quinquies*, comma 4, d.l. n. 167 del 1990 e determinando, attraverso la mancata impugnazione dell'atto di contestazione delle sanzioni, la sua definitività, per poi procedere, impropriamente, a una richiesta di rimborso, anche parziale, di quanto pagato a titolo di sanzioni.

13. Quanto sin qui evidenziato trova riscontro anche sotto il profilo processuale. La richiesta del contribuente – che nell'ambito del giudizio di impugnazione del cd. silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso evoca, in via incidentale, una declaratoria di nullità degli atti di contestazione, con effetti costitutivi del *decisum* – non può, infatti, trovare riscontro positivo, in ragione della struttura impugnatoria del processo tributario che ne segna (anche) i limiti della cognizione incidentale (Cass., Sez. U, 16/01/2015, n. 643).

13.1. A tal proposito giova rilevare che in materia è intervenuto il d.lgs. n. 219 del 2023, recante «Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente» che, con effetto dal 18 gennaio 2024, ha introdotto nella legge n. 212 del 2000 gli artt. 7-bis, 7-ter e 7-quater disciplinanti, rispettivamente, l'annullabilità, la nullità e l'irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria. Orbene, come correttamente osservato già da Cass. 31/01/2025, n. 2385, la nuova disciplina è imperniata, quanto alle ipotesi di invalidità, sulla



dicotomia tra atti annullabili (la generalità), per i quali è escluso il rilievo d'ufficio, e quelli nulli, espressamente individuati in quelli viziati per difetto assoluto di attribuzione, o adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali ma da disposizioni entrate in vigore successivamente al predetto decreto, per i quali vale al contrario la regola del rilievo d'ufficio. In particolare, la disposizione detta la regola per cui solo le ipotesi di atti esplicitamente qualificati come nulli da una legge entrata in vigore successivamente al 18 gennaio 2024 sono soggetti al rilievo d'ufficio della relativa invalidità, così ulteriormente confermando le conclusioni qui tratte circa la non rilevabilità d'ufficio dell'invalidità degli atti di contestazione delle sanzioni (v., sulla medesima linea, Cass., 08/10/2025, n. 27053, punto 4.5.).

13.2. Ciò premesso, come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte (richiamando inequivoci parametri normativi, come l'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 e l'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, su cui v. *infra*), nella giurisdizione di annullamento, attribuire al giudice il potere di disapplicazione (e, quindi, di cognizione meramente incidentale) di atti e provvedimenti che non siano di carattere normativo o generale e, in particolare, di quelli che siano comunque autonomamente impugnabili davanti al giudice adito comporterebbe lo scardinamento dello stesso sistema d'impugnazione degli atti autoritativi e del correlativo regime di decadenza (Cass., Sez. U, n. 643 del 2015 *cit.*). In particolare, l'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 (pur nell'ambito delle modifiche che hanno interessato la formulazione della disposizione ad opera dell'art. 5 d.lgs. n. 130 del 2022 e dell'art. 1 d.lgs. n. 220 del 2023) e l'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 contengono due disposizioni: con la prima («*se ritengono*



*illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano»)* il potere di disapplicazione del giudice tributario viene limitato ai regolamenti e agli atti generali; con la seconda (*«il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.»*) l'ambito della cognizione incidentale del giudice tributario viene circoscritto – secondo quanto precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte alla luce del tenore letterale, dell'inquadramento sistematico e della collocazione dell'art. 2, comma 3, *cit.* nell'articolo dedicato alla definizione della giurisdizione del giudice tributario in contrapposizione, in particolare, a quella del giudice ordinario - alle sole questioni che, *connaturalmente estranee alla giurisdizione del giudice tributario, sono decisive ai fini della soluzione delle controversie devolute* (Cass., Sez. U, n. 643 del 2015 *cit.*).

14. Va comunque ribadito che, in tema di rimborso, qualora il contribuente non impugni l'atto col quale l'amministrazione ha azionato la pretesa tributaria e, quindi, presenti istanza di rimborso di quanto già pagato in relazione al titolo impositivo, dalla definitività di quest'ultimo, per difetto di impugnazione, deriva l'inammissibilità dell'istanza di rimborso, perché contrastante con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività di riscossione dell'amministrazione (in termini, tra le più recenti, Cass., 27/11/2023, n. 22934; Cass., 04/04/2025, n. 8991; Cass., 21/02/2026, n. 3909).

15. Alla luce di quanto sin qui evidenziato, il primo motivo di ricorso è infondato, essendo sufficiente la (sola) correzione della motivazione della sentenza impugnata.



16. È altresì manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale prospettata con il quinto motivo di ricorso, dal momento che il contribuente è posto dinanzi alla scelta volontaria, cui conseguono significativi benefici premiali, in ordine all'adesione alla cd. *voluntary disclosure*, ferma rimanendo la possibilità di seguire la via ordinaria, impugnando gli atti irrogativi delle sanzioni.

17. Il secondo motivo è assorbito in conseguenza dell'infondatezza del primo e del quinto motivo di ricorso.

18. Il terzo motivo – a parte quanto già precisato *supra*, sub 13.3. con riferimento all'art. 7-ter legge n. 212 del 2000, che non può, comunque, trovare applicazione nel caso di specie – è inammissibile, in quanto, secondo la giurisprudenza di legittimità, il regime di diritto amministrativo di cui all'art. 21-septies legge n. 241 del 1990 è incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, aveva configurato – almeno fino all'introduzione dell'art. 7-ter legge n. 212 del 2000 *cit.* - una categoria unitaria d'invalidità-annullabilità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato di ufficio dal giudice (Cass., 18/09/2015, n. 18448).

19. Il quarto motivo di ricorso è infondato, dal momento che la sua illustrazione contiene una contestazione relativa alla mancata compensazione delle spese. Sul punto questa Corte ha precisato che in tema di spese processuali, il sindacato della Corte di cassazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., è limitato ad accertare che non risulti violato il principio secondo il quale le stesse



non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa, per cui vi esula, rientrando nel potere discrezionale del giudice di merito, la valutazione dell'opportunità di compensarle in tutto o in parte, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca che in quella di concorso di altri giusti motivi (Cass., 17/10/2017, n. 24502).

20. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il primo, il quarto e il quinto motivo di ricorso sono infondati e devono essere rigettati, con il conseguente assorbimento del secondo motivo, mentre il terzo motivo di ricorso è inammissibile.

21. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

...

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in 8.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, il 29/10/2025.

La Presidente

ANGELINA MARIA PERRINO

