

# Sulla (in)validità della dichiarazione I.v.a. non sottoscritta. \*

Enrico Marelli

1. La decisione in commento è espressione di una raggiunta concordia giurisprudenziale sul regime delle dichiarazioni I.v.a. non sottoscritte e presentate prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 241/1997. Infatti, la Commissione tributaria centrale, adeguandosi ad una recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass., 11 dicembre 1999, n. 13868<sup>1</sup>), ribadisce come la carenza della sottoscrizione nella dichiarazione I.v.a. *non* conduce alla nullità della stessa.

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale sul tema è ormai nota, essendo stata descritta in molti commenti<sup>2</sup>: il che consente di limitarsi ad un rintraccio essenziale.

L'art. 37 del D.P.R. 633/1972 stabiliva laconicamente la necessità della sottoscrizione della dichiarazione per opera del contribuente o di un suo rappresentante (legale o negoziale), senza che fosse chiarita la qualificazione da attribuire alla dichiarazione non sottoscritta. L'art. 55 del medesimo decreto facoltizzava, senza ulteriori vincoli, l'Amministrazione all'accertamento induttivo ove la dichiarazione presentata fosse priva di sottoscrizione, mentre con un intervento normativo datato 1994 si è subordinata l'esperibilità dell'accertamento induttivo al cattivo esito di una richiesta di regolarizzazione da parte dell'Ufficio. L'art. 11 del D.Lgs. 241/1997 ha poi correlato alla carenza di sottoscrizione la nullità della dichiarazione I.v.a., prevedendo la sanatoria della nullità, ove il contribuente provveda alla sottoscrizione a seguito della richiesta dell'Ufficio. La disciplina ha mantenuto questa medesima struttura per opera degli artt. 1 c. 3 e 8 c. 6 del D.P.R. 322/1998.

Nella vigenza del testo originario dell'art. 37 si è sviluppata una giurisprudenza copiosa e difficile da ricondurre ad orientamenti omogenei. Comunque, secondo alcune decisioni della Commissione tributaria centrale la carenza

della sottoscrizione nelle dichiarazioni con cui si richiede il rimborso dell'I.v.a.<sup>3</sup> costituisce una condizione di improcedibilità del rimborso stesso, rimuovibile con la regolarizzazione della sottoscrizione<sup>4</sup>. Per altro verso la Corte di Cassazione ha ritenuto, in diverse sentenze, che la carenza di sottoscrizione conduce all'inesistenza dell'atto<sup>5</sup>. Con la sentenza n. 13868 del 1999 (citata sopra) la Corte ha compiuto un deciso *revirement*, sostenendo che nel vigore del testo originario dell'art. 37 la carenza di sottoscrizione non conduce alla nullità della dichiarazione. La decisione che qui si commenta pare infine dimostrare la raggiunta compattezza dell'orientamento giurisprudenziale più recente.

Si è allora pervenuti ad una interpretazione definitiva, armonica e condivisibile? Di primo acchito vi sarebbe la tentazione di rispondere positivamente. Eppure, una riflessione analitica sulle diverse affermazioni contenute nella giurisprudenza ora dominante porta alla scoperta di alcune incertezze che, se frettolosamente interpretate, possono rendere instabile anche la vigente normativa delineata dal D.P.R. 322/1998.

2. Emerge in via preliminare una imprecisione nel modo di individuazione delle invalidità che conosce il diritto tributario<sup>6</sup>.

Nella laconicità della parte motiva della decisione in commento, spicca il capoverso finale in cui la Commissione centrale osserva che "l'*espressa* comminatoria di nullità" è stata introdotta solo con la novella del 1997, il che confermerebbe come "per il passato, la sottoscrizione non era prevista a pena di nullità". Con ciò il giudice speciale, pur senza prendere esplicita posizione, parrebbe sostenere la tassatività delle cause di nullità individuate dalla legge. Pur non essendo auspicabile conferire una

\*Post-print. Nota a Cass. sez. tribut. 9 maggio 2002, n. 6599; pubblicata in *Giurisprudenza italiana*, 2002, 206 ss.

soverchia importanza al passo in questione<sup>7</sup>, merita chiarire il punto.

La formulazione originaria dell'art. 37 costituisce un chiaro esempio di *lex imperfecta*, che determina il contenuto di un atto senza esplicitare le conseguenze della violazione. Mi pare che non sia corretto assumere una posizione fondata su una presunta tassatività delle cause di invalidità (o al contrario sulla estensione di una regola di estensione delle invalidità), perché tale linea si rivela aprioristica e non suscettibile di falsificazione. D'altra parte, da una ricognizione anche solo superficiale dell'ordinamento nel suo complesso risulta evidente come la regolamentazione dell'invalidità trovi sistemazioni trascendenti il dato normativo, il quale rivela nella disciplina dei vizi una strutturale non esaustività<sup>8</sup>.

Si deve piuttosto ragionare facendo uso dei principi che reggono l'invalidità, intesa come fenomeno di rimozione degli effetti tipici dell'atto. E' necessario individuare l'area effettuale che ordinariamente si connette all'atto e valutare -in termini di causalità- come il vizio possa impedire l'esplicarsi degli effetti. Si rivolga quindi l'attenzione alla dichiarazione I.v.a. e agli effetti che produce.

Adoperando uno schema generale che sembra suscettibile di estensione, la dichiarazione nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto presenta una funzione principale di stabilizzazione del rapporto, che si esplica tanto in una funzione di cognizione, quanto in una funzione di comunicazione.

La funzione cognitiva si sostanzia nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta; i vizi inerenti questa funzione implicano una pluralità di ricadute sotto il profilo dell'accertamento e delle sanzioni. In riferimento alla dichiarazione I.v.a. si suole osservare come questa non sia tramite di informazioni ignote all'Amministrazione, ma piuttosto costituisca un "riepilogo" di versamenti, liquidazioni e altre operazioni già effettuate dal contribuente<sup>9</sup>. L'osservazione è sicuramente utile in un giudizio di razionalità della normativa, ma non sembra utile nella trattazione dell'invalidità, perché la normativa pone comunque a carico del contribuente l'onere dell'elaborazione complessiva dei dati afferenti l'imposta, obbligandolo alla redazione della dichiarazione annuale, nella ricerca di un equilibrio informativo<sup>10</sup>.

L'invalidità è impedimento all'esplicazione degli effetti dell'atto. E' necessario dunque chiedersi quale sia il profilo effettuale specifico che si lamenta lesa per la carenza di

sottoscrizione.

Nella giurisprudenza che qui viene considerata ha primaria importanza la determinazione del credito di imposta e la conseguente domanda di rimborso. La questione specifica, allora, parrebbe ridursi a questo: la carenza di sottoscrizione nella dichiarazione è vizio che incide sul sorgere del diritto al rimborso dell'eccedenza?

3. La riferibilità soggettiva degli atti è tradizionalmente attuata per mezzo dell'apposizione della sottoscrizione. In questo senso "riferibilità" presenta due contenuti: che il soggetto firmatario conosce (riconosce) quanto scritto nell'atto e che l'atto è stato formato proprio da quel soggetto.

In via di principio la carenza di sottoscrizione costituisce un vizio, poiché è ostacolo alla riferibilità soggettiva. La carenza di sottoscrizione, non consentendo la identificabilità del contribuente, impedisce che la dichiarazione sia autentica tramite informativo e quindi induce l'inesistenza dell'atto<sup>11</sup>.

Vero che l'attribuzione di un atto ad un soggetto può prescindere dalla sottoscrizione: se attraverso l'analisi dell'atto è possibile individuare con certezza il soggetto da cui proviene, la carenza di sottoscrizione non si configura come vizio invalidante<sup>12</sup>. Mi pare tuttavia che il solo contenuto della dichiarazione I.v.a. non sia idoneo, in sé, a far presumere la riferibilità della stessa al contribuente: i dati ivi trascritti sono solitamente conosciuti (o conoscibili) da una pluralità di soggetti (vale tanto per i dati personali quanto per i dati risultanti dalla contabilità)<sup>13</sup>; senza contare che sostenere la riferibilità soggettiva *in re ipsa* della dichiarazione implica un'interpretazione destabilizzatrice (i.e. dagli effetti imprevedibili) di tutte le norme che obbligano alla sottoscrizione delle dichiarazioni, il che, al di là della correttezza ermeneutica dell'operazione, non sembra affatto un risultato desiderabile (ma su ciò, *infra*, § 5).

Peraltro, è principio riconosciuto quello secondo cui la regola della riconoscibilità dell'autore dal contesto del documento non si applica laddove l'autografia della sottoscrizione sia imposta dalla legge<sup>14</sup>.

L'art. 37 rientra proprio in questa ultima fattispecie: la norma richiede espressamente che la dichiarazione sia sottoscritta. Da quanto riportato ci si attenderebbe la prevalenza del filone giurisprudenziale che sostiene l'invalidità della dichiarazione I.v.a. non sottoscritta e

quindi l'impossibilità di richiedere il rimborso per mezzo di detto atto.

Invece, come si è detto, domina oggi l'assunto secondo cui la carenza di sottoscrizione non induce la nullità della dichiarazione. Come si concilia la convivenza di questa soluzione con i principi ora esposti? Mi sembra si possa sostenere che la giurisprudenza non abbia volontariamente teorizzato un mutamento dell'incidenza del vizio sugli effetti, quanto piuttosto abbia reinterpretato la funzione della dichiarazione I.v.a., adeguandosi alle indicazioni -in se' pienamente condivisibili- di certa dottrina e giurisprudenza. Come segue.

4. Sino a qui si è dato per scontato che la locuzione dell'art. 30 D.P.R. 633/1972, secondo cui "Il contribuente può richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, ... all'atto della presentazione della dichiarazione" implichi una stretta correlazione biunivoca: il rimborso si può chiedere solo con la dichiarazione e l'invalidità della dichiarazione travolge la validità della richiesta di rimborso.

Eppure tale convinzione vacilla se si ha riguardo alla giurisprudenza in tema di riporto dell'eccedenza I.v.a. nel caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale<sup>15</sup>. La Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che anche se il contribuente omette di presentare la dichiarazione annuale non perde per ciò il diritto alla detrazione dell'eccedenza, essendo sufficiente che abbia tenuto regolarmente le scritture contabili ed operato la detrazione dell'imposta nelle liquidazioni infra-annuali di competenza<sup>16</sup>. Si comprende da subito come tale posizione abbia una portata dirompente sul nostro tema<sup>17</sup>. Infatti rimborso e riporto dell'eccedenza nell'anno successivo sono istituti alternativi che traggono la propria causa dal medesimo fatto: il sorgere del diritto alla detrazione.

E' quindi ragionevole sostenere che la richiesta di rimborso operata in dichiarazione non porta all'esplicarsi di un effetto *tipico* della dichiarazione, ma di un effetto meramente *eventuale*. Meglio: di un effetto eventuale che può ben essere ottenuto *aliunde*, potendosi configurare il diritto al rimborso come indipendente rispetto agli obblighi dichiarativi relativi all'anno in cui sorge tale diritto<sup>18</sup>.

Ciò è confermato dall'osservazione del nuovo testo dell'art. 19 D.P.R. 633/1972 (modificato dal D.Lgs. 313/1997), che, affermando che il diritto alla detrazione sorge "nel momento in cui l'imposta diviene esigibile", chiarisce come

esso può essere esercitato fino alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Si comprende allora come, al di là di formule magniloquenti, prima la Cassazione e poi la Commissione centrale non abbiano voluto sancire l'irrelevanza della carenza di sottoscrizione, ma solo che *tale vizio non era idoneo a comprimere definitivamente il diritto al rimborso*. Tanto che questa giurisprudenza sostiene che le funzioni cognitive tipiche della dichiarazione vengono impedito nel loro dispiegarsi dalla presenza del vizio, con tutte le conseguenze del caso (in relazione all'accertamento d'imposta)<sup>19</sup>.

L'affermazione secondo cui, vigente l'art. 37 D.P.R. 633/1972, la dichiarazione priva di sottoscrizione è valida risulta in definitiva null'altro che un incidente concettuale. La giurisprudenza in commento, invece di affermare (come sarebbe stato maggiormente logico), che l'omissione della sottoscrizione induce l'invalidità della dichiarazione e della richiesta di rimborso ivi contenuta e che ciò peraltro non comprime assolutamente il diritto al rimborso dell'eccedenza, ha optato per una deprecabile validità (parziale!) della dichiarazione non sottoscritta.

5. Essendo quello ora descritto il reale portato della decisione in epigrafe, merita ribadire brevemente i principi che reggono la fattispecie in esame.

Che debba esistere un qualche *signum*, esteriormente percepibile, tale da permettere la riconducibilità della dichiarazione al contribuente non mi pare un punto contestabile. E ancora, appare *ictu oculi* come la sottoscrizione resti il mezzo preferenziale mediante il quale si attua il descritto meccanismo.

Neppure confutabile sembra l'assunto secondo cui la dichiarazione<sup>20</sup> che non permette una riferibilità soggettiva è da considerarsi invalida, non idonea a dispiegare gli effetti propri dell'atto.

Ciò non va interpretato come un inutile appesantimento dettato da letture formali: è piuttosto principio che garantisce sia la certezza del rapporto sia la tutela del contribuente dinanzi ad abusi perpetrati ai suoi danni. A riguardo di quest'ultimo punto, va ribadito come non sia auspicabile vedere nella presentazione della dichiarazione un *quid* che permette in sé di ricondurre l'atto al soggetto passivo, perché può accadere anche che la presentazione sia

compiuta da soggetti diversi dal contribuente e addirittura contro la volontà di questi<sup>21</sup>.

Tutto questo non toglie che l'ordinamento può ben prevedere meccanismi di rimozione del vizio: la dichiarazione priva di sottoscrizione rimane atto invalido (*sub specie nullità*)<sup>22</sup>, ma il vizio può essere sanato dal contribuente ponendo in essere il procedimento previsto *ex lege*. Così oggi l'art. 1 c. 3 D.P.R. 322/1998, applicabile anche alle dichiarazioni I.v.a., consente la sanatoria della nullità quando il contribuente provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

Rimane in conclusione da domandarsi quali possano essere le ricadute attuali della giurisprudenza in commento. E' da auspicare che si diffonda la regola per cui la carenza di sottoscrizione non impedisce che il rimborso venga richiesto aliunde (pur nel rispetto del limite temporale previsto dall'art. 19 D.P.R. 633/1972), mentre va evitato il mantenimento della formula destabilizzante secondo cui la dichiarazione non sottoscritta è valida (anche solo ai fini del rimborso).]Rimane in conclusione da domandarsi quali possano essere le ricadute attuali della giurisprudenza in commento. E' da auspicare che si diffonda la regola per cui la carenza di sottoscrizione non impedisce che il rimborso venga richiesto *aliunde* (pur nel rispetto del limite temporale previsto dall'art. 19 D.P.R. 633/1972), mentre va evitato il mantenimento della formula destabilizzante secondo cui la dichiarazione non sottoscritta è valida (anche solo ai fini del rimborso)<sup>23</sup>.

## Note

<sup>1</sup> La sentenza si ritrova nel Cd-Rom "La Cassazione Civile", Utet.

<sup>2</sup> Per indicazioni puntuali si possono vedere M.C. FREGNI, *Dichiarazione IVA non sottoscritta e spettanza del rimborso*, in *Rass. trib.*, 1994, 695 segg.; D. STEVANATO, *Dichiarazione Iva non sottoscritta tra «nullità» e sanatoria*, in *Riv. giur. trib.*, 1994, 1079 segg. e, di recente, V. DE LUCA, *Ancora una conferma sull'«esistenza giuridica» della dichiarazione Iva non sottoscritta*, in *Fisco*, 2001, 8608 segg.

<sup>3</sup> L'utilizzo del termine "rimborso dell'I.v.a." è adottato qui per coerenza con la locuzione adottata nel testo normativo, ma non ha valenza connotativa: rimane infatti vero che si tratta di credito derivante dal pagamento di imposte debitamente versate (v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, VI ediz., Torino, 1998, 256 e, per approfondimenti, M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, 191 segg. e 206 segg.).

<sup>4</sup> Cfr. le decisioni cui fa riferimento M.C. FREGNI, *Dichiarazione IVA non sottoscritta*, cit., cui *adde* la giurisprudenza citata da A. LIPPI, *Omessa sottoscrizione*

*ne della dichiarazione annuale Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, 549-550.

<sup>5</sup> Si vedano: Cass., 5 marzo 1992, n. 2662; Cass., 20 luglio 1994, n. 6764; Cass., 21 luglio 1997, n. 7957, tutte in Cd-Rom "La Cassazione Civile", Utet. Per riferimenti alla giurisprudenza di merito che aderisce a questo orientamento cfr. D. STEVANATO, *Dichiarazione Iva non sottoscritta*, cit.

<sup>6</sup> La giurisprudenza tributaria difficilmente riesce nell'opera di sistemazione dell'invalidità: per riferimenti ulteriori rispetto alla fattispecie presa qui in esame e per un tentativo di ricostruzione del sistema, mi si permetta di rinviare a E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379 segg.

<sup>7</sup> La Commissione, con il passo citato nel testo, ha trasposto letteralmente un pensiero della sentenza Cass. n. 13868/1999, che peraltro il giudice di legittimità inserisce in un percorso logico differente (dedicato ad un raffronto -non privo di indecisioni- tra diversi apparati normativi).

<sup>8</sup> Basti pensare alle vicende dell'inesistenza nel diritto civile (su cui E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, II ediz., Torino, 1960, 473 segg. e R. SACCO, voce *Nullità e annullabilità*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., vol. XII, Torino, 1995, 293 segg.) o anche solo alla trattazione dell'invalidità nel diritto amministrativo. Neppure i contesti normativi in cui si annovera una esplicita disposizione che sancisce il numero chiuso delle nullità sono idonei a limitare l'attività ermeneutica di individuazione delle invalidità: si vedano le interpretazioni attribuite all'art. 178 c.p.p. (per tutti cfr. F. CORDERO, *Procedura penale*, II ediz., Torino, 1993, 990 segg.).

<sup>9</sup> La natura riepilogativa della dichiarazione I.v.a. è affermata da R. LUPI, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992, 150 (e, dello stesso A., in relazione al problema specifico qui trattato, v. anche ID., *La dichiarazione Iva non sottoscritta tra giurisprudenza sbrigativa e legislazione innovativa*, in *Rass. trib.*, 1994, 1623 segg.). Questa osservazione è ritenuta utile a fornire indicazioni per la fattispecie di carenza di sottoscrizione anche da D. STEVANATO, *Dichiarazione Iva non sottoscritta*, cit., 1080 e M.C. FREGNI, *Dichiarazione IVA non sottoscritta*, cit., 697.

La sentenza Cass. n. 13868/1999 recepisce questo pensiero e sancisce che le operazioni di cui la dichiarazione costituisce il riepilogo sono "già registrate in contabilità e confluite nelle liquidazioni e nei versamenti periodici effettuati in detto periodo e, come tali, a lui riferibili in modo inequivocabile". Mi pare che il passo della Corte sia ambiguo: non è in discussione la riferibilità al contribuente delle singole liquidazioni infrannuali, quanto la riferibilità della dichiarazione non sottoscritta; per cui al massimo si potrebbe sostenere (*infra*, § 3) che la riferibilità della dichiarazione I.v.a. è *in re ipsa*, nella presentazione della stessa (e nella conoscenza dell'esistenza delle singole operazioni).

<sup>10</sup> E infatti, la dottrina più attenta, se pure fa riferimento alla natura riepilogativa della dichiarazione I.v.a., risolve la questione della carenza di sottoscrizione ragionando all'interno dei principi generali dell'invalidità: cfr. M.C. FREGNI, *Dichiarazione IVA non sottoscritta*, cit., 698 segg.

<sup>11</sup> In applicazione della regola secondo cui i vizi che incidono sulla funzione di comunicazione conducono alla inesistenza della dichiarazione: va notato tuttavia come la legislazione tributaria configuri la carenza di sottoscrizione come vizio causa di "nullità" (v. ancora *infra*, nt. 22).

<sup>12</sup> Cfr. Cass., 7 agosto 1996, n. 7234, in *Dir. inf.*, 1997, 581, che ribadisce la validità degli atti amministrativi che, privi di sottoscrizione autografa, consentano comunque di accertare l'attribuibilità di essi a chi deve esserne l'autore; Cass., 3 marzo 2000, n. 2390, in *Giur. imp.*, 2000, 844, che, in materia di atti amministrativi, ritiene sufficiente la sicura riconducibilità del documento all'Amministrazione; Corte cost., 21 aprile 2000, n. 117, in *Boll. trib.*, 2000, 1356, che, con riferimento alla legittimità costituzionale dell'art. 25 d.p.r. 602/1973, ha rigettato la questione di legittimità costituzionale della norma (che non indica tra gli elementi costitutivi della cartella di pagamento la sottoscrizione autografa) perché "è di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene"; su quest'ultimo punto v., negli stessi termini, Cass., 17 aprile 1998, n. 3911, in Cd-Rom "La Cassazione Civile", Utet.

<sup>13</sup> In senso contrario cfr. S. GHINASSI, *Il difetto di sottoscrizione della dichiarazione Iva*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 192-193, che vede nei requisiti formali della dichiarazione elementi idonei all'attribuzione soggettiva e nella presentazione della stessa un "comportamento concludente"; LUPI R., *La dichiarazione Iva non sottoscritta*, cit., 1624, secondo cui "La riferibilità al contribuente è poi evidente dalla presenza, sulla dichiarazione, delle generalità, del codice fiscale, della partita Iva e dei dati risultanti dalla contabilità".

<sup>14</sup> In questo senso v. ancora Corte cost., 21 aprile 2000, n. 117, che, pur facendo riferimento all'atto amministrativo, pare estensibile ad ogni tipo di atto (e quindi anche a quelli che, nel rapporto tributario, provengono dal privato). La Corte fa riferimento ai casi in cui la legge preveda la sottoscrizione come «elemento essenziale»: ciò si verifica quando la norma, elencando i requisiti dell'atto, vi includa la sottoscrizione.

<sup>15</sup> Si ricorda che l'art. 28 del D.P.R. 633/1972, nel testo in vigore sino a tutto il 1997, stabiliva: "Il contribuente perde il diritto alle detrazioni non operate nei mesi di competenza e non indicate nella dichiarazione annuale". Il D.Lgs. 313/1997 (in vigore dal 1 gennaio al 21 settembre 1998) modificò la norma sancendo invece che "Il contribuente perde il diritto alle detrazioni non esercitate entro il termine stabilito dall'art. 19, comma 1, secondo periodo". L'art. 8 c.3 del D.P.R. 322/1998, attualmente vigente, conferma quest'ultima regola: "Le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall'art. 19, comma 1, secondo periodo del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633".

<sup>16</sup> Si vedano Cass., 2 ottobre 1996, n. 8602 e Cass., 20 gennaio 1997, n. 544, in Cd-Rom "La Cassazione Civile", Utet; cui *adde* Comm. trib. centr., 20 febbraio 1997, n. 556, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 850 segg., con nota di R. FANELLI. Sul punto v. anche S. GHINASSI, *Il difetto di sottoscrizione*, cit., 194, e A. COMELLI, *La detrazione dell'iva in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale*, *ivi*, 713 segg.

<sup>17</sup> Che le decisioni indicate sopra alla nota 16 abbiano influenzato la giurisprudenza oggetto di questo commento è osservazione immediata: notevole è per

esempio che nella sentenza Cass. n. 8602/1996 si legga che il rimborso I.v.a. è "certamente indipendente dalla presentazione o meno della dichiarazione per il periodo seguente".

<sup>18</sup> Sulla non necessaria correlazione tra richiesta di rimborso e presentazione della dichiarazione v. F. TE-SAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1979, 1469, secondo cui in presenza di registrazioni regolari il rimborso può essere fatto valere con apposita domanda all'Ufficio; e M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, cit., 210.

<sup>19</sup> Con il che si riesce a riportare a razionalità l'affermazione contenuta in Cass. n. 13868/1999, secondo cui: "la comminatoria di nullità rappresenta solo uno dei mezzi per assicurare l'effettività delle norme imperative, potendo in alcuni casi essere ritenuta sufficiente la predisposizione di un diverso rimedio, rappresentato nella specie dalla possibilità di procedere ad accertamento induttivo". Se tale pensiero fosse assunto al di fuori di una completa ricostruzione, condurrebbe a esiti assai vicini all'assurdo giuridico, con il rincorrersi di "rimedi", nullità, sanzioni ed effetti, nel tentativo di assicurare un significato compiuto al concetto di "effettività" delle norme.

<sup>20</sup> Come, peraltro, ogni altro atto.

<sup>21</sup> La tesi che vuole la dichiarazione come riferibile soggettivamente di per se stessa, ingenera più incertezze di quelle che vuole appianare. Se si accede a detta impostazione diviene infatti assai complessa la soluzione del caso in cui un professionista (che adempie agli obblighi contabili per conto del contribuente) compili una dichiarazione erronea e la presenti senza farla firmare al contribuente: questi dovrebbe sopportare le ricadute effettuali della dichiarazione senza neppure averla vista, perché la contro-prova della riferibilità soggettiva diverrebbe assai ardua! Per contro, mantenendo l'obbligo di sottoscrizione, il meccanismo processuale del disconoscimento della scrittura privata garantisce un rimedio sufficientemente efficace (sul disconoscimento della scrittura privata nel contesto del processo tributario v. Cass., 28 agosto 1999, n. 9054, in *Riv. giur. trib.*, 2000, 192 e Comm trib. prov. Treviso, 12 ottobre 1999, n. 314, *ivi*, 330).

<sup>22</sup> Il dettato normativo configura la carenza della sottoscrizione nella dichiarazione come vizio causa di nullità, mentre parte della dottrina ritiene che sarebbe maggiormente rispondente ai principi la previsione dell'inesistenza: G.F. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario - parte generale*, III ediz., Padova, 1999, p. 85. Sui criteri distintivi dei vizi si permetta ancora il rinvio a E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità*, cit.

<sup>23</sup> Non si creda che la dizione della nuova norma che prevede espressamente la nullità della dichiarazione non sottoscritta sia idonea a mettere fuori gioco la deprecabile impostazione giurisprudenziale che qui si commenta: si potrebbe infatti sostenere che la nullità non toccherebbe la richiesta di rimborso espressa in dichiarazione, ma legittimerebbe solo l'esplicazione dell'accertamento, proseguendo così la confusione concettuale avallata dalla Cassazione.