

Perdite in accertamento: dall'IPEC all'IPEA

di Sandro Maria Galardo (*)

Le disposizioni contenute nel **Provvedimento** del Direttore dell'**Agenzia** delle **entrate** dell'**8 aprile 2016** danno attuazione all'art. 25 del Decreto sanzioni (D.Lgs. n. 158/2015), con il quale si definiscono le **modalità di scomputo** delle **perdite** dai **maggiori imponibili accertati e definiti** e i relativi **aspetti sanzionatori**. Il Provvedimento approva il modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse, denominato **Modello IPEA** (Istanza perdite accertamento), e disciplina i conseguenti adempimenti dell'Ufficio competente. Le disposizioni del Provvedimento ricalcano le modalità operative già previste per i soggetti aderenti al consolidato nazionale con riferimento al Modello IPEC - Istanza perdite consolidato. Restano aperte alcune problematiche relative alla natura della nuova disciplina e ai connessi profili sanzionatori, che esulano dall'ambito del Provvedimento.

L'art. 25 (1) del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 concernente la revisione del sistema sanzionatorio (Decreto "sanzioni") (2) ha introdotto uno specifico procedimento per il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili accertati e definiti e i relativi aspetti sanzionatori.

In attuazione del comma 4 dell'art. 25, è stato emanato in data 8 aprile 2016 il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (nel seguito "Provvedimento") che approva il modello e le relative istruzioni per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse dai maggiori imponibili nell'ambito dell'attività di accertamento e definisce i conseguenti adempimenti dell'Ufficio competente.

Scomputo delle perdite in accertamento previsto dal Decreto sanzioni

L'art. 25 del Decreto sanzioni, muovendo dai principi sottesi alla disciplina del consolidato nazionale di cui all'art. 40-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (3), che resta vigente nei confronti dei soggetti aderenti alla tassazio-

ne di gruppo, ha introdotto la possibilità di scomputare le perdite nei procedimenti di accertamento per tutti i soggetti il cui reddito complessivo è determinato tenendo conto delle perdite.

In particolare, la possibilità di computare in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di periodo e pregresse è disciplinata dall'art. 42, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 e, nell'ambito dei procedimenti di adesione, dall'art. 7, comma 1-ter, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Le disposizioni in commento prevedono che le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica siano computate in diminuzione dal maggior imponibile accertato prioritariamente e automaticamente dall'Ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento, a differenza di quanto avviene nell'ambito del consolidato, ove lo scomputo di tutte le perdite, anche quelle di periodo, è possibile solo su istanza (4).

Occorre tener conto che, nell'ambito della *fiscal unit*, non è previsto lo scomputo in auto-

(*) *Dottore Commercialista in Roma, of counsel Gianni, Origo-ri, Grippo, Cappelli & Partners*

(1) Art. 25, rubricato "Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento".

(2) Decreto legislativo contenente la "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23".

(3) In tal senso la relazione illustrativa all'art. 25 del Decreto sanzioni.

(4) La previsione dello scomputo automatico, dal maggior imponibile accertato, delle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica rappresenta la principale differenza con la disciplina prevista per i soggetti che aderiscono al consolidato.

matico delle perdite di periodo in quanto la consolidata all'atto dell'accertamento non è più in possesso delle perdite (anche di quelle relative al periodo oggetto di rettifica) e, pertanto, solo la consolidante, che ha la disponibilità di dette perdite, può chiederne l'utilizzo in accertamento. In ogni caso, anche nell'ambito della tassazione di gruppo deve essere richiesto prioritariamente il computo in diminuzione delle perdite di periodo, in un'ottica ripristinatoria dell'imponibile che si sarebbe generato se il contribuente avesse dichiarato *ab origine* correttamente il proprio reddito (5). Qualora successivamente allo scomputo automatico delle perdite di periodo residui un maggior imponibile accertato, le nuove disposizioni prevedono la facoltà per il contribuente di richiedere in diminuzione anche le perdite pregresse (6). Analoghe disposizioni sono previste anche nell'ambito dei procedimenti di adesione.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Con il Provvedimento sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione del modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse dai maggiori imponibili, denominato IPEA - Istanza perdite accertamento (nel seguito "Modello IPEA"), nonché le conseguenti attività dell'Ufficio competente. Le disposizioni del Provvedimento ricalcano le modalità operative già previste per i soggetti

MODELLO IPEA

Perdite oggetto del modello

Il Modello IPEA **non** deve essere presentato per chiedere lo **scomputo** delle **perdite** relative al **periodo** d'imposta oggetto di **rettifica**, in quanto queste ultime sono computate in diminuzione automaticamente e prioritariamente dall'Ufficio. Il Provvedimento 8 aprile 2016 del Direttore dell'Agenzia delle entrate specifica che possono essere richieste, in diminuzione dai maggiori imponibili accertati e nel procedimento di accertamento con adesione, le **perdite pregresse** al periodo d'imposta oggetto di rettifica **non utilizzate** alla data di **presentazione** dell'**istanza**.

aderenti al consolidato nazionale dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010 (7), con il quale era stato introdotto il Modello IPEC - Istanza perdite consolidato (8).

Perdite oggetto del Modello IPEA

Preliminarmente, giova evidenziare che il Modello IPEA non deve essere presentato per chiedere lo scomputo delle perdite relative al periodo d'imposta

oggetto di rettifica, in quanto quest'ultime, come ricordato, sono computate in diminuzione automaticamente e prioritariamente dall'Ufficio. Il Provvedimento specifica, nel dettaglio, quali perdite possono essere richieste in diminuzione dai maggiori imponibili accertati e nel procedimento di accertamento con adesione.

Al punto 2.2, si chiarisce che possono essere oggetto di richiesta esclusivamente le perdite:

- i. pregresse;
- ii. non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza.

In particolare, il punto 2.3 del Provvedimento precisa che per perdite pregresse si intendono le perdite maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi degli artt. 8 e 84 del T.U.I.R. (*sub i.*).

In tale ambito, possono essere richieste in diminuzione dei maggiori imponibili accertati esclusivamente le perdite pregresse non utilizzate alla data di presentazione del Modello IPEA (*sub ii.*).

(5) "Tale previsione [N.d.R. lo scomputo prioritario delle perdite di periodo] mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta" (circolare 6 giugno 2011, n. 27/E).

(6) Per un esempio, cfr. D. Libranti e D. Sansonetti, "Regole chiare per lo scomputo delle perdite in accertamento e in adesione", in *il fisco*, n. 34/2015, pag. 3212.

(7) "Approvazione del modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dal-

l'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale prevista dal comma 3 dell'art. 40-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, modalità di presentazione e conseguenti attività dell'Ufficio competente".

(8) Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 ottobre 2014 il Modello IPEC è stato adeguato alle modifiche apportate dall'art. 23 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, al regime di utilizzo delle perdite fiscali di cui all'art. 84 del T.U.I.R.

Pertanto, al fine di individuare l'esatto ammontare delle perdite scomputabili, occorre sottrarre dalle perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica, quelle utilizzate successivamente fino alla data di presentazione del modello.

Nello specifico, secondo quanto disposto dal punto 2.4 del Provvedimento, si considerano utilizzate alla data di presentazione del Modello IPEA:

- a) le perdite scomputate, ai sensi degli artt. 8 e 84 del T.U.I.R., nelle dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica;
- b) le perdite rettificate o scomputate dagli Uffici a seguito di precedenti atti impositivi.

Modello IPEA

Il Modello IPEA è composto dal frontespizio, contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali, i riferimenti relativi all'atto contenente la pretesa fiscale e i dati identificativi del soggetto interessato, e dal quadro US per l'indicazione dei dati rilevanti ai fini del computo in diminuzione delle perdite.

In particolare, nel quadro US il contribuente, muovendo dalla ricostruzione della situazione delle perdite pregresse, indica analiticamente:

- i. le perdite pregresse che residuano alla fine del periodo d'imposta oggetto di rettifica;
- ii. la parte delle suddette perdite utilizzate fino alla data di presentazione del Modello IPEA e quindi non utilizzabili in diminuzione dai maggiori imponibili: in particolare si tratta delle perdite scomputate nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e le perdite rettificate in diminuzione o scomputate dagli Uffici a seguito di precedenti atti impositivi;
- iii. le perdite disponibili ai fini del computo in diminuzione, date dalla differenza dei due punti precedenti;
- iv. l'ammontare delle perdite disponibili delle quali si chiede l'utilizzo.

Il Provvedimento stabilisce che il Modello IPEA debba essere trasmesso, unitamente alla copia di un documento di identità del firmatario dello stesso, all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio competente (9).

Termini di presentazione

Per quanto riguarda i termini di presentazione del Modello IPEA, gli stessi sono distintamente individuati nel Provvedimento a seconda della tipologia di procedimento accertativo nell'ambito del quale si chiede l'utilizzo in diminuzione delle perdite.

In particolare, il Modello IPEA è presentato:

- entro il termine per la proposizione del ricorso, nell'ipotesi di notifica al contribuente dell'avviso di accertamento di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973;
- nel corso del contraddittorio instaurato con l'Ufficio, nell'ipotesi di accertamento con adesione ai sensi degli artt. 5, comma 1, ovvero 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997.

Nello specifico, a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, la presentazione del Modello IPEA, entro i sessanta giorni previsti per proporre ricorso (oltre all'eventuale periodo di sospensione feriale), sospende il predetto termine per l'impugnazione dell'atto per un periodo di sessanta giorni (punto 6.3).

In ogni caso, la presentazione del Modello IPEA non preclude la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997 (punto 6.6). Pertanto, la presentazione dell'istanza di adesione, entro centoventi giorni dalla notifica dell'atto (60 ordinari + 60 presentazione Modello IPEA), sospende il termine per l'impugnazione dell'atto per ulteriori novanta giorni, come previsto dal successivo comma 3 dello stesso art. 6.

Qualora, invece, sia presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi del citato comma 2 dell'art. 6, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, il termine per l'impugnazione dell'atto si sospende per novan-

(9) È previsto che con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabilite le modalità di trasmissione telematica del Modello IPEA.

ta giorni (come ordinariamente previsto). Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto (60 ordinari + 90 presentazione istanza adesione), il contribuente può presentare il Modello IPEA che sospende il termine per l'impugnazione dell'atto per un ulteriore periodo di sessanta giorni (punto 7.3).

Le predette disposizioni sono analoghe a quelle previste per i soggetti aderenti al consolidato, in merito alle quali è stato chiarito che in entrambe le ipotesi (presentazione del modello e successiva presentazione dell'istanza di accertamento con adesione o viceversa) il contribuente può usufruire di un periodo di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto di centocinquanta giorni (il termine complessivo per l'impugnazione è pertanto di 210 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento), senza tener conto dell'eventuale periodo di sospensione feriale previsto dalla Legge 7 ottobre 1969, n. 742, che nel caso dovrà essere computato in aumento (10).

Adempimenti dell'Ufficio competente

L'Ufficio competente, a seguito della notifica dell'atto e della presentazione del Modello IPEA, provvede al riscontro dell'utilizzabilità delle perdite pregresse richieste in diminuzione dal maggior imponibile accertato.

L'Ufficio procede quindi allo scomputo delle perdite dall'imponibile accertato e al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli

SOLUZIONI OPERATIVE

Istanza di accertamento con adesione

Il Provvedimento 8 aprile 2016 chiarisce che la presentazione del **Modello IPEA non preclude** la possibilità di presentare **istanza di accertamento con adesione**. Pertanto, la **presentazione** dell'istanza di adesione, entro **centoventi giorni** dalla notifica dell'atto (60 ordinari + 60 presentazione Modello IPEA), **sospende** il **termine** dell'impugnazione dell'atto per ulteriori **novanta** giorni. Qualora, invece, sia presentata **istanza di accertamento con adesione**, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, il termine per l'impugnazione dell'atto si sospende per novanta giorni (come ordinariamente previsto). Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro **centocinquanta giorni** dalla notifica dell'atto (60 ordinari + 90 presentazione istanza adesione), il contribuente può presentare il **Modello IPEA**, che sospende il termine per l'impugnazione dell'atto per un ulteriore periodo di sessanta giorni.

interessi e delle sanzioni correlate e comunica l'esito del ricalcolo al contribuente entro sessanta giorni dalla presentazione del Modello IPEA.

Ai sensi di quanto previsto nel punto 6.5 del Provvedimento, l'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'atto notificato.

Qualora, invece, sia stato attivato il procedimento con adesione, l'Ufficio predispone l'atto di definizione contenente i maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, senza tenere conto del termine di sessanta giorni per la comunicazione dell'esito del ricalcolo (punto 7.4).

Nel caso di mancato perfezionamento dell'adesione, è previsto che l'avviso di accertamento originariamente notificato conservi la sua efficacia e che l'Ufficio tenga comunque conto del Modello IPEA presentato nel corso del contraddittorio, procedendo al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate (11).

Il contribuente, anche nelle ipotesi di accertamento con adesione antecedente alla notifica dell'atto, ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse, come previsto dal punto 8 del Provvedimento.

In tale ipotesi, il Modello IPEA è presentato dal contribuente nel corso del contraddittorio, avendo quale termine naturale la conclusione del procedimento di adesione (punto 8.2) (12). Ai sensi del punto 8.6 del Provvedimento, in caso di mancato perfezionamento della defini-

(10) Circolare 6 giugno 2011, n. 27/E, par. 8.1.

(11) L'Ufficio, quindi, comunica al contribuente l'esito del ricalcolo, che, come ribadito nel punto 7.8, non costituisce atto autonomo rispetto all'atto notificato.

(12) Anche in tale fattispecie, l'Ufficio riscontra l'utilizzabili-

tà delle perdite pregresse richieste a scomputo del maggiore imponibile oggetto di definizione e predispone l'atto di adesione contenente i maggiori imponibili definiti, al netto delle perdite utilizzabili.

zione, l'Ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, emette l'avviso di accertamento tenendo comunque conto delle perdite richieste con il Modello IPEA.

Riduzione d'ufficio delle perdite in dichiarazione

Il punto 2.5. del Provvedimento chiarisce che le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione del Modello IPEA non sono più nella disponibilità del contribuente, in quanto utilizza-

In tale ambito, come previsto dal comma 3-bis dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, a seguito del computo in diminuzione di dette perdite in accertamento o in adesione, l'Ufficio provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. La previsione della riduzione delle perdite d'ufficio evita al contribuente di dover integrare a sfavore le proprie dichiarazioni dei redditi presentate.

Si osservi che tale previsione è stata estesa anche ai procedimenti di accertamento e di accertamento con adesione riferiti ai soggetti aderenti al consolidato, in ipotesi di computo in diminuzione delle perdite mediante presentazione del Modello IPEC.

Il Provvedimento, al punto 9.2, dispone che l'Ufficio che procede alla riduzione delle perdite è quello competente all'accertamento nei confronti del contribuente (13).

Il Provvedimento disciplina lo scomputo delle perdite pregresse; tuttavia, si rammenta che, secondo quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 3-bis, anche in conseguenza dello

SOLUZIONI OPERATIVE

Adempimenti dell'Ufficio competente

L'Ufficio competente, a seguito della notifica dell'atto di accertamento e della presentazione del Modello IPEA, provvede al **riscontro dell'utilizzabilità delle perdite pregresse** richieste in diminuzione dal maggior imponibile accertato. L'Ufficio procede quindi allo **scomputo** delle perdite dall'imponibile accertato e al **ricalcolo** dell'eventuale maggiore **imposta** dovuta, degli **interessi** e delle **sanzioni** correlate e **comunica l'esito** del ricalcolo al contribuente entro sessanta giorni dalla presentazione del Modello IPEA. Il Provvedimento prevede che l'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'atto notificato. Qualora, invece, sia stato attivato il procedimento con adesione, l'Ufficio predispone l'atto di definizione contenente i maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili.

scomputo delle perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento o di adesione, l'Amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973.

Decorrenza delle nuove disposizioni e rideterminazione delle sanzioni

Restano aperte alcune questioni relative alla natura

delle disposizioni relative allo scomputo delle perdite in accertamento e ai connessi profili sanzionatori, che esulano dall'ambito del Provvedimento.

Le disposizioni in argomento sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

La previsione di applicabilità della nuova disciplina all'attività di accertamento relativa anche a periodi di imposta pregressi all'entrata in vigore della disposizione, secondo il principio *tempus regit actum*, evidenzia la natura procedimentale della stessa.

In tale ambito, Assonime ritiene che l'entrata in vigore nel 2016 attenga ai profili procedurali (quali le modalità di presentazione dell'istanza), mentre per quanto riguarda gli aspetti sostanziali e, in particolare, quelli sanzionatori, le disposizioni in tema di scomputo delle perdite in accertamento abbiano un mero contenuto chiarificatorio (14). Pertanto, sem-

(13) Art. 31 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 27, commi 13 e 14, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

(14) "Il profilo di maggiore criticità attiene al fatto che viene esplicitamente stabilito che queste disposizioni entrino in vigore il 1° gennaio 2016 (con riferimento ai periodi d'imposta per i

pre secondo Assonime, avrebbe natura interpretativa la previsione secondo cui all'atto della rideterminazione dell'imponibile accertato, per effetto del computo in diminuzione delle perdite, debbano essere ricalcolate le correlate sanzioni (15).

Tale questione risulta essere particolarmente rilevante, in relazione alla circostanza che il ricalcolo del maggiore imponibile accertato, che eventualmente residui dopo lo scomputo delle perdite pregresse, comporta la rideterminazione della san-

zione per infedele dichiarazione correlata alla maggiore imposta ricalcolata.

La scelta del legislatore di commisurare la base di calcolo della sanzione alla maggiore imposta rideterminata tenendo conto delle perdite scomputate, infatti, rappresenta un definitivo superamento di alcune sentenze della Corte di cassazione (16), nelle quali era stato manifestato un diverso orientamento, ritenendo dovute le sanzioni per infedele dichiarazione, anche in presenza del riconoscimento di perdite pregresse.

IL PARERE DI ASSONIME

Decorrenza delle nuove disposizioni

Assonime ritiene che l'entrata in vigore nel 2016 delle disposizioni relative allo scomputo delle perdite in accertamento attenga ai **profili procedurali**, mentre per quanto riguarda gli aspetti **sostanziali** e, in particolare, quelli **sanzionatori**, le **disposizioni** in tema di scomputo delle perdite in accertamento abbiano un **mero contenuto chiarificatorio**. In merito, deve osservarsi che l'applicabilità della disposizione ai periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore della stessa siano ancora pendenti i termini per l'accertamento conferma oltre ogni dubbio la sua natura procedurale; al tempo stesso, dalla lettura della relazione illustrativa, si evince una decisa volontà di superare l'incertezza interpretativa riguardo alle perdite pregresse.

In merito, deve osservarsi che l'applicabilità della disposizione ai periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore della stessa (1° gennaio 2016) siano ancora pendenti i termini per l'accertamento (come previsto dal comma 5 dell'art. 25 del D.Lgs. n. 158/2015) conferma oltre ogni dubbio la sua natura procedurale. Inoltre, dalla lettura della relazione illustrativa si evince una decisa volontà di superare l'incertezza interpretativa riguardo alle perdite pregresse, ove si specifica che a seguito della presentazione

dell'istanza l'Ufficio "procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente. Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'art. 1 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento".

quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento): circostanza questa che parrebbe avvalorare la tesi della loro valenza innovativa, non solo per quanto riguarda la disciplina della procedura da seguire, ma anche per i profili sostanziali attinenti alla determinazione dell'imponibile e della relativa imposta. Se così fosse, la modifica proposta sarebbe sicuramente inaccettabile..." circolare Assonime 3 agosto 2015, n. 25.

(15) "In definitiva, con le disposizioni in commento si vuole solo ribadire, come è giusto che sia, la correlazione tra la effettiva maggiore imposta accertata (quella appunto riferibile al

reddito complessivo al netto delle perdite pregresse non utilizzate) e le sanzioni, e perciò deve essere affermato con chiarezza che esse hanno natura interpretativa e che la decorrenza dal 2016 è stabilita per le sole indicazioni di procedura attinenti ai tempi e alle modalità di presentazione della relativa istanza" circolare Assonime 3 agosto 2015, n. 25.

(16) Si vedano, tra le altre, Cass., ordinanza n. 13014 del 14 giugno 2011; ordinanza n. 16333 del 26 settembre 2012; ordinanza n. 2486 del 1° febbraio 2013; sentenza n. 6663 del 21 marzo 2014.