

Qual è la valenza ai fini penali dell'accertamento sintetico?

di Alessandro Traversi

L'accertamento sintetico, al pari di altri accertamenti di tipo induttivo, è da ritenersi basato su «presunzioni semplici», per cui ci si domanda se e quale valenza possa avere ai fini penali. In particolare, ci si chiede se l'Agenzia delle entrate, **accertato sinteticamente un maggior reddito** rispetto a quello dichiarato o un **reddito non dichiarato** tale da comportare un'**evasione d'imposta** superiore alle soglie previste per la configurabilità dei reati di «**dichiarazione infedele**» o di «**omessa dichiarazione**», sia tenuta ad effettuare la **comunicazione della notizia di reato** alla competente Procura della Repubblica e se il **giudice penale** possa affermare la **responsabilità** del contribuente-imputato sulla base semplicemente degli **elementi presuntivi** posti dall'Ufficio a fondamento della ripresa a tassazione.

L'«accertamento sintetico» del reddito complessivo del contribuente è un accertamento di tipo induttivo, che l'Ufficio può effettuare «sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta» (1) ovvero fondando l'accertamento stesso «sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti», vale a dire mediante il cd. reddito-metro (ai sensi dell'art. 38, quinto comma, del medesimo decreto).

L'accertamento in questione ha, quindi, natura essenzialmente presuntiva.

Nel primo caso, perché la capacità di spesa del contribuente manifestatasi in un determinato periodo d'imposta non costituisce di per sé prova che il contribuente stesso abbia conseguito un reddito tale da giustificare le spese sostenute nel medesimo periodo temporale. Nel secondo caso, perché l'eventuale mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore astrattamente calcolati per categorie omogenee di contribuenti, tantomeno è idoneo a consentire la ricostruzione, in concreto, dell'effettiva capacità contributiva di un determinato soggetto passivo d'imposta.

Tale assunto e, cioè, che l'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione di parametri o studi di settore costituisca un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e con-

cordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati è, del resto, pienamente condiviso dalla giurisprudenza.

Valga, per tutte, la decisione della Corte di cassazione a Sezioni Unite 18 dicembre 2009, n. 26635 (2), la quale, nel qualificare i suddetti parametri come «meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività», ha precisato che «la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente».

L'accertamento sintetico, al pari di altri accertamenti di tipo induttivo, alla luce della giurisprudenza tributaria, è dunque da ritenersi basato su «presunzioni semplici», per cui ci si domanda se e quale valenza possa avere ai fini penali.

In particolare, ci si chiede, in primo luogo, se

Alessandro Traversi - Avvocato in Firenze - Docente di diritto penale tributario presso la Scuola di Polizia giudiziaria - Guardia di finanza di Roma

Note:

(1) *Ex art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

(2) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; cfr. anche *Corr. Trib. n. 4/2010*, pag. 251, con commento di A. Marcheselli, e *GT - Riv. giur. trib. n. 3/2010*, pag. 105, con commento di M. Basilavecchia, e *Dialoghi trib. n. 3/2010*, pag. 275, con commenti di F. Bianchi e R. Lupi.

SOLUZIONI OPERATIVE

l'Agenzia delle entrate, accertato sinteticamente un maggior reddito rispetto a quello dichiarato ovvero un reddito non dichiarato tale da comportare un'evasione d'imposta superiore alle soglie previste dall'art. 4 o dall'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per la configurabilità, rispettivamente, dei reati di «dichiarazione infedele» o di «omessa dichiarazione», sia tenuta ad effettuare la comunicazione della notizia di reato alla competente Procura della Repubblica ai sensi dell'art. 331 c.p.p. In secondo luogo, se il giudice penale chiamato a decidere sulla sussistenza o meno di taluno di detti reati, possa affermare la responsabilità del contribuente-imputato sulla

base semplicemente degli elementi presuntivi posti dall'Ufficio a fondamento della ripresa a tassazione effettuata secondo i criteri previsti dal citato art. 38, commi quarto ss., del D.P.R. n. 600/1973.

Dichiarazione infedele e omessa dichiarazione

Con riferimento al primo problema prospettato, non c'è dubbio che i funzionari appartenenti agli Uffici finanziari, nell'esercizio delle loro funzioni, rivestano la qualifica di pubblici ufficiali. Ne consegue che essi, in quanto tali, qualora accertino, seppure utilizzando metodi di determinazione sintetica o induttiva del reddito, un'evasione d'imposta superiore per singola imposta ad euro 50.000 ed al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad euro 2.000.000, potendosi configurare la fattispecie delittuosa di «dichiarazione infedele» di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, debbano adempiere all'obbligo di farne denuncia, senza ritardo, agli organi giudiziari, a norma dell'art. 331 c.p.p. Così pure nel caso in cui dovessero ravvisare che un contribuente abbia omissso di presentare la dichiarazione annuale, con conseguente evasione d'imposta superiore, per singola imposta,

Obbligo di denuncia a seguito di accertamento sintetico

I funzionari appartenenti agli **Uffici finanziari**, nell'esercizio delle loro funzioni, rivestono la qualifica di **pubblici ufficiali**. Ne consegue che essi, in quanto tali, qualora accertino, seppure utilizzando metodi di **determinazione sintetica o induttiva del reddito**, un'evasione d'imposta tale da configurare la fattispecie delittuosa di «dichiarazione infedele» o di «omessa dichiarazione», devono adempiere all'obbligo di farne **denuncia**, senza ritardo, agli **organi giudiziari**. Gli unici maggiori ricavi, compensi e corrispettivi che **non rilevano** ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato sono quelli conseguenti all'applicazione degli accertamenti basati sugli **studi di settore**.

ad euro 30.000, integrando tale comportamento il reato di «omessa dichiarazione» previsto dall'art. 5 del medesimo decreto.

Né vale obiettare - come talora si sostiene - che l'obbligo di comunicazione della *notitia criminis* da parte del pubblico ufficiale presupponga che il medesimo abbia acquisito prove certe in ordine alla configurabilità di tutti gli elementi costitutivi del fatto-reato, essendo principio consolidato, in giurisprudenza, che per la sussistenza dell'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria è sufficiente che il pubblico ufficiale che vi è tenuto ravvisi nel fatto anche soltanto il *fumus* di un reato.

Peraltro, l'obbligo di «presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente» è espressamente stabilito anche dalla stessa normativa tributaria, sia in materia di imposte sui redditi (3), sia di IVA (4).

Oltre a ciò, è opportuno ricordare che l'«omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale» è penalmente sanzionata dall'art. 361 c.p., per cui sarà in ogni caso interesse dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria segnalare comunque all'autorità giudiziaria le eventuali ipotesi di reato tributario rilevabili a seguito di accertamento, ancorché di natura presuntiva.

Senza contare che, operando in tal modo, i funzionari della Agenzia delle entrate, oltre a porre essi stessi al riparo da possibili rischi di incorrere in responsabilità penale *ex* art. 361 c.p., in definitiva avvantaggiano l'Amministrazione di cui fanno parte, consentendo ad essa di usufruire del disposto dell'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n.

Note:

(3) Art. 31, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973.

(4) Art. 51, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

600/1973 (5), laddove è stabilito che, «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74», i termini per l'accertamento sono «raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione».

A ciò si aggiunga che la circolare n. 1/2008 del Comando generale della Guardia di finanza, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di riferire la notizia di reato di cui all'art. 347 c.p.p., precisa che «i reati tributari vanno in

ogni caso rapportati senza ritardi, nei loro elementi essenziali, alla magistratura, nella forma della comunicazione della notizia di reato», e che «spetta ai verificatori l'autonoma valutazione della configurabilità degli illeciti penali ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, anche previa quantificazione dell'imposta evasa relativamente ad entrambi gli anzidetti tributi».

Orbene, se tale indicazione è stata concepita per gli appartenenti al corpo della Guardia di finanza che, in sede di verifica, non dispongono degli elementi necessari per determinare con esattezza l'ammontare dell'imposta evasa, a maggior ragione tale norma di comportamento dovrà valere per i funzionari dell'Amministrazione finanziaria che, diversamente da essi, dispongono invece di tutti gli elementi per poterla quantificare.

A sostegno della tesi della sussistenza dell'obbligo di trasmissione della *notitia criminis* in ordine a reati tributari configurabili all'esito di accertamenti sintetici, va infine ricordato che, per espressa previsione (6), gli unici maggiori ricavi, compensi e corrispettivi che non rilevano ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p., sono quelli conseguenti all'applicazione degli accertamenti basati sugli studi di settore. Dal che si desume, *a contrario*, secondo l'antico brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit ta-*

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Utilizzabilità

nel procedimento penale

– Posto che all'esito di un **accertamento sintetico** l'Amministrazione finanziaria abbia effettuato la comunicazione di notizia di reato all'autorità giudiziaria, si pone il problema dell'**utilizzabilità** dei risultati di tale tipo di accertamento nell'ambito del conseguente **procedimento penale** avviato nei confronti del contribuente.

– La **presunzione relativa** posta a base dell'**accertamento sintetico**, seppur idonea a integrare la notizia di reato, **non può avere di per sé, nel giudizio penale, valore di prova**. Essa può tuttavia costituire **valido indizio** valutabile dal giudice penale.

cuit, che il legislatore non ha evidentemente voluto estendere la suddetta deroga ad accertamenti diversi da quelli basati su studi di settore e che, pertanto, l'obbligo di segnalazione permane allorché un'ipotesi di reato tributario emerga a seguito di un accertamento sintetico.

Utilizzabilità dei risultati dell'accertamento sintetico nel procedimento penale

Posto, dunque, che all'esito di un accertamento sintetico compiuto dall'Ufficio sulla base delle spese sostenute dal contribuente nel periodo d'imposta ovvero di altri elementi indicativi di capacità

contributiva diversi da quelli contemplati negli «studi di settore», si ipotizzi un'evasione d'imposta superiore alle soglie di punibilità previste dall'art. 4 ovvero dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 e che, in conseguenza di ciò, l'Amministrazione finanziaria abbia effettuato la prescritta comunicazione di notizia di reato all'autorità giudiziaria, si pone l'ulteriore problema dell'utilizzabilità dei risultati di tale tipo di accertamento nell'ambito del conseguente procedimento penale avviato nei confronti del contribuente.

L'accertamento sintetico - come precedentemente rilevato - è di natura presuntiva e, d'altronde, l'accertamento dei reati tributari è spesso basato sull'utilizzazione di elementi presuntivi, dato che la disciplina tributaria è caratterizzata da un articolato regime di presunzioni.

La questione dovrà quindi essere affrontata richiamando le regole in tema di presunzioni contenute nel nostro ordinamento e, in particolare, le disposizioni generali in tema di prove, contenute nel codice di rito penale.

Note:

(5) Inserito dall'art. 37, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

(6) Contenuta nell'art. 10, comma 6, della legge 8 maggio 1998, n. 146.

LA GIURISPRUDENZA

Processo penale e processo tributario

La giurisprudenza, secondo un consolidato e condivisibile orientamento, ha chiarito che l'**autonomia** del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che il **giudice penale**, nella formazione del proprio **libero convincimento**, possa tener conto delle **presunzioni tributarie** alla stregua di **elementi indiziari**, fermo restando l'obbligo di dare conto nella **motivazione** dei risultati acquisiti e dei criteri adottati.

La nozione di presunzione è contenuta nell'art. 2727 c.c., che definisce le «presunzioni» come «le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato».

La presunzione è dunque, in via generale, il procedimento logico mediante il quale si desume l'esistenza di un fatto ignoto sulla base dell'esistenza di un fatto che, invece, è conosciuto.

Come si evince dalla norma sopra citata, esistono due tipi di presunzioni: le presunzioni

legali, che sono stabilite direttamente dalla legge e le presunzioni semplici, che sono rimesse all'apprezzamento del giudice, il quale, però - a norma dell'art. 2729, primo comma, c.c. - può ammetterle soltanto quando siano «gravi, precise e concordanti».

Quanto alle presunzioni legali, si distinguono, sotto il profilo probatorio, in «assolute» (cd. *juris et de jure*), che non ammettono prova contraria, e «relative», in ordine alle quali è invece possibile fornire prova contraria.

Principio generale in materia di presunzioni, ormai pacificamente acquisito, è il divieto del *praesumptum de praesumpto*, vale a dire la preclusione al ricorso di presunzioni che abbiano a loro volta come fondamento un'altra presunzione, dato che il procedimento logico deduttivo deve necessariamente originarsi da un «fatto noto» che, per essere tale, deve essere certo nella sua esistenza.

Il diritto tributario contempla numerose presunzioni legali. La maggior parte di esse sono relative e, come tali, ineriscono al regime della prova ed hanno quindi valenza tipicamente processuale. La loro funzione è essenzialmente quella di agevolare l'Amministrazione finanziaria sotto il profilo probatorio, ponendone l'onere a carico del contribuente il quale, per vincere la presunzione, deve fornire la prova contraria con le modalità ed i limiti eventualmente previsti dalla normativa tributaria. Ove quest'ultimo non sia in grado di assolvere all'onere probatorio, opereranno sul piano sostanziale tutti gli effetti collegati all'esistenza del fatto

presunto *ex lege* ai fini dell'accertamento e nell'eventuale fase contenziosa.

Tipico esempio di presunzione relativa, contro la quale è ammessa prova contraria, è proprio quella posta a base dell'accertamento sintetico. Tant'è che, ai sensi dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, è previsto che il contribuente, nel corso del contraddittorio con l'Ufficio, abbia facoltà di giustificare la propria capacità di spesa, dimostrando che «il relativo finanziamento è avvenuto

con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile».

Quanto alla valenza delle presunzioni nel processo penale, è opportuno ricordare che i principi fondamentali in materia di prove - contenuti nel Titolo I del Libro III sulle «Prove» del codice di procedura penale - sono quelli del libero convincimento del giudice (7), della libertà di prova (8), dell'inesistenza di limiti legali alla prova (9), del diritto alla prova riconosciuto alle parti con relativo onere a carico delle stesse (10) e della valenza probatoria degli indizi soltanto se «gravi, precisi e concordanti» (11).

Da tenere altresì presente che nel processo penale l'unica «presunzione» esistente è quella di «non colpevolezza» dell'imputato sino alla condanna definitiva, enunciata nell'art. 27, secondo comma, Cost.

Con specifico riguardo alla valenza delle presunzioni tributarie nel procedimento penale, va inoltre precisato che in esso vengono meno sia l'inversione dell'onere della prova, che le eventuali limitazioni poste dalla legge tributaria alla prova contra-

Note:

(7) Art. 192, primo comma, c.p.p.

(8) Art. 189 c.p.p.

(9) Art. 193 c.p.p.

(10) Art. 190 c.p.p.

(11) Art. 192, secondo comma, c.p.p.

ria, di talché l'imputato potrà avvalersi di tutti i più ampi mezzi probatori previsti dal codice di rito.

In considerazione di ciò, è quindi evidente che le presunzioni tributarie, seppur idonee a integrare la notizia di reato, non possono poi avere di per sé, nel giudizio penale, valore di prova.

Per quanto riguarda invece la valutazione delle presunzioni tributarie ai fini della decisione, la loro non automatica trasferibilità in campo penale non significa, d'altro canto, che esse non rivestano alcuna rilevanza. Infatti, sebbene non valgano come prova, possono tuttavia costituire degli indizi, come tali valutabili dal giudice penale alla stregua dei criteri dettati dall'art. 192, secondo comma, c.p.p.

La giurisprudenza, secondo un consolidato e del tutto condivisibile orientamento,

ha chiarito che l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che il giudice penale, nella formazione del proprio libero convincimento, possa tener conto delle presunzioni tributarie alla stregua di elementi indiziari, fermo restando l'obbligo di dare conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati.

Sul punto, la Corte di cassazione, ha infatti affermato che «il giudice penale può avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori», poiché, ai fini penali, le presunzioni tributarie «hanno il valore di un indizio», di talché «per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni gravi, precise e concordanti» (12).

Assunto, questo, ribadito in altra pronuncia della

LA GIURISPRUDENZA

Valutazione del giudice penale

La Corte di cassazione ritiene che, seppure anche l'**accertamento induttivo** compiuto dagli Uffici finanziari può rappresentare un valido **elemento** di indagine per stabilire, in **sede penale**, se vi sia stata **evasione** e se questa abbia raggiunto le **soglie di punibilità** previste dalla legge, è d'altro canto indispensabile, a tal fine, che il giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una **specificata valutazione** di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'Ufficio finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché deve prima ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, l'apprezzamento di ognuno di essi, e successivamente esprimere una valutazione globale di questi ultimi, rendendo chiari i passaggi della **motivazione** adottata.

Suprema Corte, secondo la quale «alla luce dei principi che governano la valutazione della prova ex art. 192, commi primo e secondo, del codice di rito secondo cui la prova può essere desunta solo da indizi gravi, precisi e concordanti (...), le presunzioni tributarie - se sono legittime per accertare l'illecito tributario - non possono essere utilizzate meccanicamente nel processo penale, nel quale hanno invece bisogno di una autonoma valutazione alla luce dei criteri di cui al citato art. 192 c.p.p.» (13).

In buona sostanza, è da ritenere che il risultato cui perviene l'Amministrazione finanziaria in applicazione della disciplina sull'accertamento sintetico e gli elementi presuntivi utilizzati per raggiungerlo non possono in alcun modo vincolare il giudice penale, il quale dovrà

invece, in via autonoma, valutare gli elementi fattuali posti a base degli accertamenti secondo le regole di esperienza, sviluppando un proprio *iter* logico-argomentativo (non necessariamente dissimile da quello seguito dall'Ufficio accertatore), del quale dovrà fornire adeguata motivazione.

In tal senso, è stato infatti recentemente ribadito dalla Suprema Corte che, seppure «anche l'accertamento induttivo compiuto dagli Uffici finanziari può, invero, rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge», è d'altro canto indispensabile, a tal fine, «che il giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo

Note:

(12) Cass., Sez. III pen., 19 gennaio 1998.

(13) Cass., Sez. III pen., 23 luglio 1998 (7 maggio 1998), n. 8536.

di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una specifica valutazione di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'Ufficio finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché deve ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, prima l'apprezzamento di ognuno di essi ed esprimere successivamente una valutazione globale di questi ultimi, rendendo chiari i passaggi della motivazione da lui adottata, per consentire di verificare l'esistenza effettiva e la sua coerenza logica» (14).

In definitiva, è quindi da escludere che la penale responsabilità di un contribuente imputato di reato tributario possa essere affermata sulla base della sola determinazione sintetica di reddito effettuata ai sensi dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n.

600/1973, qualora tale elemento, avente valenza meramente indiziaria, non sia sorretto da altri e più consistenti elementi di riscontro.

Tantomeno potrà essere riconosciuta valenza probatoria ai fini penali ad accertamenti effettuati sulla base degli studi di settore di cui all'art. 62-*sexies* della legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Ciò in virtù, non solo e non tanto del citato art. 10, comma 6, della legge n. 146/1998 - laddove prevede la non rilevanza dei maggiori ricavi, compensi e corrispettivi conseguenti all'applicazione di tale tipo di accertamento ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato - ma anche e soprattutto di un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale «una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri impone di attribuire a quest'ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante

SOLUZIONI OPERATIVE

Studi di settore

Come è da **escludere** che la **penale responsabilità** di un contribuente imputato di reato tributario possa essere affermata sulla base della sola **determinazione sintetica di reddito**, qualora tale elemento, avente valenza meramente indiziaria, non sia sorretto da altri e più consistenti elementi di riscontro, allo stesso modo non può essere riconosciuta valenza probatoria ai fini penali ad accertamenti effettuati sulla base degli **studi di settore**. Una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni impone di attribuire a quest'ultimi una **natura** meramente **presuntiva**, in quanto essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo un'**estrapolazione statistica** di una **pluralità di dati settoriale**, elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti.

probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo un'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriale, elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti» (15).

Note:

(14) Cass., Sez. III pen., 21 giugno 2011, n. 24811; in senso conforme, Id., 21 dicembre 1999, n. 1904; Id., 20 ottobre 1995.

(15) Cass., SS.UU. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit.; in senso conforme, Cass., Sez. trib., 6 luglio 2010, n. 15905, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 31 agosto 2010, n. 18941, *ivi*; Id., 14 dicembre 2010, n. 25195, *ivi*; Id., 14 dicembre 2012, n. 23070, *ivi*.