

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, n. 119/3/2024 veniva parzialmente accolto l'appello di Lo.Ma., nella qualità di titolare della ditta individuale PNEU-MATICI 70023 di Lo.Ma., svolgente attività di commercio di pneumatici, avverso sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari n. 1063/4/2022 che aveva rigettato il ricorso del contri-buente avverso l'avviso di accertamento per II.DD. e IVA relativo all'annualità 2015.

2. Si legge nella sentenza impugnata che l'accertamento veniva emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito di PVC della Guardia di Fi-nanza nei confronti del contribuente il cui reddito d'impresa, rispetto agli Euro 25.096,00 dichiarati, veniva stato accertato in Euro 86.515,59 per il periodo di imposta con la conseguente determinazione, a carico di Lo.Ma., della maggiore imposta da corrispondere, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, con l'irrogazione delle relative sanzioni anche in considerazione del fatto che il contribuente, sulla merce venduta, aveva omesso di applicare l'IVA.

3. Il giudice d'appello, da un lato, affermava che, quanto alla rideterminazione del reddito di impresa, a fronte degli accertamenti compiuti in sede di verifica, incombeva in capo al contribuente l'onere della prova contraria e tale onere non veniva ritenuto assolto dalla di-fesa di Lo.Ma. Dall'altro, con riferimento alla ripresa per cessioni a ca-tena infra-comunitarie, affermava che, nella fattispecie in esame, al momento in cui era avvenuto il pagamento da parte degli acquirenti a Lo.Ma., seguito da quello effettuato dal contribuente medesimo al forn-itore tedesco, i pneumatici si trovavano ancora nel territorio della Re-pubblica tedesca. Pertanto, sulla base dell'art. 7 bis, 1 comma, del D.P.R. n. 633/1972, il giudice riteneva che tali contratti non fossero assoggettabili ad IVA in quanto al momento in cui si erano perfezionati con il pagamento, da parte del contribuente al fornitore tedesco, gli pneumatici non erano stati ancora spediti in Italia. Per l'effetto, rifo-rmava l'impugnata sentenza, escludendo l'assoggettabilità ad IVA dei corrispettivi incassati dal contribuente dagli acquirenti degli pneumatici oggetto delle operazioni contestate, come pure ai fini delle corrispon-denti sanzioni.

4. Avverso la sentenza d'appello l'Agenzia delle Entrate ha pro-posto ricorso principale per cassazione, affidato ad un motivo, cui re-plica il contribuente con controricorso e ricorso incidentale per quattro motivi.

Il sostituto Procuratore generale Olga Pirone ha depositato requi-sitoria scritta concludendo nel senso dell'accoglimento dei ricorsi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., per violazione degli artt. 7-bis, 17, commi 2 e 3, 21 e 22 del D.P.R. n. 633/1972, in combinato disposto con l'art. 40 del decreto-legge n. 331/1993. Secondo la ricorrente il giudice del gravame non avrebbe considerato la complessità dell'operazione, consistente nell'acquisto intracomunitario dal fornitore UE e nella successiva e con-testuale cessione nazionale mediante spedizione diretta all'acquirente finale.

1.1. Va dato atto che il controricorrente ha eccepito l'inaammissibilità del ricorso principale per novità della censura in quanto, a suo dire, per la prima volta in sede di ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate avrebbe fatto riferimento alla disposizione di cui all'art. 40, D.L. n. 331/1993. L'eccezione non può trovare ingresso, in quanto il fatto alla base della controversia e della pretesa dell'amministrazione finanziaria è stato fin dall'inizio l'applicabilità dell'IVA alle operazioni contestate, né è mutata la causa petendi per effetto della specificazione della di-sciplina con richiamo della suddetta norma il profilo la territorialità delle operazioni infracomunitarie ai fini IVA, fermo restando che la sussun-zione della fattispecie nella corretta disposizione di legge è comunque rimessa al giudice, trattandosi di un profilo inerente alla regola di diritto da applicare al caso concreto.

2. Ciò premesso, il motivo è fondato.

Innanzitutto, va rammentato che consumatori finali sono i clienti non registrati ai fini IVA e che, ai fini della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi, per la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, è necessario avere riguardo al contenuto della prestazione e alla prevalenza, per il destinatario, delle fasi, degli interventi e delle lavorazioni nelle quali si articolano la prestazione principale e le prestazioni accessorie (v., ad es. CGUE 11 febbraio 2010, C-88/09, *Graphic Pro-cédé* e giurisprudenza ivi citata).

Nel caso di specie, l'oggetto dell'operazione economica è una cessione di beni, pneumatici provenienti da un unico fornitore stabilito in Germania a Lo.Ma. e, ai fini delle contestazioni sopra descritte, la sua ditta individuale, titolare di partita IVA, non è qualificabile come consumatore finale: è un rivenditore, svolgente attività di commercio al dettaglio di beni via internet, attraverso un "negozio" su Ebay.

Inoltre, in linea generale, se l'acquisto avviene da uno Stato infra-comunitario verso l'Italia, nel caso di specie la Repubblica federale tedesca, è necessario distinguere se l'acquirente è un privato, caso in cui deve di regola pagare l'IVA tedesca inclusa nel prezzo, a meno che il venditore superi una determinata quota di vendite in Italia, nel qual caso applica l'IVA italiana. Se, invece, acquirente è un imprenditore commerciale italiano, allora l'acquisto è solitamente in regime di reverse charge e l'IVA non è applicata nello Stato UE di provenienza del bene. Per effetto del regime dell'inversione contabile, l'acquirente italiano integra la fattura con l'IVA nazionale, che va assolta in Italia e, incorporata nel prezzo del bene, attinge il consumatore finale.

3. Più complesso è il caso in cui l'operazione coinvolga, come nel caso di specie, a) un fornitore UE, b) il rivenditore italiano professionale c) e l'acquirente cliente finale italiano, e tale sequenza (operazione a catena) sia stata unitariamente concepita e materialmente realizzata attraverso la consegna diretta del bene direttamente dal fornitore al cliente finale attraverso un unico spostamento e il completamento dell'operazione complessiva avvenga con un minimo scarto temporale per effetto dell'utilizzo dell'e-commerce transfrontaliero.

Si realizza così una cessione per la quale l'IVA è dovuta in uno Stato membro, ma il cedente o prestatore è stabilito in un altro Stato membro (cfr. considerando n.2 della Direttiva (UE) n. 2020/284 che modifica la direttiva 2006/112/CE, cd. *rifusione IVA*). La crescita del commercio elettronico è incoraggiata, e facilita la vendita transfrontaliera di beni e servizi ai consumatori finali negli Stati membri ma, in tale contesto, è importante il contrasto al fenomeno delle frodi IVA, affinché la competitività del prezzo finale di acquisto del bene per il cliente finale, nel caso di specie lo pneumatico importato, non si realizzi attraverso l'evasione dell'imposta armonizzata.

Sul piano interpretativo, con riferimento all'acquisto di beni tramite piattaforma di commercio elettronico, questa Corte ha già stabilito che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto prevista nell'art. 2, comma 2, n. 3, D.P.R. n. 633/1972 il passaggio dei beni dal committente al commissionario non è escluso dalla circostanza che quest'ultimo proceda alla rivendita dei beni su un sito di vendita on-line, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni (v. Cass. n.23084 del 2024).

4. È entro la cornice normativa sopra ricostruita che va inquadrato il richiamo all'art. 7 bis ("territorialità - cessione di beni") del D.P.R. n.633/1972, il cui primo comma afferma che le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3 - ossia ipotesi derogatorie di cessione a bordo di navi o treni o cessioni di gas che non si configurano nel caso in esame - si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Nella fattispecie, è incontestato che Lo.Ma. ha "aperto" un negozio on-line sul sito Internet di commercio elettronico eBay e, tramite la pubblicazione di un apposito catalogo, ha proposto la vendita pneumatici di varie tipologie e marche che, contestualmente all'ordine del cliente privato, ha acquistato, sempre on-line, presso un unico fornitore tedesco, la Delticom.

Poiché gli pneumatici sono giunti in Italia in quanto il fornitore tedesco ha consegnato la merce direttamente al cliente finale, il rivenditore professionale ha sostenuto di aver effettuato un acquisto infracomunitario con IVA in reverse charge, e ha considerato conclusa la vendita al privato italiano allorché la merce si trovava ancora

in Germania e, in ragione di ciò, ha classificato l'operazione fuori campo IVA ex art. 7 bis D.P.R. 633/72. Successivamente, non ha integrato l'imposta e ha eseguito le cessioni in favore dei privati italiani senza applicazione dell'imposta, in violazione degli artt. 21 e 22 del medesimo decreto. Così facendo, dal momento che il prezzo finale degli pneumatici non ha ricompreso l'IVA, l'imposta armonizzata sull'operazione economica non è stata pagata da alcuno e ciò ha, tra l'altro, alterato anche i meccanismi di concorrenza tra rivenditori di pneumatici, danneggiando i rivenditori nazionali che, esponendo l'IVA, hanno richiesto un prezzo finale di acquisto maggiore al privato per uno pneumatico di analoga tipologia e marca.

5. Orbene, tenuto presente che il bene al momento della cessione al privato da parte del rivenditore professionale italiano non si è trovato materialmente in Italia, a seconda delle modalità concrete di esecuzione dell'operazione l'imposta dev'essere comunque assolta, o nel paese comunitario in cui il bene si trovava al momento della vendita, oppure in Italia. In particolare, nella fattispecie Lo.Ma. non allega né prova che, quale rivenditore professionale italiano, si sia identificato direttamente in Germania, né che ha provveduto a nominare un rappresentante fiscale in quello Stato membro, munendosi di Partita IVA tedesca, al fine di poter far pagare l'IVA al cliente privato italiano che ha acquistato lo pneumatico presente in Germania (cfr., mutatis mutandis, Corte di Giustizia UE 6 aprile 2006, C-245/04, EMAG; CGUE 16 dicembre 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding; CGUE 27 dicembre 2012, C-587/10, VSTR).

6. E allora, sulla base del ricostruito quadro di diritto e di fatto, il giudice non si avvede che l'operazione dev'essere complessivamente valutata nel momento in cui è unitariamente concepita. L'acquisto degli pneumatici da parte del consumatore finale italiano attraverso il commercio on-line è avvenuto contestualmente all'approvvigionamento da parte del rivenditore italiano presso il fornitore tedesco, come emerge dalla contestazione di assenza di un magazzino degli pneumatici, attraverso un'unitaria operazione economica, tale concepita sin dall'inizio da parte del rivenditore italiano e con un unico trasferimento del bene dal fornitore al cliente finale. Il contribuente ha sistematicamente richiesto l'approvvigionamento presso un unico fornitore tedesco al momento della ricezione degli ordinativi su Ebay degli pneumatici da parte dei clienti finali italiani e ha anche ordinato al fornitore UE la consegna dei beni direttamente ai clienti in Italia, realizzando così una complessiva operazione economica ai fini IVA.

7. Nel ragionamento del giudice del gravame, invece, vi sarebbero state due distinte operazioni da considerare separatamente ai fini fiscali: la prima, fra cliente finale e rivenditore nazionale, non assoggettabile all'IVA in quanto, al momento dell'acquisto, i beni non si trovavano in Italia; la seconda, tra rivenditore nazionale e fornitore intra-comunitario, assoggettata alla disciplina del reverse charge.

Questa impostazione separa atomisticamente la fase in cui il rivenditore nazionale vende on-line al cliente consumatore i beni, di cui ancora non ha la proprietà, e, un istante dopo, lo acquista sempre tramite commercio elettronico dal fornitore UE, al quale dà disposizioni di concludere la cessione a catena spendendo il bene direttamente al proprio cliente finale italiano.

8. Si tratta di una operazione complessiva che va invece trattata unitariamente ai sensi dell'art. 40, primo comma, D.L. n. 331/1993, nel testo ratione temporis vigente, secondo cui gli acquisti intracomunitari sono effettuati nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni, originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica ai sensi degli artt. 8 e 10 del trattato istitutivo della CEE, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato. Rileva, perciò, da un lato il fatto che le operazioni economiche abbiano per oggetto beni originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato italiano e, dall'altro, che l'acquirente sia soggetto passivo IVA in Italia, salvo che questi dia evidenza del fatto che i beni non sono stati spediti o trasportati in Italia e provi che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta nello Stato UE dal quale quei beni sono stati effettivamente trasportati. Del tutto inconferente in effetti, quindi, il richiamo operato dal giudice dell'appello all'art. 7-bis del D.P.R. 633/1972, dovendosi considerare la vendita a clienti nazionali come effettuata nel territorio dello Stato italiano e, dunque, soggette ad IVA.

Inconferente in effetti, quindi è il richiamo operato dal giudice dell'appello all'art. 7-bis del D.P.R. 633/1972, poiché l'operazione "a monte" è stata assoggettata a reverse charge e quindi a iva.

9. La soluzione proposta è razionale se si pensa che l'IVA, in quanto imposta al consumo, dev'essere in linea di principio pagata nello Stato membro in cui avviene il consumo finale (cfr. CGUE 22 aprile 2010, C-536/08 e C-539/08 X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, punti 30 e 31), e la ricostruzione è coerente con la pacifica applicazione del re-gime del reverse charge da parte del fornitore tedesco, in conseguenza del quale l'obbligo di assolvere l'IVA è stato trasferito dal cedente al rivenditore italiano il quale, invece di pagare l'IVA al fornitore, ricevuta la fattura senza IVA, avrebbe dovuto registrarla integrando l'imposta, rendendo così l'operazione neutra.

Il giudice del rinvio, nel rivalutare i fatti, si atterrà all'interpreta-zione in diritto che precede.

10. Passando alla disamina del ricorso incidentale, con il primo mo-tivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992, in combinato disposto con l'art. 132, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 18, disp. att. al cod. proc. civ., per difetto di motivazione, avendo il giudice del gravame solo apparentemente motivato per relationem alla sen-tenza di primo grado, con riferimento alla valutazione degli elementi di prova offerti dal contribuente a dimostrazione della propria estraneità rispetto ai maggiori ricavi accertati.

10.1. Con il secondo motivo di ricorso si impugna la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., per avere omesso di valutare le prove e le deduzioni difensive articolate nel giudizio di appello.

10.2. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., per avere omesso di esaminare fatti decisivi per il giudizio.

10.3. Con il quarto motivo di ricorso si deduce ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 2697 cod. civ., per avere erroneamente applicato la regola della distribuzione dell'onere della prova.

11. Il primo motivo del ricorso incidentale è infondato.

11.1. Con riferimento alla categoria della motivazione apparente evocata dal terzo motivo, si rammenta che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'es-sere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge co-stituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della moti-vazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto mate-riale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriduci-bile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del sem-plice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un. n. 8053/2014 cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle Sezioni ordinarie, tra cui Cass. n. 7090/2022 nonché Cass. n. 6986/2023, in motivazione).

11.2. Inoltre, la sentenza d'appello può ben essere motivata "per relationem" senza che sia apparente la motivazione (Cass. n. 20883/2019 e giurisprudenza ivi citata), purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in rela-zione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente. Nel caso di specie la censura si appunta sulla risposta al primo motivo di appello, relativo alla rideterminazione del reddito di impresa e, a riguardo, il giudice d'appello richiama le ragioni per cui in primo grado è stato ri-gettato l'originario ricorso dal medesimo proposto con riguardo alla ri-determinazione del reddito d'impresa del contribuente effettuata dall'Ufficio, ossia per le ragioni esposte nella motivazione dell'impu-gnato avviso di accertamento il quale, a sua volta, si basa sul PVC della Guardia di Finanza di Gioia del Colle. Dunque, la ragione dell'adesione alla sentenza di primo grado su tale rilievo è esposta dal giudice ed è la verifica e condivisione degli accertamenti di fatto ivi compiuti dai verificatori. Ciò stabilito, la sentenza di merito ha poi anche esaminato la

prova contraria affermando che il contribuente non ha fornito elementi di prova idonei ad incrinare le risultanze probatorie del p.v.c. L'adesione alla decisione della CTP non è pertanto apodittica e riposa sulle risultanze del p.v.c. non smentite da Lo.Ma. e tale motivazione rispetta il minimo costituzionale.

12. Il secondo motivo, che prospetta la violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., per avere omissso di valutare le prove e le deduzioni difensive articolate nel giudizio di appello, è inammissibile.

Va innanzitutto rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. n. 12002/2017; Cass. n. 5374/2017). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Infine, quanto alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. Un. n. 8053/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e, come sopra visto, nella fattispecie il fatto storico è indubbiamente stato considerato.

13. La denuncia di omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto del terzo motivo incidentale, è inammissibile per doppia conforma con riferimento al paradigma del prospettato vizio motivazionale, alla luce del doppio rigetto della prospettazione di parte contraria con riferimento alla ripresa di rideterminazione del reddito di impresa, sia in primo sia secondo grado. Infatti, l'abrogazione dell'art. 348-ter cod. proc. civ., già prevista dalla Legge delega n. 206/2021 attuata, per quanto qui interessa, dal D.Lgs. n.149/2022, ha comportato il collocamento all'interno dell'art. 360 cod. proc. civ. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione dei commi quarto e quinto dell'articolo abrogato e prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione per il motivo previsto dal n. 5 dell'art. 360 citato, ossia per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Il ricorrente non ha dimostrato che le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello sono state tra loro diverse.

14. Neppure il succinto quarto motivo (cfr. pp.29-30 incidentale) può trovare ingresso. Il contribuente, fin dalla rubrica, prospetta un errato riparto dell'onere della prova, ma il giudice non ha posto a carico del contribuente l'onere di dimostrare la mancata evasione che sostenuto nel mezzo di impugnazione. Al contrario, ha, in prima battuta, anche tramite richiamo alla decisione di primo grado, accertato che gli elementi esposti nel pvc, sul quale si basa l'avviso impugnato, a suo giudizio dimostrano i fondamenti delle riprese. E la sentenza di primo grado richiamata dal giudice d'appello, doppia conforme sulla questione, specifica anche, tra l'altro, che tali elementi dimostrano come "Il ricorrente, nel 2015, ha esercitato l'attività di acquisti e vendite via internet di pneumatici tramite la piattaforma eBay. - Gli acquisti venivano effettuati da un fornitore tedesco e le vendite a favore di clienti italiani. - L'accertamento delle operazioni effettuate dal Lo.Ma. e dei relativi incassi è avvenuto attraverso l'esame di un'agenda denominata "corrispettivi", nonché dall'esame delle fatture emesse da eBay per le provvigioni maturate; - le vendite effettuate dal Lo.Ma. non sono state assoggettate ad IVA, malgrado la cessione di beni fosse avvenuta a consumatore finale in Italia (...)" . A fronte di tale prova positiva offerta dall'Agenzia e ritenuta idonea dai giudici dei due gradi di merito, l'allegazione contraria del contribuente (la sentenza CTP richiamata specifica che Lo.Ma. aveva prospettato "asserite restituzioni" di merce e "omessi pagamenti" da parte di alcuni clienti") non è stata dimostrata, egualmente sia dalla CTP che dalla CGT2. L'onere della prova di cui all'art. 2697 cod. civ. è stato pienamente rispettato, da cui la reiezione della censura.

15. Conclusivamente, in accoglimento del ricorso principale, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo indicato e per il regolamento delle spese processuali. Il ricorso incidentale è rigettato

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili accolti e per il regolamento delle spese di lite.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore im-porto, da parte del ricorrente incidentale, a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma il 27 marzo 2026.

Depositato in Cancelleria l'8 giugno 2026.