

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6840 Anno 2024

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: DI PISA FABIO

Data pubblicazione: 14/03/2024



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23501/2018 R.G. proposto da:
PLUTONE s.r.l., elettivamente domiciliata in ROMA VIA NAZIONALE
200, presso lo studio dell'avvocato DE' CAPITANI DI VIMERCATE
PAOLO GIOVANNI (DCPPGV78C28D969J) che la rappresenta e
difende

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende *ope legis*

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA n. 422/2018 depositata il 30/01/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/01/2024 dal Consigliere FABIO DI PISA.

Sentite le conclusioni del P.G. che ha concluso per il rigetto del ricorso.

uditi i difensori delle parti presenti.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 422/4/2018 depositata in data 30 gennaio 2022 e non notificata, nell'ambito di controversia in tema di liquidazione di imposte di registro, ipotecarie e catastali relative all'atto registrato il 10/06/2013 n. 3295, serie 1T, con il quale la società Plutone s.r.l. aveva acquistato dalla Irte S.p.A. l'attività consistente nella produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili (potenza kW 999,68) di cui all' impianto fotovoltaico corrente in Suni (Nu), accoglieva parzialmente l' appello proposto dall' ufficio ed, in riforma della sentenza di primo grado, confermava l'avviso di rettifica e liquidazione n. 20131T0003295000 in data 19/05/2015 rideterminando il valore di avviamento in euro 737.000,00 e confermava l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni n. 13/IT/003295/000/P002 in data 14/05/2015.

1.2. Secondo quanto si evince dalla sentenza impugnata l'oggetto della controversia riguarda due distinti provvedimenti relativi al suddetto atto di cessione di azienda registrato in data il 10/06/2013 e, più precisamente, l' avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta principale in relazione all'impianto fotovoltaico (cespite aziendale) e l' avviso di rettifica e liquidazione afferente il maggior valore accertato, ai sensi degli artt. 51 e 52 d.P.R. n. 31/86, per la cessione del ramo di azienda, provvedimenti impugnati entrambi separatamente dalle società cedente e cessionaria.

2. Contro detta sentenza la Plutone s.r.l. propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.
3. L' ufficio resiste con controricorso.
4. La società contribuente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo parte ricorrente lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 52, comma 2-*bis*, d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e 7 dello Statuto del contribuente.

Deduce che, erroneamente, i giudici di appello avevano ritenuto adeguatamente motivato l' avviso di rettifica e liquidazione n. 20131T0003295000 sebbene tale atto non recasse alcuna motivazione sulle ragioni che avevano portato l' amministrazione finanziaria alla scelta del metodo patrimoniale/reddituale per il calcolo dell' avviamento.

Osserva che la sentenza era da ritenere parimenti viziata anche nella parte in cui aveva ritenuto adeguatamente motivato l' avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni n. 13/IT/003295/000/P002 in data 14/05/2015 sebbene in seno a tale atto si faceva riferimento unicamente al valore dell' impianto ed alla sua classificazione catastale mentre i giudici territoriali avevano richiamato altri elementi dedotti nel corso del giudizio dall' ufficio (quali la potenza dell' impianto, le sue dimensioni e la sua non facile rimovibilità senza un notevole dispendio economico) così contravvenendo al pacifico principio di diritto per cui l' ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle emergenti dalla motivazione dell' atto.

2. Con il secondo motivo lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 812 cod. civ. e, conseguentemente, anche degli artt. 1 della Tariffa, Parte Prima, del d.P.R. 131/86 e 10 del d. lgs. 347/1990 nonché della Tariffa allegata al decreto prima citato.

Osserva che sebbene la sentenza impugnata avesse, nella ricostruzione in fatto, confermato trattarsi di impianto fotovoltaico "non integrato", in modo erroneo aveva affermato che lo stesso costituiva un bene immobile, non considerando che trattandosi di impianto facilmente rimovibile ed installabile in altro luogo lo stesso non poteva rientrare nella nozione di bene immobile di cui all' art. 812 cod. civ. ma doveva essere considerato quale bene mobile.

3. Il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate.

4. Il primo motivo è privo di fondamento.

4.1. Occorre precisare che la motivazione dell'atto tributario costituisce uno strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale e si inserisce nell'ambito di quei presidi di legalità che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione.

Invero in forza di un principio generale, più volte da questa Corte enunciato in relazione a distinte fattispecie di accertamento tributario, la motivazione dell'avviso (di accertamento o di rettifica), presidiata dall' art. 7 della legge 212/2000, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* e il *quantum* della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa.

4.2. Conseguentemente in virtù di tale funzione è sufficiente che la motivazione dell'atto, nel caso in esame, contenga l'enunciazione dei criteri generali in base ai quali è stato determinato il maggior

valore mentre non è necessario che vengano esplicitati in modo dettagliato ed analitico gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi e spiegate le ragioni per le quali non è stato utilizzato qualche altro criterio, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutativo adottato, è già posto nella condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'art. 52, comma 2-*bis*, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del dovere di allegazione delle informazioni date dal cedente (l'azienda) ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento (vedi in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 25153 del 08/11/2013 nonché Sez. 5 - , Ordinanza n. 22148 del 22/09/2017).

Ne discende che, condivisibilmente, i giudici territoriali hanno ritenuto adeguatamente motivato l'atto *de quo* sebbene non fossero state in particolare esplicitate le ragioni della scelta del "metodo" utilizzato per stimare l'azienda.

4.3. La decisione della Commissione Tributaria Regionale è corretta anche nella parte in cui è stata considerata adeguata la motivazione del secondo avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni (n. 2013/1T/003295/000P002 del 14.5.2015): infatti, risulta che già nell'atto impositivo l'Ufficio aveva dettagliatamente individuato le caratteristiche dell'impianto fotovoltaico che avevano indotto a ritenerlo un bene immobile mentre le ulteriori deduzioni che l'Agenzia ha sviluppato nel corso del giudizio, anche attraverso il richiamo alla circolare sopravvenuta alla adozione dell'atto impositivo (n. 36/E del 2013), non possono ritenersi in alcun modo pregiudizievoli per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente atteso che le stesse non hanno sostituito la motivazione originaria dell'atto ma l'hanno, semplicemente, in parte integrata.

Nel caso in esame, secondo quanto chiarito dalla stessa contribuente, l'ufficio aveva evidenziato come nelle specie trattavasi di impianto da considerare bene immobile in quanto di "notevole

entità”, rimovibile con oneri gravosi ed antieconomici ed in ragione della sua classificazione catastale mentre gli ulteriori elementi richiamati dall’ ufficio (la potenza dello stesso, le dimensioni e la autonomia funzionale e reddituale del bene) non ha affatto sostitutivo, ponendola nel nulla, l'originaria "*causa petendi*" (motivazione), ma hanno solamente operato una mera specificazione delle ragioni espresse nella motivazione originaria, sicchè la sentenza sul punto nn appare censurabile.

4.4. In questa sede va data, dunque, continuità al condivisibile principio per cui non costituisce immutazione vietata di un avviso di liquidazione la mera specificazione, in sede di contenzioso tributario, delle ragioni espresse nella motivazione dell'atto impositivo quando esse siano state già precisate nell'atto impositivo quantomeno nei profili essenziali che permettono al contribuente di improntare le proprie difese (vedi Cass. n. 10138 del 1996).

5. Il secondo motivo, in forza del quale, la Plutone s.r.l. ha contestato la decisione nel merito assumendo che l’impianto fotovoltaico, nel caso di specie, non avrebbe potuto essere considerato quale bene immobile perché non integrato al terreno cui accede è parimenti infondato.

5.1. Va evidenziato che i giudici di merito, nel premettere che trattavasi di un impianto costituito da 4.544 moduli installati su due lotti di terreno adiacenti estesi mq. 18.500 e 20.000 mq., hanno accertato, in punto di fatto, che l’impianto fotovoltaico in questione, oltre ad essere di grandi dimensioni, era imbullonato al suolo ed ancorato in una struttura di sostegno, sì da costituire parte integrante del terreno cui accedeva.

5.2. Occorre precisare, quindi, che, in relazione alla accertate caratteristiche del bene *de quo*, non appare decisiva l’ affermazione della parte ricorrente secondo cui alla luce della classificazione operata dall’art. 2 del D.M. 19 febbraio 2007, il quale – seppure ai diversi fini di indicare le modalità per la determinazione delle tariffe

incentivanti per la produzione di energia fotovoltaica in relazione agli impianti entrati in esercizio entro il 31 dicembre 2008 - distingue tra

5.3. Il problema della qualificazione degli impianti fotovoltaici come beni mobili o immobili è stato esaminato in più occasioni in sede di applicazione della normativa fiscale.

L'Agenzia del Territorio, con risoluzione n. 3/2008 del 6 novembre 2008, nell'affrontare la questione della corretta classificazione e determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche a pannelli fotovoltaici, ha ritenuto di poter fare riferimento per analogia alla prassi - ormai consolidata e suffragata anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (con sentenza n. 6 16824 del 21 luglio 2006) - in merito alle turbine delle centrali elettriche, facendo pertanto rientrare anche questi impianti nella categoria D/1 - Opifici.

L'Ufficio si è riferito, in modo specifico, agli impianti fotovoltaici di grande potenza (parchi fotovoltaici) realizzati allo scopo di produrre energia da immettere nella rete elettrica nazionale per la vendita. Tali impianti, unitamente all'immobile su cui insistono, costituirebbero un'unità immobiliare a sé stante (pertanto autonomamente censita in catasto), nella determinazione della cui rendita occorre tener conto anche dei pannelli fotovoltaici.

Diversamente, non avrebbero autonoma rilevanza catastale, e costituirebbero semplici pertinenze delle unità immobiliari, le porzioni di fabbricato ove sono stato collocati impianti di produzione

di energia aventi modesta potenza e destinati tendenzialmente ai consumi domestici. In senso diverso si era pronunciata, invece, l'Agenzia delle Entrate, così la circolare 19 luglio 2007, n. 46/E nell'ambito dell'individuazione dell'aliquota da applicare in sede di ammortamento fiscale dell'impianto fotovoltaico, secondo la quale un "impianto fotovoltaico situato su un terreno non costituisce impianto infisso al suolo in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli fotovoltaici) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in un altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Nella successiva circolare 11 aprile 2008, n. 38/E, l'Agenzia delle Entrate, in sede di interpretazione dell'art. 1, commi da 271 a 279 della legge n. 296/2006, relativo al credito di imposta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate, ha estensivamente interpretato il riferimento normativo agli impianti e macchinari "diversi da quelli infissi al suolo", facendovi rientrare "in conformità a quanto contenuto nella circolare 46/E del 19 luglio 2007, emanata in relazione agli incentivi fiscali per gli impianti fotovoltaici, gli impianti e i macchinari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità".

Nella circolare da ultimo menzionata è stato, poi, specificato che "ciò vale anche per i beni "stabilmente" e "definitivamente" incorporati al suolo, purché gli stessi possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza "antieconomici" interventi di adattamento. Resta inteso che in taluni casi particolari la qualificazione dei beni quali impianti/macchinari "diversi da quelli infissi al suolo" potrà essere valutata, in concreto e sulla base di valutazioni oggettive, secondo criteri diversi da quelli menzionati che, con diretto riferimento alla specifica fattispecie, possano risultare maggiormente significativi". L'Agenzia delle Entrate ha, infine, ribadito le proprie affermazioni nella circolare 23 giugno 2010 n.

38/E, specificando che "si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento".

5.4. È noto, tuttavia, che il contenuto di dette circolari non può avere carattere dirimente.

5.5. Appare necessario, invero, muovere quali dati normativi di riferimento indispensabili al fine di esaminare la questione in esame, come precisato dal P.G. nelle sue conclusioni scritte, dall'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939 secondo cui si "considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo" ed il successivo art. 5 dello stesso r.d.l. che definisce il concetto di unità immobiliare urbana prevedendo che "si considera unità immobiliare urbana ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un proprio reddito (vedi, altresì, artt. 33 ss., d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Nella definizione di unità immobiliare non si fa, dunque, alcun riferimento ai materiali utilizzati, né ai sistemi di assemblaggio degli stessi. Successivamente, l'art. 2, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, ha evidenziato, tra l'altro, come siano da considerare unità immobiliari "anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

5.6. Come affermato dalla Corte Costituzionale nella pronuncia n. 162/2008 -la quale in materia catastale nel rilevare che tutte quelle componenti che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale- «Proprio l'art. 812, primo comma, cod. civ., secondo cui <<sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo>>, prevede la possibilità di una connessione strutturale realizzata in via transitoria, ed introduce il concetto di bene immobile per incorporazione, non specificando l'esatto significato di tale ultimo termine; qualsiasi collegamento infatti è idoneo a classificare un bene quale bene immobile, essendo irrilevante la modalità di collegamento di un impianto con la struttura principale. E anzi, proprio alla luce della definizione di bene immobile contenuta nell'art. 812 cod. civ., si può concludere che la possibilità di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare; piuttosto il disposto codicistico è tale per cui tutto ciò che viene collegato al suolo in unità strutturale - qualunque sia la natura dello stabilimento - acquista natura immobiliare, come del resto affermato dalla giurisprudenza di legittimità ».

5.7. Premesso che l'indagine non può essere condotta in modo indifferenziato per tutti i tipi di impianto fotovoltaico, tenuto conto del vizio di violazione di legge dedotto occorre, pervero, muovere dalla nozione di "bene immobile" dettata dall'art. 812 cod. civ., e fondamentale, al fine di individuare la concreta portata di tale definizione. E', dunque, necessario stabilire quando si realizzi l'unione anche transitoria o l'incorporazione artificiale che costituisce

il presupposto per reputare immobili, sotto il profilo giuridico, beni che tali non sono sotto il profilo strettamente naturalistico.

Nell'ambito del catalogo "aperto" disposto dall'art. 812 cod. civ., infatti, mentre "il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua" sono ontologicamente e irreversibilmente immobili per effetto di fenomenologia naturale, tutti gli altri beni dell'elenco sono immobili in quanto siano uniti o incorporati al suolo per effetto o di fenomeno naturale o per opera dell'uomo.

5.8. Sulla base dei criteri ermeneutici emersi in ambito dottrinale e giurisprudenziale in ordine alla distinzione tra beni mobili e immobili ai sensi dell'art. 812 cod. civ., appare corretto classificare le centrali fotovoltaiche di grandi dimensioni (quale quella in esame) nella categoria dei beni immobili in quanto l'eventuale precarietà dell'elemento materiale dell'ancoraggio al suolo è compensata da considerazioni attinenti al profilo strettamente funzionale.

La messa in opera di un impianto di apprezzabili dimensioni, ivi compresa l'integrazione tra i diversi elementi e il loro allacciamento alla rete elettrica nazionale, lascia, infatti, presupporre un collegamento con il luogo in cui lo stesso è impiantato funzionale ad una duratura utilizzazione del bene in quel determinato posto mentre la precarietà dell'ancoraggio al suolo e l'esportabilità non può in alcun modo comportare un'alterazione dell'originaria funzionalità.

5.9. In particolare, ferma restando la qualificabilità in termini immobiliari della struttura di sostegno (trattandosi di un manufatto che, anche a non volerlo far rientrare nell'ambito delle "altre costruzioni", rientra senz'altro nel novero di "tutto ciò che [...] artificialmente è incorporato al suolo"), è stato osservato condivisibilmente in dottrina che in simili ipotesi anche il singolo pannello fotovoltaico, dopo essere stato imbullonato o incastrato nella struttura di sostegno, "assume senza dubbio una natura immobiliare per essere parte componente di un bene immobile, tanto quanto le turbine della centrale elettrica (così come divengono parte

di un edificio gli infissi destinati a servire da porte e finestre: pur essi erano mobili prima di essere montati)”.
5.10. Tale ricostruzione risulta del resto conforme alla lettura dell’art. 812 cod. civ. sopra prospettata, in base alla quale la natura mobiliare o immobiliare di un bene va considerata - al di là della conservazione o meno della sua individualità fisica a seguito dell’immobilizzazione - essenzialmente in ragione degli interessi che sullo stesso si appuntano. Pertanto, pur non perdendo il pannello “immobilizzato” la propria identità reale (nel senso che, rispetto all’immobile cui è unito, rimane un’entità oggettivamente distinta), la sua condizione di connessione funzionale con il suolo, conseguente al suo ancoraggio alla struttura di sostegno nell’ambito di un parco fotovoltaico, ne modifica la considerazione giuridica. Né rileva ad escludere l’immobilizzazione la sua reversibilità, legata all’agevole spostamento o rimozione dei moduli fotovoltaici.

5.11. Ciò che rileva, infatti, come si è già detto, è la funzione di un dato bene in quanto collocato in un dato contesto spaziale (e cioè in connessione con il suolo).

5.12. Trattandosi a tutti gli effetti di una centrale elettrica, pertinente alla tematica in oggetto è il consolidato indirizzo interpretativo di legittimità che si è formato in materia di rendita catastale delle centrali elettriche, indirizzo (vedi tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 17 novembre 2004, n. 21730; Cass., Sez. 5[^], 7 giugno 2006, n. 13319; Cass., Sez. 5[^], 31 marzo 2011, n. 7372; Cass., Sez. 5[^], 9 novembre 2011, n. 23317; Cass., Sez. 5[^], 9 luglio 2014, n. 15669; Cass., Sez. 6^{^-5}, 20 febbraio 2015, nn. 3500, 3501, 3502, 3503, 3504, 3505 e 3506; Cass., Sez. 6^{^-5}, 11 marzo 2015, nn. 4921, 4922 e 4924; Cass., Sez. 5[^], 7 dicembre 2016, nn. 25138 e 25140; Cass., Sez. 5[^], 12 dicembre 2019, nn. 32547 e 32550; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2022, n. 709) che, richiamando analoghi principi già affermati con riguardo alle centrali idroelettriche e alle relative turbine (nei termini di cui alla sentenza depositata dalla Corte

Costituzionale il 20 maggio 2008, n. 162), ha dato rilevanza, ai fini della rendita, alla connessione strutturale e funzionale intercorrente tra parte immobiliare e parte impiantistica, come desumibile anche dall'art. 1-*quinquies* del 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 maggio 2005, n. 88, così da includere nel calcolo della rendita anche gli impianti ed i macchinari che, per quanto in sé amovibili, risultino tuttavia strutturalmente e funzionalmente connessi con la centrale al punto da caratterizzarne ed attuarne in maniera essenziale la destinazione produttiva.

6. Alla stregua delle norme sopra indicate (richiamando sul punto anche l'orientamento ormai consolidato in tema di rendita catastale) deve affermarsi il seguente principio di diritto in relazione alla normativa vigente *ratione temporis*: «gli impianti fotovoltaici di grande potenza (parchi fotovoltaici) realizzati allo scopo di produrre energia da immettere nella rete elettrica nazionale per la vendita vanno considerati a tutti gli effetti, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, quali beni immobili in quanto la connessione strutturale e funzionale tra il terreno e gli impianti è tale da poterli ritenere sostanzialmente inscindibili, a nulla rilevando che astrattamente sono rimovibili ed installabili in altro luogo».

7. Stante l'infondatezza dei motivi dedotti, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

7.1. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna la società ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore dell'ufficio controricorrente, liquidandole nella misura di euro 7.500,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla legge n. 228 del 2012 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un

ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria in data