

Circolare per la clientela

Definizione delle liti pendenti (artt. 6 e 7 del DL 23.10.2018 n. 119 conv., L. 17.12.2018 n. 136) - Chiarimenti dell'Agazia delle Entrate

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

Per effetto dell'art. 6 del DL 23.10.2018 n. 119 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2019"), entrato in vigore il 24.10.2018 e convertito nella L. 17.12.2018 n. 136, è possibile definire in modo agevolato le liti tributarie pendenti in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate.

Il requisito per accedere alla definizione consiste nella necessità che il ricorso in Commissione tributaria provinciale sia stato notificato, al più tardi, entro il 24.10.2018. Inoltre, la lite deve ancora essere pendente, anche in Cassazione, nel momento in cui si presenta la domanda di definizione.

In relazione alla definizione delle liti pendenti, il successivo art. 7 del DL 119/2018 prevede specifiche disposizioni riguardanti le associazioni e società sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro del CONI alla data del 31.12.2017.

Le disposizioni di attuazione della definizione delle liti pendenti sono state stabilite con il provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209, che ha anche approvato il modello per presentare la domanda entro il 31.5.2019.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6.

Di seguito si analizza la disciplina degli artt. 6 e 7 del DL 119/2018, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

2 LITI CHE POSSONO ESSERE DEFINITE

I processi che possono essere definiti sono quelli che rientrano nella giurisdizione tributaria in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate. Sono escluse le liti che riguardano, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea (tipicamente i dazi doganali) nonché l'IVA all'importazione, così come gli atti sul recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comunitario.

Non rientrano quindi nella definizione le liti su atti impositivi emessi da enti diversi, come ad esempio l'Agenzia delle Dogane e i Comuni.

Inoltre, si deve trattare di ricorsi contro atti "sostanzialmente" impositivi, il cui ricorso introduttivo di primo grado sia stato notificato entro il 24.10.2018.

Enti territoriali

Gli enti territoriali (es. Comuni, Regioni, Camere di commercio) potevano, con proprio regolamento, deliberare l'accesso alla definizione per le proprie entrate tributarie, entro il 31.3.2019.

2.1 ATTI SUSCETTIBILI DI DEFINIZIONE

La lite deve riguardare "atti impositivi": secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate fornita nelle istruzioni al modello di domanda approvato con il provv. 18.2.2019 n. 39209, devono ritenersi esclusi i ricorsi "*aventi ad oggetto unicamente atti di mera liquidazione e riscossione (ad esempio, avvisi di liquidazione, ruoli e cartelle di pagamento)*".

Rientrano pacificamente nella definizione gli avvisi di accertamento e gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta.

Per gli altri atti occorre verificare caso per caso.

2.1.1 Cartelle di pagamento

Se la cartella di pagamento si limita solo a riscuotere importi derivanti da pregressi avvisi di accertamento o da sentenze del giudice tributario, di norma non appare definibile.

Inoltre, in base a quanto specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6:

- se la cartella deriva da semplici imposte dichiarate ma non versate, non rientra nella definizione essendo un mero atto liquidatorio;
- se viene invece rettificata la dichiarazione, ad esempio disconoscendo deduzioni o detrazioni d'imposta, è possibile definire.

Si può dunque affermare che, secondo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, è possibile definire la cartella derivante da controllo formale della dichiarazione.

La giurisprudenza più recente ritiene definibili altresì le cartelle di pagamento derivanti da omessi versamenti, nella misura in cui il contribuente, contestando il merito della pretesa (sollevando ad esempio il difetto di notifica dell'avviso bonario, o l'inosservanza dei termini decadenziali), abbia dato luogo ad una lite effettiva (Cass. 28.10.2016 n. 21872 e 17.1.2019 n. 1158).

La cartella di pagamento è sempre definibile se il contribuente, quale vizio proprio dell'atto, ha censurato la mancata notifica degli atti presupposti (ad esempio, dell'avviso di recupero del credito d'imposta).

Rammentiamo che per poter definire la lite è necessario che il ricorso sia stato notificato, anche o solo, all'Agenzia delle Entrate.

2.1.2 Avvisi di liquidazione

Gli avvisi di liquidazione sono provvedimenti che, spesso, hanno una sostanziale valenza accertativa, e sono utilizzati in tema di imposte d'atto (registro, successioni, donazioni).

Nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 è stato specificato che sono definibili le liti nella misura in cui l'avviso di liquidazione non sia espressione di una semplice riscossione di tributi dichiarati, o derivanti da atti presentati per la registrazione.

Pertanto, non dovrebbero sorgere dubbi sulla possibilità di definire le liti su avvisi con cui gli atti sono stati riqualificati ai sensi dell'art. 20 del DPR 131/86, così come nelle ipotesi di disconoscimento di agevolazioni (prima casa, piani urbanistici particolareggiati, piccola proprietà contadina).

2.2 RICORSI NOTIFICATI ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE

La definizione delle liti è circoscritta ai processi rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, occorre considerare la parte processuale in senso formale.

Pertanto, se il contribuente, anche per errore, ha notificato il ricorso contro la cartella di pagamento (o altro atto di riscossione come la comunicazione preventiva di ipoteca o l'intimazione di pagamento) all'Agenzia delle Entrate per vizi imputabili all'Agente della Riscossione (esempio, decadenza dalla notifica della cartella), la lite è definibile.

Specularmente, la definizione pare esclusa se il ricorso è stato notificato all'Agenzia delle Entrate-Riscossione per vizi di merito, essendo irrilevante la circostanza che essa debba chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate, ma non lo abbia fatto.

È altresì necessario, però, che la lite sia stata instaurata contro un atto sostanzialmente impositivo, secondo quanto chiarito nel precedente § 2.1.

2.3 NOTIFICA DEL RICORSO ENTRO IL 24.10.2018

La definizione è subordinata al fatto che la notifica del ricorso in Commissione tributaria provinciale sia avvenuta entro il 24.10.2018. Oltre a ciò, la lite deve ancora essere pendente, anche presso la Corte di Cassazione o in sede di rinvio, alla data di presentazione della domanda di definizione, il cui termine scade il 31.5.2019.

Il requisito per definire la lite consiste nel fatto che la notifica del ricorso introduttivo sia avvenuta entro il 24.10.2018, ancorchè la causa rientri nella procedura di reclamo-mediazione *ex art. 17-bis* del DLgs. 546/92 (in tale procedura, circoscritta alle liti di valore sino a 50.000,00 euro, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre dallo spirare di novanta giorni dalla notifica del ricorso, e non, come di consueto, dalla notifica del ricorso stesso).

Non rileva ai fini della definibilità della lite il momento, successivo alla notifica del ricorso, della costituzione in giudizio.

2.3.1 Giudicato interno e annullamento parziale in autotutela

Oggetto di definizione sono i soli importi contestati in primo grado rimasti oggetto del contendere.

Se, pertanto, il contribuente ha ommesso di impugnare alcune parti dell'atto, o su di esse si è formato il giudicato interno (nel senso che i rilievi accolti o respinti dal giudice di primo grado non sono stati oggetto di appello, principale o incidentale), o alcune parti dell'atto sono state interessate da un'autotutela parziale, queste non rientrano nella definizione, non essendo più oggetto di lite (provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209).

In relazione a queste "porzioni" di atto, quindi, le somme corrispondenti dovranno ritenersi, a seconda delle ipotesi, o interamente da corrispondere con le sanzioni corrispondenti, o definitivamente non dovute.

2.3.2 Processi pendenti in Cassazione

Il deposito della sentenza della Corte di Cassazione senza rinvio in un momento antecedente alla presentazione della domanda di definizione osta alla medesima, in quanto automaticamente si sarebbe formato il giudicato (in altre parole, la lite non sarebbe più pendente).

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 1.4.2019 n. 6, ritiene che se fosse già stata discussa l'udienza, la presentazione dell'istanza di sospensione del processo presso la cancelleria della Corte non inibisce la definizione, purché la domanda di sospensione sia presentata prima dell'eventuale deposito della sentenza di cassazione senza rinvio.

3 BENEFICI DERIVANTI DALLA DEFINIZIONE

Gli effetti della definizione della lite possono concretizzarsi, a seconda dell'andamento del processo, in uno stralcio più o meno consistente delle imposte, oppure nel solo stralcio di sanzioni amministrative e interessi.

Precisamente:

- se l'Agenzia delle Entrate è rimasta soccombente in primo grado, si paga il 40% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi;
- se l'Agenzia delle Entrate è rimasta soccombente in secondo grado (a prescindere dal fatto che in primo grado abbia vinto o perso), si paga il 15% delle imposte con stralcio di sanzioni e interessi;
- se c'è stata soccombenza del contribuente, occorre pagare tutte le imposte (il beneficio consiste nel solo stralcio di sanzioni e interessi);
- se il processo è iscritto nel primo grado di giudizio, si paga il 90% delle imposte (in base al provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209, la costituzione in giudizio deve essere avvenuta entro il 24.10.2018);
- se, al 24.10.2018, il processo pendeva in sede di rinvio a seguito di sentenza della Corte di Cassazione oppure erano pendenti i termini per la riassunzione, si paga il 90% delle imposte (provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209);

- se il contribuente è stato vincitore in tutti i gradi di merito e, al 19.12.2018, il processo pende in Cassazione, si ha lo stralcio del 95% delle imposte (per la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, è necessaria una totale vittoria del contribuente in ogni grado, con esclusione della soccombenza reciproca).

Nella soccombenza ripartita (si pensi ad un ricorso contro un avviso di accertamento la cui pretesa sia stata ridotta dal giudice), occorre distinguere la quota di atto annullata da quella confermata.

Si ha riguardo alle pronunce non cautelari depositate entro il 24.10.2018.

Se, di conseguenza, ad inizio ottobre 2018 si è tenuta l'udienza di primo grado, la definizione comporta il solo stralcio di sanzioni e interessi e del 10% delle imposte nella misura in cui, al 24.10.2018, alcuna sentenza sia stata depositata. È irrilevante che, dopo il 24.10.2018, venga depositata la sentenza favorevole al contribuente.

Del pari, se il contribuente ha ottenuto, negli anni passati, una sentenza favorevole in appello (avendo diritto quindi allo stralcio dell'85% delle imposte), non ha rilevanza che la sentenza di cassazione con rinvio (che farebbe riemergere il debito d'imposta) sia stata depositata, per ipotesi, il 26.10.2018.

Ricorsi contro più atti impositivi

Ogni atto impugnato dà luogo ad una controversia autonomamente definibile, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti.

Di tali situazioni bisogna tenerne conto ai fini della definizione.

Pertanto se, esemplificando, un contribuente ha impugnato due atti e, al 24.10.2018, la sentenza di primo grado, dopo la riunione dei due ricorsi, ha annullato un atto e confermato l'altro:

- in relazione all'atto annullato, si paga il 40% delle imposte;
- in relazione all'atto confermato, vanno pagate tutte le imposte.

3.1 LITI SU ATTI RELATIVI SOLO A SANZIONI FISCALI

Se la lite riguarda "esclusivamente" sanzioni non collegate al tributo (es. sanzioni agli intermediari abilitati per omessa o tardiva trasmissione delle dichiarazioni), si paga:

- il 15% delle sanzioni in caso di vittoria del contribuente (senza distinzione tra primo e secondo grado);
- il 40% negli altri casi (anche quando il contribuente è risultato soccombente in giudizio, e non si è formato il giudicato).

Per le liti su atti irrogativi di sanzioni collegate al tributo, se questo è stato "definito" in altro modo, si ha il totale stralcio della sanzione.

3.1.1 Sanzioni da omesso versamento

La circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 specifica che le liti inerenti solo a sanzioni derivanti dall'omesso o ritardato pagamento di tributi dichiarati non sono definibili, in quanto si è in presenza di atti non impositivi ma derivanti da attività solo liquidatorie.

Si tratta, ad esempio, del caso in cui il contribuente ha pagato tardivamente l'imposta in autoliquidazione e, per questo motivo, è stato raggiunto da un atto di contestazione di sole sanzioni da tardivo versamento o da una cartella di pagamento che racchiude ruoli solo su sanzioni.

3.1.2 Processi pendenti in Cassazione

Se il processo, al 19.12.2018, pende in Cassazione e, nei pregressi gradi di merito, l'Agenzia delle Entrate è stata sempre soccombente in modo integrale, la lite si definisce pagando solo il 5% dell'imposta.

Per la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, la definizione al 5%, essendo di stretta interpretazione, non trova applicazione per le liti concernenti esclusivamente le sanzioni.

3.1.3 Definizione delle violazioni formali

L'art. 9 del DL 119/2018 prevede la possibilità di sanare le violazioni formali commesse sino al 24.10.2018 pagando, entro il 31.5.2019, 200,00 euro per periodo d'imposta e rimuovendo la violazione. Per violazioni formali si intendono le irregolarità che non hanno inciso sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione o sul versamento del tributo.

È possibile pagare in forma rateale (con rate scadenti il 31.5.2019 e il 2.3.2020), e la rimozione della violazione deve avvenire entro il 2.3.2020.

Sussiste alternatività tra la definizione della lite e la definizione delle violazioni formali (risposta interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 101).

In alcuni casi, come ad esempio la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi sostenuti con controparti residenti in "paradisi fiscali", pagando solo 200,00 euro per periodo d'imposta la vertenza sarebbe definita, dunque appare evidente la convenienza rispetto alla definizione delle liti. La sanzione per questa violazione è del 10% del valore dei costi non indicati, con un minimo di 500,00 euro e un massimo di 50.000,00 euro (l'obbligo di indicazione separata dei costi *black list* è stato abrogato dalla L. 208/2015).

3.2 PERDITE FISCALI

Potrebbe succedere che l'accertamento impugnato dal contribuente abbia determinato una minor perdita d'impresa.

La circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 ammette la definizione della lite con possibilità di affrancare la perdita considerando l'imposta virtuale, da sommarsi eventualmente a quella accertata.

Pertanto, le imposte, con gli eventuali stralci, vanno calcolate sull'imposta virtuale e la definizione avrà l'effetto di determinare una totale o parziale cessazione della materia del contendere nei processi sulle annualità successive.

3.3 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

L'art. 6 del DL 119/2018 non prevede quali possano essere gli effetti della definizione della lite tributaria sul versante contributivo.

Può accadere, come per i contributi dovuti alla Gestione separata INPS, che la base imponibile contributiva coincida con quella fiscale.

I Tribunali hanno orientamenti molto eterogenei, a volte opposti:

- in base ad un orientamento, la definizione della lite rende incontestabili i contributi;
- secondo un'altra opinione spetterebbe, in giudizio, pur sempre all'INPS dimostrare il fondamento della maggiore pretesa;
- la tesi maggiormente favorevole al contribuente, addirittura, sostiene che nel momento in cui l'accertamento fiscale è definito, ai fini contributivi vale quanto dichiarato dal contribuente.

3.4 SPESE PROCESSUALI

Le spese processuali si intendono automaticamente compensate, anche per il processo di Cassazione.

4 COMPILAZIONE DEL MODELLO

Per definire la lite occorre presentare domanda entro il 31.5.2019, tramite il modello approvato dal provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209.

L'invio può avvenire solo tramite trasmissione telematica:

- direttamente ad opera del contribuente;
- oppure tramite intermediario abilitato;
- oppure recandosi presso un qualsiasi ufficio territoriale di una qualunque Direzione provinciale.

Per ogni controversia (quindi per ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti) va presentata una domanda autonoma.

4.1 COMPILAZIONE DEL MODELLO

La compilazione del modello richiede, tra l'altro e in special modo, la specificazione degli elementi strumentali all'identificazione del processo, tra cui:

- i dati del ricorrente/appellante e del resistente/appellato (per la Direzione provinciale, è necessario indicare il codice dell'ufficio legale);
- il valore della lite;
- il numero di RGR (registro generale ricorsi) o di RGA (registro generale appelli), rilasciato dalla segreteria al momento della costituzione in giudizio.

Considerato che, nel modello, va indicato il giorno di pagamento delle somme dovute o della prima rata, questo deve precedere la trasmissione del modello stesso.

4.2 QUANTIFICAZIONE DELLE SOMME DA VERSARE

La parte del modello concernente la quantificazione delle somme da versare richiede particolare attenzione: infatti, se da un lato bisogna scomputare quanto versato a titolo di riscossione frazionata, dall'altro le "porzioni" di atto interessate da giudicato interno o da autotutela in diminuzione non entrano a far parte della definizione.

Nonostante l'art. 6 co. 9 del DL 119/2018 sancisca che si scomputano le somme versate "a qualsiasi titolo", l'Agenzia delle Entrate ritiene non scomputabili gli aggi di riscossione.

In nessun caso si ha diritto al rimborso e, ove non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

4.3 SCADENZA DEL 7.12.2018 PER LA ROTTAMAZIONE DEI RUOLI

Ai fini della definizione agevolata delle controversie tributarie che abbiano ad oggetto ruoli che potevano essere definiti secondo quanto previsto dall'art. 3 del DL 119/2018, è richiesto, in ogni caso, il pagamento entro il 7.12.2018 delle rate scadute a luglio, settembre e ottobre 2018.

5 VERSAMENTI

Il pagamento, di tutte le somme dovute o della prima rata, deve avvenire entro il 31.5.2019.

La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000,00 euro) può avvenire in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Si applicano gli interessi legali calcolati dall'1.6.2019.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Mediante la ris. 21.2.2019 n. 29, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per poter eseguire i versamenti, utilizzando l'ordinario modello F24. Ai fini della compilazione del modello:

- occorre indicare il "codice ufficio", ricavabile nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (se si tratta di Direzione provinciale, il codice è quello dell'ufficio legale);
- il campo "anno di riferimento" deve coincidere con quello riportato nella domanda di definizione.

6 SOSPENSIONE DEI PROCESSI

La sospensione del processo si verifica se il contribuente ne fa richiesta, dichiarando di volersi avvalere della definizione. In tal caso:

- il processo rimane sospeso sino al 10.6.2019;
- se, entro il 10.6.2019, il contribuente deposita in giudizio la copia della domanda di definizione e dell'attestato di pagamento della prima rata o di tutte le somme dovute, la sospensione permane sino al 31.12.2020.

Se si vuole definire la lite, è opportuno presentare celermente istanza di sospensione quando la causa, pendente in Corte di Cassazione, risulta già passata in decisione.

Ove entro il 31.12.2020 non venisse presentata istanza di trattazione, il processo si estingue; l'impugnazione della sentenza o del diniego di definizione valgono come istanza di trattazione.

6.1 SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

I termini di impugnazione delle sentenze (quindi i termini per l'appello e il ricorso per Cassazione, sia principali che incidentali) e per il controricorso in Cassazione, nonché per le riassunzioni (si allude alla riassunzione in rinvio dopo la sentenza della Cassazione ex art. 63 del DLgs. 546/92), sono sospesi per nove mesi, se spirano nel lasso temporale compreso tra il 24.10.2018 e il 31.7.2019.

La sospensione riguarda solo le controversie definibili. A titolo prudenziale, è opportuno evitare di confidare nella sospensione dei termini quando il ricorso, pur riguardando vizi di merito, sia stato notificato solo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, e, in generale, nelle liti contro le cartelle di pagamento, gli altri atti di riscossione e gli avvisi di liquidazione.

6.2 DINIEGO DI DEFINIZIONE

Il diniego di definizione deve essere notificato entro il 31.7.2020, con le modalità previste per la notifica degli atti processuali.

Esso è impugnabile:

- entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso cui pende la lite;
- ove la definizione sia chiesta in pendenza del termine per impugnare la sentenza, anche unitamente alla sentenza stessa entro sessanta giorni dalla notifica del diniego.

7 ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

L'art. 7 del DL 119/2018 prevede, per le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI al 31.12.2017, una definizione delle liti più vantaggiosa.

Tale definizione è sempre circoscritta alle liti tributarie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate e per le quali il ricorso introduttivo è stato notificato entro il 24.10.2018.

Occorre che le imposte IRES e IRAP accertate o in contestazione non siano superiori a 30.000,00 euro, per imposta e per periodo d'imposta. Se venissero superate le menzionate soglie, la definizione segue le regole dell'art. 6 del DL 119/2018, prima illustrate.

La definizione riguarda solo imposte sui redditi, IVA e IRAP (ove si trattasse di altre imposte, l'atto potrebbe essere definito ai sensi dell'art. 6 del DL 119/2018).

7.1 BENEFICI

Per le associazioni e le società sportive dilettantistiche la definizione delle liti comporta i seguenti benefici. È infatti necessario pagare:

- il 40% delle imposte e il 5% di sanzioni e interessi se la lite, al 24.10.2018, pende in primo grado senza che ancora ci sia stata la sentenza;
- il 10% delle imposte e il 5% di sanzioni e interessi in caso di vittoria in giudizio del contribuente al 24.10.2018;
- il 50% delle imposte e il 10% di sanzioni e interessi in caso di soccombenza in giudizio del contribuente al 24.10.2018.

Si fa riferimento all'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 24.10.2018.

7.2 PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

La domanda deve essere presentata con il modello approvato mediante il provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209, che contiene un'apposita sezione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche.

7.3 PROCESSI PENDENTI IN CASSAZIONE

L'art. 7 co. 2 lett. b) del DL 119/2018 fa espresso riferimento ai processi pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie.

In ragione di ciò, relativamente ai processi pendenti in Cassazione la definizione segue le regole dell'art. 6 dello stesso decreto (provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209).