

Risposta n. 248/2023

OGGETTO: Sospensione della decorrenza dei termini relativi ad adempimenti tributari a carico del libero professionista in caso di malattia o infortunio – "scadenze" sospese e "oneri comunicativi" – articolo 1, commi dal 927 al 944, della legge n. 234 del 2021

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Dott. [ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, di professione dottore commercialista, dichiara di essere stato ricoverato presso una struttura ospedaliera il giorno 11 giugno 2022, a seguito di [...] avvenuta in pari data.

Operato [...] il successivo 13 giugno, l'istante riferisce altresì che, al momento delle dimissioni, in data 25 giugno, ha scelto di avviare il trattamento riabilitativo,

prescritto dai sanitari, presso il proprio domicilio, in luogo del ricovero presso una struttura specializzata.

A tal proposito, al fine di poter invocare la *«sospensione della decorrenza di termini relativi ad adempimenti tributari a carico del libero professionista in caso di malattia o in casi di infortunio»*, disciplinata dall'articolo 1, commi dal 927 al 944, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, l'istante comunica di aver informato dell'accaduto l'Ufficio territoriale di [...] dell'Agenzia delle entrate, inoltrando apposita PEC completa della documentazione medica menzionata e dei mandati professionali, ponendo altresì i dubbi interpretativi che seguono.

«1. La data di "fine infortunio" non è ancora nota: andrà fatta una comunicazione successiva?

2. Facendo un esempio concreto (tra i molti che si potrebbero fare): il 30 giugno scadeva il termine per il versamento delle imposte sui redditi; il 30 giugno ricade nel periodo di "infortunio" e ricade altresì nei 60 giorni successivi al verificarsi dell'evento, di cui al comma 929 della norma citata; la sospensione dei termini decorre da ... fino a 30 giorni dopo la conclusione delle cure (comma 931); gli adempimenti sospesi devono essere eseguiti entro il giorno successivo a quello di scadenza del termine del periodo di sospensione (comma 932). Ipotizzando come data di "fine infortunio" il 31 luglio, significa che i giorni dall'11 giugno al 31 luglio vanno conteggiati e aggiunti al termine del 30 giugno e significa inoltre che vanno poi aggiunti altri 30 giorni? Trattandosi di 51 giorni tra l'11 giugno e il 31 luglio, aggiungendo i 30 si arriva a 81 giorni da aggiungere al 30 giugno arrivando perciò al 19 settembre. In pratica il termine del 30 giugno diventerebbe 19 settembre. Poiché inoltre nel periodo di riferimento ricadono anche i 21

giorni di agosto del periodo "feriale, questi 21 giorni devono essere conteggiati oppure no? Se non devono essere conteggiati il termine slitta ulteriormente all'11 ottobre.

3. Come vanno considerati i termini collegati a quello del 30 giugno (pagamento rateale e maggiorazione dello 0,4%)?

4. Come vengono riconosciuti dai competenti uffici i nominativi dei clienti che adempiono oltre il termine originario, ma legittimamente in base alle norme?

5. I competenti uffici ai quali inviare la comunicazione devono essere informati entro un termine? La norma non prevede nulla, per cui ritengo di no. Non è escluso che a distanza di tempo ci si accorga di aver dimenticato di informare un ufficio. Ritengo che la comunicazione sia comunque possibile in ogni momento, anche eventualmente, una volta ricevuta l'irrogazione della sanzione, al fine di evitare appunto l'applicazione della sanzione».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, a parere dell'istante:

«1. I termini relativi agli adempimenti sono sospesi a partire dal giorno dell'infortunio fino a trenta giorni dopo la conclusione delle cure.

2. La conclusione delle cure va comunicata a cura dell'interessato ai competenti uffici.

3. Gli adempimenti sospesi devono essere eseguiti entro il giorno successivo a quello di scadenza del termine del periodo di sospensione, come individuato nel precedente punto numero 1.

4. Se il periodo di sospensione per infortunio termina all'interno del periodo dal giorno 1 del mese di agosto al giorno 20 del mese di agosto (salvo proroghe in caso di giorno festivo), i giorni all'interno del periodo di sospensione "ordinaria" dei termini vanno aggiunti a quelli di sospensione "per infortunio". Per maggiore chiarezza si propone il seguente esempio: giorno dell'infortunio 11 giugno 2022 - data di conclusione delle cure 10 agosto 2022 - termine ordinario per l'adempimento 30 giugno 2022 - giorni totali di sospensione: 20 gg. in giugno, 31 gg. in luglio, 10 gg. in agosto (per infortunio) più altri 12 gg. in agosto (per sospensione ordinaria), più 30 gg. ai sensi del comma 931 della norma di riferimento, per un totale di 113 giorni - termine per l'adempimento 30 giugno più 113 giorni uguale 21 ottobre 2022.

5. Se il periodo di sospensione per infortunio termina dopo il periodo dal giorno 1 del mese di agosto al giorno 20 del mese di agosto (salvo proroghe in caso di giorno festivo), il problema di cui al numero precedente non si pone, in quanto i termini sono comunque sospesi indipendentemente dalla causa.

6. I termini collegati a quello ordinario per l'adempimento (per esempio, per le imposte sui redditi, maggiorazione dello 0,4% e pagamenti rateali) iniziano a decorrere dal nuovo termine originato dalla sospensione.

7. Non esiste un termine per informare gli uffici competenti. È possibile effettuare la comunicazione anche dopo il ricevimento del provvedimento di irrogazione della sanzione o altro provvedimento avente la stessa sostanza.

8. Il professionista non ha alcun onere di comunicazione dei nominativi ai quali si applica la sospensione dei termini».

Nel fornire risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'istante ha fatto presente altresì:

- di svolgere la propria attività in forma individuale;
- che i mandati a suo tempo inoltrati all'Ufficio territoriale di [...] dell'Agenzia delle entrate, consentono di individuare i nominativi dei clienti i cui adempimenti beneficiano di sospensione, ma *«NON recano data certa, in quanto la legge non lo richiede (il comma 935 parla di mandati professionali senza aggiungere nessun altro requisito). Anche il codice civile, agli articoli da 2222 a 2238, non impone come requisito la data certa, anzi NON impone neanche la forma scritta, salvo per i patti conclusi tra gli avvocati e i praticanti abilitati (articolo 2233). Ancora: il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha emanato un documento denominato "Fac simile di lettera di incarico professionale" e nella premessa al documento si legge, tra le altre cose, Anche se il preventivo e il conferimento dell'incarico si possono perfezionare anche mediante accordo verbale, è consigliabile ricorrere sempre alla forma scritta sia per la redazione del preventivo e per la predisposizione del mandato sia per la pattuizione del compenso nonché per l'indicazione degli estremi della polizza.*

*La prova che il rapporto professionale era già in essere alla data dell'infortunio può essere fornita anche in altro modo, per esempio, a titolo esemplificativo, dichiarazioni, comunicazioni, modelli F24 redatti e presentati dal sottoscritto quale intermediario. Il dato è ricavabile dal cassetto fiscale dei contribuenti. La presenza del codice fiscale del sottoscritto quale presentatore della dichiarazione / comunicazione / modello conferisce **data certa** all'esistenza del mandato. Anche i mandati, intitolati*

CONFERMA di mandato, che vengono allegati riportano la specificazione che il mandato era esistente già da molti anni»;

- che «in data 2 novembre è stata comunicata tramite PEC indirizzata a dp.venezia@pce.agenziaentrate.it la fine delle cure, producendo il certificato del medico di base che attesta la fine della cure in data 26 ottobre 2022.

Il termine per eseguire gli adempimenti sospesi, nel caso concreto, è pertanto il 26 novembre 2022, in quanto i 30 giorni di sospensione vanno dal 26 ottobre 2022 al 25 novembre 2022».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 30 dicembre 2021, n. 234, all'articolo 1, commi dal 927 al 944, ha introdotto e disciplinato la sospensione della decorrenza dei termini relativi agli adempimenti tributari a carico del libero professionista nei casi di malattia grave, infortunio o intervento chirurgico, nell'ipotesi di periodi di degenza ospedaliera o di cure domiciliari superiori a tre giorni.

In particolare, il comma 929 stabilisce che *«In caso di ricovero del libero professionista in ospedale per grave malattia o infortunio o intervento chirurgico, ovvero in caso di cure domiciliari, se sostitutive del ricovero ospedaliero, che comportano un'inabilità temporanea all'esercizio dell'attività professionale, nessuna responsabilità è imputata al libero professionista o al suo cliente a causa della scadenza di un termine tributario stabilito in favore della pubblica amministrazione per l'adempimento di una prestazione a carico del cliente da eseguire da parte del libero professionista nei sessanta giorni successivi al verificarsi dell'evento».*

Quanto alla decorrenza e durata della sospensione il comma 931 prevede che, *«I termini relativi agli adempimenti di cui al comma 929 sono sospesi a decorrere dal giorno del ricovero in ospedale o dal giorno d'inizio delle cure domiciliari fino a trenta giorni dopo la dimissione dalla struttura sanitaria o la conclusione delle cure domiciliari»*, mentre il successivo comma 932 precisa che, *«Gli adempimenti sospesi in attuazione dei commi da 927 a 944 devono essere eseguiti entro il giorno successivo a quello di scadenza del termine del periodo di sospensione»*.

In base a quanto prescritto dai commi 934 e 935, la sospensione opera esclusivamente con riferimento agli *«adempimenti a carico del cliente eseguiti da parte del libero professionista [...] nel caso in cui tra le parti esiste un mandato professionale avente data antecedente al ricovero ospedaliero o al giorno di inizio della cura domiciliare»*, nel presupposto che *«Copia dei mandati professionali, unitamente a un certificato medico attestante la decorrenza, rilasciato dalla struttura sanitaria o dal medico curante»* sia *«consegnata o inviata, tramite raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con posta elettronica certificata (PEC), presso i competenti uffici della pubblica amministrazione»*.

Ciò detto, in via preliminare, si evidenzia che la presente risposta esula da ogni valutazione circa la riconducibilità della "patologia" addotta dall'istante alla nozione di *«grave malattia o infortunio o intervento chirurgico [...] che comportano un'inabilità temporanea all'esercizio dell'attività professionale»* e la correttezza delle modalità di certificazione dei predetti "eventi". Trattasi, infatti, di aspetti meramente fattuali - non oggetto di quesito - il cui esame, in ogni caso, esula dal procedimento di interpello, restando integro al riguardo il potere di controllo da parte degli organi competenti.

Ciò premesso, in risposta ai quesiti oggetto di interpello si espone quanto segue.

La sospensione disposta dalle norme sopra richiamate opera esclusivamente con riferimento agli adempimenti tributari con scadenza *«nei sessanta giorni successivi al verificarsi dell'evento»*, ovvero, nel caso di specie, dal giorno del ricovero presso la struttura ospedaliera, cui fa seguito, senza soluzione di continuità, il periodo di cure domiciliari.

Conseguentemente, si ritiene che non possano beneficiare della sospensione gli adempimenti con scadenza successiva ai sessanta giorni decorrenti dall'evento, ancorché non sia terminato il periodo di riabilitazione presso il domicilio.

Ciò nel ragionevole presupposto che il cliente, per il cui conto opera il professionista, si sia nelle more attivato al fine di individuare un sostituto cui riaffidare l'incarico. A tal riguardo si ricorda che il codice deontologico della professione [Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e successivamente aggiornato nelle sedute del 16/01/2019 e dell'11/03/2021], dispone all'articolo 15, comma 1, ultimo periodo, che, *«Costituisce assistenza reciproca anche la disponibilità del professionista alla sostituzione nella conduzione e/o gestione dello studio di altro collega, che ne faccia richiesta all'Ordine, per temporaneo impedimento dovuto a ragioni di salute, maternità, paternità, affido ovvero oggettiva difficoltà.»*, mentre il successivo articolo 23, al comma 3, dispone che, *«Il professionista che non sia in grado di assolvere al proprio incarico con specifica competenza, a causa di sopravvenute modificazioni alla natura del medesimo ovvero per difficoltà della pratica, deve informare tempestivamente il cliente e chiedere di essere sostituito o affiancato da altro professionista.»*

Per completezza si fa presente che, in linea generale, l'indicazione dei sessanta giorni rappresenta un "limite massimo", sicché, nell'opposta ipotesi di degenza ospedaliera/cure domiciliari per un periodo inferiore, la sospensione opera solo limitatamente agli adempimenti con scadenza in detto periodo (ad esempio, ricovero in ospedale/inizio delle cure domiciliari il giorno 11 giugno e dimissioni/conclusione cure 31 luglio: sono sospesi solo gli adempimenti con scadenza dall'11 giugno al 31 luglio).

Così individuati gli adempimenti che beneficiano di sospensione, quanto poi alla relativa decorrenza e durata della medesima, si ritiene che la stessa operi a partire dalla data di scadenza dell'adempimento - che cade nei sessanta giorni successivi al ricovero in ospedale/inizio delle cure domiciliari - fino al trentesimo giorno seguente la dimissione dalla struttura sanitaria/conclusione delle cure domiciliari.

Per effetto della sospensione, gli adempimenti devono essere eseguiti entro il giorno successivo al termine predetto.

Va precisato, tuttavia, che la disciplina in commento non comporta la fissazione di nuovi termini di scadenza che si sostituiscono a quelli originari, che, invece, rimangono invariati, non beneficiando il professionista - che invoca l'applicazione della disciplina contemplata dall'articolo 1, commi dal 927 al 944 - di alcuna proroga, bensì della mera facoltà di adempiere nel più ampio periodo di sospensione così come delineato.

Conseguentemente, ogni termine collegato a quello ordinario per l'adempimento rimane ad esso ancorato, anche con riferimento all'eventuale rateizzazione dei versamenti dovuti.

Pertanto, tralasciando, perché esula da un interesse concreto e personale, la questione della fine del periodo di sospensione per infortunio durante il periodo feriale,

visto che l'istante ha concluso le cure il 26 ottobre 2022, ben oltre detto periodo, nonché il problema dei versamenti con la maggiorazione dello 0,40 per cento, non ravvisandosi anche in tal caso alcun interesse concreto dell'istante ad un versamento maggiorato visto che andava eseguito entro lo stesso termine del versamento ordinario, la situazione specifica prospettata dall'istante, può essere così sintetizzata:

- giorno dell'infortunio: 11 giugno 2022;
- adempimenti sospesi: tutti gli adempimenti con scadenza fino al 10 agosto 2022 (sessanta giorni dall'11 giugno 2022);
- data di conclusione delle cure: 26 ottobre 2022;
- data ultima di esecuzione degli adempimenti sospesi: 26 novembre 2022 (31° giorno dal 26 ottobre 2022).

Pertanto con riferimento al versamento del saldo delle imposte sui redditi di un soggetto titolare di partita IVA:

- termine ordinario per il versamento senza maggiorazione: 30 giugno 2022;
- periodo di sospensione del versamento: dal 30 giugno al 25 novembre 2022;
- termine finale di esecuzione del versamento: 26 novembre 2022.

Laddove l'istante avesse voluto rateizzare il saldo delle imposte sui redditi, trattandosi di un contribuente titolare di partita IVA, il 26 novembre 2022 avrebbe costituito il termine per il versamento, senza la maggiorazione, delle rate del 30 giugno 2022 e del 18 luglio 2022, mentre la rata del 22 agosto 2022, 16 settembre 2022 e 22 ottobre 2022 non avrebbero potuto beneficiare di alcuna sospensione.

Da ultimo, come detto, l'operatività della sospensione in parola postula l'adempimento di alcuni "oneri comunicativi" da espletare nei confronti dei competenti uffici della pubblica amministrazione.

In proposito, è opportuno ribadire che il legislatore, al comma 931, nel definire la decorrenza e la durata del periodo di sospensione, ha concesso ulteriori trenta giorni successivi alla data di dimissione dalla struttura sanitaria/conclusione delle cure domiciliari. Ciò ragionevolmente al fine di garantire al professionista, oramai in buone condizioni di salute, un lasso temporale nel corso del quale adempiere le "scadenze sospese" e notificare gli uffici competenti dell'accaduto, sempre entro il termine ultimo rappresentato dal giorno successivo a quello in cui scade il periodo di sospensione.

Si rammenta, inoltre, che la sospensione in parola non ha valenza generalizzata, bensì, come prescritto dal comma 934, opera limitatamente agli adempimenti a carico dei clienti che hanno conferito mandato in data antecedente l'evento malattia/infortunio. Per l'effetto, il comma 935 prevede che la comunicazione da inoltrare ai competenti uffici della pubblica amministrazione accluda copia dei predetti mandati professionali, unitamente alla documentazione medica che attesta la data di inizio e conclusione del periodo di degenza ospedaliera/cure domiciliari.

L'obbligo di far conoscere i nominativi dei clienti i cui adempimenti beneficino di sospensione rappresenta, quindi, per espressa disposizione di legge, la necessaria condizione che rende operativo l'istituto.

Quanto, invece, alla data di conferimento del mandato, si rammenta che l'articolo 2704 del codice civile stabilisce che *«La data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi, se non dal*

giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della sopravvenuta impossibilità fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento».

Al riguardo, la Corte di cassazione, con la pronuncia del 12 febbraio 2020, n. 3506, ha chiarito che *«l'inopponibilità, per difetto di data certa ex art. 2704 c.c., non riguarda il negozio, ma la data della scrittura prodotta, sicché il negozio e la sua stipulazione in data anteriore al fallimento possono essere oggetto di prova, prescindendo dal documento, con tutti gli altri mezzi consentiti dall'ordinamento, salve le limitazioni derivanti dalla natura e dall'oggetto del negozio stesso (Cass. 2319/2016, 4705/2011)».*

Conseguentemente, nel presupposto che il richiamato comma 934 non richiede espressamente una "data certa", ma pur sempre antecedente al ricovero ospedaliero o al giorno di inizio della cura domiciliare, per poter documentare detta data è auspicabile la produzione di un mandato scritto, in relazione alla quale resta la possibilità di fornire la "prova" anche con altri mezzi e, al contempo, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria al riguardo.

Nel caso specifico, quindi, correttamente l'istante - avendo già provveduto ad effettuare la comunicazione di inizio degenza ospedaliera/cure domiciliari, comprensiva dei mandati ricevuti dai propri clienti - ha poi integrato la documentazione trasmessa, producendo il certificato medico che attesta la fine delle cure entro il 31° giorno successivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)

