



A D C

Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili
Sindacato Nazionale Unitario



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI



UNAGRACO



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili®

UN.I.CO.
UNIONE ITALIANA COMMERCIALISTI

Spett.le

*Commissione di garanzia dell'attuazione
della legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali
P.zza del Gesù, 48 – 00186 Roma
Fax 06.94539680*

Roma, 30.05.2014

Oggetto: Codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dei dottori commercialisti ed esperti contabili

Con riferimento alla Vostra valutazione e proposta di modifica del Codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dei dottori commercialisti ed esperti contabili, pervenuta in data 15 maggio 2014, le scriventi Associazioni comunicano di aderire alle osservazioni formulate da codesta Autorità riguardo alle modifiche suggerite agli artt. 2 e 3, e di concordare solo parzialmente con le modifiche suggerite all'art. 4.

In particolare, con riferimento alla proposta di riformulazione dell'art. 4 si osserva quanto segue.

1. La Commissione di garanzia ha presentato una proposta di modifica dell'art. 4 del Codice di autoregolamentazione che sposta ad altro articolo la previsione originariamente

contenuta nella lett. a), ridefinisce le prestazioni indispensabili ed aggiunge un periodo conclusivo.

Il testo proposto dalla Commissione è il seguente:

«Durante il periodo di astensione saranno garantite le seguenti prestazioni indispensabili:

- Orario minimo di apertura non inferiore alle due ore giornaliere, con apposita comunicazione preventiva;
- Predisposizione, consegna e invio telematico delle dichiarazioni fiscali e tributarie (mod. Unico, 730, 770, IVA, ecc.);
- Predisposizione e consegna delle buste paga;
- Predisposizione, consegna e invio telematico del modello F24 per il pagamento dei tributi o contributi;
- Predisposizione e consegna di documentazione in caso di accesso di organi ispettivi per accertamenti fiscali/tributarie, o di deleghe dell'A.G., in procedimenti penali e di prevenzione, in procedimenti civili e amministrativi;
- Rispetto dei termini perentori prescritti nell'ambito dei procedimenti tributari o civili in merito all'attività di attestazione o in presenza di concordati;

«In ogni caso, saranno garantite tutte quelle prestazioni, con scadenze predefinite, il cui mancato adempimento possa comportare, da parte delle Autorità competenti, l'irrogazione di sanzioni di carattere amministrativo a carico dei contribuenti».

2. Le nostre Associazioni concordano con la proposta di spostamento della lett. a) ad altro articolo, così come concordano con la formulazione dei trattini: primo, terzo, quinto e sesto della proposta della Commissione, che peraltro coincidono con il contenuto del Codice.

3. Non si condivide invece la riformulazione dell'art. 4 che ci si propone, con riferimento ai trattini secondo e quarto, ed alla clausola finale.

Si vuole premettere che le nostre Associazioni hanno convenuto – in assoluto accordo tra di loro e riscontrando la massima condivisione della base – che non rientra nelle intenzioni delle parti sindacali rappresentative della categoria dei dottori commercialisti ed esperti contabili la proclamazione e l'effettuazione di azioni di astensione collettiva che possano pregiudicare i diritti degli utenti e far gravare sugli stessi sanzioni per l'omissione di adempimenti prescritti.

Al di là delle ovvie considerazioni di carattere economico, per il pregiudizio derivante al professionista dalla rottura del rapporto di fiducia con il cliente, occorre soprattutto aggiungere che il legame di affidamento che connette il libero professionista al proprio cliente, ed il presidio a ciò apprestato dalla deontologia professionale, esclude radicalmente un intento anche solo potenzialmente lesivo dei diritti del contribuente. Le astensioni collettive dei dottori commercialisti ed esperti contabili che si intende regolare ai sensi del Codice hanno come interlocutore dialettico e controparte ideale non già i clienti, ma gli organi pubblici con i quali la categoria si interfaccia quotidianamente.

Le Associazioni sono peraltro disponibili a confermare tale impegno solenne ed a formularlo esplicitamente in un apposito Preambolo, che, anche con il supporto di codesta Commissione, potrebbe essere utilmente anteposto al testo normativo.

Inoltre, le Associazioni sono disponibili ad avviare una riflessione con la Commissione di garanzia circa la possibilità di disciplinare nel Codice il dovere di comunicazione preventiva dell'adesione in capo al singolo commercialista, anche tramite l'Ordine professionale, a maggiore tutela dell'utenza.

4. Con particolare riguardo all'elencazione delle prestazioni indispensabili di cui al secondo e quarto trattino dell'art. 4 del Codice si osserva quanto segue.

4.1. La categoria dei dottori commercialisti ed esperti contabili svolge una serie di attività tipiche funzionali al godimento di diritti fondamentali, costituzionalmente tutelati, dei cittadini, così come alla garanzia di interessi costituzionali fondamentali di ordine istituzionale. Come risulta dal d.lgs. n. 139 del 2005, e più in generale dalla tradizione del lavoro in questa categoria professionale, le attività del professionista sono mirate a garantire il corretto espletamento del dovere tributario di cui all'art. 53 della Costituzione, assumendo in numerose circostanze ruoli determinanti e nella garanzia dell'equilibrio finanziario generale e nella garanzia di diritti fondamentali degli individui, sia in ambito economico che in ambito processuale. E d'altronde, il dovere tributario pur non espressamente contemplato nella elencazione di cui all'art. 1 della legge n. 146, rappresenta premessa e condizione istituzionale della garanzia dei diritti costituzionali della persona.

Nello svolgimento di tali attività, i professionisti si confrontano anzitutto con l'amministrazione fiscale. Negli ultimi anni, tuttavia, proprio l'amministrazione fiscale ha acuito in modo gravissimo un approccio punitivo, caotico, svilente della professione e dei contribuenti, oltre che profondamente regressivo rispetto alle esigenze di certezza del diritto in cui solo possono maturare le condizioni di un benessere economico e sociale duraturo. Le ragioni che inducono le Associazioni rappresentative della categoria, in comune accordo, a porre le premesse per l'esercizio del diritto di astensioni collettive si radicano proprio qui: *le azioni di contestazioni che si intende mettere in pratica hanno come interlocutore dialettico l'amministrazione pubblica* e le autorità politiche che hanno consentito e incentivato questo stato di grave crisi ed incertezza, oltre che di depauperamento del ruolo sociale del professionista della nostra categoria.

A queste esigenze rivendicative la Commissione replica con *una elencazione delle prestazioni indispensabili che esclude l'astensione collettiva per la totalità delle attività che coinvolgono la prestazione di un servizio essenziale per il pubblico in dialettica con l'amministrazione fiscale*. Al punto che, paradossalmente, seguendo la proposta della Commissione l'astensione dei dottori commercialisti ed esperti contabili nell'ambito dei servizi essenziali risulterebbe semplicemente vietata, mentre l'astensione si svolgerebbe su ambiti residuali che,

comunque, non costituiscono attività essenziali per l'interesse pubblico, per cui non sarebbero neppure soggette alla legge n. 146 ed alle altre limitazioni che invece il Codice prevede.

4.2. La soluzione proposta contrasta con la logica del *contemperamento* del diritto di astensione collettiva dei liberi professionisti con i diritti degli utenti e gli altri valori costituzionali, codificata dalla legge n. 146 e sempre applicata per qualsiasi categoria di lavoratori nella più che ventennale attività della Commissione di garanzia. In particolare, la misura entro cui contenere l'articolazione delle prestazioni indispensabili è fornita, per quanto in forma sommaria, dalla legge n. 146, che all'art. 13, co. 1, lett. a), chiarisce che in sede di provvisoria regolamentazione *le prestazioni indispensabili non dovrebbero mediamente superare il 50% delle prestazioni normalmente erogate.*

In questa prospettiva, il nostro Codice ha inteso determinare *precise prestazioni indispensabili*, che si pongono in questa materia come necessari presidi per specifiche esigenze di tutela.

Anzitutto a tutela dell'interesse pubblico: l'art. 4, lett. a), riduce a soli tre giorni la durata dell'astensione con riferimento all'invio telematico del modello F24 per la riscossione di tributi o contributi, se eseguito dal professionista intermediario su incarico specifico del cliente. La soluzione espressa nella norma sopra riportata è senz'altro rispondente all'esigenza del contemperamento tra diritto di astensione collettiva e altri diritti e valori costituzionali: si ha qui infatti una riduzione di oltre il 50% della durata ordinaria dell'astensione.

Quindi, a tutela dei diritti dei contribuenti: il Codice ha infatti previsto un congruo termine di preavviso, che consentirà agli utenti, come in ogni azione di sciopero o astensione collettiva in qualunque settore, di adeguarsi alle preventivabili difficoltà e di procedere autonomamente all'espletamento degli adempimenti in scadenza. Allo scopo, abbiamo indicato come prestazione indispensabile l'apertura degli studi durante una fascia oraria prestabilita, che consentirà ai clienti di acquisire ogni documentazione necessaria per provvedere con modalità alternative rispetto all'intermediazione del professionista che a causa dell'astensione proclamata viene a rendersi impossibile. Allo stesso modo, prevediamo la prestazione indispensabile della predisposizione e della consegna al cliente del modello F24, che potrà quindi essere versato autonomamente dal cliente. Come si vede, nessun rischio grava sul contribuente che si sia affidato al professionista, giacché questi viene a trovarsi in condizione di provvedere autonomamente e con modalità alternative all'espletamento degli adempimenti prescritti, senza peraltro perdere il beneficio della assistenza consueta da parte del professionista.

4.3. Non si può invece concordare con una compressione pressoché completa della possibilità di astensione in ogni attività del dottore commercialista ed esperto contabile che

si confronti con una qualsivoglia scadenza, come quella che viene proposta dalla Commissione con la riformulazione dell'art. 4: le attività dei dottori commercialisti ed esperti contabili sono infatti quotidianamente segnate dalle scadenze imposte da termini di leggi o derivanti da altre fonti, e le attività che rientrano nella proposta della Commissione come prestazioni indispensabili rappresentano il cuore del lavoro quotidiano, e in molti casi esclusivo, della gran parte della categoria. A fronte di questo rilievo, sembra che la riformulazione proposta miri a *sopprimere il nucleo essenziale del diritto di astensione collettiva della categoria, costituzionalmente tutelato*.

5. Ma ragioni in gran parte convergenti spingono a rifiutare anche la proposta della Commissione relativamente alla formula conclusiva che si propone di incorporare nell'art. 4 del Codice.

5.1. Essa presenta invero una *latitudine ed una portata normativa molto vasta*, tale da comportare limiti radicali, se non un vero e proprio divieto, al diritto di astensione collettiva della nostra categoria, *al di fuori di un'elencazione analiticamente dettagliata delle prestazioni*. Così facendo, la Commissione prospetta un approccio invero irrituale e senza precedenti, atteso che non risultano clausole simili a quelle qui proposte dalla Commissione in altri Codici adottati con riferimento ad altre categorie di professionisti, nonostante le loro attività fossero idonee ad incidere sui diritti degli utenti tanto quanto lo sono le attività dei commercialisti ed esperti contabili. Né clausole di tal fatta sono rinvenibili nella disciplina dello sciopero nel settore del credito, che pure è astrattamente idoneo ad impedire al contribuente l'adempimento di obblighi tributari, come si è infatti verificato nella prassi.

La tecnica adottata in atti assimilabili è infatti sempre stata quella della sola specifica articolazione delle prestazioni da garantire, senza il ricorso a clausole generali di salvaguardia e limitazioni del tipo di quella qui proposta.

5.2. Oltre a considerazioni di forma e tecnica normativa, anche motivi sostanziali ci inducono a rigettare la clausola proposta, per la sua incompatibilità con l'ordinamento costituzionale.

La clausola mira ad impedire che gli obblighi giuridici, legislativamente prescritti, relativi agli adempimenti fiscali, possano essere derogati nel caso di astensioni collettive coincidenti con scadenze di termini.

Occorre invece rammentare che tutte le azioni di sciopero dei lavoratori nei servizi pubblici essenziali, così come dei professionisti e lavoratori autonomi e piccoli imprenditori, sono astrattamente idonee ad entrare in collisione con esigenze pubbliche e diritti di terzi riconosciuti da norme di valore costituzionale. È infatti nella natura dello sciopero comportare un affievolimento della pienezza dei diritti e delle situazioni giuridiche

di vantaggio dei terzi: una natura che era certamente ben chiara al Costituente quando ha ritenuto di elevare lo sciopero a diritto costituzionalmente garantito. E tale natura è ancor più evidente nelle circostanze oggetto della legge n. 146, che concerne proprio quegli scioperi che incidono su servizi pubblici essenziali posti a presidio di diritti soggettivi e di interessi pubblici. *È altresì nella natura del diritto di sciopero, e proprio in ragione della sua collocazione sistematica nel quadro dei diritti costituzionali, la capacità di comportare un arretramento della disciplina giuridica di rango legislativo.* L'effetto dello sciopero nel sistema dei diritti costituzionali è esattamente quello di alterare l'ordinario equilibrio dell'ordinamento giuridico, inteso come sistema di norme, e di prospettare, in limiti accettabili e presidiati dalle Autorità preposte, deroghe parziali.

Questo assetto dei rapporti tra diritto costituzionale allo sciopero (e all'astensione collettiva dei lavoratori autonomi) e previsioni cogenti disposte dalla legge è universalmente accettato in ambito penalistico: l'art. 51 c.p. prevede la scriminante dell'esercizio di un diritto, nella quale è stato ricompreso l'esercizio del diritto di sciopero, in deroga alla norma penale incriminatrice, che peraltro certamente si pone nel sistema dei valori dell'ordinamento giuridico come integrazione di esigenze pubbliche fondamentali. Il problema è d'altronde affrontato in questi termini in una copiosa giurisprudenza che ha assimilato lo sciopero altrui (dei dipendenti, degli istituti bancari, ecc...) a causa di forza maggiore ai fini dell'esclusione della sanzione penale per ritardato adempimento, ai sensi del co. 5 dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 («Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie»). Ora, *sarebbe invero paradossale ipotizzare che l'esercizio di un diritto costituzionale, esattamente ritenuto idoneo ad integrare una scriminante rispetto al potere pubblico di repressione dei reati, non sia del pari titolato a legittimare una deroga, peraltro circoscritta, rispetto ad adempimenti la cui osservanza è protetta da mere sanzioni amministrative.*

Pertanto, traslando all'obbligo di adempimento del dovere tributario, in via analogica, l'esito cui è pervenuta la giurisprudenza in ordine agli effetti dello sciopero rispetto ai reati, l'astensione collettiva dei dottori commercialisti ed esperti contabili – sempre che, beninteso, svolta conformemente al Codice di autoregolamentazione ed alla legge n. 146/90 – può certamente comportare in capo al contribuente che non abbia potuto adempiere in forma alternativa per cause a lui non imputabili (quali la necessità tecnica dell'intermediazione del professionista) *un'impossibilità sopravvenuta temporanea di adempimento della prestazione per causa non imputabile al debitore (art. 1256, co. 2, c.c.)*, figura che per unanime giurisprudenza giustifica il ritardo nell'adempimento. È noto d'altronde che l'obbligazione tributaria non differisce dal punto di vista strutturale e concettuale da quella di diritto privato regolata nel codice civile, e che in caso di lacuna della materia tributaria l'interprete è chiamato a colmarla ricorrendo alle norme civilistiche assunte come diritto comune dei rapporti obbligatori pubblici e privati.

Sicché, come si vede, *l'ampio spettro di prestazioni indispensabili previste dal Codice da noi adottato*, che consentono *l'adempimento alternativo da parte del cliente*, così come *l'effetto sospensivo che viene a determinarsi nei casi di impossibilità ad adempiere causati dall'astensione collettiva* coincidente con la scadenza degli stessi – e per il solo brevissimo arco temporale dei tre giorni fissati come massima sospensione dell'adempimento dal Codice stesso – rappresentano sicuri strumenti di garanzia dei diritti degli utenti.

Né tali meccanismi di tutela arrecano alcun pregiudizio all'erario: in base all'esperienza dei professionisti della nostra categoria, maturata nel quotidiano confronto con gli Uffici tributari centrali e locali, nessun pregiudizio può certamente derivare dalla sospensione nell'invio delle certificazioni fiscali, che non comportano riscossione immediata da parte dell'erario. Allo stesso modo, tutt'al più un modesto pregiudizio potrebbe derivare per l'erario nell'ipotesi in cui l'adempimento in scadenza, oggetto di sospensione in coincidenza con l'astensione collettiva, si protragga per il brevissimo lasso di tempo di tre giorni: e ciò perché la sospensione che verrebbe ad operare in tali circostanze, comunque eccezionali, comporta sempre la corresponsione degli interessi legali maturati nel periodo eccedente il termine. Senza contare che, qualora l'azione di astensione proclamata possa realmente comportare una minaccia per la stabilità dei conti pubblici, *in circostanze potenzialmente eccezionali dello stato di cassa dell'erario, ben si potrebbe attivare il potere di precettazione* dell'autorità preposta, con riferimento al singolo caso e con adeguata motivazione.

Tutto ciò, peraltro, convince definitivamente della ovvia soluzione alle difficoltà arretrate dall'astensione collettiva dei commercialisti ed esperti contabili: ovvero l'azione della misura di cui all'art. 9 dello statuto dei diritti del contribuente, che disciplina, in cause di forza maggiore, l'istituto della *rimessione in termini del contribuente*. Ed infatti, nel 2002, in occasione dello *sciopero dei lavoratori nel settore bancario coincidente con le scadenze di termini perentori*, fu prima l'Agenzia delle Entrate a chiarire che non sarebbe ricorso all'irrogazione di sanzioni; quindi, intervenne il Decreto del MEF (24.5.2002) recante la *rimessione in termini a causa della coincidenza con lo sciopero*.

Come si vede, *l'ordinamento giuridico dispone di tutti gli strumenti idonei per consentire il libero esercizio del diritto di astensione collettiva dei dottori commercialisti ed esperti contabili*, senza con ciò comportare rotture della coerenza del sistema giuridico o drammatiche rotture del principio di soggezione al diritto.

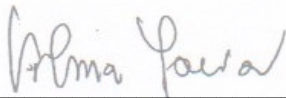
5.3. Non vorrà la Commissione dare la sensazione di avallare il rischio, invero inaccettabile nella prospettiva della difesa dei diritti dei lavoratori delle libere professioni, di conferire al legislatore *l'illimitato potere di inibire, con la fissazione di scadenze e sanzioni, qualsivoglia astensione della categoria*, fino a configurare per la stessa la sola possibilità dello "sciopero virtuale". L'ambito di esercizio del diritto costituzionale di astensione collettiva non può di certo essere collocato sul confine (mobile ed incerto ...) della potestà autoritativa dello Stato, con le sue volubili normative recanti termini e sanzioni. Si tratterebbe, altrimenti, di

legittimare una sorta di *potere di precettazione generalizzato e preventivo*, del tutto contraddittorio con la vicenda dell'affermazione del diritto di sciopero e di astensione collettiva, prima nelle rivendicazioni delle parti sociali, poi nella Costituzione, quindi da parte dell'intero ordinamento giuridico, compresa la Commissione di garanzia nella sua più che ventennale attività.

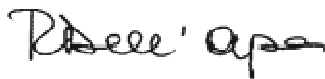
Per le ragioni esposte, le Associazioni firmatarie del Codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dei dottori commercialisti ed esperti contabili:

- Aderiscono alle proposte della Commissione di garanzia riferite agli artt. 2 e 3, alla ricollocazione della lett. a) dell'art. 4 ed all'integrazione della lett. b) nei termini della proposta.
- Non aderiscono alla riformulazione dell'art. 4 nei termini della proposta per i trattini secondo e quarto, e per l'aggiunta della clausola generale di chiusura.
- Prospettano l'adozione di un Preambolo che integri le condivisibili preoccupazioni dell'Autorità che le astensioni non abbiano a pregiudicare i diritti degli utenti.

Si auspica che codesta Autorità voglia convenire con le valutazioni sopra esposte ed adottare la valutazione di idoneità del Codice così riformulato. Si auspica, altrimenti, un'ulteriore audizione dinnanzi a codesta Commissione.



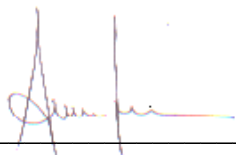
Vilma Iaria
Presidente ADC – Associazione Dottori Commercialisti



Roberta Dell'Apa
Presidente AIDC – Associazione Italiana Dottori Commercialisti



Marco Cuchel
Presidente ANC – Associazione Nazionale Commercialisti



Amedeo Sacrestano

Presidente ANDOC – Associazione Nazionale Dottori Commercialisti



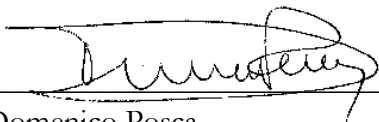
Raffaele Marcello

Presidente UNAGRACO – Associazione Nazionale Commercialisti ed Esperti Contabili



Eleonora Di Vona

Presidente UNGDCEC – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili



Domenico Posca

Presidente UNICO – Unione Italiana Commercialisti