

Agli iscritti all'Ordine dei Dottori
Commercialisti e degli Esperti
Contabili

Roma, 14 febbraio 2017

Oggetto: Astensione collettiva delle attività – Indicazioni operative

Caro Collega,

come sai lo scorso 5 gennaio è stata proclamata la prima astensione collettiva della categoria che, se sarà confermata, decorrerà dalle ore 24:00 del giorno 26.02.2017 alle ore 24:00 del giorno 06.03.2017 e riguarderà le attività di invio telematico delle dichiarazioni annuali iva 2016 e la rappresentanza in seno alle Commissioni tributarie.

Attualmente prosegue l'interlocuzione della nostra categoria con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e, presto, avremo modo di sapere se le condizioni consentiranno una revoca dell'astensione oppure ne determineranno la conferma.

In previsione della possibilità che l'astensione sia confermata, riteniamo importante mettere a Tua disposizione alcune indicazioni, che sono previste dal nostro codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dalle attività, e che, pertanto, Ti invitiamo a voler seguire in modo scrupoloso.

L'articolo 3 e l'articolo 4 punto b) del codice di autoregolamentazione stabiliscono per il professionista che aderisce all'astensione l'obbligo di informare, in via preventiva ed in forma scritta, rispettivamente la clientela e le segreterie delle commissioni tributarie. Le comunicazioni devono effettuarsi nel rispetto della tempistica e delle modalità prescritte dal codice di autoregolamentazione.

In particolare, **al cliente e al giudice delegato** la comunicazione preventiva deve essere effettuata *entro 10 (dieci) giorni dall'inizio dell'astensione* (il termine, in tal caso, sarebbe il 16 febbraio), mentre la comunicazione preventiva **alla segreteria della commissione tributaria** *almeno 2 (due) giorni prima della data stabilita dell'udienza*. Si precisa che per l'astensione dalle udienze in commissione tributaria, *l'astensione può essere anche dichiarata dal professionista personalmente all'inizio dell'udienza* (art. 4 punto a) del codice di autoregolamentazione).

Con la presente, in allegato, Ti inviamo i modelli di lettera che sono stati predisposti per le comunicazioni preventive da parte del professionista aderente all'astensione nei confronti del cliente, del giudice delegato e della segreteria della commissione tributaria. Alleghiamo altresì una

ADC – AIDC – ANC – ANDOC – UNAGRACO – UNGDCEC – UNICO

copia del codice di autoregolamentazione, completo della relativa guida alla lettura, la cui conoscenza riteniamo sia indispensabile per aderire all'astensione in modo responsabile e consapevole.

A breve, sarà possibile fornire indicazioni in merito agli eventuali ulteriori comportamenti da seguire per aderire, se la stessa sarà confermata, alla prima astensione collettiva proclamata dalla nostra categoria.

Con i migliori saluti.

Marco Luchetti – Maria Paglia

Vice Presidenti 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

Giuseppe Diretto

Presidente UNAGRACO – Unione Nazionale Commercialisti ed Esperti Contabili

Fazio Segantini

Presidente UNGDCEC – Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Domenico Posca

Presidente UNICO – Unione Italiana Commercialisti

Relazione illustrativa

Il presente Codice di autoregolamentazione è stato adottato ai sensi dell'art. 2-bis della legge n. 146 del 1990, come modificata dalla legge n. 83 del 2000. Le Associazioni aderenti condividono infatti la consapevolezza che l'esercizio del diritto costituzionale di astensione collettiva dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili rientra nella disciplina di cui alla legge n. 146 del 1990, in quanto potenzialmente idoneo a ledere diritti fondamentali, costituzionalmente tutelati, dei cittadini ed interessi costituzionali fondamentali di ordine istituzionale, così da richiedere l'attivazione dello specifico strumento giuridico – il Codice di autoregolamentazione valutato idoneo dalla Autorità di garanzia – deputato ad assicurare il contemperamento tra questi diritti e beni costituzionali, da un lato, e l'insopprimibile diritto costituzionale di astensione collettiva, dall'altra.

Le attività tipiche del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile sono state individuate dal d.lgs. n. 139 del 2005. Come risulta dal dato normativo, 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.

L'essenzialità per l'ordinamento giuridico del corretto ed ordinato espletamento di tali doveri è non a caso all'origine della scelta del Legislatore di regolamentare la professione del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile attraverso la previsione della struttura ordinistica, che l'ordinamento giuridico riserva proprio a quelle professioni la cui attività risponde alla tutela di interessi pubblici fondamentali – di pregio costituzionale – sottesi all'attività privata.

Il dovere tributario, pertanto, 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.

Da tempo, la dottrina costituzionalistica ha valutato il rilievo e l'incidenza dell'adempimento dei doveri costituzionali ai fini della garanzia dei diritti di libertà della persona, espressamente ricompresi dalla legge n. 146 nella protezione specifica rappresentata dalla regolazione del diritto di sciopero. È ormai appurato che l'ordinato svolgimento della vita delle istituzioni e il godimento dei diritti della persona, e tanto più dei diritti a prestazione, richiede il corrispettivo adempimento dei doveri costituzionali. Non può non essere qui richiamata quantomeno la dottrina tedesca sulla dimensione istituzionale dei diritti fondamentali (Häberle), che ha esattamente ricostruito la categoria del diritto fondamentale come prisma in cui converge non soltanto la pretesa di protezione (astensiva o di prestazione pubblica, a seconda dei casi), ma anche la richiesta di predisposizione di infrastrutture e attività organizzative istituzionali preordinate alla garanzia dell'effettività del diritto.

Questa interrelazione tra diritti e doveri costituzionali, che è di tutta evidenza testuale già nell'art. 2 della Costituzione, è stata altresì apprezzata dalla giurisprudenza costituzionale,

specie in recentissime pronunce, in cui è stato ribadita l'impossibilità di separare, nel sistema costituzionale, la pretesa alla protezione dei diritti costituzionali dal corrispettivo adempimento dei doveri costituzionali (Colapietro).

Ma anche a tacere di questa ricostruzione di ordine generale, non mancano di certo elementi di ordine squisitamente testuale che attestano le chiare interferenze dell'attività dei professionisti della categoria con i diritti e i servizi pubblici elencati nella legge n. 146 del 1990. In massima sintesi e senza pretesa di esaustività:

- a) Occorre anzitutto prendere atto della progressiva emersione di uno statuto dei diritti del contribuente, che nella legge n. 212 del 2000 ha trovato una prima esplicitazione legislativa attraverso la previsione di principi generali regolativi dei rapporti tra Stato e contribuente che certamente affondano le radici in valori costituzionali essenziali.

Pur non contemplati nella originaria previsione legislativa sulla regolazione del diritto di sciopero nei servizi essenziali, questo corpo di diritti rappresenta nondimeno il frutto di un profondo processo evolutivo dell'ordinamento giuridico, avvenuto in coincidenza con l'evoluzione della coscienza civile; e suggerisce un'interpretazione costituzionalmente conforme della legge n. 146, specie nel senso della articolazione della categoria dei «diritti della persona, costituzionalmente tutelati, alla libertà e alla sicurezza» anche nelle specifica forma dei diritti del contribuente, che il professionista contabile assiste e protegge con il proprio lavoro.

Nell'interpretazione costituzionale, infatti, le libertà economiche sono oggi definitivamente affrancate dalla condizione di minorità a cui erano state relegate in una prima stagione della interpretazione della Costituzione repubblicana: senz'altro esse risultano ampiamente limitate in ragione dell'utilità sociale, ma appaiono comunque certamente ricomprese nella categoria generale dei diritti costituzionalmente tutelati alla libertà e alla sicurezza, cui la legge n. 146 fa riferimento, con nozione volutamente ampia ed inclusiva.

D'altronde, la giurisprudenza della Commissione di garanzia ha già in passato riconosciuto di propria competenza situazioni vertenti in fattispecie affini. Per esempio quando ha ritenuto (con propria delibera del 19 maggio 2010) rientranti nelle fattispecie di propria competenza gli scioperi del personale di Equitalia, la cui attività incide appunto sulla tempestiva regolarizzazione di adempimenti economici dei cittadini connessi all'espletamento del dovere tributario.

- b) L'amministrazione della giustizia coinvolge in moltissimi casi l'attività dei Dottori Commercialisti, sia nella loro frequente attività di consulenza tecnica e di asseverazione a beneficio delle Procure e dei Tribunali, sia nelle attività da essi svolte nelle procedure esecutive individuali e concorsuali. Inoltre, è di massimo

rilievo il ruolo svolto dai professionisti nella rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria, di cui al d.lgs. n. 545 del 1992.

- c) Con riferimento all'assistenza sociale ed alla previdenza sociale, non può ignorarsi che le prestazioni economiche che gravano sull'apparato pubblico richiedono il corrispondente adempimento dei doveri contributivi e fiscali, che il professionista assicura per conto dei privati. La circostanza per cui il sistema della previdenza sociale è, appunto, un sistema di equilibri tra corresponsione contributiva e godimento dei diritti economici conseguenti, è stata esplicitamente chiarita dalla Corte costituzionale nella recentissima sentenza n. 264 del 2012, in cui si legge che «il sistema previdenziale [è] tendente alla corrispondenza tra le risorse disponibili e le prestazioni erogate, anche in ossequio al vincolo imposto dall'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, ed assicura la razionalità complessiva del sistema stesso (sent. n. 172 del 2008), impedendo alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri, e così garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali». Si vede, pertanto, con riferimento al sistema previdenziale, ma più in generale con riferimento ai diritti a prestazione, l'attenzione della Corte costituzionale per una considerazione "di sistema" dei servizi pubblici, assicurati dall'equilibrio tra diritti e doveri.
- d) Quanto alla corresponsione degli emolumenti retributivi, individuata dalla legge n. 146 come prestazione essenziale, il professionista della nostra categoria svolge tipicamente, per conto della propria clientela, l'attività preordinata alla corresponsione degli emolumenti retributivi, nella massima parte dei casi per conto di imprese di grande dimensioni e di massimo rilievo strategico nel sistema economico del Paese.
- e) Molti dei servizi pubblici essenziali contemplati dalla legge n. 146 sono di competenza dell'ente locale, e vengono garantiti alla cittadinanza a spese dell'Ente locale stesso, tanto in via diretta quanto attraverso soggetti esterni (a titolo d'esempio: asili nido, raccolta e smaltimento rifiuti urbani, trasporto pubblico urbano). In queste circostanze, stante la grave e perdurante condizione di precarietà delle casse degli Enti locali, l'eccessivo ritardo nella corresponsione dei tributi e della tariffe dovute è idoneo a ripercuotersi in misura pressoché immediata sulla funzionalità dei servizi stessi, con la conseguente sospensione del servizio pubblico.
- f) Infine, rientra certamente nel pieno godimento dei diritti tutelati dalla legge n. 146, specie con riferimento ai servizi scolastici ed universitari contemplati dalla legge, il diritto per le persone meno abbienti ad eccedere a detti servizi ed ai servizi

connessi con costi ridotti in ragione dell'Indicatore di equivalenza economica. Non si tratta di mere agevolazioni o di un mero strumento di welfare, ma al contrario di un vero e proprio «livello essenziale delle prestazioni concernenti diritti sociali», che la Costituzione, dopo la riforma costituzionale del 2001, impone di garantire uniformemente (art. 117, comma 2, lett. m)). Lo strumento appare peraltro sempre più diffuso, stando alle più recenti innovazioni legislative, e permette di distribuire equamente il costo dei servizi essenziali apprezzando i valori costituzionali di solidarietà sociale.

Il ruolo dei professionisti contabili ai fini del calcolo e della dichiarazione dell'Indicatore è ovviamente imprescindibile.

È facile immaginare, dalla complessiva lettura della suesposta analisi, quali rischi di paralisi politica ed istituzionale, e quali danni economici erariali, potrebbero essere determinati da uno svolgimento non regolamentato del pur insopprimibile diritto di astensione collettiva dei professionisti della categoria. E con quali ricadute su uno spettro amplissimo di diritti costituzionali della persona, tutti certamente afferenti al corpo di diritti protetti dalla legge n. 146 e dei valori che vi sono sottesi.

Di qui, l'iniziativa assunta dalle nostre Associazioni di dotare la categoria di uno strumento di autoregolamentazione volto a responsabilizzare l'esercizio di tale diritto, in vista del suo contemperamento con altri beni costituzionali potenzialmente confliggenti.

Gli artt. 3 e 5 del Codice, in particolare, mirano a specificare forme dettagliate di tutela dei diritti dei cittadini e dei clienti, così come gli interessi pubblici meritevoli di tutela e che richiedono l'immediata collaborazione dei professionisti contabili.



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

Codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dalle attività svolte dai Dottori Commercialisti e dagli Esperti Contabili
adottato in data 02 luglio 2014 da
ADC, AIDC, ANC, ANDOC, UNAGRACO, UNGDCEC, UNICO

Art. 1

Ambito di applicazione

1. La presente regolamentazione disciplina le modalità dell'astensione collettiva dalle attività dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con particolare riferimento a quelle che hanno carattere fiscale, civile, amministrativo, di consulenza del lavoro, previdenziale e assistenziale, inerenti i tributi doganali, il contenzioso tributario e giurisdizionale, procedure concorsuali, di commissario o attestatore, e la mediazione, per i profili incidenti su diritti fondamentali degli utenti.

Art. 2

Proclamazione e durata delle astensioni

1. La proclamazione dell'astensione, con l'indicazione della specifica motivazione e della sua durata, deve essere comunicata almeno quindici giorni prima della data dell'astensione alla Commissione di garanzia dell'attuazione della legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali ed al Consiglio nazionale dell'Ordine. Inoltre analoga informazione va trasmessa, in ragione della motivazione dell'astensione collettiva, al Direttore dell'Agenzia delle Entrate, al Direttore dell'Inps, al Direttore dell'Inail, al Demanio, al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, all'ANCI, all'Unioncamere in rappresentanza delle camere di Commercio, al Ministero di Grazia e Giustizia, al Ministero dell'Economia e delle Finanze, al Ministero del Lavoro e ad altri Ministri eventualmente interessati, ai Capi degli Uffici giudiziari del distretto o dei distretti interessati, e a tutti gli Ordini locali. Ove l'astensione

collettiva abbia una portata nazionale, le informazioni di cui innanzi possono essere trasmesse esclusivamente ai soggetti istituzionali nazionali degli organismi innanzi individuati.

L'organismo proclamante assicura la comunicazione al pubblico dell'astensione, almeno cinque giorni prima con tempi e modalità tali da determinare il minimo disagio per i cittadini. Il servizio pubblico radiotelevisivo è messo nelle condizioni di dare la tempestiva diffusione a tali comunicazioni, nelle forme previste dalla legge, in modo da fornire informazioni complete sull'inizio, la durata, le prestazioni garantite e le modalità dell'astensione nel corso dei telegiornali e giornali radio. Le medesime informazioni sono fornite a giornali quotidiani ed alle emittenti radiofoniche e televisive che si avvalgono di finanziamenti o, comunque, agevolazioni tariffarie, creditizie o fiscali previste dalle leggi dello Stato, oltre a tutti gli Ordini Locali, secondo le forme previste dalla legge.

Tra la proclamazione e l'effettuazione dell'astensione non può intercorrere un periodo superiore a sessanta giorni.

2. La revoca della proclamazione deve essere comunicata agli stessi destinatari di cui al comma precedente almeno cinque giorni prima della data fissata per l'astensione medesima, salva la diversa richiesta da parte della Commissione di garanzia o la sopravvenienza di fatti significativi.

3. Le disposizioni in tema di preavviso e di durata possono non essere rispettate nei soli casi in cui l'astensione è proclamata ai sensi dell'art. 2 comma 7 della legge n.146/1990, come modificata dalla legge n. 83/2000.

4. Ciascuna proclamazione deve riguardare un unico periodo di astensione.

L'astensione non può superare otto giorni lavorativi consecutivi.

Con riferimento a ciascun mese dell'anno non può comunque essere superata la durata di otto giorni anche se si tratta di astensioni aventi ad oggetto questioni e temi diversi. In ogni caso tra il termine finale di un'astensione e l'inizio di quella successiva deve intercorrere un intervallo di almeno quindici giorni. Tali limitazioni non si applicano nei casi in cui è prevista la proclamazione dell'astensione senza preavviso. Nel caso di più astensioni proclamate da parte di diversi soggetti rappresentativi della categoria, la Commissione di garanzia provvederà in via preventiva alla valutazione del prevedibile impatto delle proclamazioni in conflitto fornendo eventualmente le necessarie indicazioni che terranno conto della precedenza temporale nelle date di proclamazione.

5. Per le finalità di cui all'art. 5, e salva la prestazione indispensabile prevista dal medesimo articolo con riferimento alla precompilazione del modello F24 trasmesso autonomamente dal cliente, l'astensione non può essere superiore a 2 (due) giorni lavorativi per il servizio di trasmissione telematica del modello F24 per il pagamento dei tributi o contributi in esso contenuto.

Art. 3

Comunicazione preventiva alla clientela

1. Il professionista è tenuto a rendere apposita comunicazione preventiva delle modalità di effettuazione dello sciopero, dell'apertura al pubblico durante l'astensione, nei termini

previsti dalla lett. a) dell'art. 5, e delle prestazioni indispensabili che saranno garantite al cliente, ai sensi del medesimo art. 5. Tale comunicazione è predisposta dal professionista entro dieci giorni dall'inizio dell'astensione e diffusa con i mezzi più idonei a raggiungere i propri clienti.

Art. 4 **Effetti dell'astensione**

1. L'astensione riguarda tutte le attività dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, così come definite dall'art. 1 del D.Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 e successive modificazioni e integrazioni, nonché quelle derivante da ulteriori disposizioni normative.

2. Nel processo tributario la mancata comparizione dell'iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili all'udienza o a qualsiasi altro atto o adempimento per il quale sia prevista la sua presenza, ancorché non obbligatoria, affinché sia considerata in adesione all'astensione regolarmente proclamata ed effettuata ai sensi della presente disciplina, e dunque considerata legittimo impedimento del difensore, deve essere alternativamente:

a) dichiarata – personalmente o tramite sostituto del professionista titolare della difesa o del mandato – all'inizio dell'udienza;

b) comunicata con atto scritto trasmesso o depositato nella segreteria della commissione tributaria competente, almeno due giorni prima della data stabilita. Ove possibile, il professionista provvederà a fornire idonee informazioni ai Dottori Commercialisti ed agli Esperti Contabili costituiti nello stesso procedimento.

3. Nel rispetto delle modalità sopra indicate, l'astensione costituisce legittimo impedimento anche qualora professionisti del medesimo procedimento non abbiano aderito all'astensione stessa; la presente disposizione si applica a tutti i soggetti del procedimento, ivi compresi i difensori della controparte.

4. Nel caso in cui sia possibile la separazione o lo stralcio per le parti assistite da un professionista che non intende aderire all'astensione, questi, conformemente alle regole deontologiche, deve farsi carico di avvisare gli altri colleghi interessati all'udienza quanto prima, e comunque almeno due giorni prima della data stabilita, ed è tenuto a non compiere atti pregiudizievoli per le altre parti in causa in qualsiasi modo assistite da professionisti che abbiano dichiarato l'intenzione di aderire all'astensione.

5. Il diritto di astensione può essere esercitato in ogni stato e grado del procedimento.

Art. 5 **Prestazioni indispensabili**

1. Durante il periodo di astensione saranno comunque garantite le seguenti prestazioni indispensabili:

a) orario minimo di apertura non inferiore alle 2 (due) ore giornaliere, comunicate secondo le modalità di cui all'art. 3;

- b) predisposizione e consegna delle buste paga;
- c) predisposizione e consegna al cliente del modello F24, per il pagamento dei tributi o contributi, quando richiesto ai fini del pagamento in forma autonoma;
- d) predisposizione e consegna al cliente delle dichiarazioni fiscali e tributarie, quando richiesto ai fini della presentazione in forma autonoma;
- e) assistenza, predisposizione e consegna di documentazione in caso di accesso di organi ispettivi per accertamenti fiscali e tributari, o di deleghe dell'Autorità Giudiziaria, in procedimenti penali e di prevenzione, in procedimenti civili e amministrativi;
- f) rispetto dei termini perentori prescritti nell'ambito dei procedimenti tributari o civili in merito all'attività di attestazione o in presenza di concordati.

Art. 6

Controllo deontologico

1. Quanto alle violazioni delle disposizioni concernenti la proclamazione e l'attuazione dell'astensione, oltre a quanto previsto dagli artt. 2 bis e 4, comma 4, della legge n. 146/1990, così come riformulati dalla legge n. 83/2000, da adeguare alla peculiarità della posizione professionale dei soggetti interessati, resta ferma anche l'eventuale valutazione dei Consigli dell'Ordine in sede di esercizio dell'azione disciplinare. Gli stessi Ordini Professionali vigilano sul rispetto individuale e collettivo delle regole e modalità di astensione, ogni volta proclamate.

2. Le Associazioni Sindacali Nazionali di categoria ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si impegnano ad assicurare il coordinamento delle iniziative in caso di questioni applicative concernenti il codice di autoregolamentazione. Le questioni saranno risolte e disciplinate secondo il principio della tutela dei cittadini e della necessità di assoggettare gli stessi al minor disagio possibile nel caso concreto.

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

Giuseppe Diretto

Presidente UNAGRACO – Unione Nazionale Commercialisti ed Esperti Contabili

Eleonora Di Vona

Presidente UNGDCEC – Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Domenico Posca

Presidente UNICO – Unione Italiana Commercialisti

GUIDA ALLA LETTURA

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

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il presupposto costituzionale e il seguito legislativo. – 3. I limiti al diritto di astensione collettiva nel sistema della legge n. 146. – 4. Le astensioni collettive dei liberi professionisti. – 5. Il nuovo Codice di autoregolamentazione dei commercialisti ed esperti contabili. – 6. La proclamazione: a) i soggetti proclamanti. – 7. La proclamazione: b) termini e procedure preliminari. – 8. La proclamazione: c) i contenuti. – 9. La proclamazione: d) casi speciali. – 10. La valutazione preliminare della Commissione di garanzia. – 11. Il potere di precettazione. – 12. Le comunicazioni del singolo: a) gli speciali obblighi di comunicazione all'utenza previsti dal Codice. – 12-*bis*. Segue: b) L'adesione del singolo. – 13. La revoca. – 14. Le modalità di effettuazione dell'astensione collettiva e le prestazioni indispensabili. – 15. Le sanzioni: a) premessa. – 16. Le sanzioni: b) le sanzioni collettive. – 17. Le sanzioni: c) le sanzioni individuali. – 18. Le sanzioni: d) le sanzioni deontologiche. – 19. L'impugnazione delle sanzioni. – 20. Gli effetti dell'astensione sui contribuenti. – 21. Conclusioni.

1. Premessa

Con l'adozione da parte della Commissione di garanzia dell'attuazione della legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali della delibera di idoneità (in data 28 luglio 2014), è divenuto operativo il Codice di autoregolamentazione delle astensioni collettive dei dottori commercialisti ed esperti contabili, approvato dalle associazioni sindacali della categoria.

Ai sensi dell'art. 2-*bis* della l. 146/1990, come modificata con l. 83/2000, il Codice di autoregolamentazione adottato dalla associazioni rappresentative della categoria è infatti lo strumento necessario per tradurre in pratica l'astratto diritto costituzionale di astensione collettiva, riconosciuto a lavoratori autonomi, piccoli imprenditori e liberi professionisti sulla base dell'art. 18 Cost., al fine di contemperare il diritto di astensione collettiva con l'erogazione di servizi pubblici essenziali.

2. Il presupposto costituzionale e il seguito legislativo

Circa la definizione del diritto di astensione collettiva dei liberi professionisti quale diritto di pregio costituzionale non sussistono oramai dubbi in dottrina e giurisprudenza: la Corte costituzionale – con orientamento consolidato e non contraddetto da altre giurisdizioni – ha infatti stabilito che il diritto di astensione collettiva dei liberi professionisti si differenzia dal diritto di sciopero di cui all'art. 40 Cost., che si iscrive all'interno del conflitto sindacale del

lavoro dipendente e richiede una dialettica tra lavoratori e datori di lavoro, e si aggancia piuttosto alla libertà di associazione, intesa nella sua dimensione partecipativa ed oppositiva, di rivendicazione di esigenze e proposte di ordine politico-professionale rispetto al mondo delle istituzioni (cfr. C. Cost., sent. n. 171 del 1996).

La medesima Corte costituzionale ha peraltro precisato che sussiste un'esigenza di bilanciamento tra l'esercizio di questo diritti e altri diritti e interessi potenzialmente confliggenti della comunità, identificando questi beni con quelli già indicati dalla l. 146/1990 come limiti al diritto di sciopero dei lavoratori dipendenti. Nel dare seguito alla sentenza citata, nel 2000 il legislatore ha novellato la l. n. 146, introducendo un'apposita disciplina positiva delle astensioni collettive dei liberi professionisti, che si iscrive pertanto all'interno del sistema prefigurato dalla l. n. 146.

Pertanto, è oggi vigente una disciplina di rango legislativo pienamente operativa, la cui conformità alla Costituzione è stata ampiamente convalidata dalla giurisprudenza costituzionale, che definisce in modo inequivoco le condizioni di esercizio del diritto di astensione collettiva dei liberi professionisti.

3. I limiti al diritto di astensione collettiva nel sistema della legge n. 146

Il fondamento costituzionale del diritto di astensione collettiva dei liberi professionisti non ne implica un'assolutezza e una priorità rispetto

ad altri diritti e interessi potenzialmente confliggenti. Il sistema dei diritti costituzionali approntato dalla nostra Carta costituzionale si poggia infatti su di una premessa pluralistica che accetta conflitti ed interferenze, da regolare sulla base del dettato costituzionale – ove possibile – o sulla base di criteri interpretativi generali.

Nel caso specifico del diritto di sciopero, che certamente si presta ad entrare in conflitto con diversi interessi pubblici e diritti di terzi, il legislatore ha inteso assicurare un sistema di garanzie attraverso la legge n. 146 del 1990: la logica prescelta dal legislatore in questa circostanza è quella del «contemperamento», che si esplicita attraverso la previsione di una regolazione procedurale dettagliata e di organi deputati a mediare tra interessi e diritti contrapposti, secondo una sequenza che, se rende talora farraginoso l'esercizio del diritto, ciò nondimeno lo introduce in un sistema regolato che esclude l'insorgenza di qualsivoglia responsabilità giuridica in capo ai soggetti promotori ed ai singoli attori dell'azione di protesta.

L'art. 1 della l. n. 146 indica quali diritti che entrano in contemperamento con il diritto di sciopero o di astensione collettiva, «i diritti della persona, costituzionalmente tutelati, alla vita, alla salute, alla libertà ed alla sicurezza, alla libertà di circolazione, all'assistenza e previdenza sociale, all'istruzione ed alla libertà di comunicazione». Secondo il criterio del contemperamento, questi diritti devono essere garantiti nel loro «contenuto essenziale» anche in caso di esercizio del diritto di sciopero/astensione collettiva. A tal fine, come detto, soccorre la disciplina procedurale a cui la l. n. 146 assoggetta soggetti collettivi e lavoratori.

4. Le astensioni collettive dei liberi professionisti

A partire dalla novella legislativa del 2000, l'astensione collettiva dei liberi professionisti, lavoratori autonomi e piccoli imprenditori è stata formalmente inserita all'interno del sistema della l. n. 146, allorché tali azioni di protesta presentino la possibilità di entrare in conflitto con i beni tutelati dalla legge medesima. Il

sistema della legge, congegnato con riferimento ai lavoratori dipendenti, è stato dunque adattato a questo specifico contesto, in particolare richiedendo l'adozione di un Codice di autoregolamentazione quale atto di autonomia, soggetto alla valutazione di idoneità della Commissione di garanzia, nel quale specificare le regole che la legge prevede in termini generali.

A decorrere dalla novella legislativa, diversi comparti professionali delle professioni ordinarie hanno dato vita a tali Codici, a cominciare dagli avvocati.

Si è di recente posto il problema della titolarità del potere di promuovere e adottare un Codice di autoregolamentazione in capo al Consiglio nazionale di un ordine professionale. Nel caso del Codice dei consulenti del lavoro, infatti, il soggetto promotore è stato, appunto, il Consiglio nazionale. Contrariamente alla prevalente posizione dottrinale, la Commissione ha ammesso questo potere, che invece deve più correttamente ritenersi di esclusiva titolarità delle associazioni rappresentative della categoria, anche solo per la commistione che viene altrimenti a determinarsi tra il soggetto che adotta il Codice e il soggetto che è chiamato a svolgere un controllo di ordine deontologico sul rispetto dello stesso, come si avrà modo di dire (cfr., *infra*, § 18).

5. Il nuovo Codice di autoregolamentazione dei commercialisti ed esperti contabili

È lungo questa direttrice che si è innestata l'iniziativa delle associazioni sindacali della categoria dei dottori commercialisti ed esperti contabili, con l'adozione del Codice di autoregolamentazione.

Come si illustrerà nel dettaglio, il Codice detta una disciplina comprensiva delle modalità di proclamazione e degli oneri informativi e comunicativi gravanti sulle associazioni proclamanti così come sui lavoratori aderenti; elenca le modalità delle astensioni e le prestazioni indispensabili da garantire in caso di astensione, e stabilisce una serie di norme necessarie al fine di garantire il collegamento con

il sistema ordinistico, entro cui i professionisti della categoria sono inquadrati.

La valutazione di idoneità effettuata dal Commissione di garanzia – peraltro pervenuta a seguito di modifiche e integrazioni rispetto al testo originariamente adottato dalle associazioni – è la definitiva conferma della conformità al quadro normativo delle procedure e modalità per l'esercizio del diritto di astensione collettiva della categoria, e rimuove ogni possibile perplessità circa la concreta praticabilità delle astensioni conformi al Codice. È anzi possibile affermare che con la delibera di idoneità il Codice, da atto di autonomia delle associazioni firmatarie, divenga atto complesso, la cui natura si biforca in una componente autonoma e in una componente autoritativa pubblicistica. A conferma di quest'ultima proprietà del Codice dichiarato idoneo depone la sua estensione soggettiva, quale regola valida per l'intera categoria, anche in caso di azioni proclamate da soggetti collettivi che non abbiano sottoscritto il Codice; la sua disponibilità per l'adesione di altri soggetti oltre agli originari firmatari, anche contro la loro volontà; e la sua ultrattività, ovvero la sua permanenza in vigore come regola generale del settore anche in caso di successiva revoca da parte degli originari firmatari.

Con sentenza n. 40187, pubblicata il 29 settembre 2014, le sezioni unite penali della Corte di Cassazione hanno ulteriormente affermato che il Codice di autoregolamentazione, valutato idoneo, diviene fonte di diritto oggettivo di rango sub-legislativo, vincolante anche per il giudice.

Tutto ciò conferma che lo stato attuale della normativa è pienamente operativo e conforme al sistema legislativo, e non dà luogo a rischi di insorgenza di responsabilità giuridiche, se non nei casi di violazioni della legge e del Codice stesso, come si avrà modo di illustrare (cfr. *infra* §§ 15 ss.).

Inoltre, come pure si dirà (cfr. spec. § 10), la Commissione di garanzia è coinvolta direttamente in ogni fase preliminare all'effettuazione dell'azione di protesta, e può interloquire con le associazioni al fine di ottenere modifiche e integrazioni. Questa

dialettica preventiva, che la Commissione ha sviluppato da molti anni allo scopo di prevenire situazioni di disagio e sanzioni successive, ha oramai determinato un impianto procedimentale che ha normalizzato e regolarizzato l'esercizio del diritto di sciopero/astensione in tutti i casi in cui i soggetti proclamanti mostrino disponibilità a conformarsi alle indicazioni preventive della Commissione, che peraltro non sono mai orientate a impedire l'azione di protesta, ma soltanto ad inquadrarla nel sistema regolativo vigente.

6. La proclamazione: a) i soggetti proclamanti

Soggetti titolari del diritto di proclamazione sono le associazioni rappresentative della categoria: tanto il diritto di sciopero *ex* art. 40 Cost. quanto il diritto di astensione collettiva *ex* art. 18 Cost. sono infatti diritti individuali ad esercizio collettivo.

Con riferimento alle astensioni collettive dei liberi professionisti, è stato discusso se, oltre alle associazioni sindacali, possano ritenersi titolari alla proclamazione anche gli ordini professionali. Sotto il profilo teorico tale conclusione è certamente da rigettare, attesa la natura di ente pubblico degli ordini e la riconduzione del diritto di astensione collettiva alla libertà dei gruppi sociali. Peraltro, non esiste un orientamento consolidato della Commissione di garanzia sul punto, anche in ragione del prevalente interesse sostanziale della Commissione, di ricomprendere nella disciplina della l. 146 tutte le forme di protesta che siano idonee ad interferire con i servizi pubblici essenziali, anche soprassedendo rispetto a valutazioni di ordine formale circa la sussistenza della natura idonea all'esercizio del diritto.

Occorre ricordare che i sindacati legittimati a proclamare l'astensione non sono solo quelli che hanno adottato o aderito al Codice di autoregolamentazione: il diritto di proclamazione si estende anche a nuovi e/o diversi soggetti collettivi che assumano iniziative

di carattere associativo e sindacale e che ritengano di proclamare azioni di protesta da ricondurre alla astensione collettiva: in questo senso, la Commissione considererà responsabili della proclamazione non solo soggetti stabilmente organizzati e istituzionalmente preposti alla rappresentanza sindacale, ma anche associazioni spontanee o forme aggregative anomale che adottino iniziative di tipo astensivo senza seguire i canali procedimentali definiti dal Codice.

In ogni caso, anche a fronte di proclamazioni effettuate da soggetti non aderenti al Codice di autoregolamentazione, la Commissione applicherà estensivamente la normativa del Codice, in ossequio ad un orientamento da tempo affermato con riferimento ai lavoratori dipendenti e di recente ribadito anche con riferimento ai lavoratori autonomi.

7. La proclamazione: b) termini e procedure preliminari

Il Codice prevede che la proclamazione dell'astensione debba essere comunicata con almeno 15 giorni di preavviso alla Commissione di garanzia ed al Consiglio nazionale dell'ordine. Ai fini dell'individuazione del *dies a quo* per il computo del termine di preavviso, non rileva pertanto la data di adozione della proclamazione, ma quella della sua trasmissione agli enti sopra indicati.

La proclamazione, necessariamente in forma scritta, non può considerarsi valida se diffusa a mezzo stampa (cfr. delibera CGS n. 8.99 dell'8 febbraio 1996).

L'art. 2 del Codice individua anche altri soggetti istituzionali interessati all'invio della proclamazione: poiché, tuttavia, si tratta di soggetti contemplati dal Codice al fine di ampliare la conoscibilità della protesta e ridurre pertanto i disagi, non si deve ritenere l'elenco tassativo e la comunicazione obbligatoria. Le associazioni dovranno pertanto, volta per volta, individuare quali delle istituzioni ivi elencate meritano di essere informate, a seconda della tipologia di azione intrapresa, ed eventualmente allargare i destinatari della comunicazione. Occorre tenere presente che un'ampia, corretta e

dettagliata diffusione delle informazioni relative alle azioni di protesta potrà prevenire disagi, ed è pertanto valutata con favore dalla Commissione. Tuttavia, diversamente dalle notifiche ai due soggetti sopra indicati (Commissione di garanzia e Consiglio nazionale dell'Ordine), le comunicazioni ulteriori non si dovrebbero ritenere necessarie ai fini della validità della proclamazione.

Il Codice non prevede, invece, il preventivo espletamento di procedure obbligatorie di raffreddamento del conflitto, equivalenti a quelle previste per i lavoratori dipendenti: ciò dipende dal fatto che con riferimento ai lavoratori autonomi non è dato individuare una figura tipica verso cui rivolgere una procedura inevitabilmente dialettica, quale quella di raffreddamento. Ciò nondimeno, le associazioni possono certamente richiedere confronti preliminari alle azioni di protesta agli organi pubblici coinvolti, rappresentando le proprie rivendicazioni al fine di evitare l'effettuazione dell'astensione collettiva. Non esiste tuttavia un obbligo in capo ad alcun soggetto di partecipare a procedure di raffreddamento, che possono pertanto essere rifiutate; né la Commissione potrà, in tal caso, imporre ad organi pubblici di partecipare a tali procedure di raffreddamento. Nelle valutazioni di competenza della Commissione di garanzia, è tuttavia indice di disponibilità al confronto l'aver proposto tavoli premilitari di raffreddamento, anche se rifiutati dalla controparte interessata: di tali vicende la proclamazione può dar conto.

8. La proclamazione: c) i contenuti

L'atto di proclamazione deve contenere:

- a) la piattaforma di rivendicazioni, che potrà avere contenuto puntuale e specifico o riguardare motivazioni di ordine generale e persino politico-generale. La formula «specifica motivazione» adottata dal Codice stesso (art. 2), infatti, non vuole indicare l'inammissibilità di rivendicazioni di ordine politico-generale, ma deve piuttosto essere letta come richiesta di

dettagliata motivazione. Nella prassi delle proclamazioni sindacali, peraltro, si riscontra una tipologia estremamente variegata, che dà luogo tanto a proclamazioni prolisse e dettagliate quanto a proclamazioni sintetiche e generali. La Commissione effettua un controllo molto lasco su questo profilo, in ragione del rispetto delle valutazioni discrezionali dei soggetti proclamanti, e tende ad arrestarsi alla verifica della sussistenza di una qualsiasi forma di motivazione.

- b) la data di effettuazione dell'azione (indicando l'orario esatto di inizio e di fine) e la sua durata (cfr. delibera CGS 9.31 del 9 dicembre 1993, nonché delibera CGS 98/580 del 10 settembre 1998). In proposito, occorre precisare che nel caso dei dottori commercialisti ed esperti contabili l'astensione non può avere una durata superiore a 8 giorni lavorativi consecutivi e che l'astensione non può comunque essere superiore a 2 giorni lavorativi per il servizio di trasmissione telematica del modello F24 per il pagamento dei tributi o contributi in esso contenuto. Esiste un obbligo di intervallo (minimo 15 giorni) tra il termine di un'azione e l'inizio di una nuova astensione nel medesimo comparto.
- c) le modalità di svolgimento dell'astensione: la proclamazione è dunque l'atto in cui si stabilisce a che livello si attesta l'azione, ovvero quali azioni, tra quelle ritenute legittime dal Codice, si intende porre in essere nel caso specifico. Il Codice, infatti, contempla una serie di attività soggette ad astensione durante lo svolgimento della protesta, ma non necessariamente l'azione specifica deve coinvolgerle tutte indistintamente. Soprattutto nel caso di una protesta originata da un problema specifico, connesso ad un certo adempimento, potrà essere consigliabile

circoscrivere l'azione ai soli adempimenti inerenti.

9. La proclamazione: d) casi speciali

La proclamazione può essere omessa, e il termine di preavviso non rispettato, esclusivamente nel caso previsto dall'art. 2 co. 7 della l. 146/90, come modificata dalla legge n. 83/2000, ovvero quando l'azione dipenda da ragioni di «difesa dell'ordine costituzionale, o di protesta per gravi eventi lesivi dell'incolumità e della sicurezza dei lavoratori». Si tratta di un'ipotesi che, tuttavia, è di rarissima applicazione, e che la Commissione tende a circoscrivere e che comunque appare difficilmente ipotizzabile nel caso delle astensioni dei professionisti di cui si tratta in questa sede.

10. La valutazione preliminare della Commissione di garanzia

Ricevuta la proclamazione, la Commissione svolge una valutazione preliminare volta a verificare la sussistenza dei suoi elementi essenziali, la conformità al quadro normativo ricavabile dalla legge e dal Codice, e la compatibilità con il calendario delle azioni già proclamate nel medesimo settore o in altri settori potenzialmente confliggenti.

È in questa fase che la Commissione può esercitare il suo potere di indicazione preventiva, un atto con cui essa invita i soggetti proclamanti a riformare la proclamazione medesima: qualora si riscontrino mere lacune formali, la Commissione invita ad integrare la proclamazione; la Commissione può altresì richiedere chiarimenti o modifiche delle modalità di effettuazione. Inoltre, la Commissione ha il potere di imporre il rinvio di astensioni le quali, pur correttamente proclamate, coincidano in termini cronologici con altre azioni che possano interferire con l'espletamento del servizio (c.d. divieto di concomitanza), sia quando si tratti di astensioni della medesima categoria proclamate da altre sigle sindacali (rarefazione soggettiva: in via eccezionale, si è talora accettata la concentrazione di azioni di protesta proclamate

con diversi atti nella medesima data per evitare la proliferazione delle azioni di protesta), sia quando si tratti di astensioni di altre categorie comunque coincidenti sul servizio pubblico interessato (rarefazione oggettiva).

Poiché sovente l'indicazione preventiva impone una nuova proclamazione, con rinnovo della decorrenza dei termini ai fini del preavviso, e non una mera integrazione della proclamazione, è certamente opportuno adottare la proclamazione con ampio anticipo rispetto al solo termine di preavviso.

Le associazioni non sono formalmente obbligate a corrispondere all'indicazione preventiva della Commissione. Ciò nondimeno, è pressoché automatico che in caso di non conformazione all'indicazione preventiva, la Commissione apra il procedimento di valutazione preordinato alla sanzione (su cui *infra* §§ 15 ss.).

In caso di correttezza della proclamazione, la Commissione «prende atto».

11. Il potere di precettazione

Un ulteriore vaglio che si colloca in una fase preliminare all'effettuazione dell'azione di protesta è quello che compete alla pubblica autorità preordinato all'esercizio del potere di precettazione, di competenza del Governo nazionale e dei prefetti. L'ordinanza di precettazione, che può essere adottata anche soltanto 48 ore prima dell'inizio della protesta, è adottata «quando sussista il fondato pericolo di un pregiudizio grave e imminente ai diritti della persona costituzionalmente tutelati di cui all'articolo 1, comma 1, che potrebbe essere cagionato dall'interruzione o dalla alterazione del funzionamento dei servizi pubblici di cui all'articolo 1, conseguente all'esercizio dello sciopero o a forme di astensione collettiva di lavoratori autonomi, professionisti o piccoli imprenditori» (art. 8 l. 146/1990).

L'autorità sarebbe tenuta ad informare la Commissione di garanzia, tenendo conto della sua valutazione, ed a preavvisare e sentire i soggetti proclamanti. Di fatto, tutte queste cautele sono sistematicamente omesse, e si registrano diversi casi di prese d'atto della Commissione di garanzia cui consegue

l'ordinanza di precettazione del Ministero competente, dando così luogo a un'anomala divergenza di vedute tra i due organi.

La precettazione, che può anche essere parziale, ovvero riguardare solo alcune delle azioni di protesta contemplate o solo un periodo di svolgimento dell'astensione, è obbligatoria e la contravvenzione alla stessa determina una sanzione amministrativa pecuniaria.

Visto il fondamentale rilievo degli interessi coinvolti da un'eventuale astensione della categoria dei dottori commercialisti ed esperti contabili, non è da escludere a priori che l'autorità competente possa stabilire di adottare un provvedimento di precettazione nel caso di un'azione di protesta proclamata. La conformazione all'ordinanza di precettazione esclude, tuttavia, l'insorgenza di qualsiasi responsabilità giuridica.

12. Le comunicazioni del singolo: a) gli speciali obblighi di comunicazione all'utenza previsti dal Codice

Differenziandosi, in ciò, dalla massima parte delle regolamentazioni vigenti per altre professioni, il nuovo Codice di garanzia dei commercialisti ed esperti contabili ha approntato uno strumento particolarmente avanzato di comunicazione all'utenza, che potrà consentire di prevenire situazioni di disagio per l'utente.

Ai sensi dell'art. 3 del Codice, infatti, il professionista è tenuto a dare apposita comunicazione all'utenza, da diffondere entro 10 giorni dall'inizio dell'azione con ogni mezzo idoneo (affissione presso lo studio, pubblicazione in eventuale sito web dello studio, invio di newsletter all'indirizzario dei proprio clienti), la quale renda nota la proclamazione dell'astensione e le sue modalità di svolgimento, nonché gli orari di apertura che lo studio è comunque tenuto a rispettare e le prestazioni indispensabili che saranno comunque erogate.

Al fine di uniformare le comunicazioni all'utenza e di accompagnare il singolo professionista, è peraltro opportuno che le associazioni sindacali predispongano dei modelli precompilati, riempiti volta per volta con le diverse indicazioni, da inviare ai professionisti per l'ulteriore

compilazione con i dati specifici riferibili al singolo studio, conferendo altresì istruzioni circa la corretta diffusione della comunicazione stessa.

È necessario sottolineare che il professionista non è in alcun modo tenuto a dichiarare preventivamente la propria adesione all'azione di protesta: egli rimane fino all'ultimo libero di aderire o non aderire alla protesta senza dover effettuare alcuna comunicazione preventiva ad alcun ente sindacale o istituzionale. Nella tradizione del diritto sindacale si è infatti sempre rifiutata qualsiasi forma di raccolta preventiva delle adesioni alle azioni di protesta, in conformità all'esigenza dei sindacati di impedire "conte" degli aderenti, e conseguentemente calcoli di "successo" delle proteste, nonché per impedire che si cerchi di inibire preventivamente il diritto di sciopero. A titolo d'esempio, l'Agenzia delle Entrate – o alta amministrazione fiscale – non potrebbe richiedere al professionista una preventiva dichiarazione di adesione.

Con la comunicazione all'utenza di cui si tratta all'art. 3 del Codice, pertanto, il professionista fornisce una mera notizia al pubblico della proclamazione avvenuta e dei disagi che potranno derivarne qualora egli aderisca, come è in diritto di fare, così come dei servizi che verranno comunque espletati qualora egli aderisca all'azione di protesta.

Ovviamente, il professionista è libero di non procedere alla comunicazione alla clientela qualora sia certo di non voler aderire all'astensione. Ciò che si ricava con certezza dalla norma dell'art. 3 del Codice è che il professionista che intenda astenersi deve necessariamente effettuare la comunicazione nei tempi e nelle modalità prescritte.

12-bis. Segue: b) L'adesione del singolo

Il Codice non richiede espressamente una formale dichiarazione individuale di adesione all'azione di protesta da esperire al momento iniziale dell'azione stessa, come è invece previsto nel caso di scioperi di dipendenti pubblici rispetto all'azienda o istituzione presso la quale si è occupati. Fa eccezione il caso dell'astensione

dalle udienze, su cui si dirà meglio *infra* al § 14, e che è soggetta ad adempimenti formali tipizzati di comunicazione dell'adesione.

Ciò nondimeno, è opportuno ricostruire il quadro delle procedure avendo a mente il quadro generale della materia e le valutazioni di opportunità. Ecco perché si preferisce la tesi per la quale, al momento dell'inizio dell'azione di protesta, l'adesione individuale debba essere comunicata tanto all'utenza quanto alle amministrazioni coinvolte nelle attività oggetto di astensione: nel caso dell'utenza, attraverso l'affissione di un avviso, redatto in modalità semplificata e che riporti i contenuti della comunicazione preventiva descritta al § 12; nel caso delle amministrazioni interessate, attraverso notifica informale al legale rappresentante o ad apposito delegato.

Anche con riferimento a tali dichiarazioni di adesione, è bene che i sindacati proclamanti offrano delucidazioni alla platea dei professionisti in sede di proclamazione.

L'assenza di dette incombenze di comunicazione di adesione dalla disciplina del Codice non fa venire meno la doverosità delle medesime, specie laddove i sindacati proclamanti ne dessero formale garanzia alla Commissione in sede di proclamazione.

13. La revoca

I soggetti proclamanti conservano anche un potere di revoca dell'astensione. Al fine di evitare il c.d. "effetto annuncio", che causa comunque disagi all'utenza, la legge disciplina la revoca con talune disposizioni che si applicano anche nel caso di astensioni dei liberi professionisti.

In particolare, la revoca è sempre ammessa, in forma scritta e con le medesime formalità di notifica previste per la proclamazione, prima dell'effettuazione delle comunicazioni all'utenza (cfr. *supra* § 12). Una volta effettuata la comunicazione all'utenza, la revoca è di norma illegittima. Occorre tuttavia precisare che la Commissione ha sovente riconosciuto diverse motivazioni che rendono valida la revoca tardiva, in presenza di condizioni di fatto che

attestino il mutamento del quadro della vertenza o il mutamento di altre condizioni di fatto.

Con riferimento allo specifico caso dei commercialisti ed esperti contabili, si rinviene un'anomalia: il Codice infatti prevede che la revoca possa essere effettuata entro 5 giorni dall'inizio dell'astensione, mentre la comunicazione preventiva è effettuata entro 10 giorni dall'inizio dell'astensione. Si vede, pertanto, che potrebbe non essere rispettato il principio orientativo cui la Commissione si è prevalentemente attenuta in forza del quale la revoca deve precedere la comunicazione all'utenza. Si tratta di un punto di oscura interpretazione, che suggerisce alle associazioni di volta in volta proclamanti la massima cautela nel procedere a revoche in tempi troppo stretti, benché coerenti con la norma del Codice.

14. Le modalità di effettuazione dell'astensione collettiva e le prestazioni indispensabili

Esaurita la trattazione delle fasi e degli adempimenti preliminari allo svolgimento dell'azione, occorre ora esaminare le modalità di svolgimento dell'astensione collettiva – che sono astrattamente indicate dal Codice di autoregolamentazione e che potranno essere contemplate volta per volta dall'atto di proclamazione – e le prestazioni che il Codice stesso considera indispensabili, e che pertanto dovranno comunque essere garantite durante lo svolgimento dell'astensione.

Ai sensi dell'art. 4 del Codice, l'astensione può coinvolgere tutte le prestazioni di competenza del dottore commercialista ed esperto contabile.

Rispetto all'attività di rappresentanza svolta nell'ambito del processo tributario, la mancata comparizione del professionista in coincidenza con un'astensione collettiva costituisce legittimo impedimento, con tutte le conseguenze previste dall'ordinamento in questa circostanza. È però necessario che il professionista dichiari la propria adesione all'azione di protesta all'inizio dell'udienza o lo

comunichi in forma scritta in anticipo.

L'art. 5 del Codice di autoregolamentazione contempla poi le prestazioni indispensabili che dovranno comunque essere garantite durante lo svolgimento dell'azione di protesta. Eccole nel dettaglio:

- a) orario minimo di apertura non inferiore alle 2 ore giornaliere, da comunicare all'utenza in via preventiva, all'interno della comunicazione preventiva;
- b) predisposizione e consegna delle buste paga;
- c) predisposizione e consegna al cliente del modello F24, per il pagamento dei tributi o contributi, quando richiesto ai fini del pagamento in forma autonoma;
- d) predisposizione e consegna al cliente delle dichiarazioni fiscali e tributarie, quando richiesto ai fini della presentazione in forma autonoma;
- e) assistenza, predisposizione e consegna di documentazione in caso di accesso di organi ispettivi per accertamenti fiscali e tributari, o di deleghe dell'Autorità Giudiziaria, in procedimenti penali e di prevenzione, in procedimenti civili e amministrativi;
- f) rispetto dei termini perentori prescritti nell'ambito dei procedimenti tributari o civili in merito all'attività di attestazione o in presenza di concordati.

Il singolo professionista che, in adesione a una astensione collettiva, non esegua le prestazioni indispensabili, è passibile di sanzione da parte della Commissione di garanzia nonché, in aggiunta, da parte dell'autorità giudiziaria, potendosi in tal caso determinare tanto illeciti penali quanto danni verso terzi, oltre che illeciti deontologici.

15. Le sanzioni: a) premessa

In caso di azioni di astensione collettiva correttamente proclamate, rispetto alle quali la Commissione di garanzia non abbia adottato indicazioni preventive contenenti richieste di modifica, e svoltesi in conformità alle modalità preannunciate nella proclamazione stessa, non

esiste possibilità di insorgenza di alcuna responsabilità imputabile alle associazioni proclamanti così come al professionista che abbia aderito all'azione di protesta. Costoro, infatti, agiscono conformemente alla disciplina positiva prevista per l'esercizio di un diritto costituzionale e non sono suscettibili di procedimenti sanzionatori da parte della Commissione, né di azioni disciplinari da parte dell'ordine di appartenenza, né ancora di azioni di rivalsa da parte di terzi che abbiano subito un danno derivante dall'astensione del professionista.

Diversamente, in caso di violazione della normativa citata, la Commissione di garanzia dispone di un potere di valutazione del comportamento delle parti, la cui procedura è disciplinata dall'articolo 4, co. 4-*quater*, della l. n. 146 e che può dar luogo a specifiche sanzioni verso le associazioni e verso i singoli; inoltre, dall'esito di questo procedimento può discendere una responsabilità deontologica dei singoli professionisti e, in ipotesi, l'insorgenza di ulteriori forme di responsabilità verso terzi.

16. Le sanzioni: b) le sanzioni collettive

La maggior parte dei procedimenti sanzionatori di competenza della Commissione sono rivolti alle organizzazioni dei lavoratori che abbiano proclamato, aderito o comunque effettuato un'azione di sciopero in violazione della disciplina legale e di settore (art. 4, co. 2, l. 146/1990).

In tutti i casi in cui i soggetti proclamanti – organizzati o spontanei che siano – violino le procedure e le incombenze previste dal Codice, tanto con riferimento alla fase della proclamazione quanto con riferimento alla fase di svolgimento dell'astensione, la Commissione di garanzia dispone di un potere di sanzione nei confronti dei soggetti collettivi, che può condurre, all'esito di un procedimento di valutazione aperto al contraddittorio, ad infliggere sanzioni a carattere pecuniario.

Come già riferito (cfr. *supra* § 10), ove possibile, specie con riferimento a vizi deducibili già dalla proclamazione, la Commissione adotta provvedimenti di indicazione preventiva, che

consentono alle sigle proclamanti di modificare i contenuti dell'astensione o rivederne alcuni aspetti. In tal caso, il procedimento sanzionatorio si aprirà solo qualora le associazioni non correggano efficacemente la proclamazione in modo da corrispondere alle richieste della Commissione.

Qualora però si verificano scostamenti tra i contenuti della proclamazione e le azioni effettivamente poste in essere, il procedimento sanzionatorio si aprirà necessariamente *ex post*, e comporterà una responsabilità dell'associazione anche nel caso di comportamenti di singoli aderenti all'azione di protesta che non siano stati efficacemente controllati e limitati dall'associazione stessa, a meno di una comprovata azione di contrasto da parte dell'associazione sindacale.

La sanzione prevista è di valore compreso tra 2.500 Euro e 25.000 Euro, in ragione della consistenza associativa, della gravità della violazione e l'eventuale recidiva, della gravità degli effetti dello sciopero sul servizio pubblico.

L'esame della prassi applicativa fa trasparire una tendenza al contenimento della consistenza della sanzione: l'ammontare della sanzione pecuniaria tende ad appiattirsi verso la soglia minima nella maggior parte dei casi, e l'eventuale recidiva pare essere l'unico elemento che effettivamente determina l'inasprimento della sanzione. Si danno perfino casi di delibere assolutorie determinate dalla esiguità della partecipazione allo sciopero o comunque dall'insussistenza di effetti sull'erogazione del servizio, pur in presenza di vizi dell'atto di proclamazione e di comportamenti illeciti (cfr., da ultimo, delibera CGS n. 10/200 del 29 marzo 2010).

Qualora le organizzazioni sindacali che siano state ritenute responsabili di un illecito non fruiscono di introiti sufficientemente capienti a garantire il pagamento della sanzione comminata, la Commissione può applicare una sanzione sostitutiva, consistente in una sanzione amministrativa pecuniaria a carico dei legali rappresentanti dell'organizzazione sindacale.

Le sanzioni comminate ad associazioni ed organismi rappresentativi dei lavoratori autonomi, professionisti e piccoli imprenditori

(in solido con i soggetti che si siano illecitamente astenuti dalle prestazioni) vengono applicate con ordinanza-ingiunzione della Direzione Provinciale del Lavoro (art. 4, co. 4, l. 146/1990).

La gran parte delle ipotesi di illecito riferibili ai soggetti proclamanti sono riferibili anche ad organizzazioni sindacali che aderiscano a scioperi proclamati da altri soggetti. Se è vero che all'atto di adesione sono imputati oneri meno gravosi quanto al contenuto necessario, poiché in buona parte le informazioni necessarie si desumono dalla proclamazione cui si aderisce, è altresì vero che il soggetto aderente è corresponsabile per eventuali vizi della proclamazione (cfr. delibera CGS n. 16 del 13 giugno 1991).

Anche associazioni che non abbiano formalmente aderito all'azione di protesta sono sanzionabili dalla Commissione, qualora se ne ravvisino responsabilità nella vicenda oggetto di valutazione.

17. Le sanzioni: c) le sanzioni individuali

La responsabilità dei soggetti collettivi per un'azione di protesta non conforme al parametro normativo non assorbe la responsabilità dei singoli partecipanti all'azione di protesta (Corte Appello Milano, 23 febbraio 2001). La responsabilità del singolo lavoratore sussiste tanto nell'ipotesi in cui questi abbia posto in essere violazioni delle regole anzidette in modo autonomo, cioè contravvenendo alle prescrizioni dell'organizzazione sindacale, quanto nell'ipotesi in cui questi si sia limitato ad aderire ad uno sciopero illegittimo proclamato da un'organizzazione sindacale.

Contrariamente a quanto avviene con riferimento ai lavoratori dipendenti – per i quali è il datore di lavoro che con autonomo procedimento commina le sanzioni disciplinari a carico dei singoli –, nel caso specifico dei liberi professionisti, lavoratori autonomi e piccoli imprenditori, il procedimento di valutazione e l'eventuale sanzione inflitta dalla Commissione è unica e obbliga i singoli aderenti in solido con le associazioni proclamanti, ove ritenute responsabili. Una soluzione, questa della

responsabilità solidale, di dubbia funzionalità e che si presta a dar luogo a controversie.

18. Le sanzioni: d) le sanzioni deontologiche

L'art. 6 del Codice riafferma un principio, comunque desumibile in via sistematica e comune ad altri codici di autoregolamentazione delle altre professioni liberali, circa l'eventuale sovrapposizione tra le sanzioni comminate dalla Commissione di garanzia e le sanzioni deontologiche, comminate dall'ordine di appartenenza. Ed infatti, benché il Codice di autoregolamentazione non sia un atto imputabile all'ordine e non rappresenti un codice deontologico, esso costituisce una normativa di attuazione del dettato legislativo, e la sua violazione dà luogo a sanzioni anche di carattere deontologico, tanto che ciò sia espressamente previsto dal Codice deontologico professionale, come nel caso di medici e avvocati, quanto nel caso in cui il Codice deontologico non contempli una previsione *ad hoc*.

Ne deriva che i procedimenti sanzionatori a carico dei singoli lavoratori autonomi che si siano resi responsabili di azioni non conformi alla normativa in tema di sciopero possano sovrapporsi e le sanzioni cumularsi, nonostante l'identità della condotta oggetto di valutazione, poiché diverso è il presupposto della valutazione e diversa la natura della sanzione irrogata. Tuttavia, spettando eminentemente alla Commissione la valutazione del fatto, l'avvio dell'eventuale azione di accertamento da parte dell'ordine dovrebbe necessariamente attendere la conclusione del procedimento di valutazione di competenza della Commissione, onde evitare un'irragionevole incongruenza sull'accertamento del fatto tra i due giudizi, come si è di fatto determinato nell'ambito del lavoro dipendente.

Resta peraltro auspicabile un coordinamento normativo tra i suddetti procedimenti, attraverso un'apposita revisione del Codice deontologico professionale.

19. L'impugnazione delle sanzioni

Contro le deliberazioni della Commissione di garanzia in materia di sanzioni è ammesso il ricorso al Giudice del lavoro (art. 20-*bis* l.

146/1990), e cioè in primo grado davanti al Tribunale sezione lavoro in composizione monocratica.

Per tale impugnazione la legge non prevede termini di decadenza. Si ritiene quindi applicabile il termine di prescrizione quinquennale, che nel diritto del lavoro è considerato “ordinario”.

La competenza territoriale va individuata, ai sensi dell'art. 25 c.p.c., nel luogo in cui ha sede l'Amministrazione dello Stato che ha emesso il provvedimento impugnato, ove sorge l'obbligazione e ove viene deliberata la sanzione a seguito della violazione di legge. Competente è dunque il Tribunale di Roma in funzione di Giudice del Lavoro.

Contro le delibere sanzionatorie è ammesso anche il ricorso cautelare *ex art. 700 c.p.c.*, quando sia riscontrabile un effettivo *periculum in mora*.

Il ricorso giurisdizionale avverso la delibera non comporta la sospensione dell'esecutività della stessa, neanche nei casi di irrogazione della sanzione amministrativa sostitutiva (art. 4 co. 4-*bis* l. n. 146).

20. Gli effetti dell'astensione sui contribuenti

Gli effetti delle azioni poste in essere in caso di astensione collettiva sono potenzialmente molto significativi per le amministrazioni ed i servizi pubblici coinvolti, e conseguentemente per gli utenti della prestazione professionale che viene sospesa.

Pertanto, esaurita la trattazione delle responsabilità potenzialmente insorgenti sul libero professionista, occorre passare in rassegna le conseguenze dell'astensione collettiva sulla sfera di interessi e responsabilità dell'utente.

Dell'ipotesi di astensione dalle udienze del processo tributario, che determinano un caso di legittimo impedimento, si è già detto (cfr., supra, § 14). È solo il caso di aggiungere che tale soluzione è ormai definitivamente confermata con riferimento agli avvocati ed è stata ora ribadita, con considerazioni generali che oltrepassano lo specifico ambito della professione forense, dalla Corte di Cassazione,

con la citata sentenza n. 40187 del 29 settembre 2014.

I problemi prevalenti si pongono pertanto in caso di coincidenza tra astensioni collettive e scadenze di termini prescritti da norme cogenti. È questo, peraltro, il nodo attorno al quale si è concentrato il confronto con la Commissione di garanzia in sede di valutazione del Codice. Diversamente da quanto previsto da altri Codici di autoregolamentazione professionali, e segnatamente dal Codice dei consulenti del lavoro, infatti, il rispetto dei termini prescritti da norme cogenti non rappresenta per i commercialisti una prestazione indispensabile: i commercialisti che aderiscono alla protesta possono pertanto omettere la trasmissione dei modelli di pagamento e/o la consegna dei dichiarativi in scadenza.

Qualora l'azione di astensione fosse proclamata in forma tale da coinvolgere anche attività di questo genere, è certamente ipotizzabile l'intervento dell'amministrazione tributaria per procrastinare i termini di consegna dei dichiarativi e congelare i termini di pagamento, facendo applicazione dello speciale potere di sospensione, differimento o rimessione in termini del pagamento dei tributi che l'art. 9 l. 212/2000 attribuisce al Ministro del Tesoro, a fronte di eventi eccezionali, imprevedibili e cause di forza maggiore. È proprio questa la soluzione che venne adottata, ancorché con provvedimento autonomo dell'Agenzia delle Entrate, in un caso di sciopero dei dipendenti degli sportelli bancari addetti alla trasmissione degli F24, coincidente con un termine in scadenza.

Posta questa premessa, è tuttavia necessario prendere in considerazione anche l'ipotesi, invero estrema, che l'amministrazione non desse luogo a tali forme di garanzia preventiva. In tal caso, si possono avanzare due ipotesi: una prima ipotesi imporrebbe l'adempimento in forma alternativa entro i termini prescritti. Secondo questa versione, poiché l'obbligo di adempiere (e la sanzione dell'eventuale inadempimento) grava sul contribuente, l'esercizio del diritto di astensione del professionista non esonererebbe automaticamente esonerare il contribuente dalle

obbligazioni giuridiche. Pertanto, il ritardato pagamento o consegna comporterebbe comunque, anche in presenza dell'astensione dei professionisti, l'applicazione di sanzioni economiche in capo al contribuente.

Questa interpretazione, che pone il contribuente nelle condizioni di dover far fronte autonomamente e in forma alternativa all'invio dei modelli di pagamento, presenta tuttavia dei limiti: essa non tiene infatti conto delle oggettive difficoltà dei contribuenti dalla struttura complessa, e dei pagamenti che debbono essere effettuati obbligatoriamente attraverso l'intermediario telematico. Risulta pertanto preferibile una seconda soluzione interpretativa, secondo la quale, in coincidenza di una astensione del professionista cui è affidata la delega e in assenza di misure preventive di proroga dei termini, il contribuente sarebbe comunque legittimato a non adempiere nei termini: l'adempimento verrà dunque effettuato al termine del periodo di astensione, gravato soltanto degli eventuali interessi legali. L'astensione del commercialista determina in questo caso un'impossibilità sopravvenuta temporanea di adempimento della prestazione per causa non imputabile al debitore (art. 1256, co. 2, c.c.).

È bene specificare che perfino seguendo l'ipotesi estrema (mancanza di provvedimenti generali preventivi da parte dell'amministrazione e affermazione del perdurante obbligo di adempiere con modalità alternativa in capo al contribuente) non sarebbe comunque possibile configurare un diritto di rivalsa del contribuente incorso in sanzioni nei confronti del professionista che si sia astenuto. Infatti, come si evince dal complesso delle norme sopra richiamate, durante lo svolgimento della azione di protesta lo studio professionale rimane comunque aperto per una determinata frazione oraria, e deve fornire al cliente che ne faccia richiesta la documentazione e la modulistica necessaria al fine di provvedere autonomamente alla consegna dei dichiarativi o al pagamento dei tributi, al fine di regolarizzare la propria

posizione. Come si vede, il contribuente, informato nelle forme prescritte dal Codice stesso, ha la possibilità di adempiere in forma autonoma e non può di certo aversi a lamentare di un danno che dipende dal legittimo esercizio di un diritto da parte del professionista. È ovviamente diverso il caso in cui l'astensione sia valutata illegittima all'esito del procedimento di valutazione, o nel caso in cui sia accertato che il professionista non abbia provveduto ad espletare le comunicazioni preventive all'utenza o a rispettare le prestazioni indispensabili: solo in questo caso è astrattamente configurabile una responsabilità giuridica verso i terzi in capo al professionista.

21. Conclusioni

Come si è cercato di far emergere nella trattazione, a seguito della valutazione di idoneità del Codice di autoregolamentazione della categoria, l'astensione collettiva è oramai divenuta uno strumento rivendicativo cui il singolo professionista può guardare con tranquillità rispetto al rischio di insorgenza di una sua personale responsabilità giuridica; ed a cui può ricorrere nella consapevolezza che sono stati approntati rimedi per non intaccare, a causa dell'astensione, i rapporti con il cliente. Esistono certamente, come si è dato conto, ipotesi di responsabilità per violazioni della normativa vigente; ma questi rischi sono del tutto inesistenti se si presta attenzione alla disciplina del Codice, alle indicazioni preventive della Commissione, ed alle istruzioni che le associazioni proclamanti stesse sono chiamate a fornire in occasione delle azioni di protesta.

Se indetta e svolta con approccio collaborativo, l'astensione collettiva è dunque un'azione che, pur nel suscitare disagi alla collettività, come è inevitabile e consustanziale a questo genere di azioni di protesta, si svolge all'interno di un quadro legale certo e consolidato.

*dott. Andrea Buratti
Ricercatore di Ist. Diritto Pubblico
Università di Roma Tor Vergata
(19 maggio 2015)*