



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

RIFLESSIONI SUL TIROCINIO PROFESSIONALE REGOLAMENTATO E SULLE SOMME CHE IL DOMINUS RICONOSCE AL TIROCINANTE

A cura della Commissione Diritto del lavoro

8 maggio 2024



Commissione Diritto del lavoro

Maurizio Centra*	<i>Presidente</i>
Franca Fabietti	<i>Vice Presidente</i>
Filippo Mengucci	<i>Vice Presidente</i>
Francesco Cervellino	<i>Segretario</i>
Andrea Albertini	<i>Componente</i>
Pietro Aloisi Masella*	<i>Componente</i>
Massimiliano Bisia*	<i>Componente</i>
Eleonora Carnevale*	<i>Componente</i>
Francesca Coppola	<i>Componente</i>
Giovanna Cosma	<i>Componente</i>
Fabiano D'Amato	<i>Componente</i>
Mariacarla D'Amico	<i>Componente</i>
Massimo De Vita	<i>Componente</i>
Fabio Federico Diano	<i>Componente</i>
Linda Ferretti	<i>Componente</i>
Irma Fiorilli	<i>Componente</i>
Beatrice Lotesoriere*	<i>Componente</i>
Vincenzo Mazzocco	<i>Componente</i>
Flora Sannibale	<i>Componente</i>
Paolo Soro*	<i>Componente</i>
Marco Tomassetti	<i>Componente</i>
Michele Varese	<i>Componente</i>
Giovanni Paolo Bertolini	<i>Esperto esterno</i>
Adalberto Carpentieri	<i>Esperto esterno</i>
Giuseppe Sapio	<i>Esperto esterno</i>

*Autore di questo documento



Indice	
Prefazione	4
Premessa	5
Tirocinio ai sensi dell'art. 40 e seguenti del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139	6
Principi di deontologia per tirocinante e dominus	8
Adempimenti del tirocinante	8
Adempimenti del dominus	8
Regole di svolgimento del tirocinio professionale	10
Decreto ministeriale	10
Libretto di tirocinio	11
Sospensione del tirocinio	11
Corsi di formazione sostitutivi del tirocinio	12
Tirocinio in convenzione universitaria	12
Tirocinio Revisore legale (cenni)	14
Aspetti fiscali delle somme riconosciute al tirocinante	15
Considerazioni introduttive	15
Borsa di studio	15
Rimborso spese forfettario	16
Ritenute tributarie	16
Riepilogo adempimenti a carico del dominus	16
Rimborsi spese documentate e detrazioni del praticante	17
Deduzione fiscale delle somme erogate al tirocinante	18
Problematiche fiscali del tirocinio svolto all'estero	19
Aspetti previdenziali e assicurativi del praticantato	20
Previdenza assistenza	20
Assicurazione contro gli infortuni	20
Apprendistato per il praticantato	22
Tirocinio formativo e di orientamento	28
Tirocinio curricolare	28
Tirocinio extra curricolare	29
Previdenza complementare	32
Riconoscimento di somme al tirocinante da parte del dominus	35
Principali riferimenti normativi e di prassi	38



Prefazione

Il Consiglio dell'Ordine fin dal suo insediamento, nel mese di marzo del 2022, ha considerato prioritario avvicinare i giovani alla Professione e attuare iniziative volte a supportare i giovani colleghi ed i tirocinanti. A tal fine, un ruolo preminente è stato assunto dalla Commissione Tirocinio che ha un rapporto diretto e costante con i tirocinanti, dal Comitato Pari Opportunità che ha rivolto la propria azione non solo all'inclusione di genere ma anche e soprattutto all'inclusione generazionale, dalla Fondazione Telos che nell'organizzazione delle attività formative dell'Ordine dà rigorosa attuazione pratica al principio "No Young, No Panel" fortemente voluto dal Consiglio e dalla Scuola Aldo Sanchini che organizza un eccellente corso di preparazione all'esame di Stato della durata di 250 ore al quale i tirocinanti possono partecipare sostenendo un costo estremamente ridotto rispetto al mercato e seguendo le lezioni da remoto per minimizzare il tempo da sottrarre all'attività presso lo studio. Sono state altresì attivate interlocuzioni con tutte le Università operanti sul territorio che hanno condotto allo svolgimento di periodiche attività di orientamento degli studenti e si è stimolato il coinvolgimento dei giovani colleghi a far parte delle Commissioni di Studio dell'Ordine.

In tale contesto, all'inizio del 2024 il Consiglio dell'Ordine ha invitato la Commissione Lavoro ad esaminare la normativa vigente in materia di tirocinio e verificare se fosse possibile individuare dei benchmark cui gli Iscritti potessero fare utile riferimento nella determinazione delle somme da riconoscere ai tirocinanti.

La Commissione Diritto del Lavoro ha recepito con entusiasmo l'invito del Consiglio e ha predisposto il presente elaborato che propone un approccio innovativo al tema trattato e contiene molteplici spunti di estremo interesse.

Nel ringraziare la Commissione Diritto del Lavoro per l'opera svolta, si raccomanda a tutti i Colleghi di tenere conto del presente elaborato nella definizione dei rapporti con i tirocinanti nell'ambito dei propri studi.

Giovanni B. Cali
Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma



Premessa

Colui che svolge un'attività professionale è consapevole del fatto che *“gli esami non finiscono mai”* e questo, probabilmente, è il primo insegnamento che deve impartire a un praticante, perché solo mantenendo la mente sempre aperta alle novità può essere di reale aiuto ai propri assistiti e di esempio ai colleghi più giovani.

Il percorso per accedere a un'attività professionale è arduo, ma non sempre si riflette sul fatto che impone rinunce addirittura superiori a quelle conosciute durante gli studi universitari. Gli aspiranti Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili lo sanno bene, per questo non tutti arrivano alla meta, con conseguenze negative non solo per loro ma anche per la categoria, che vede sempre più rallentare il naturale ricambio generazionale.

Le seguenti riflessioni sul tirocinio professionale, anche comunemente denominato pratica professionale, e sulle somme che il dominus deve riconoscere al tirocinante (praticante) non pretendono di essere esaustive sull'argomento, ma sono solo il risultato, trascritto in modo sintetico, delle discussioni fatte nell'ambito della Commissione Diritto del lavoro dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, partendo dall'analisi dell'art. 37 del vigente codice deontologico della professione, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 17 dicembre 2015, aggiornato (i) il 16 gennaio 2019, (ii) 11 marzo 2021 e il 21 marzo 2024: ***“il rapporto di tirocinio non determina alcun rapporto di lavoro subordinato ed è considerato come periodo di apprendimento professionale. Esso è per sua natura gratuito e non determina l'instaurazione di rapporto di lavoro subordinato anche occasionale. Tuttavia, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. Inoltre il professionista non mancherà di attribuire al praticante, il cui apporto sia di rilevante valore e utilità per lo Studio, somme, a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta”***.

È appena il caso di segnalare un contrasto tra i principi del suddetto codice deontologico, relativamente alla materia del tirocinio, e quanto stabilisce il contratto collettivo nazionale di lavoro per i dipendenti degli studi e delle attività professionali - Confprofessioni (Ccnl), in materia di apprendistato per il praticantato (vedi oltre). Laddove l'assunzione di un apprendista che intenda svolgere il tirocinio, come previsto dalla legge e dal Ccnl, costituirebbe astrattamente un illecito professionale, posto che per il codice disciplinare stabilisce che: *“il rapporto di tirocinio non determina alcun rapporto di lavoro subordinato... non determina l'instaurazione di rapporto di lavoro subordinato anche occasionale.”*

Con la metodologia del benchmark si è cercato, inoltre, di confrontare le regole in materia di tirocinio professionale per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista o di Esperto Contabile con le analoghe regole in materia di tirocinio extra curriculare e di apprendistato per il praticantato finalizzato all'accesso alle professioni ordinistiche.



Tirocinio ai sensi dell'art. 40 e seguenti del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139

L'esercizio di una professione regolamentata prevede - di norma - un periodo di tirocinio, quale condizione necessaria per poter sostenere l'esame di Stato, nei modi stabiliti dai singoli ordinamenti professionali. Al riguardo, l'art. 6 del D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137 ha stabilito che la **durata massima del tirocinio è di 18 (diciotto) mesi**, con la sola eccezione di quello finalizzato all'esercizio di professioni sanitarie.

Le **regole principali per l'abilitazione** all'esercizio della professione di Dottore Commercialista o di Esperto Contabile, sono:

- D.lgs. 139/2005, articoli da 40 a 48;
- D.P.R. 137/2012, articolo 6, *"tirocinio per l'accesso"*;
- Decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143, in vigore dal 31 ottobre 2009, *"Regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, ai sensi dell'articolo 42, comma 2, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139"*;
- Pronto Ordini del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Cndcec) 23 gennaio 2018;
- Circolare del Cndcec 15 dicembre 1995, recante l'indicazione delle lauree abilitanti all'esercizio della professione;
- Decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 5 novembre 2010, nel quale è precisato che *"Il percorso di studio deve comunque garantire una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4, del D.lgs. n. 39/2010 che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti"*;
- Articoli 35, 36 e 37 del codice deontologico della professione, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 17 dicembre 2015, aggiornato (i) il 16 gennaio 2019, (ii) 11 marzo 2021 e (iii) il 21 marzo 2024.

Conseguito uno dei titoli di studio previsti dall'ordinamento (lauree abilitanti), **per poter sostenere l'esame di abilitazione professionale, è necessario svolgere un periodo di diciotto mesi di tirocinio presso un Dottore Commercialista o un Esperto Contabile iscritto all'Albo da almeno 5 (cinque) anni e che ha assolto l'obbligo di formazione professionale continua nell'ultimo triennio certificato dall'Ordine**. La modalità operativa è l'iscrizione all'apposito Registro dei tirocinanti tenuto da ciascun Ordine territoriale, che ne cura l'aggiornamento e verifica periodicamente l'effettivo svolgimento del tirocinio anche tramite resoconti e colloqui con il tirocinante. Il praticantato può essere svolto anche contestualmente al biennio di studi relativo al conseguimento della laurea specialistica o magistrale, purché il corso di studi sia svolto conformemente agli accordi stipulati dal Consiglio dell'Ordine con le Università, nel rispetto delle previsioni contenute nella convenzione quadro siglata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca (Miur).

Nel caso di interruzione del tirocinio, il professionista deve comunicarlo al Consiglio dell'Ordine entro 30 (trenta) giorni; se del caso, il praticante viene cancellato dal registro, con delibera dello stesso Consiglio dell'ordine.



Il **tirocinio professionale prevede l'assidua e diligente frequentazione dello studio del professionista/dominus**, allo scopo di apprendere nozioni pratiche e teoriche, ivi incluse le norme di deontologia professionale, sotto la supervisione diretta del professionista incaricato della formazione del tirocinante. Tale requisito si ritiene rispettato se il tirocinante è presente presso lo studio del professionista o comunque opera sotto la diretta supervisione del dominus, per almeno 20 (venti) ore settimanali nel normale orario di funzionamento dello studio. Fa eccezione il caso in cui il tirocinante stia svolgendo contestualmente il biennio di studi specialistico in presenza di convenzioni universitarie: in tal caso egli deve rispettare il numero di ore previste nella convenzione.

Il **professionista** ha il dovere di rendersi disponibile, nei limiti delle proprie esigenze operative, a promuovere e accogliere praticanti nel proprio studio per favorire la diffusione della professione e la collaborazione tra colleghi, inoltre, **deve insegnare al praticante tutte le nozioni possibili nel proprio campo di attività**, per permettere al tirocinante di imparare la professione. Il dominus, quindi, consente al praticante di partecipare, in qualità di uditore, alla trattazione delle pratiche con il cliente e i terzi, per far "calare" il più possibile il tirocinante nella gestione delle attività dello studio. A tal fine, **non è consentito affidare al tirocinante solo compiti esecutivi** ma è necessario che ci sia un coinvolgimento su pratiche dello studio che gli consentano di acquisire progressivamente un'autonoma capacità professionale.

Lo **svolgimento del tirocinio è annotato su un apposito libretto**, preventivamente numerato e vistato dal presidente del Consiglio dell'Ordine, sul quale sono annotati:

1. gli atti professionali più rilevanti alla cui predisposizione e redazione il praticante ha partecipato nel corso del semestre;
2. le questioni professionali di maggior rilievo trattate nel corso del semestre.

Le suddette annotazioni sono eseguite con periodicità semestrale, in due apposite sezioni e sono eseguite in modo da non evidenziare elementi o riferimenti in grado di violare la riservatezza e la segretezza dei fatti oggetto della pratica. Il libretto del tirocinio deve essere compilato dal professionista ed essere depositato, a cura del praticante, presso la segreteria del Consiglio dell'Ordine, con periodicità semestrale, entro il 31 gennaio e il 31 luglio di ciascun anno, al fine del riconoscimento del periodo di tirocinio svolto. L'accertamento della veridicità di quanto trascritto sul libretto del tirocinio spetta al Consiglio dell'Ordine.

Ai sensi dell'art. 1, comma 6, del decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143, **il rapporto di tirocinio non istituisce alcun obbligo di natura economica tra le parti. Il professionista può riconoscere al tirocinante una borsa di studio.** Al riguardo, il codice deontologico elaborato dal Cndcec considera **dovuto almeno un rimborso spese forfetario**¹.

¹ Art. 37 del codice deontologico della professione, emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, aggiornato, da ultimo, il 21 marzo 2024.



Principi di deontologia per tirocinante e dominus

Adempimenti del tirocinante

Il **tirocinante** iscritto nel Registro dei tirocinanti deve utilizzare esclusivamente e per esteso il titolo di *Praticante Dottore Commercialista o Praticante Esperto Contabile* ed **ha i doveri stabiliti dal codice deontologico della professione** approvato dal Cndcec (*vedi sopra*), in particolare:

- **non può appropriarsi**, senza l'esplicito consenso del professionista, anche in formato elettronico, **di documenti, procedure, modulistica, dati e software, propri dello studio**;
- **deve astenersi dal tentativo di acquisire direttamente clienti attingendoli dalla clientela dello studio** presso il quale ha svolto il tirocinio;
- **non può usare carta da lettere o biglietti da visita** intestati dai quali egli risulti come collaboratore dello studio presso il quale svolge il tirocinio senza l'esplicito consenso del titolare.

Il tirocinante, inoltre, deve rispettare le seguenti regole:

- **assiduità**, che consiste nella frequenza costante dello studio del dominus, svolgendo, sotto la sua supervisione, un minimo di 20 (venti) ore a settimana di attività di apprendimento, ripartite in 4 (quattro) ore giornaliere, nell'orario normale di funzionamento dello studio;
- **diligenza**, caratterizzata dallo svolgimento con attenzione e scrupolo delle attività di apprendimento;
- **riservatezza**, intendendo per tale un comportamento corretto e riservato sulle informazioni acquisite nel corso della pratica professionale;
- **segreto professionale**, in quanto l'art. 33 del codice deontologico prevede l'obbligo del segreto professionale anche per i tirocinanti

La violazione delle norme attinenti al tirocinio espone il tirocinante a **sanzioni disciplinari** trascritte sul libretto di tirocinio, quali:

- **censura**, che consiste nel biasimo formale per mancanza di diligenza e di riservatezza;
- **sospensione**, nella quale il tirocinante può incorrere in caso di non assiduità della pratica, a causa di comportamenti non consoni a onore-dignità-decoro della professione, per mancato deposito semestrale del libretto del tirocinio, per reiterata mancanza di diligenza e di riservatezza (recidiva della censura);
- **cancellazione o interruzione**, comminabile in caso di mancata comunicazione all'Ordine territoriale di variazioni intervenute durante il tirocinio, per assenza alle convocazioni delle verifiche periodiche, per mancato pagamento della tassa inerente all'iscrizione nel Registro dei tirocinanti e per contenuto non vero del libretto del tirocinio.

Adempimenti del dominus

Il **dominus** deve **illustrare e consegnare al tirocinante il codice deontologico della professione e far sì che il tirocinante, nella pratica presso lo studio, apprenda la prassi professionale, il metodo e la deontologia. A tal fine, consente al tirocinante di partecipare come uditore alla trattazione delle pratiche col cliente e con i terzi.**



Il dominus, inoltre, deve favorire la partecipazione del praticante a corsi di formazione e convegni, oltre che contribuire allo sviluppo della professione agevolando, presso di sé o presso altri colleghi, l'inizio di nuovi tirocini professionali.

All'interno dello studio, il dominus **non deve affidare al tirocinante solo compiti esecutivi** e deve esplicitare al medesimo, con chiarezza, tutti i vincoli relativi allo svolgimento del tirocinio. Inoltre, deve consentirgli di **assistere alle lezioni universitarie previste nel biennio** di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, di curare la preparazione agli esami e di partecipare alle relative sessioni d'esame. A tal fine, il professionista e il tirocinante si adegueranno, quanto alle modalità di svolgimento contestuale del tirocinio e degli studi universitari specialistici o magistrali, alle indicazioni che saranno fornite dal Consiglio Nazionale.

Il tirocinio deve svolgersi in un **idoneo ambiente di lavoro**, ciò comporta il rispetto, da parte del professionista/dominus, del decreto legislativo 9 aprile 2008 n 81 e delle altre norme in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, che assimilano ai lavoratori dipendenti gli stagisti e i tirocinanti.

Tra gli adempimenti del dominus c'è l'obbligo di vigilare sul rispetto del vincolo di segretezza professionale da parte del tirocinante.

Il professionista e il tirocinante possono pattuire espressamente che quest'ultimo - per un determinato periodo di tempo successivo alla cessazione del rapporto di tirocinio - non possa accettare incarichi da clienti conosciuti presso lo studio durante il tirocinio stesso, senza l'esplicito consenso del titolare (dominus). In tal caso, si applicano *mutatis mutandis* le disposizioni di legge in materia di limiti contrattuali della concorrenza.

Il **dominus deve rendere all'Ordine territoriale dichiarazioni veritiere e complete sullo svolgimento del tirocinio**, potendo in caso contrario essere sottoposto a procedimento disciplinare.

Se il dominus ammette presso il proprio studio tirocinanti iscritti presso un Registro dei tirocinanti tenuto da altro Ordine territoriale, deve darne tempestiva comunicazione all'Ordine di appartenenza, entro 30 giorni dall'inizio del nuovo tirocinio deliberato dal Consiglio dell'Ordine.



Regole di svolgimento del tirocinio professionale

Dopo la riforma delle professioni del 2012, il tirocinio professionale si considera svolto e dà diritto ad essere ammessi all'esame di Stato, in presenza dei seguenti requisiti:

- a. conseguimento di una laurea triennale o specialistica o magistrale;
- b. compimento di 18 mesi di tirocinio complessivi; di cui sei mesi possono essere svolti in concomitanza con gli studi universitari, purché esista un'apposita convenzione tra l'ordine territoriale e l'università degli studi alla quale è iscritto il tirocinante;
- c. compimento, dopo il conseguimento della laurea, di dodici mesi di pratica presso lo studio di un professionista, nel caso di partecipazione a un corso di formazione sostitutivo del tirocinio ovvero a corsi di formazione professionale promossi e istituiti dagli Ordini territoriali (art.3).

Decreto ministeriale

Con il decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143 è stato approvato il "*Regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, ai sensi dell'articolo 42, comma 2, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139*", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 241 del 16 ottobre 2009, che stabilisce le condizioni e le modalità di svolgimento del tirocinio, integrate, per aspetti specifici, dalle regole emanate dal Cndcec.

Il tirocinio professionale deve essere svolto con assiduità, diligenza, riservatezza e nel rispetto delle norme di deontologia professionale, presso un professionista iscritto da almeno cinque anni all'albo e che ha assolto l'obbligo di formazione professionale continua nell'ultimo triennio certificato dall'Ordine.

Per effettuare il tirocinio è **necessario iscriversi all'apposito Registro dei tirocinanti**, tenuto da ciascun Ordine territoriale, che stabilisce anche la tassa di iscrizione, nel rispetto dei limiti massimi fissati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Nel caso dell'Ordine di Roma, la **tassa di ammissione ammonta a euro 180,00** (una tantum). La domanda per l'iscrizione deve essere presentata al Consiglio dell'Ordine in cui è iscritto il professionista presso il quale viene svolto il tirocinio, allegando la documentazione richiesta:

1. domanda di iscrizione in bollo;
2. attestazione del dominus;
3. dichiarazione di impegno deontologico del dominus;
4. elenco materie teorico-pratiche;
5. orario di apertura dello studio e di frequenza del tirocinante;
6. dichiarazione del tirocinante in merito all'eventuale sussistenza di rapporti di lavoro in corso all'atto dell'iscrizione nel Registro dei tirocinanti, con indicazione dei relativi orari;
7. dichiarazione sostitutiva di certificazione del tirocinante;
8. modulo trattamento dati;



9. fotocopia di un documento di identità in corso di validità, del dominus;
10. fotocopia di un documento di identità (fronte/retro) in corso di validità e del tesserino di attribuzione del codice fiscale del richiedente l'iscrizione al Registro dei tirocinanti;
11. una fotografia, formato fototessera dell'aspirante tirocinante.

Il Registro dei tirocinanti è tenuto da ciascun Ordine territoriale che ne cura l'aggiornamento e verifica periodicamente l'effettivo svolgimento del tirocinio anche tramite resoconti e colloqui con il tirocinante. Il provvedimento di iscrizione nel Registro è comunicato, a cura del Consiglio dell'Ordine, anche al professionista presso il cui studio il tirocinio viene svolto.

Il Registro dei tirocinanti è suddiviso in due sezioni:

- Sezione A - "Tirocinanti Dottori Commercialisti" Riservata ai soggetti che hanno conseguito la laurea specialistica. (diploma di laurea magistrale della classe LM-56 ovvero della classe LM-77 o diploma di laurea specialistica della classe 64S e 84S);
- Sezione B - "Tirocinanti Esperti Contabili" Riservata ai soggetti che hanno conseguito la laurea triennale (classe L-18, o classe L-33 oppure classe 17 e 28).

Il tirocinio per l'accesso alla Sezione A, per coloro che hanno già compiuto il periodo di tirocinio per l'accesso alla Sezione B ed hanno conseguito la laurea specialistica, ha durata di un anno.

Le materie trattate durante il tirocinio riguardano l'acquisizione delle "competenze specifiche in economia aziendale e diritto d'impresa e nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative" (cfr. art. 1 d.lgs. 139/2005).

È ammesso anche il tirocinio svolto all'estero, sia nell'Unione Europea sia in Paesi extraeuropei, purché presso un soggetto abilitato all'esercizio di professioni equiparate a quella di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile. Il praticantato, in questo caso, deve svolgersi in un periodo, unico ed ininterrotto, non superiore a 6 (sei) mesi.

Libretto di tirocinio

Durante il praticantato l'iscritto (**tirocinante**) deve annotare in un apposito libretto (**libretto del tirocinio**) gli atti professionali più rilevanti a cui abbia partecipato nel corso del semestre e le questioni professionali di maggior rilievo trattate, **controfirmate dal professionista (dominus) che attesta la veridicità delle indicazioni**. Le modalità di tenuta del libretto del tirocinio e di deposito presso la segreteria del Consiglio dell'ordine sono state indicate in precedenza.

Sospensione del tirocinio

Il tirocinio **può essere interrotto, su richiesta del tirocinante:**

- per un periodo massimo di 3 (tre) mesi, in assenza di giustificato motivo;
- per un periodo massimo di 9 (nove) mesi, per giustificato motivo.

Tale comunicazione deve pervenire al Consiglio dell'Ordine (che delibererà in merito), entro 15 (quindici) giorni, a opera del tirocinante o del dominus.



Al tirocinante è consentito il **trasferimento da un professionista a un altro** (ex. art. 9 del decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143), che deve avvenire previa comunicazione al Consiglio dell'Ordine entro quindici giorni dal trasferimento stesso, allegando la documentazione necessaria. La mancata comunicazione è valutata dal Consiglio dell'Ordine ai fini sanzionatori. Inoltre, qualora il professionista presso il quale intende continuare il periodo di tirocinio sia iscritto presso un Ordine territoriale diverso da quello nel quale risulta iscritto il praticante, quest'ultimo deve chiedere di essere iscritto nel Registro dei tirocinanti tenuto dall'Ordine territoriale presso il quale è iscritto il professionista. Nel caso di accoglimento della domanda, il praticante è iscritto nel Registro senza soluzione di continuità, con l'anzianità dalla precedente iscrizione.

Al compimento del tirocinio il Consiglio dell'Ordine presso il quale è stato svolto il tirocinio rilascia il relativo **certificato, che è soggetto a imposta di bollo da 16 euro**. Il certificato **perde efficacia decorsi cinque anni** senza che ad essi segua il superamento dell'esame di Stato quando previsto. Quando il certificato perde efficacia il competente consiglio territoriale provvede alla cancellazione dal Registro dei tirocinanti.

Corsi di formazione sostitutivi del tirocinio

In luogo della pratica professionale, dal 2017 è possibile frequentare un corso di formazione organizzato o accreditato dall'Ordine, con esame finale. Il relativo regolamento è stato pubblicato sul Bollettino ufficiale del Ministero della Giustizia n. 7 del 15 aprile 2016.

I corsi di formazione sostitutivi del tirocinio approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che devono avere una durata di almeno di 350 ore, per un massimo di 6 mesi, sono elencati in un'apposita sezione del portale istituzionale dello stesso Cndcec. Tali corsi hanno un indirizzo teorico-pratico, non possono svolgersi modalità e-learning e i relativi programmi debbono prevedere un adeguato numero di esercitazioni interdisciplinari, sulle materie che sono oggetto dell'attività professionale.

Comunque sia, è richiesta l'iscrizione nel Registro dei tirocinanti. Una volta conclusi i 6 mesi, il tirocinante è tenuto a consegnare alla segreteria dell'Ordine l'attestato del corso e del superamento dell'esame finale. All'esame finale sono ammessi i tirocinanti che hanno frequentato **almeno il 90% delle lezioni**.

L'esame consiste in una prova scritta ed in un colloquio orale:

- la prova scritta dura 4 ore ed è incentrata sulle materie economico-giuridiche;
- la prova orale consiste in un colloquio sulla prova scritta e sulla deontologia professionale;
- per superare l'esame finale dei corsi di formazione il tirocinante deve ottenere un punteggio di almeno 24 punti sui 40 resi disponibili dalla commissione.

Tirocinio in convenzione universitaria

Come accennato in precedenza, il tirocinio professionale **può essere svolto anche durante gli studi universitari**, alle condizioni e nei modi stabiliti nella convenzione quadro relativa al *"Tirocinio svolto in concomitanza con il percorso formativo ed esonero dalla prima prova scritta dell'esame di Stato per l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto contabile"* stipulata dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, dal Ministero



della Giustizia ed dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, a seguito della entrata in vigore del D.P.R. 7 agosto 2012.

Per iscriversi al Registro Tirocinanti in convenzione universitaria, i candidati devono farne richiesta compilando la domanda di iscrizione nei modi stabiliti da ciascun Ordine territoriale. La documentazione richiesta per l'iscrizione, oltre alla domanda stessa, è la seguente:

- attestazione del professionista/dominus;
- scheda del tirocinio in convenzione;
- documento di riconoscimento (es. carta d'identità);
- fototessera (di norma in formato digitale, es. jpg, jpeg o png);
- ricevuta di pagamento della tassa di iscrizione al Registro dei tirocinanti;
- marca da bollo da euro 16,00 (apposta e annullata).

Lo svolgimento del tirocinio professionale in convenzione universitaria consente **l'esonero dalla prima prova scritta dell'esame di Stato**, a tal fine è sufficiente dimostrare di aver conseguito il titolo accademico previsto dall'ordinamento, come è stato precisato il 15 ottobre 2015 dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca con la nota prot. n. 18138, dove si legge: *"per essere esentati dalla prima prova scritta è necessario e sufficiente il possesso di un titolo di studio conseguito all'esito di un corso di laurea o di laurea magistrale in convenzione con l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili, indipendentemente dalla sede territoriale ed universitaria presso la quale è stato conseguito"*.

Attualmente l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma ha in vigore convenzioni per il tirocinio universitario con i seguenti atenei:

- Università degli studi di Roma La Sapienza;
- Università degli studi di Roma Tor Vergata;
- Università degli studi di Roma Tre;
- LUISS - Libera Università degli Studi Sociali Giudo Carli di Roma;
- Università Cattolica del Sacro Cuore;
- Unitelma Sapienza;
- Università telematica San Raffaele di Roma;
- LINK Campus University;
- Pegaso - Università telematica;
- Università telematica Uninettuno;
- Università Europea di Roma;
- Università telematica Guglielmo Marconi;
- Unicusano;
- UNINT - Università degli studi internazionali di Roma;
- Universitas Mercatorum;
- LUMSA - Libera Università Maria Ss. Assunta di Roma;



Tirocinio Revisore legale (cenni)

Fino all'introduzione del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, il tirocinio (praticantato) per l'accesso alla professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile andava di "pari passo" con quello per l'esercizio dell'attività di Revisore legale.

In entrambi i casi era previsto, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34, un triennio di tirocinio che poteva essere svolto simultaneamente presso un professionista con entrambe le abilitazioni, sia di Dottore Commercialista sia di Revisore legale, consentendo di maturare insieme i requisiti per l'ammissione ai due distinti esami di Stato, che in effetti trattano materie omogenee. Oggi, invece, la durata dei due tirocini è la seguente:

- 18 mesi per Esperto Contabile;
- 18 mesi per Dottore Commercialista;
- 36 mesi per Revisori legali.

A tal fine, il Cndcec ha proposto l'armonizzazione dei due istituti, ma, finora, il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) non ne ha condiviso le argomentazioni, posto che la professione di Revisore è disciplinata da una direttiva europea che fissa in tre anni la durata del tirocinio negli Stati membri. Inoltre, la revisione legale non è una professione ordinistica, ma un'attività specialistica che può essere svolta da più tipologie di professionisti e anche da soggetti non iscritti ad alcun ordine professionale.



Aspetti fiscali delle somme riconosciute al tirocinante

Il presente contributo concerne esclusivamente le somme erogate dal dominus al tirocinante (o praticante), in conseguenza di un tirocinio professionale regolarmente instaurato. Restano esclusi l'inquadramento e il trattamento tributario delle somme erogate nei casi in cui non si verificano (o cessano) le condizioni che legittimano il tirocinio, come, ad esempio, la costituzione di un rapporto di collaborazione, anche di fatto, oltre il termine di durata del tirocinio stesso, il quale, come precisato, non può eccedere la durata massima di 18 (diciotto) mesi (cfr. art. 6 D.P.R. 137/2012).

Considerazioni introduttive

- a. Indipendentemente dall'iscrizione obbligatoria nel Registro dei tirocinanti, tra il dominus e il praticante è opportuno che si stipuli un accordo scritto (convenzione), al fine di predeterminare esattamente (qualitativamente e quantitativamente) le somme che saranno erogate durante il tirocinio (o praticantato). Nella convenzione può essere anche previsto l'impegno delle parti a stipulare un successivo accordo, allo scopo di regolare il rapporto dopo il termine del periodo di praticantato, di norma fino all'esame di Stato, allo scopo di evitare che l'eventuale permanenza dell'ex tirocinante nello studio del professionista possa configurare un rapporto di lavoro subordinato;
- b. delle somme che il dominus riconosce al praticante fin dall'inizio del rapporto di tirocinio, che possono essere soggette a successiva novazione pattizia in funzione dello svolgimento del tirocinio, è necessario dare conto tramite riepilogo/prospetto mensile, considerati gli obblighi fiscali che ne conseguono;
- c. le somme comunemente erogate dal dominus al praticante sono le seguenti:
 - **borsa di studio** ovvero assegno, premio o sussidio per fini di studio;
 - **rimborso spese forfettario;**
 - **rimborso spese documentato per motivi inerenti al tirocinio** (esclusi tragitti casa/lavoro);

come di seguito illustrato, solo le prime due costituiscono reddito imponibile.

Borsa di studio

L'art. 50, comma 1, lett. c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), definisce come assimilati ai redditi di lavoro dipendente "le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante".

In pratica, poiché **le somme percepite dal praticante a titolo di borsa di studio** o di assegno, premio o sussidio per fini di studio, **sono qualificate** dal punto di vista fiscale **come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, "si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23" del D.P.R. 600/1973** (Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente), come dispone l'art. 24 della stessa norma. Mentre nel caso di apprendistato per il praticantato, il reddito dell'apprendista/tirocinante è a tutti gli effetti di lavoro dipendente.



Rimborso spese forfettario

Le **somme erogate a titolo di rimborso forfettario seguono la medesima qualificazione del tipo di "reddito principale"**, in quanto a questo accessorie. Tale principio è stato confermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 67/2022: *"Tutte le somme corrisposte, anche a titolo di rimborso spese, al lavoratore in ragione del suo status di dipendente (o assimilato) costituiscono, per quest'ultimo, reddito di lavoro dipendente (o assimilato)"*. Pertanto, in presenza di somme riconosciute dal dominus al praticante a titolo rimborso spese forfettario accessorio alla borsa di studio ovvero assegno, premio o sussidio per fini di studio, le stesse somme sono "attratte" nella sfera di tassazione del reddito primario (borsa di studio) e, quindi qualificate come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Diversamente, ossia nel caso in cui tali somme non siano accessorie a quelle riconosciute a titolo di borsa di studio, configurano reddito di lavoro autonomo.

Ritenute tributarie

Definito l'inquadramento fiscale delle somme erogate ai praticanti come sopra, ne discende **l'obbligo in capo al dominus (sostituto d'imposta) di effettuare le ritenute a titolo di acconto**, seguendo, in particolare, le indicazioni del Ministero delle finanze, oggi Ministero dell'economia e delle finanze, illustrate nella circolare 23 dicembre 1997, n. 326, che contiene talune importanti precisazioni in merito alle ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. In estrema sintesi:

- nel caso di somme riconosciute a titolo di borsa di studio ovvero assegno, premio o sussidio per fini di studio nonché nel caso di somme riconosciute a titolo di rimborso spese forfettario accessorio delle prime le ritenute tributarie sono effettuate in forza del combinato disposto degli artt. 23 e 24, D.P.R. 600/1973;
- nel caso di somme riconosciute a titolo di rimborso spese forfettario non accessorio di somme riconosciute a titolo di borsa di studio le ritenute tributarie sono effettuate in forza dell'art. 25, D.P.R. 600/1973.

Il dominus, inoltre, deve eseguire gli altri adempimenti tipici del sostituto d'imposta, incluso l'invio del flusso telematico (certificazione unica) entro il 16 marzo dell'anno successivo, obbligo stabilito per il sostituto d'imposta che corrisponda somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 25-quater e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 33, comma 4, del D.P.R. n. 42 del 1988, dell'art. 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dell'art. 11, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Riepilogo adempimenti a carico del dominus

- i. redazione della **convenzione che disciplina il rapporto di tirocinio in forma scritta**, anche se tale forma non risulta prevista dalla legge; ciò, sia per evitare incomprensioni nello svolgimento del tirocinio, sia come forma di tutela in caso di accertamenti. A tal fine, questa Commissione segnala la necessità che tale convenzione contenga le informazioni essenziali per regolare il rapporto di tirocinio, nel rispetto delle norme di legge e deontologiche. La data certa della convenzione, in assenza di registrazione o scambio di posta elettronica certificata (pec), si può dimostrare agevolmente con fatti ed elementi successivi, quali l'iscrizione nel Registro dei tirocinanti, i prospetti mensili riepilogativi (vedi sotto), i versamenti delle ritenute, ecc.;



- ii. **predisposizione e consegna dei prospetti mensili riepilogativi delle somme corrisposte** nel periodo al praticante, il quale firma per ricevuta tali prospetti;
- iii. **applicazione della ritenuta Irpef a titolo di acconto**, da versare nei modi indicati in precedenza;
- iv. **conguaglio fiscale annuale** (ordinario);
- v. compilazione e invio al tirocinante della **certificazione unica** (CU), entro il giorno 16 marzo - salvo festivo - dell'anno successivo;
- vi. predisposizione e trasmissione telematica della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, **Modello 770**, entro il giorno 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento della dichiarazione.

Rimborsi spese documentate e detrazioni del praticante

Quanto illustrato relativamente al rimborso spese forfettario, evidentemente, non deve essere confuso con eventuali rimborsi spese documentati e giustificati (ex art. 51 D.P.R. 917/1986). Invero, l'art. 52 del Tuir, stabilisce che: *“Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell'articolo 51 salvo quanto di seguito specificato (omissis)”*.

Considerato che le eccezioni di seguito indicate non concernono il praticantato, si deve necessariamente concludere che **non costituiscono reddito imponibile le somme erogate quale rimborso di viaggi e trasferte, nei limiti stabiliti dall'art. 51, Tuir**, a condizione che si possa dimostrare lo svolgimento di quelle trasferte come assolutamente inerenti al compimento del tirocinio. Pare doveroso precisare che le predette spese non attengono a eventuali rimborsi eseguiti a fronte dei costi del trasporto pubblico sostenuti per recarsi presso lo studio del dominus, posto che la disposizione in questione è rigida, non ammettendo assimilazioni di carattere analogico, e soprattutto che la motivazione in discorso (spostamenti casa/studio) non può essere certo giustificata quale trasferta extra-Comune lavorativo per esigenze legate al compimento del tirocinio. Inoltre, è altresì opportuno rappresentare che taluni reputano applicabile ai praticanti l'art. 95 del Tuir: Spese per prestazioni di lavoro. Tale tesi non è condivisa da questa Commissione.

A ben vedere, la disciplina in argomento è applicabile solo a *“lavoratori dipendenti e titolari di rapporti di collaborazione”*. Viceversa, nella sua accezione tributaria, il praticantato non è né un rapporto di lavoro dipendente né un rapporto di collaborazione (come qualificato dalla norma). Inoltre, se il legislatore avesse inteso includere per analogia tutti i rapporti simili alle collaborazioni *latu sensu*, avrebbe specificato: lavoratori dipendenti e assimilati, eventualmente poi indicando talune esclusioni, come già visto relativamente all'art. 52 del D.P.R. 917/1986. Si deve, quindi, concludere che la disposizione in questione (art. 95) non è applicabile ai rapporti di praticantato. In base ad analogo ragionamento, si fa presente (anche se attiene solo alla sfera personale reddituale del praticante), che risultano invece applicabili le regole in materia di detrazioni disciplinate all'art. 13, Tuir (Altre detrazioni): *“Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a...(omissis)”*.



Deduzione fiscale delle somme erogate al tirocinante

Spostando il focus dal lato del dominus, seppure parrebbe ai più superfluo, è comunque doveroso evidenziare talune regole che occorre rispettare per non incontrare problemi in caso di accertamenti relativi alla detraibilità delle somme erogate al tirocinante. Abbiamo visto che le predette somme possono sostanzialmente essere di tre tipi:

1. borsa di studio;
2. rimborso spese forfettario;
3. rimborso spese documentato ex art. 51, Tuir.

Tali somme sono le uniche che possono essere erogate al tirocinante (salvo quanto si dirà più oltre in merito all'apprendistato per il praticantato) e dunque anche le sole che possono essere legittimamente detratte dal dominus nel proprio reddito imponibile (ovviamente, fatta eccezione per taluni regimi speciali come quello forfettario). Cionondimeno, onde non “prestare il fianco” a eventuali obiezioni da parte dell’Agenzia delle entrate, occorre sempre rispettare tutti gli adempimenti pratici prima segnalati:

- convenzione sottoscritta da dominus e praticante;
- prospetti mensili firmati;
- pagamenti tracciati;
- versamenti delle ritenute;
- conguagli fiscali di fine anno;
- CU e Modello 770.

Ma non basta: occorre richiamare l’attenzione sulle somme di cui al precedente punto 3 (Rimborso spese documentato, ex art. 51, Tuir). In pratica, al di là dell’eventuale entità delle somme, è necessario che il dominus sia sempre in grado di giustificare la natura degli spostamenti del tirocinante cui si riferisce il rimborso documentato delle spese sostenute. Identiche verifiche sono - di norma - compiute dai funzionari dell’Agenzia delle entrate, mediante richieste dirette al tirocinante, senza la contemporanea presenza del dominus. In caso di anomalie o mancata corrispondenza, gli importi in questione sono tassati, con maggiorazione di sanzioni e interessi. Oltre a ciò, è evidente che tali elementi potrebbero costituire - inter alia - maggiori eccezioni circa un’inattendibilità contabile più ampia e legittimare un accertamento presuntivo puro (ipotesi più concreta di quanto possa sembrare).

Un’ultima considerazione attiene alla contestazione che l’Agenzia delle entrate può sollevare - rigorosamente per presunzione - al professionista (dominus), in merito alla deducibilità delle somme corrisposte al tirocinante, quando le stesse sono considerate “costi anti-economici”, ad esempio in considerazione della loro entità, in assenza di parametri oggettivi stabiliti da soggetti terzi. In verità, anche il principio dell’inerenza, la cui applicabilità al caso di specie appare assai dubbia, potrebbe riservare “brutte sorprese” al professionista (dominus). In effetti, il punto è capire quali siano, se ci sono, i limiti (minimo/massimo) entro i quali le somme corrisposte al tirocinante sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo (affronteremo questo delicatissimo tema più oltre, in uno specifico capitolo).



Problematiche fiscali del tirocinio svolto all'estero

Il più volte richiamato decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143, definisce, all'art. 1, le modalità di effettuazione del tirocinio:

“Il tirocinio si svolge presso lo studio o comunque sotto la supervisione e il controllo diretto di un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e comporta la collaborazione allo svolgimento delle attività proprie della professione”.

Ferme restando tali regole, il successivo art. 4 del medesimo decreto prevede la possibilità di svolgere il tirocinio all'estero, purché all'interno dell'Unione europea, presso un professionista analogo riconosciuto in Italia, previamente autorizzato e successivamente attestato:

“La frequenza presso il professionista prevista dall'articolo 1 può essere sostituita, per un periodo, unico e ininterrotto, non superiore a sei mesi, dalla frequenza, nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea, presso un soggetto abilitato all'esercizio di professioni equiparate, ai sensi della normativa vigente in tema di riconoscimento dei diplomi stranieri, a quella di dottore commercialista ed esperto contabile”.

Per quanto di interesse nella presente sede, l'erogazione di somme al tirocinante che svolge la pratica all'estero, impone ovvie considerazioni legate all'accertamento della residenza fiscale e all'eventuale effettuazione delle trattenute. L'analisi passa inevitabilmente dalle previsioni convenzionali internazionali, le quali di norma stabiliscono che:

“I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

Nonostante ciò, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e*
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e*
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”.*

Tali disposizioni concernono sia i redditi di lavoro dipendente che quelli “analoghi” (ossia, assimilati). Orbene, dando per scontato che la residenza fiscale del professionista sarà estera, mentre quella del tirocinante permarrà italiana (avuto riguardo al periodo massimo di permanenza possibile e agli altri requisiti stabiliti dal nuovo art. 2 del TUIR), ne consegue che il praticante in questione sarà assoggettato a tassazione concorrente, sia nello Stato estero sia in Italia. Pertanto, detto praticante, dopo aver subito le trattenute nel Paese straniero, dovrà comunque dichiarare tali compensi anche in Italia e versare le relative imposte in patria, fermo restando l'utilizzo del credito per le imposte precedentemente versate a titolo definitivo all'estero.

Qualora il professionista straniero non effettui in loco le ritenute, il praticante ha l'obbligo di dichiarare i suoi redditi (somme percepite) al termine del periodo d'imposta, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria estera, rispettando tempi e modulistica ivi richiesti.

Anche in questo caso, trattasi di questioni attinenti alla sfera personale reddituale del tirocinante. Cionondimeno, pare deontologicamente doveroso fornire adeguata informativa in tal senso da parte del dominus.



Aspetti previdenziali e assicurativi del praticantato

Il **rapporto di tirocinio ha natura formativa**, come illustrato in precedenza, e, per sua natura, ha **carattere gratuito**, anche se, per favorire l'impegno e l'assiduità del tirocinante, il professionista può riconoscere a questi somme a titolo di assegni, rimborsi spese, sussidi o borse di studio.

Previdenza assistenza

Ai fini previdenziali **non sussiste alcun obbligo di iscrizione alla gestione separata** dell'Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps) di cui alla legge 8 agosto 1995, n. 335, né ad altre gestioni previdenziali **per i tirocinanti assegnatari di borse di studio** o di altre somme analoghe, **limitatamente all'attività di tirocinio**. Qualora, invece, le parti intendano espressamente regolamentare il periodo di tirocinio mediante un contratto di collaborazione ovvero di lavoro subordinato, sorge l'obbligo di iscrizione del lavoratore nella relativa gestione Inps con il conseguente versamento del contributo previdenziale. Peraltro, come già bene chiarito in precedenza, giova ribadire che il rapporto di tirocinio, regolato da apposita convenzione, non ha nulla a che vedere con il contratto di collaborazione o con il contratto di lavoro dipendente (eccezion fatta per l'apprendistato per il praticantato). Durante il periodo di pratica professionale per il sostenimento dell'esame di Stato per l'iscrizione alla sezione "A" dell'Albo dei Dottori Commercialisti il tirocinante può preiscriversi alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei Dottori Commercialisti (Cnpadc), versando il contributo previsto. Al momento dell'ottenimento dell'abilitazione e dell'iscrizione alla Cassa, tali periodi e tali importi andranno ad aumentare l'anzianità ed il montante contributivo dell'iscritto. Anche gli Esperti Contabili hanno la possibilità, durante lo svolgimento della pratica professionale, di iscriversi alla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali (Cnpr) e versare i relativi contributi. In questo specifico caso, la somma minima da versare alla Cassa ammonta a euro 500,00, che possono essere pagati in maniera frazionata o in unica soluzione.

Assicurazione contro gli infortuni

L'Istituto Nazionale Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (Inail), con la propria circolare n. 16, del 4 marzo 2014, ha stabilito che il praticantato, essendo a titolo gratuito, non dà luogo ad un rapporto di lavoro strutturato, anche in presenza di un rimborso spese forfettariamente concordato. Per quanto sopra, salvo particolari casi presenti nella sopra citata circolare, **l'Istituto ha stabilito che non sussiste l'obbligo di assicurare i praticanti di uno studio professionale**. Si segnala, nello specifico, il punto 4.b della suddetta circolare: *"In linea generale, il praticantato è gratuito e non dà luogo ad un rapporto di lavoro strutturato, anche in presenza di un rimborso spese forfettariamente concordato. Tale esperienza, però, oltre che nella pratica presso il professionista, può consistere anche nella frequenza di corsi di formazione professionale organizzati da ordini o collegi, associazioni di iscritti e da altri soggetti. Sul punto, si ribadisce l'indirizzo tenuto dall'Istituto che esclude dall'obbligo assicurativo colui il quale, ai fini dell'ammissione all'esame di stato per l'abilitazione all'esercizio della professione, è tenuto a svolgere un periodo obbligatorio di "praticantato", tenuto conto della gratuità del rapporto e dunque dell'assenza del requisito soggettivo ai fini assicurativi ai sensi dell'art. 4, n.1) del d.p.r. 1124/65,14 dato che il rimborso spese comunque non ha natura corrispettiva. In ogni caso, l'obbligo assicurativo Inail sussiste laddove il praticante, oltre a svolgere la pratica presso lo studio del professionista:*



- **esegua lavorazioni rischiose in esecuzione di un rapporto di lavoro subordinato vero e proprio o di un rapporto di lavoro parasubordinato per conto del professionista ossia in presenza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dagli artt. 1 e 4, n.1) del d.p.r. 1124/65 ovvero dall'art. 5 del d.lgs. 38/2000;**
- **partecipi alla formazione professionale organizzata da ordini o collegi, associazioni di iscritti e da altri soggetti, trovandosi esposto, in qualità di allievo di un corso di qualificazione o di addestramento professionale, ad un rischio specifico connesso alle esperienze od alle esercitazioni pratiche o di lavoro.**

In tal caso, l'obbligo di assicurare le lavorazioni svolte dai praticanti nell'ambito della formazione professionale è posto a carico dei soggetti che curano i corsi.

In realtà, l'affermazione dell'Inail in merito alla **natura non corrispettiva del rimborso spese non è condivisa** da questa Commissione, sulla base dei principi del Tuir e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate al riguardo. In ogni caso, se la pratica professionale è svolta in forma diversa, ad esempio con contratto di apprendistato per il praticantato (vedi oltre), sussiste l'obbligo di copertura del rischio di infortuni sul lavoro. In assenza di obbligo di iscrizione all'Inail, si segnala l'opportunità per il dominus di stipulare una polizza assicurativa volontaria a copertura dei rischi di infortuni dei tirocinanti, in considerazione della rischiosità intrinseca degli studi professionali, nei quali sono presenti macchinari ed apparecchi di vario tipo, prevalentemente elettronici.

Tabella riepilogativa degli adempimenti relativi al tirocinio

Adempimento	Obbligatorio	Raccomandato
Costituzione del rapporto di tirocinio in forma scritta	No	Si
Assegnazione rimborso forfettario	Si ²	
Assegnazione di borsa di studio	No	Si
Comunicazione al Centro per l'impiego (Unilav)	No	No
Iscrizione all'Inps	No	No
Iscrizione all'Inail	No	No
Registrazione sul libro unico del lavoro (LUL)	No	No
Assicurazione privata per il rischio "ambiente di lavoro"	No	Si
Elaborazione prospetto mensile delle somme erogate	Si	
Effettuazione e versamento delle ritenute fiscali ³	Si	
Certificazione unica (annuale)	Si	
Dichiarazione dominus quale sostituto d'imposta (Mod. 770)	Si	

² Art. 37 del Codice deontologico della professione, emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (aggiornato il 21 marzo 2024), "Trattamento economico e durata del tirocinio".

³ Compreso il conguaglio Irpef annuale.



Apprendistato per il praticantato

La novellata disciplina contrattuale dell'apprendistato per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche, di cui all'art. 32 del contratto collettivo nazionale di lavoro per i dipendenti degli studi e delle attività professionali (Confprofessioni) stipulato il 16 febbraio 2024, di seguito Ccnl Studi professionali, impone una complessa ed esaustiva disamina a sé stante che esuli da generali confini meramente fiscali o previdenziali o contrattuali.

Abbiamo già avuto modo di ricordare come il d.lgs. 139/2005 (Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili), all'art. 44, Svolgimento del tirocinio professionale, comma 2, disponga che: *"Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 2041 del codice civile, al tirocinante non si applicano le norme sul contratto di lavoro per i dipendenti di studi professionali"*.

Peraltro, appare evidente che tale previsione debba essere oggetto di una rilettura in termini di carattere generale, alla luce dell'entrata in vigore del successivo d.lgs. 81/2015 (Disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della normativa in tema di mansioni), che, al comma 1 dell'art. 45, Apprendistato di alta formazione e di ricerca, ha stabilito: **"Possono essere assunti in tutti i settori di attività, pubblici o privati, con contratto di apprendistato ... per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche, i soggetti di età compresa tra i 18 e i 29 anni in possesso di diploma di istruzione secondaria superiore o di un diploma professionale conseguito nei percorsi di istruzione e formazione professionale integrato da un certificato di specializzazione tecnica superiore o del diploma di maturità professionale all'esito del corso annuale integrativo"**. In applicazione di quest'ultimo disposto normativo, il Ccnl Studi professionali dedica all'apprendistato l'intero titolo IX (artt. 27-34), rendendo così concretamente operative tutte le differenti fattispecie dell'istituto, relativamente agli aspetti di competenza dell'autonomia collettiva.

Prima ancora di affrontare le nuove disposizioni, giova rappresentare che il Ccnl Studi professionali disciplina compiutamente, oltre che l'apprendistato per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche ex art. 32, anche tutte le altre forme di apprendistato, quali: (i) quello professionalizzante, (ii) quello per la qualifica e il diploma professionale nonché (iii) l'apprendistato di alta formazione e di ricerca. Ebbene, l'art. 28 dispone, senza possibilità di difformi interpretazioni, che tutte le predette forme di apprendistato sottostanno a una disciplina comune nel rispetto dei principi generali fissati dall'art. 42 del d.lgs. 81/2015. Con riferimento agli standard professionali, ad esempio, a tutti gli apprendisti (indipendentemente dal particolare tipo di apprendistato), si applicano i profili generali disciplinati dall'art. 24 dello stesso contratto, in funzione delle mansioni concretamente svolte.

Orbene, la possibilità di far svolgere ai tirocinanti la pratica professionale tramite un contratto di apprendistato che, evidentemente, rispetti tutti i criteri definiti per la validità del tirocinio professionale (durata minima, tipologia di attività formativa svolta, iscrizione del praticante nel Registro dei tirocinanti, etc.), viene come detto statuita in particolare dall'art. 32 del Ccnl Studi professionali.

Con tale disposizione viene stabilito che il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche ha la funzione di consentire al praticante l'acquisizione di conoscenze culturali e professionali, nonché di apprendere i fondamenti pratici e deontologici della professione per garantire comunque la piena e corretta preparazione professionale e deontologica dell'aspirante professionista anche attraverso un'attività lavorativa all'interno dello studio professionale. Di immediato, non può non riconoscersi come le potenzialità di questa specifica tipologia di apprendistato comportino rilevanti effetti sia per i tirocinanti sia per i datori di lavoro (professionisti). La strutturazione pensata dal Ccnl Studi professionali - quanto meno in linea teorica



- permette di fornire una formazione di qualità, adeguata alle esigenze e ai fabbisogni del dominus e, allo stesso tempo, di anticipare l'ingresso dei giovani nel mercato del lavoro, senza pregiudizio delle ordinarie tutele stabilite a favore di qualunque lavoratore dipendente.

I requisiti soggettivi del praticante apprendista restano immutati: (i) età compresa tra i 18 e i 29 anni nonché (ii) titolo di studio previsto per l'iscrizione al registro dei tirocinanti e l'accesso alla singola professione di interesse. Il piano formativo sarà ovviamente coerente con i rispettivi ordinamenti professionali e la contrattazione collettiva nazionale, ex art. 5, comma 9, del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'istruzione dell'università e della ricerca e il Ministro dell'economia e delle finanze 12 ottobre 2015 "*Definizione degli standard formativi dell'apprendistato e criteri generali per la realizzazione dei percorsi di apprendistato, in attuazione dell'articolo 46, comma 1, del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81*".

Al suddetto fine, il dominus sottoscrive apposito protocollo con l'istituzione competente, tenendo presente che la durata minima della formazione teorica e pratica (interna ed esterna) non può comunque essere inferiore a 300 ore. Si ricorda che **la durata del rapporto di apprendistato è pari al periodo di praticantato previsto per la singola professione ordinistica per l'ammissione all'esame di Stato** e non può essere in ogni caso inferiore ai sei mesi. Il piano formativo individuale viene firmato (per accettazione e ricevuta) pure dal tirocinante, contiene i nominativi del tutor formativo e del tutor aziendale, stabilisce il contenuto e la durata della formazione del percorso dell'apprendistato, la qualificazione da acquisire al termine del percorso e il livello di inquadramento contrattuale dell'apprendista.

Per quanto attiene alla figura del tutor, si ricorda che, così come stabilito dall'art. 42, comma 5, lett. c), d.lgs. 81/2015, il Ccnl Studi professionali dispone l'obbligo di nominare all'avvio dell'attività formativa un tutor interno per l'apprendistato. La funzione del tutor può essere svolta in via alternativa:

- dal titolare dello studio professionale;
- da altro professionista dello studio professionale;
- da persona diversa dalle prime, a tal fine delegata, che ricopra la qualifica professionale individuata nel piano formativo e che possieda competenze adeguate e un livello di inquadramento pari o superiore a quello dell'apprendista.

La funzione del tutor è quella di sovrintendere alla corretta attuazione del programma formativo e al termine di ogni anno di apprendistato, è tenuto a incontrare l'apprendista per un colloquio volto a verificare lo sviluppo delle capacità professionali e personali, le difficoltà eventualmente incontrate nell'esecuzione del contratto di apprendistato e i possibili miglioramenti da adottarsi nel restante periodo di apprendistato.

In tema di formazione professionale, inoltre, corre l'obbligo di segnalare che la stessa può essere erogata, oltre che dal tutor, anche da strutture esterne accreditate per la formazione continua presso la Regione o la Provincia autonoma, o riconosciute da Ebipro o da Fondoprofessioni, secondo quanto previsto dal Ccnl Studi professionali.

Quanto alla forma contrattuale, la lett. A dell'art. 28 del Ccnl Studi professionali dispone che il contratto di apprendistato sia redatto in forma scritta. La forma scritta non è peraltro richiesta *ad substantiam*, ma ai soli fini probatori (comma 1, art. 42, d.lgs. 81/2015). Di tal guisa che, una sua eventuale mancanza rileva in sede giudiziale, ma non pregiudica l'efficacia



giuridica del contratto. Considerata l'applicazione analogica delle rare disposizioni esistenti in materia, diventa a questo punto ancora più forte la raccomandazione espressa nel precedente capitolo in tema di forma scritta *ad probationem* di qualunque accordo di tirocinio per motivazioni di ordine anche fiscale.

Continuando con l'analisi degli aspetti puramente contrattuale, il comma 3, lett. A, art. 28, Ccnl Studi professionali, prevede che i periodi di apprendistato effettuati presso diversi datori di lavoro possano essere cumulati laddove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- medesimo profilo professionale;
- addestramento riferito alle stesse mansioni;
- interruzione in ogni caso complessivamente non superiore a 12 mesi.

Il periodo di apprendistato può essere svolto anche a tempo parziale, purché la percentuale lavorativa effettiva non sia inferiore al 60% rispetto all'orario ordinario di lavoro annuale e, comunque, sempre che non vi sia alcuna diminuzione del carico formativo. Inoltre, in ossequio al disposto dell'art. 42, comma 7, d.lgs. 81/2015, il numero complessivo di apprendisti che possono essere assunti dal datore di lavoro, anche per il tramite delle agenzie di somministrazione autorizzate, non può superare il rapporto di 3 a 2, con riferimento al personale specializzato o qualificato, impiegato con contratto di lavoro subordinato. Tale rapporto non può comunque superare il 100%, per i datori di lavoro che occupano meno di dieci dipendenti. È, in ogni caso, esclusa la possibilità di utilizzare apprendisti con contratto di somministrazione a tempo determinato. Pertanto, quel dominus che non abbia alle proprie dipendenze lavoratori qualificati o specializzati, o che comunque ne abbia in numero inferiore a tre, non può assumere più di tre apprendisti.

Una parte rilevante della disciplina comune è dedicata dal Ccnl Studi professionali alla regolamentazione di periodo di prova. Al riguardo, il comma 1 dell'art. 2096 del codice civile consente alle parti di prevedere per iscritto, anteriormente o contestualmente alla stipula del contratto di apprendistato, un periodo di prova nel corso del quale verificare la reciproca convenienza alla prosecuzione del rapporto. Durante il periodo di prova, ciascuna delle parti ha il diritto di risolvere il rapporto senza preavviso e senza giustificazione alcuna, con la corresponsione di tutti gli istituti contrattuali, compreso il trattamento di fine rapporto. Lo stesso Ccnl, inoltre, precisa che la durata massima di tale periodo, per tutte le tipologie di apprendistato, deve essere determinata tenendo conto della durata del contratto, del profilo professionale e del livello di inquadramento finale e non può in ogni caso superare:

- 60 giorni di lavoro effettivo, per i lavoratori inquadrati ai livelli IV e IV/S;
- 90 giorni di lavoro effettivo, per i restanti livelli e qualifiche.

A tal proposito, è doveroso ricordare che la previsione generica del codice civile appena sopra richiamata, incontra in realtà un limite rilevante nel costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, la quale considera illegittimo il comportamento del datore di lavoro che eserciti il potere di recesso prima di aver effettivamente verificato le capacità professionali del lavoratore, o qualora il periodo di prova risulti obiettivamente insufficiente a verificare la capacità del prestatore, o conseguentemente all'esito negativo della prova in relazione a mansioni diverse rispetto a quelle pattuite. Diventa, dunque, di particolare importanza verificare che le mansioni indicate nel patto di prova siano corrispondenti a quelle realmente svolte e comun-



que non recedere dal contratto prima di aver ultimato un congruo periodo di lavoro all'interno del periodo di prova concordato. È altresì illegittimo il licenziamento intimato durante il periodo di prova, se i reali motivi sono illeciti o comunque estranei al rapporto di lavoro, spettando però in tal caso al lavoratore l'onere della prova al riguardo. Nel caso in cui il recesso risulti illegittimo, il lavoratore avrà il diritto di terminare la prova.

Compiuto il periodo di prova, l'assunzione diviene definitiva; in tal caso, detto periodo di prova si computa ai fini dell'anzianità di servizio dell'apprendista.

Per quanto concerne il recesso dal contratto di apprendistato, il Ccnl Studi professionali (in osservanza dell'art. 42, comma 3, d.lgs. 81/2015) vieta la risoluzione del rapporto durante il periodo di formazione in assenza di giusta causa o di giustificato motivo. Viceversa, allo scadere del periodo di apprendistato, le parti possono recedere liberamente dal contratto, con preavviso decorrente dal medesimo termine: in sostanza, il preavviso si comunica l'ultimo giorno di apprendistato e si computa a seguire da tale data, oltre la quale non è più esercitabile la facoltà di recesso. Nel corso del periodo di preavviso, continua ad applicarsi la disciplina del contratto di apprendistato. Per contro, se nessuna delle due parti recede, il rapporto prosegue come ordinario rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Gli aspetti di maggiore importanza, peraltro, attengono di sicuro all'articolazione retributiva, di regola ancorata al presumibile grado di apprendimento dell'apprendista. Al riguardo, l'art. 42, comma 5, lett. b), d.lgs. 81/2015 attribuisce al datore di lavoro la facoltà di inquadrare il lavoratore fino a due livelli inferiori rispetto a quello spettante ai dipendenti addetti a mansioni simili a quelle al cui conseguimento è finalizzato il contratto di apprendistato, ovvero di stabilire la retribuzione in misura percentuale e proporzionata all'anzianità di servizio. Ebbene, la lett. C, art. 28, Ccnl Studi professionali stabilisce che il trattamento economico degli apprendisti debba essere determinato in misura percentualizzata rispetto al livello di inquadramento, tenuto conto dell'anzianità di servizio e di particolari parametri variabili in base alla tipologia di apprendistato. Ovviamente, permane il divieto assoluto di retribuire l'apprendista a cottimo. Occorre rilevare che l'art. 45 del d.lgs. 81/2015 ricomprende l'apprendistato per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche all'interno della macro area dell'apprendistato di alta formazione e ricerca. Pertanto, all'apprendistato per il praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche risulta applicabile la medesima progressione retributiva prevista per l'apprendistato di alta formazione e ricerca. Vale la pena ricordare che i livelli retributivi fissati dal Ccnl Studi professionali rappresentano uno standard minimo garantito all'apprendista; peraltro, nulla vieta al dominus di accordare un trattamento migliorativo, in applicazione del principio del *favor laboris*.

La tabella retributiva applicabile agli apprendisti/tirocinanti è la seguente:

- per i primi 12 mesi = 40%;
- per i mesi successivi e fino a 24 mesi = 50%;
- per gli eventuali mesi successivi e fino al termine = 60%;

A questo punto, è opportuno accennare anche agli aspetti assicurativi e previdenziali.

Il contratto di apprendistato per il praticantato prevede:

- la copertura del rischio di infortuni sul lavoro e l'iscrizione del tirocinante (apprendista) presso l'istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail), con pagamento dei premi a carico del dominus (datore di lavoro);



- la copertura previdenziale obbligatoria garantita dall'istituto nazionale della previdenza sociale (Inps), con le modalità stabilite per i contratti di apprendistato, con contributi a carico sia del dominus (datore di lavoro) sia del tirocinante (apprendista);

Rimanendo su quest'ultimo punto, pare superfluo ricordare che il c.d. cuneo previdenziale afferente agli apprendisti è particolarmente ridotto rispetto a quello concernente gli altri dipendenti. Nello specifico, l'Inps (Messaggio 3618 del 17 ottobre 2023) ha avuto modo di precisare che, con riguardo agli obblighi contributivi a carico del datore di lavoro con numero di addetti pari o inferiore a 9, la complessiva aliquota del 10% a carico dei medesimi datori di lavoro è ridotta in ragione dell'anno di vigenza del contratto e limitatamente ai soli contratti di apprendistato di 8,5 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel primo anno di contratto e di 7 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel secondo anno di contratto, restando fermo il livello di aliquota del 10% per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al secondo.

Dunque, la contribuzione dovuta dai datori di lavoro con un numero di addetti pari o inferiore a 9 è fissata secondo le misure crescenti dell'1,50% (nei primi 12 mesi), del 3% (dal 13° al 24° mese) e del 10% (dal 25° mese). Tuttavia, a partire dal 25° mese, l'aliquota viene ridotta al 5%, ai sensi dell'articolo 32, comma 1, lettera b), d.lgs. 150/2015. Inoltre, occorre tener conto del fatto che le assunzioni con contratto di apprendistato, in applicazione dell'articolo 32, comma 1, lettere a) e c), stesso decreto appena sopra richiamato, non sono soggette alla disciplina del contributo di licenziamento, di cui all'articolo 2, commi 31 e 32, della legge 92/2012 (c.d. ticket di licenziamento), e sono esonerate dal versamento della contribuzione di finanziamento dell'ASpl e dal contributo integrativo di cui all'articolo 25, quarto comma, legge 845/1978 (pari complessivamente all'1,61% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali). Si ricorda, tuttavia, che i benefici contributivi predetti sono sempre riconosciuti nei limiti dello stanziamento previsto dal legislatore.

Relativamente, infine, agli adempimenti a carico del datore di lavoro previsti dalla vigente normativa del lavoro, previdenziale e assicurativa, si ricordano a titolo esemplificativo:

- costituzione del rapporto di lavoro in forma scritta, con le informazioni di legge;
- piano formativo individuale;
- iscrizioni agli istituti di previdenza, assistenza e assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inps/Inail);
- comunicazioni al Centro per l'impiego;
- iscrizione sul libro unico del lavoro (LUL);
- elaborazione prospetto mensile della retribuzione (busta paga);
- versamento oneri contributivi e assicurativi mediante il modello F24;
- gestioni degli eventi di malattia, maternità, infortuni, congedi, ferie, festività, etc.;
- trattamento di fine rapporto (TFR);
- pagamento delle mensilità aggiuntive previste dal Ccnl;
- gestione welfare e benefit in generale;
- certificazione unica annuale (parte contributiva);
- dichiarazione quale sostituto d'imposta: Modello 770 (parte settore lavoro);
- gestione della previdenza complementare.



In ottica tributaria, infine, l'apprendista è un lavoratore subordinato, che rientra a tutti gli effetti (di legge e di contratto) tra il personale dipendente del dominus; ergo, un soggetto che percepisce redditi di lavoro dipendente e che, in quanto tale, subisce le trattenute previste dalla legge sulla retribuzione. Di conseguenza, non ci si trova più nell'alveo dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, Tuir) cui sono assoggettati i compensi qualificati come borsa di studio previsti a favore dei tirocinanti, ma in quello dei redditi di lavoro dipendente sic et simpliciter (art. 49, Tuir), con tutto ciò che questo comporta anche in ottica di welfare, fringe benefit, premi di produttività, rimborsi spese documentati, indennità di trasferta, fondi integrativi, trattamenti pensionistici, etc.

I compensi erogati agli apprendisti/praticanti sono inquadrati, al pari di qualunque compenso retributivo pagato dal dominus, ai lavoratori subordinati in forza. Orbene, tenuto conto che trattasi di una disciplina comune, non sembra necessario illustrare quali siano gli adempimenti fiscali connessi all'instaurazione di rapporti di lavoro dipendente all'interno dello studio; in ogni caso, si ricordano quanto meno i seguenti:

- Modello di pagamento F24 telematico mensile per le ritenute effettuate (16 del mese successivo a quello di riferimento);
- conguaglio fiscale annuale;
- certificazione unica (CU) annuale (16 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento);
- predisposizione e trasmissione telematica del Modello 770 annuale (31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento).



Tirocinio formativo e di orientamento

L'art. 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196 "*Norme in materia di promozione dell'occupazione*" regola i tirocini formativi e di orientamento che, assieme agli stages, hanno lo scopo di realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro e di agevolare le scelte professionali mediante la conoscenza diretta del mondo del lavoro. In pratica, il tirocinio formativo e di orientamento può essere definito come un periodo di inserimento in un ambiente di lavoro organizzato di:

- chi ha terminato o sta terminando gli studi;
- disoccupati;
- inoccupati;

che, in questo modo, possono entrare nel mondo del lavoro o ricollocarsi, acquisendo specifiche competenze, ma non solo, infatti, questo strumento favorisce la collocazione anche di soggetti con disabilità fisica o psichica.

Questi tirocini sono di due tipi:

- **curricolari;**
- **extra curricolari.**

L'art. 1, comma 34, della legge 28 giugno 2012, n. 92 ha demandato alle Regioni ed alle Province Autonome la **definizione di Linee guida** finalizzate a **stabilire standard minimi uniformi in tutta Italia** e a evitare un uso distorto e illegittimo dei tirocini.

Tirocinio curricolare

Il tirocinio curricolare è un **percorso formativo di alternanza tra studio e lavoro**, finalizzato all'orientamento, alla formazione professionale e a migliorare l'incontro tra domanda e offerta di lavoro, che sia funzionale al conseguimento di un titolo di studio formalmente riconosciuto, che è svolto da studenti di età non inferiore a 15 anni oppure da allievi di corsi di formazione.

Il tirocinio curricolare può rientrare sia nei percorsi per l'assolvimento del diritto e dovere all'istruzione, presso un'istituzione scolastica statale o regionale, sia nei percorsi universitari, ivi compresi master e dottorati di ricerca, e prevede il riconoscimento formale dell'esperienza effettuata nelle modalità previste dai vari regolamenti didattici dei corsi di studio.

Il tirocinio curricolare, inoltre, è escluso dagli obblighi di comunicazione di avvio, proroga e cessazione, dall'obbligo di corrispondere al tirocinante l'indennità di partecipazione (*vedi oltre*) nonché dal rispetto di alcuni vincoli posti in capo al soggetto ospitante (datore di lavoro), quali: (i) l'impossibilità di instaurare con lo stesso soggetto più tirocini nel tempo, (ii) il rapporto tra lavoratori in forza e numero di tirocini attivabili, (iii) la condizione di non aver effettuato licenziamenti nei dodici mesi precedenti all'attivazione del tirocinio e (iv) inesistenza di sospensioni dal lavoro con il ricorso ad ammortizzatori sociali per mansioni equivalenti a quelle del tirocinio che si intende attivare.

La durata di ciascun tirocinio curricolare è stabilita dall'ordinamento didattico del corso di studio del tirocinante.



Tirocinio extra curriculare

Il tirocinio extra curriculare è **regolato da specifiche linee guida stabilite con un accordo Stato-Regioni**, ai sensi dell'articolo 1, commi 34-36, legge 28 giugno 2012, n. 92, si veda, al riguardo, l'accordo tra il Governo, le Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano del 25 maggio 2017, recante le *"Linee-guida in materia di tirocini formativi e di orientamento"*, che non si applicano, tra l'altro, (i) ai tirocini curricolari e (ii) ai tirocini previsti per l'accesso alle professioni ordinistiche nonché ai periodi di pratica professionale.

Per quanto riguarda la Regione Lazio, la materia è regolata dalla delibera della Giunta Regionale del 2 agosto 2019, n. 576 *"Approvazione della nuova disciplina dei tirocini extracurricolari nella Regione Lazio in conformità all'Accordo tra Governo e le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano sul documento recante Linee guida in materia di tirocini formativi e di inserimento ai sensi dell'articolo 1, commi da 34 a 36, della legge 28 giugno 2012, n. 92"*.

La **DGR n. 576/2019** della Regione Lazio stabilisce e precisa, tra l'altro, che:

- il tirocinio extracurriculare (art.1) è una misura formativa di politica attiva, non configura un rapporto di lavoro ed è generalmente rivolto a persone in cerca di occupazione (disoccupati o inoccupati) e a giovani che hanno concluso il loro percorso di istruzione o formazione (art. 2);
- i soggetti minori di età non sono destinatari di tirocini, fatti salvi quelli promossi dai Centri per l'Impiego durante il periodo estivo in favore di soggetti minori che abbiano assolto all'obbligo di istruzione e siano iscritti al successivo anno del secondo ciclo del sistema educativo di istruzione e di formazione di cui all'art. 1 co. 3 del d.lgs. 76/2005.
- la finalità del tirocinio extra curriculare è quella di favorire l'orientamento al lavoro, l'arricchimento delle conoscenze, l'acquisizione di competenze professionali e l'inserimento o il reinserimento lavorativo;
- la durata minima del tirocinio è di 2 (due) mesi, che può essere ridotta ad un solo mese in caso di attivazione del tirocinio presso un soggetto ospitante che svolge attività stagionali;
- **la durata massima del tirocinio è di 6 (sei) mesi**, compresi eventuali rinnovi o proroghe (art.3) e che deve essere indicata nel piano formativo individuale (PFI) oltre che essere congrua rispetto agli obiettivi formativi da conseguire;
- nel caso di persone svantaggiate, richiedenti protezione internazionale e titolari di status di rifugiato e di protezione sussidiaria, vittime di violenza e di grave sfruttamento, titolari di permesso di soggiorno rilasciato per motivi umanitari e vittime di tratta, la durata massima è elevata a 12 (dodici) mesi e per le persone disabili a 24 (ventiquattro) mesi;
- il soggetto ospitante (datore di lavoro) non può realizzare più di un tirocinio con il medesimo tirocinante, salvo proroghe o rinnovi e comunque nel rispetto della durata massima prevista;
- il tirocinio è sospeso in caso di maternità, infortunio o malattia di lunga durata (pari o superiore a 30 giorni solari) e per chiusura aziendale della durata di almeno 15 giorni solari;
- il numero massimo di tirocini attivabili da ciascun soggetto ospitante, con riferimento ai lavoratori subordinati in forza, esclusi gli apprendisti (art. 8) è di 1 tirocinante da zero a 5 dipendenti, fino a 2 tirocinanti da 6 a 20 dipendenti e un numero di tirocinanti non



superiore al 10% dell'organico oltre 20 dipendenti;

- nel piano formativo individuale (PFI) deve essere indicato il numero di ore giornaliere e settimanali che il tirocinante è tenuto ad osservare e che comunque non può essere superiore a quanto previsto dal contratto collettivo applicato dal soggetto ospitante, in riferimento alle attività oggetto del tirocinio.

Il tirocinio extra curriculare è caratterizzato dalla presenza di tre soggetti:

1. **Soggetto ospitante:** imprese, enti pubblici, fondazioni, associazioni e professionisti in possesso del documento di regolarità contributiva (Durc) e che rispettino le condizioni stabilite dalla legge (es. non aver effettuato licenziamenti nei dodici mesi precedenti all'attivazione del tirocinio);
2. **Tirocinante;**
3. **Soggetto promotore:** centri per l'impiego, istituti di istruzione universitaria statali e non statale, servizi di inserimento lavorativo per disabili autorizzati o accreditati dalla regione, soggetti accreditati ai servizi per il lavoro, centri di orientamento al lavoro e soggetti autorizzati alla intermediazione, che devono essere iscritti nell'elenco regionale pubblico e dotare un proprio codice etico volto alla promozione di tirocini di qualità.

L'attivazione del tirocinio extracurriculare avviene con la stipula di una convenzione tra soggetto ospitante e soggetto promotore, alla quale deve essere allegato il PFI (con l'indicazione analitica degli obiettivi formativi) per ciascun tirocinante.

Il tirocinio extra curriculare è soggetto alla comunicazione da parte del soggetto ospitante al centro per l'impiego competente per territorio, ai sensi dell'art. 9-bis, co. 2, del decreto legge 1° ottobre 1996, n. 510, convertito con modificazioni dalla legge 28 novembre 1996, n. 608, oggi in modalità telematica.

Il soggetto ospitante (datore di lavoro) è tenuto ad assicurare il tirocinante:

- per il rischio di infortuni nel corso del tirocinio presso l'Inail Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro,
- per la responsabilità civile verso i terzi presso idonea compagnia assicuratrice.

Concluso il tirocinio, il soggetto promotore e il soggetto ospitante rilasciano congiuntamente al tirocinante l'attestazione finale, nella quale sono indicate le attività svolte e le competenze acquisite.

Il rilascio della suddetta attestazione finale è subordinato alla partecipazione del tirocinante ad almeno al 70% della durata prevista del tirocinio, indicata nel piano formativo individuale (PFI).

Il tirocinio extra curriculare prevede che al tirocinante sia corrisposta una indennità (minima) di partecipazione, che nella Regione Lazio ammonta a euro 800,00 (ottocento/00) al mese, al lordo delle ritenute di legge, ed è erogata per intero a fronte di una partecipazione non inferiore al 70% della durata mensile prevista.



Nell'ipotesi di sospensione del tirocinio, durante tale periodo non sussiste l'obbligo di corresponsione dell'indennità di partecipazione.

L'indennità di partecipazione è considerata ai fini fiscali reddito assimilato a quello da lavoro dipendente di cui all'art. 50, D.P.R. 917/1986. Tale indennità non comporta la perdita dello stato di disoccupazione eventualmente posseduto dal tirocinante, stante la non configurabilità della partecipazione al tirocinio quale attività lavorativa.

Indennità di partecipazione al tirocinio in alcune Regioni d'Italia

L'entità e la maturazione dell'indennità di partecipazione a un tirocinio extra curriculare sono stabiliti autonomamente da ciascuna Regione, solo a titolo esemplificativo nel prospetto seguente sono illustrate quelle di Lazio, Lombardia e Campania. Al riguardo è opportuno aggiungere che le indennità effettivamente riconosciute ai tirocinanti possono essere superiori di quelle esposte di seguito, in considerazione dei rimborsi che le Regioni effettuano ai soggetti ospitanti (datori di lavoro) a valere su appositi fondi pubblici, come il Programma operativo nazionale iniziativa occupazione giovani.

Valori mensili in euro

Descrizione	Lazio	Lombardia	Campania
Valore stabilito dalla Regione ⁴ (Standard 100%)	800,00	500,00 ⁵	500,00
Valore minimo in caso di mensa o corresponsione di buoni pasto		400,00	
Valore minimo in caso di impegno non superiore a 4 ore al giorno		350,00	
Valore in caso di tirocinio con orario inferiore a quello del Ccnl ⁶	riduzione proporzionale		
Partecipazione minima mensile per maturare il valore intero	70%	80%	70%
Conseguenza della partecipazione oraria inferiore al minimo	riduzione proporzionale	riduzione proporzionale min. 300,00	riduzione proporzionale

4 Valore minimo nella Regione Lazio;

5 nella Regione Lombardia è previsto un massimale euro 1.500,00 per i tirocini di 6 mesi e di euro 4.500,00 per i tirocini di 12 mesi;

6 la durata del tirocinio in ogni caso non deve essere inferiore al 50% dell'orario settimanale stabilito dal contratto collettivo nazionale di lavoro applicato dal soggetto ospitante ai suoi dipendenti.



Previdenza complementare

L'Italia è uno dei paesi occidentali con la più alta età media della popolazione e, negli ultimi, tra i più bassi tassi di crescita economica. L'aumento dell'età media è dovuto in massima parte a due fattori: la riduzione delle nascite e l'innalzamento dell'aspettativa di vita, i cui effetti sono particolarmente "pesanti" sul sistema pensionistico, oltre che su quello sanitario.

Gli indicatori demografici elaborati dall'Istat confermano le note criticità del sistema pensionistico, basti pensare che il quoziente di natalità nazionale è sceso da 9,4 per mille del 2002 a 6,7 per mille del 2022 e che nello stesso periodo:

- il quoziente di mortalità è passato da 9,8 per mille a 12,1 per mille;
- il quoziente di nuzialità è sceso da 4,7 per mille a 3,2 per mille;
- il tasso di crescita totale è sceso da 3,4 per mille a -3,0 per mille.

Come se non bastasse, da oltre vent'anni il numero medio di figli per donna (tasso di fertilità) è abbondantemente al di sotto della c.d. soglia di rimpiazzo (2,1), senza dar cenni di ripresa, infatti, da 1,27 del 2002 è sceso a 1,24 del 2022.

Anche se il problema della decrescita riguarda quasi tutti i paesi dell'Unione Europea (UE), con l'eccezione della Francia, che ha adottato efficaci politiche sociali e di sostegno alla famiglia, la situazione italiana appare la più critica del vecchio continente, in quanto:

- la popolazione residente continua progressivamente a diminuire, anche se con tassi diversi negli anni, e al 1° gennaio 2023 ammonta a 58 milioni e 851mila unità, ossia 179 mila in meno rispetto all'anno precedente (-3‰);
- il rapporto tra la popolazione over 65 e quella in età compresa tra i 15 e i 64 anni ha raggiunto il 37%, con tendenza a salire almeno fino al 2035.

I suddetti andamenti demografici sono per la previdenza pubblica vere e proprie mine, anche se l'attuale sistema si basa largamente sul metodo della capitalizzazione. Ma l'effetto delle modifiche introdotte al sistema pensionistico obbligatorio a partire dagli anni '90 del secolo scorso comportano che nel tempo le pensioni saranno sempre più basse in rapporto all'ultima retribuzione percepita (c.d. tasso di sostituzione). Da ciò discende la necessità per i lavoratori di affiancare alla pensione maturata nel regime di previdenza obbligatoria uno strumento integrativo e cautelativo, che gli fornisce il sistema della previdenza complementare (c.d. secondo pilastro).

Dalle previsioni della Ragioneria Generale dello Stato in materia di tasso di sostituzione emerge che un giovane lavoratore dipendente che andrà a in pensione dopo il 2040, otterrà un trattamento pari al 60-65% dell'ultimo stipendio lordo, ipotizzando un lavoratore con 67 anni di età e 37 anni di contributi versati senza interruzioni, mentre nel caso di un giovane lavoratore autonomo che andrà in pensione alla stessa età e con gli stessi contributi versati, la pensione sarà invece pari al 40-45% dell'ultimo reddito lordo.

Considerando che i redditi medi attuali dei professionisti sono - in termini reali - inferiori a quelli di alcuni decenni fa, appare evidente che il futuro pensionistico degli stessi professionisti non possa essere garantito solo dai contributi obbligatori, gestiti da casse di previdenza spesso di modeste dimensioni, ma richieda anche l'attivazione del c.d. secondo pilastro, intendendo per tale il sistema di previdenza complementare, oggi regolato dal decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 "Disciplina delle forme pensionistiche complementari".



Le forme pensionistiche complementari regolate dal nostro ordinamento, alle quali sia i professionisti sia i tirocinanti possono aderire, sono:

- **fondi pensione negoziali**, la cui adesione avviene su base collettiva e trovano istituzione per effetto di contratti, accordi collettivi - anche aziendali - e accordi fra soli lavoratori; tutti questi sono volti a predeterminare la platea di soggetti che possono aderire;
- **fondi pensione aperti**, la cui adesione può avvenire sia su base individuale che collettiva e trovano anch'essi istituzione per effetto di contratti e accordi collettivi - anche aziendali - accordi fra soli lavoratori, regolamenti di enti ed aziende qualora i rapporti di lavoro non siano disciplinati da contratti o accordi collettivi, anche aziendali. Possono essere persino promossi da intermediari finanziari, bancari e assicurativi;
- **fondi pensione istituiti dalle Regioni**, cui possono aderire i lavoratori dipendenti che svolgono attività lavorativa nel territorio della Regione istitutrice del fondo;
- **fondi pensione individuali**, la cui adesione avviene su base unicamente individuale e trovano attuazione mediante contratti di assicurazione sulla vita con finalità previdenziale (PIP);
- **fondi pensione preesistenti**, ovvero fondi pensione già in vigore alla data del 15 novembre 1992.

Se è vero che il secondo pilastro previdenziale è un'esigenza dei professionisti "in servizio", è altrettanto vero che la **cultura della previdenza complementare deve diffondersi fin dal periodo del tirocinio professionale**, nel corso del quale gli stessi praticanti o i loro genitori, possono iniziare ad accantonare somme utili per il futuro. Tenendo presente che per favorire gli investimenti individuali in **previdenza complementare**, la normativa vigente prevede alcune interessanti **agevolazioni tributarie**, quali:

- **i contributi versati ad un fondo pensione complementare**, ovvero a un'altra forma pensionistica di cui al d.lgs. 252/2005, **sono deducibili fino al limite di 5.164,57 euro l'anno**;
- per coloro che hanno iniziato a lavorare dal 1° gennaio 2007 e abbiano versato meno di 5.164,57 euro l'anno è consentito, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme, dedurre dal reddito complessivo fino a 7.746,86 euro l'anno;
- **per i contributi versati a una forma pensionistica complementare nell'interesse delle persone a carico**, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 914/1986 (TUIR), quale può essere il tirocinante, **spetta al soggetto nei confronti del quale sono a carico la deduzione per l'ammontare non dedotto** dalle persone stesse, nel suddetto limite;
- la **tassazione dei rendimenti** della forma pensionistica complementare, se derivanti dagli investimenti in titoli di Stato e altri titoli equiparati sono tassati con un'aliquota agevolata del **12,50%**, se derivanti dagli altri tipi di investimento sono tassati al **20%** (rispetto al 26% che si applica alla maggior parte delle forme di risparmio finanziario);
- anche per le **prestazioni** (rendita) è previsto un regime più favorevole di quello ordinario infatti, le somme accumulate dal 2007 in poi, per quanto deriva dai versamenti effettuati, sono soggette a una **ritenuta agevolata del 15%**, che dopo 15 anni di partecipazione al sistema di previdenza complementare, diminuisce dello 0,30% per ogni anno di successiva partecipazione, fino al limite massimo di riduzione pari a 6 punti percentuali;



ne consegue che **con almeno 35 anni di contribuzione l'imposta scende al 9%** ed è tassata solo la parte relativa ai contributi dedotti dal reddito imponibile durante il periodo di partecipazione al fondo pensione;

- in alternativa all'erogazione integrale in forma di rendita, la normativa vigente consente all'aderente (lavoratore) di ottenere in forma di capitale fino al 50% della somma accantonata, comprensiva dei rendimenti,
- sulle **anticipazioni per acquisto o ristrutturazione della prima casa**, per ulteriori esigenze dell'aderente o per i riscatti a causa della perdita di requisiti di partecipazione al fondo pensione, si applica **un'aliquota fissa al 23%**.

È appena il caso di aggiungere che in materia di previdenza complementare esiste la c.d. **portabilità delle somme accantonate**, infatti, ai sensi dell'art. 14, comma 6, del d.lgs. 252/2005 *"decorsi due anni dalla data di partecipazione ad una forma pensionistica complementare, l'aderente ha facoltà di trasferire l'intera posizione individuale maturata ad altra forma pensionistica"*.



Riconoscimento di somme al tirocinante da parte del dominus

Una volta verificato il dovere deontologico in capo al dominus di riconoscere al tirocinante somme di denaro a titolo di borsa di studio e rimborso spese forfettario⁷, non necessariamente in alternativa tra loro, resta da capire se è possibile stabilire l'entità di tali somme in maniera sostenibile, non solo in ambito ordinistico, ma anche in un eventuale giudizio ordinario o accertamento tributario.

Taluni regolamenti concernenti il praticantato professionale prevedono, dopo qualche mese dall'ingresso del tirocinante nello studio, in cui si ipotizza una fase di sostanziale investimento da parte del dominus (es. 6 mesi per il codice deontologico forense e per quello dei consulenti del lavoro), un restante periodo in cui il tirocinante inizia ad apportare, con graduale incremento, un ausilio alle attività dello studio. È un lontano ricordo quello che vedeva le famiglie indennizzare i professionisti e gli artigiani che accettavano di istruire i loro figli, che, al termine del periodo di praticantato o apprendistato, sarebbero stati in grado di entrare a pieno titolo nel mondo del lavoro. Oggigiorno, appare del tutto ragionevole che i dominus riconoscano a coloro che svolgono il tirocinio professionale delle somme, in modo non dissimile da quanto è previsto per il tirocinio extra curriculare e per l'apprendistato per il praticantato.

Si ricorda che anche l'art. 9, comma 4, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, **prevede che il dominus riconosca al tirocinante un rimborso spese dopo i primi sei mesi di tirocinio**: *"4. Il compenso per le prestazioni professionali è pattuito, nelle forme previste dall'ordinamento, al momento del conferimento dell'incarico professionale. Il professionista deve rendere noto obbligatoriamente, in forma scritta o digitale, al cliente il grado di complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico e deve altresì indicare i dati della polizza assicurativa per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale. In ogni caso la misura del compenso è previamente resa nota al cliente obbligatoriamente, in forma scritta o digitale, con un preventivo di massima, deve essere adeguata all'importanza dell'opera e va pattuita indicando per le singole prestazioni tutte le voci di costo, comprensive di spese, oneri e contributi. **Al tirocinante è riconosciuto un rimborso spese forfettariamente concordato dopo i primi sei mesi di tirocinio**"*.

Coloro che considerano la presenza del praticante nello studio professionale comunque utile per il dominus, ritengono applicabile anche al tirocinio il principio del c.d. "equo compenso", di cui all'art. 36 della nostra costituzione, che stabilisce: *"il lavoratore ha diritto a una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro"*. Per quanto tale norma si applichi al lavoro subordinato, chi sostiene questa tesi la ritiene applicabile, per analogia, non solo al lavoro autonomo, come del resto è stato confermato pure dalla legge 49/2023, ma anche al lavoro assimilato a quello dipendente, tra cui rientrano le somme corrisposte a titolo di borsa di studio (art. 50 Tuir).

In ogni caso, **questa Commissione ritiene che sia possibile indicare una sorta di range delle somme da riconoscere al tirocinante**, in pratica un intervallo di valori, tra un limite minimo e uno massimo.

I puristi della materia giuslavorista storceranno forse il naso nel sentir parlare di un limite massimo, che non esiste nei rapporti di lavoro dipendente. Quest'ultimo ragionamento è condiviso solo nelle fattispecie di apprendistato per il praticantato (trattato nell'apposito paragrafo), viceversa, l'osservazione perde una qualsivoglia concordanza, anche meramente teorica,

⁷ L'art. 37 del Codice deontologico della professione approvato dal Cndcec prevede che: *"...sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. Inoltre il professionista non mancherà di attribuire al praticante, il cui apporto sia di rilevante valore e utilità per lo studio, somme a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta"*.



laddove si configuri il tirocinio professionale “classico”; e ciò proprio per quei motivi esposti in merito ai c.d. “costi anti-economici”: un compenso (non tanto, più elevato, ma addirittura) esagerato rispetto al limite massimo indicato dal range prefissato sarebbe invero suscettibile di accertamento fiscale in base a presunzioni semplici.

Ciò chiarito, un primo termine di raffronto potrebbe svilupparsi tra quelle che sono le medie riscontrabili fra i tirocinanti di diverse professioni ordinistiche. Qui il problema è, però, di ordine essenzialmente pratico, posto che non tutti i professionisti sono propensi a condividere queste informazioni, anche solo a meri scopi statistici.

Un secondo termine di paragone al fine di individuare il predetto *range*, potrebbe invece più correttamente essere quello concernente ciò che prevedono le differenti Regioni con riguardo ai tirocini formativi extra curriculari, il cui scopo finale, come illustrato in precedenza, non è dissimile da quello del tirocinio professionale. A ben vedere in effetti, se esaminiamo i **livelli dell’indennità di partecipazione stabiliti dalle Regioni**, si nota che sussistono non poche difformità geografiche; cosa che rafforza anche in ottica normativa (e non solo operativa) quanto ipotizzato riguardo a eventuali differenze all’interno della stessa professione, ma in Regioni diverse.

Corre l’obbligo di precisare che il ragionamento qui esposto prende in considerazione, solo come metodo di comparazione, quanto disciplinano le Regioni per i tirocini formativi extracurriculari, il che non deve ovviamente trarre in inganno o infondere una qualsivoglia confusione tra i diversi istituti. Cionondimeno, agli effetti che qui ci riguardano (ricerca di una valida ipotesi giustificativa delle somme da riconoscere ai tirocinanti), pare altrettanto evidente che ragionare in termini analogici non parrebbe affatto errato, considerato che, in un’eventuale sede giudiziaria, il tribunale adito non potrebbe anch’esso che operare un simile ragionamento analogico al fine di determinare l’eventuale somma secondo equità, avuto riguardo all’elemento prodromico costituito da un apporto lavorativo, a fronte del quale è in ogni caso obbligatorio da parte del dominus corrispondere un qualche compenso.

Questi ragionamenti, ovviamente, si basano sull’esistenza di un rapporto di tirocinio professionale “genuino”; diversamente, laddove ci si dovesse trovare di fronte a una contestazione concernente la riqualificazione del rapporto come lavoro dipendente e non tirocinio, ad esempio per le attività concretamente svolte dal *sedicente* tirocinante, è evidente che non si porrebbe proprio una questione di corretta determinazione della somma da riconoscere al tirocinante, poiché ci si troverebbe di fronte a un giudice del lavoro che andrebbe molto semplicemente ad applicare la retribuzione prevista dalla contrattazione collettiva per le mansioni svolte.

Tenuto conto delle difficoltà pratiche nel reperire dati sufficientemente attendibili relativi alle somme riconosciute dai dominus/professionisti ai tirocinanti, le valutazioni di questa Commissione si basano su dati oggettivi disponibili, come (i) le determinazioni delle Regioni in materia di indennità di partecipazione a tirocini extracurriculari e (ii) le tabelle del Ccnl Studi professionali relative all’apprendistato per il praticantato.

In merito ai valori dell’indennità di partecipazione a tirocini extra curriculari, i valori minimi e massimi sono stati desunti dalle informazioni disponibili sui siti istituzionali delle Regioni. Come illustrato nell’apposito paragrafo, l’indennità di partecipazione (standard) a tirocini extra curriculari ammonta a:

- 800,00 euro/mese nella Regione Lazio;
- 500,00 euro/mese nella Regione Lombardia;
- 500,00 euro/mese nella Regione Campania.



Nel caso di apprendistato per il praticantato, il Ccnl Studi professionali stabilisce che la retribuzione dell'apprendista sia determinata applicando le percentuali ivi indicate sulla retribuzione tabellare del livello di inquadramento finale.

Retribuzione degli apprendisti⁸

(importi in euro)

Livello finale	Primi 12 mesi 40%	Da 13 a 24 mesi 50%	Oltre 24 mesi 60%
Quadro ⁹	1.064,70	1.330,88	1.597,06
Primo	942,20	1.177,74	1.413,29

Tenendo conto che nel caso di tirocinio extracurricolare il soggetto ospitante può ottenere un contributo pubblico (rimborso), diversamente dal professionista/dominus, si ritiene che il suddetto *range* possa oscillare tra valori indicati nella tabella seguente.

Somma mensile lorda per il tirocinio professionale

(importi in euro)

Minima	Massima
600,00	1.100,00

Tale somma, che costituisce un livello indicativo e non vincolante, potrebbe anche crescere nel corso del periodo di tirocinio, fermo restando il valore minimo, in considerazione della progressiva acquisizione di competenze da parte del tirocinante.

Relativamente al **riconoscimento di somme al tirocinante**, per quanto illustrato in precedenza, questa Commissione ritiene pienamente **condivisibile** la **modalità** della **borsa di studio**, purché regolata con atto scritto (convenzione).

La suddetta soluzione risulta, tra l'altro, assolutamente in linea con il codice deontologico della professione, adottato dal Cndcec, e trova puntuale conferma nella normativa tributaria (cfr. paragrafo Aspetti fiscali delle somme riconosciute al tirocinante).

Si tratta, ovviamente, di mere ipotesi propositive, in linea con la normativa vigente, elaborate tenendo conto che, seppure al momento nessuna norma imponga ai professionisti un limite minimo e/o massimo di somme da erogare ai praticanti, oltre al rimborso spese dopo i primi sei mesi di tirocinio (cfr. art. 9, comma 4, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27), esiste in ogni caso l'obbligo - non solo deontologico - di corrispondere ai praticanti delle somme adeguate al valore e all'utilità del loro apporto per lo studio del dominus, oltre che di dimostrare di averlo fatto su basi oggettive.

⁸ All'apprendistato per il praticantato si applicano le tariffe retributive stabilite per l'apprendistato di alta formazione e ricerca, la cui durata può arrivare fino a 36 mesi, a differenza dell'apprendistato per il praticantato, il cui limite di durata è di 18 mesi. Le retribuzioni esposte nella tabella si riferiscono a due distinti livelli finali (quadro e primo) e sono ottenute dividendo per 12 la retribuzione annuale, per favorire la comparazione con la tabella successiva.

⁹ Considerata la finalità dell'apprendistato per il praticantato, questa Commissione ritiene che il livello finale adeguato sia quello di quadro



Principali riferimenti normativi e di prassi

- decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 *“Costituzione dell’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell’art. 2 della L. 24 febbraio 2005, n. 34”*;
- decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012 *“Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali, a norma dell’art. 3, comma 5, del decreto-legge n. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148/2011”*;
- art. 9 del decreto-legge 20 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27;
- regolamento per lo svolgimento del tirocinio da dottore commercialista a da esperto contabile mediante frequenza di corsi di formazione professionale, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 21 marzo 2016 e pubblicato sul Bollettino ufficiale del Ministero della giustizia 15 aprile 2016, n.7;
- decreto del Ministro dell’istruzione dell’università e della ricerca 7 agosto 2019 *“Regolamento del tirocinio professionale per l’ammissione all’esame di abilitazione all’esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile”*;
- codice deontologico della professione, approvato dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 17 dicembre 2015 e aggiornato (i) il 16 gennaio 2019, (ii) l’11 marzo 2021 e (iii) il 21 marzo 2024;
- art. 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196 *“Norme in materia di promozione dell’occupazione”*;
- circolare Ministero delle finanze, Dip. Entrate, 23 dicembre 1997, n. 326;
- nota del Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, 15 ottobre 2015, prot. n. 18138;
- circolare Inail 4 marzo 2014, n. 16;
- risoluzione Agenzia delle entrate, 15 novembre 2022, n. 67/E.



N.d.R. – Si segnala che, dopo la chiusura del presente lavoro, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha diramato una bozza di proposta di riforma del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 che prevede l'inserimento nel secondo comma dell'art. 44 del seguente periodo *“Al tirocinante è riconosciuto un rimborso spese forfettariamente concordato. Decorso il primo semestre, possono essere riconosciuti con apposito contratto al tirocinante anche un'indennità o un compenso per l'attività svolta per conto dello studio, commisurati all'effettivo apporto professionale dato nell'esercizio delle prestazioni”*.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**