



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Roma, 27 maggio 2004

CIRCOLARE n. 18/2004

GM/MG/3819

**Ai Sigg.ri Presidenti
dei Consigli degli Ordini
dei Dottori Commercialisti**

Loro sedi

OGGETTO: natura del tirocinio richiesto per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista

L'attività svolta durante il tirocinio richiesto per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista ha natura di collaborazione coordinata e continuativa.

E' quanto si desume dalla disciplina vigente in materia di praticantato.

La legge istitutiva del tirocinio (L. 17 febbraio 1992, n. 206 che ha integrato l'art. 2 del D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1067, recante l'ordinamento della professione di dottore commercialista) demanda ad un apposito regolamento la determinazione delle modalità di svolgimento del tirocinio, specificandone peraltro la natura comunque "professionale".

L'art. 1 di detto regolamento (D.M. 10 marzo 1995, n. 327) precisa che il tirocinio deve essere svolto *"con assiduità, diligenza e riservatezza"* (disp. cit., comma 1), *"presso lo studio e sotto il controllo di un dottore commercialista e comporta la collaborazione allo svolgimento delle attività proprie della professione"* (disp. cit., comma 2).

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, con circolare n. 68 del 15 dicembre 1995, ha ulteriormente chiarito che il tirocinio *"comporta la partecipazione alla vita dello studio ed allo svolgimento delle pratiche con assiduità e con l'indirizzo e la responsabilità del professionista, il quale fornirà le nozioni, i consigli e le direttive in modo tale che il praticante svolga una propria attività quale mezzo per essere posto in grado di esercitare la professione sotto l'aspetto tecnico e deontologico"* (circ. cit., par. 1).

Con riferimento invece all'aspetto economico del rapporto, la medesima circolare precisa che al praticante *"è dovuto il rimborso delle spese eventualmente sostenute nell'interesse del dottore"*

commercialista presso il quale svolge il tirocinio" e che "pur essendo il praticantato per sua natura essenzialmente gratuito, il dottore commercialista potrà corrispondere al praticante una somma a riconoscimento dell'impegno profuso" (circ. CNDC n. 68/1995 cit., par. 1.1).

Dalle citate disposizioni emerge, dunque, che il tirocinante, accanto all'attività di studio e di apprendimento della tecnica professionale, presta un'attività lavorativa che ha contenuto correlato a quella del dominus e quindi ha essa stessa natura professionale, sebbene in forma non autonoma e sotto il controllo e la responsabilità del professionista.

In tale contesto, il compenso che il *dominus* eventualmente corrisponde al praticante rappresenta invero la valutazione economica dell'impegno profuso da quest'ultimo per la collaborazione allo svolgimento delle attività proprie della professione.

In tal senso, depongono le stesse norme di deontologia professionale che a proposito del trattamento economico del tirocinio espressamente prescrivono che " *il dottore commercialista non mancherà di riconoscere al praticante un compenso proporzionato all'apporto di collaborazione ricevuto*" (cfr, art. 39 del codice deontologico).

L'erogazione del compenso non avviene quindi per fini di studio o di addestramento professionale (o, almeno, esclusivamente a tali fini) e ciò risulta indirettamente comprovato dalla predetta circolare n. 68/1995 del CNDC nella quale si precisa che " *il praticante deve svolgere il tirocinio... completando la preparazione pratica con l'approfondimento culturale e, ove lo ritenga, con la frequenza - a sua cura e spese - di specifici corsi integrativi*" (circ cit., par. 1.2).

Al dominus, pertanto, non è richiesto di "finanziare" l'eventuale frequenza da parte del praticante di specifici corsi integrativi finalizzati all'approfondimento delle nozioni necessarie all'esercizio della professione, il che equivale a dire che il compenso eventualmente ricevuto da quest'ultimo deve intendersi essenzialmente corrisposto in ragione della prestazione lavorativa da lui svolta in favore del professionista.

Sulla base dei predetti riferimenti normativi e interpretativi, si desume quindi che il rapporto di tirocinio risulta caratterizzato dallo svolgimento di un'attività: a) di natura intrinsecamente correlata a quella professionale; b) svolta senza vincolo di subordinazione a favore del dottore commercialista (c.d. *dominus*); c) nel quadro di un rapporto di collaborazione unitario nel rispetto dei requisiti di continuità e assiduità; d) senza impiego di mezzi organizzati, sotto il controllo e presso lo studio del dottore commercialista.

Trattasi, come è agevole constatare, di elementi caratterizzanti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (ora contratti a progetto introdotti dalla riforma Biagi [1]), così come definiti fiscalmente dall'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), del TUIR [2].

[1] La nuova configurazione di dette collaborazioni è stata introdotta dal D. Lgs. 10/09/2003 n. 276, il quale all'art. 61 co. 1 stabilisce: "...i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'art. 409, n. 3 del codice di procedura civile devono essere riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa".

[2] Già art. 47, comma 1, lett. *c-bis*) del Tuir in vigore al 31 dicembre 2003 e modificato dal D Lgs. 12 dicembre 2003, n. 334.

Ne discende, sotto il profilo del corrispondente trattamento previdenziale, che i medesimi compensi saranno assoggettabili alla contribuzione previdenziale di cui all'art. 2, commi da 26 a 32, della L. 8 agosto 1995, n. 335 e successive modificazioni e integrazioni [3].

Per quanto concerne, infine, l'IVA, l'inquadramento dell'attività svolta dal tirocinante tra i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa assume rilievo decisivo anche al fine di escludere l'eventuale compenso dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

A tal fine, si richiama infatti quanto affermato, con circolare del 16 novembre 2000, n. 207/E (par. 1.5.5), dal soppresso Dipartimento delle Entrate - Direzione centrale affari giuridici e contenzioso tributario, secondo cui le prestazioni dipendenti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa non risultano imponibili ai fini dell'IVA *"in quanto, sulla base dei principi generali in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività di lavoro dipendente o assimilata non è idonea a incardinare il presupposto soggettivo di applicazione del tributo"*; ne consegue che *"l'articolo 5 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale"*.

Si precisa, infine, che, così come indicato dall'INPS nella circolare n. 9 del 2004, i contratti a progetto, anche ai fini dell'iscrizione nella Gestione separata di cui alla legge 335/95 e del pagamento dei relativi contributi, devono essere connotati dei requisiti di cui all'art. 61 del D. Lgs. 276/2003 (citato in nota n. 1).

Per una dettagliata definizione di progetto, programma o fase di esso, nonché per una precisa elencazione dei requisiti qualificanti delle collaborazioni coordinate e continuative cd. a progetto, si rinvia alla circolare n. 1 del giorno 8 gennaio 2004 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Con i migliori saluti

IL DIRETTORE
(Dott. Giovanni Morano)

[3] Si vedano in particolare, il D.M. 2 maggio 1996, n. 281; il D.M. 2 maggio 1996, n. 282; l'art. 1 co. 212-215 della L. 23 dicembre 1996, n. 662 ("collegato" alla legge Finanziaria 1997); l'art. 59 co. 16 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 ("collegato" alla legge Finanziaria 1998), l'art. 51 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (legge Finanziaria 2000); il D.M. 2 ottobre 2001; l'art. 44 co.6 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria 2003) e l'art. 45 del DL 30settembre 2003, n. 269.