



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

TIROCINIO PROFESSIONALE REGOLAMENTATO E SOMME RICONOSCIUTE DAL DOMINUS AL TIROCCINANTE

II Edizione

**A cura della Commissione Diritto del lavoro
10 dicembre 2025**



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 Sapiro	<i>Esperto esterno</i>



Autori del documento

Maurizio Centra	<i>Previdenza complementare, benchmark e coordinamento</i>
Francesco Cervellino	<i>Convenzione per il tirocinio</i>
Mariacarla D'Amico	<i>Previdenza e assistenza</i>
Franca Fabietti	<i>Valutazioni comparative</i>
Pietro Aloisi Masella	<i>Previdenza e assistenza</i>
Filippo Mengucci	<i>Convenzione per il tirocinio</i>
Massimiliano Bisia	<i>Deontologia professionale</i>
Eleonora Carnevale	<i>Valutazioni comparative</i>
Giovanna Cosma	<i>Piano formativo (apprendistato)</i>
Maria Anna Circelli	<i>Aspetti sociologici e demografici</i>
Beatrice Lotesoriere	<i>Regole del tirocinio</i>
Paolo Soro	<i>Aspetti fiscali</i>

Ringraziamenti

Se questa ricerca ha raggiunto il suo scopo lo si deve al dott. Giovanni B. Calì, Presidente dell'Odcec di Roma, che ha avuto fiducia - per ben due volte - nei Componenti della Commissione Diritto del lavoro, alla dott.ssa Simonetta Rinaldi, Consigliere dell'Odcec di Roma e Presidente della Commissione tirocinio, che ha reso possibile un fattivo confronto scientifico sugli argomenti trattati, e al dott. Mario Valle, Direttore dell'Odcec di Roma, che ha curato il riesame della normativa.



Indice

Premessa	6
Il tirocinio ai sensi dell'art. 40 e seguenti del d.lgs. 139/2005	8
Principi di deontologia per tirocinante e dominus	10
Adempimenti del tirocinante	10
Adempimenti del dominus	11
Regole di svolgimento del tirocinio professionale	13
Decreto ministeriale	13
Libretto di tirocinio	14
Sospensione del tirocinio	14
Corsi di formazione sostitutivi del tirocinio	15
Tirocinio in convenzione universitaria	15
Tirocinio Revisore legale (cenni)	17
Aspetti fiscali delle somme riconosciute al tirocinante	18
Considerazioni introduttive	18
Qualificazione e trattamento fiscale delle somme riconosciute al tirocinante	18
Borsa di studio	20
Rimborso spese forfettario	20
Ritenute tributarie	20
Riepilogo adempimenti a carico del dominus	21
Rimborsi spese documentate e detrazioni del praticante	22
Deduzione fiscale delle somme erogate al tirocinante	22
Problematiche fiscali del tirocinio svolto all'estero	23
Aspetti previdenziali e assicurativi del praticantato	25
Previdenza assistenza	25
Assicurazione contro gli infortuni	25
Apprendistato per il praticantato	27
Requisiti e durata dell'apprendistato per l'accesso alle professioni ordinistiche	28
Tutor	28
Contratto di apprendistato e sua durata	29
Retribuzione dell'apprendista	30
Aspetti assicurativi e previdenziali dell'apprendistato	31
Adempimenti a carico del datore di lavoro	32



Destinazione dei contributi versati all'Inps nel corso dell'apprendistato	33
Tirocinio formativo e di orientamento	35
Tirocinio curriculare	35
Tirocinio extra curriculare	36
Previdenza complementare	39
Riflessioni sull'evoluzione del tirocinio, aspetti sociologici e demografici	42
Trasformazione digitale del tirocinio	46
Innovazione tecnologica e impatti sulla formazione	46
Rispetto dell'obbligo deontologico e facilitazione del percorso formativo	47
Ottimizzazione dell'apprendimento	47
Tutoraggio intelligente	48
Miglioramento dell'equilibrio vita-lavoro e suoi effetti sul tirocinio	48
Etica del tirocinio ai tempi dell'IA	49
Tirocinio come scambio formativo	49
Tecnologia come fattore competitivo per l'accesso alla professione	50
Borsa di studio secondo la Cassa Dottori Commercialisti	51
Riconoscimento di somme al tirocinante da parte del dominus	52
Principali riferimenti normativi e di prassi	56
Allegati:	56
1) Convenzione per il tirocinio professionale (standard), redatta in collaborazione con la Commissione Tirocinio dell'Odcec di Roma;	56
2) Convenzione per il tirocinio professionale in costanza di rapporto di lavoro subordinato, redatta in collaborazione con la Commissione Tirocinio dell'Odcec di Roma;	63
3) Piano formativo per l'apprendistato per il praticantato;	70
4) Prospetto dell'indennità di tirocinio extra curriculare per Regione.	75



Premessa

Le attività intellettuali sono in continua evoluzione sia per rispondere alle esigenze del mercato sia per effetto di modifiche normative e tecnologiche. Per queste ultime basti pensare all'impatto che sta avendo l'intelligenza artificiale sulle modalità di svolgimento di tutte le professioni, che ha indotto:

- il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili a elaborare la Guida *“L'aiuto intelligente al Commercialista”*, il cui terzo modulo è stato pubblicato il 24 ottobre 2025, nella consapevolezza *“di trovarci in una fase cruciale dell'evoluzione tecnologica che sta trasformando radicalmente la nostra professione”*, nonché un esempio di clausola contrattuale da inserire nei mandati professionali (9 ottobre 2025);
- l'Odcec di Roma a organizzare un ciclo di 14 incontri sull'intelligenza artificiale, dedicati all'approfondimento di tematiche avanzate e caratterizzati da un approccio pratico, con spazi di confronto tra colleghi;

anche in conseguenza dell'entrata in vigore dell'articolo 13 della legge 23 settembre 2025, n. 132, che ha introdotto nel nostro ordinamento l'obbligo per i professionisti di informare i clienti circa l'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale nello svolgimento delle attività intellettuali.

In questo contesto, anche il tirocinio professionale è soggetto a continui adattamenti e non c'è da stupirsi se molti giovani, dopo la laurea in discipline economiche e giuridiche non lo prendano più in considerazione come un tempo. Questo atteggiamento è spesso dovuto alla difficoltà di programmare la propria carriera lavorativa per varie cause, quali la carenza di una politica economica nazionale che consenta di prevedere quali saranno i settori economici “di punta” negli anni successivi, l'andamento del mercato del lavoro, non solo nel nostro Paese ma nell'ambito dell'Unione Europea, che fornisce indicazioni sulle professionalità carenti quando le scelte universitarie sono già state fatte, l'assenza di sistemi efficienti di incontro tra la domanda e l'offerta di lavoro, la maggiore attenzione delle giovani generazioni per la conciliazione tra vita privata e lavoro, oltre che per le attività che possono essere svolte da remoto (smart working), nonché la frammentazione delle carriere lavorative nel tempo, ossia l'alternanza di periodi di lavoro dipendente a periodi di lavoro autonomo e, spesso, anche a periodi di disoccupazione.

Ma proprio ciò che spinge i giovani laureati a valutare poco interessante il tirocinio professionale, costituisce un punto di forza per chi, diversamente, intende “investire” 18 mesi (in alcuni casi 12) sul proprio futuro. Svolgere il tirocinio per l'abilitazione alla professione di Dottore Commercialista o di Esperto Contabile, infatti, consente di fare delle esperienze uniche nel loro genere. In un periodo in cui i giovani, fortunatamente, non hanno la necessità di lavorare durante gli studi, questo tipo di tirocinio costituisce una vera e propria immersione nella “vita reale”, che dovrebbero fare tutti i laureati in discipline economiche, anche se dopo l'abilitazione decidessero di svolgere una diversa attività lavorativa. In quest'ottica, il valore formativo del tirocinio è molto spesso superiore a quello di un master, considerate il bagaglio di esperienze teoriche e pratiche con il quale il tirocinante esce dallo studio del professionista che lo ha accolto.

Le seguenti riflessioni sul tirocinio professionale e sulle somme che il professionista (dominus) riconosce al tirocinante (praticante) non pretendono di essere esaustive sull'ar-



gomento, ma sono il risultato delle analisi fatte sull'argomento nell'ambito della Commissione Diritto del lavoro dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, nonché del confronto con la Commissione Tirocinio del medesimo Ordine, partendo dall'analisi dell'art. 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) l'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".

Si segnala il 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 in base al codice deontologico: **"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 di stabilire dei parametri di riferimento ai quali il Dottore Commercialista o l'Esperto Contabile, in qualità di dominus, può ragionevolmente attenersi per riconoscere al tirocinante somme adeguate nel corso del periodo formativo.



Il tirocinio ai sensi dell'art. 40 e seguenti del d.lgs. 139/2005

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"*;
- 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) l'11 marzo 2021 e (iii) il 21 marzo 2024;
- Circolare del Cndcec 15 dicembre 1995, recante l'indicazione delle lauree abilitanti all'esercizio della professione;
- Pronto Ordini del Cndec 23 gennaio 2018.

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 tirocinio (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 e, se del caso, il tirocinante (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 eserzi 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**, 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.

Al riguardo, l'art. 25 del regolamento recante Codice delle sanzioni disciplinari, approvato



dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 20 novembre 2025, stabilisce che: *"La violazione da parte dei tirocinanti dei doveri di cui all'articolo 36 del Codice deontologico comporta l'applicazione della sanzione disciplinare della censura, ferma restando l'applicazione delle sanzioni specifiche previste dall'articolo 13 del Decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca 7 agosto 2009, n. 143".*

Adempimenti del dominus

Il dominus deve illustrare e consegnare al tirocinante il codice deontologico della professione e far sì che lo stesso **tirocinante apprenda la prassi professionale, il metodo e la deontologia**, anche partecipando come uditore alla trattazione delle pratiche con i clienti dello studio e i terzi. Il dominus, inoltre, deve favorire la partecipazione del tirocinante 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 della pratica professionale, inoltre, deve consentirgli di **assistere alle lezioni universitarie previste nel biennio** di studi finalizzato al conseguimento della 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 debbono adeguare, quanto alle modalità di svolgimento contestuale del tirocinio e degli studi universitari specialistici o magistrali, alle indicazioni fornite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

In materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, al tirocinante si applicano le stesse norme previste nel nostro ordinamento per i lavoratori dipendenti. Al riguardo si ricorda che la tutela dell'integrità fisica del lavoratore sul luogo di lavoro è sancita dall'art. 32 della costituzione *"La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti (omissis)".* Il datore di lavoro - nell'esercizio della sua attività - è tenuto ad adottare le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro. L'art. 2087 del codice civile, infatti, impone l'adozione e il mantenimento di misure di tipo igienico-sanitario o antinfortunistico, e di misure atte a preservare il lavoratore da lesioni causate nell'ambiente di lavoro da fatti esterni all'attività. Ne consegue che:

- **il tirocinio deve svolgersi in un idoneo ambiente di lavoro**, ciò comporta il rispetto, da parte del professionista, del decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81 e delle altre norme in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro;
- la formazione specifica in materia di salute e sicurezza sul lavoro è obbligatoria anche per i praticanti, come è stato confermato il 1° ottobre 2012 dal Ministero del lavoro e della previdenza sociale, il quale, rispondendo a un quesito, ha precisato che il datore di lavoro è tenuto a adempire agli obblighi formativi connessi alla specifica attività svolta dai soggetti che svolgono stage o tirocini formativi;
- il tirocinante è tenuto a rispettare le misure di sicurezza, igiene e salute, ad osservare una condotta decorosa e improntata al pieno rispetto delle persone e cose,



inoltre, deve segnalare al professionista (dominus) ogni eventuale sospensione del tirocinio o altro inconveniente imputabile a se stesso.

La valutazione dei rischi da parte del professionista deve essere effettuata considerando anche quelli a cui sono esposti i praticanti. Al riguardo, è utile sottolineare che, secondo l'art. 4, comma 1, lett. b) del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, i soggetti beneficiari delle iniziative di tirocini formativi e di orientamento non sono computati ai fini della determinazione del numero di lavoratori dal quale discendono particolari obblighi.

Tra gli adempimenti del dominus c'è anche 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, senza l'esplicito consenso del 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 veritieri e complete sullo svolgimento del tirocinio, in caso contrario può essere sottoposto a procedimento disciplinare.

Al riguardo, l'art. 24 del regolamento recante Codice delle sanzioni disciplinari, approvato dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il 20 novembre 2025, stabilisce che: *“La violazione dei doveri di cui agli articoli 35 e 37 del Codice deontologico comporta l'applicazione della sanzione disciplinare della censura”*.



Regole generali 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 specialistica o magistrale;**
- b. conseguimento di laurea (triennale) nei casi previsti dai singoli ordinamenti;**
- c. compimento di 18 mesi di tirocinio complessivi**, in uno dei seguenti modi:

- interamente presso lo studio del professionista (dominus);
- sei mesi possono essere svolti in concomitanza con gli studi universitari, purché previsto dai singoli ordinamenti e a condizione che esista un'apposita convenzione quadro tra il consiglio nazionale dell'ordine o collegio, il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e il Ministro vigilante;
- sei mesi possono esser svolti presso pubbliche amministrazioni dopo il conseguimento della laurea, purché esista un'apposita convenzione tra i consigli nazionali degli ordini o collegi e il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione (cfr. art. 6, comma 4, del D.P.R. 137/2012);
- sei mesi possono essere sostituiti dalla partecipazione con profitto a specifici corsi formazione professionale organizzati da ordini o collegi dopo il conseguimento della laurea (cfr. art. 6, comma 9, del D.P.R. 137/2012).

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.

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 comunica-



to, 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

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 dall'Ordine.

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 Dottore Commercialista o per Esperto Contabile;
- 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 (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 verifichino (o cessino) 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).

Parimenti esclusa in questa sezione è la fattispecie di apprendistato per il praticantato, per la quale si rinvia allo specifico capitolo.

Considerazioni introduttive

Eseguiti gli adempimenti propedeutici obbligatori, come l'iscrizione nel Registro dei tirocinatori, le parti (professionista e praticante) possono dedicarsi all'attività formativa, tenendo presente che:

- a. è opportuno che si stipuli un **accordo scritto (convenzione)**, con il quale si definisce il rapporto tra le parti, comprese la natura e l'ammontare delle somme riconosciute dal professionista al praticante. In realtà, 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 tirocinio, 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, rilevabile "d'ufficio" in caso di verifica ispettiva;
- 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 dettagliatamente illustrato, solo le prime due costituiscono reddito imponibile.

Qualificazione e trattamento fiscale delle somme riconosciute al tirocinante

Prima di esaminare la normativa in materia di rimborso spese documentato per motivi inerenti al tirocinio (peraltro, come si vedrà, non dissimile da quella concernente le trasferte dei lavoratori dipendenti e assimilati), risulta intuitibile come il primo problema da affrontare sia la corretta qualificazione delle somme erogate a titolo di borsa di studio



o di rimborso spese forfettario e, conseguentemente, al trattamento fiscale di rispettiva competenza.

Nello specifico, le disposizioni che concernono la qualificazione delle somme erogate ai praticanti sono le seguenti:

- i. decreto 7 agosto 2009, n. 143 del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, art. 1 (Modalità di effettuazione del tirocinio), comma 6 *"Il rapporto di tirocinio non istituisce alcun obbligo di natura economica tra le parti. Il professionista può riconoscere al tirocinante una borsa di studio"*;
- ii. Codice deontologico della professione del 17 dicembre 2015, aggiornato il 16 gennaio 2019, confermato per ultimo nella seduta del C.N. del 21 marzo 2024, articolo 37 (Trattamento economico e durata del tirocinio), comma 1 *"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 e incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta"*.

In dettaglio, il suddetto decreto ministeriale 143/2009 stabilisce solo che il tirocinio non comporta alcun obbligo di erogazione di un corrispettivo e, quindi, che il dominus può riconoscere una borsa di studio al praticante, ma nulla più. A meglio precisare il perimetro di questa disposizione intervengono in genere i vari codici deontologici delle professioni ordinistiche. Quello che, nello specifico, ci riguarda, stabilisce taluni punti fermi:

- il tirocinio non determina un rapporto di lavoro subordinato;
- il tirocinio è a titolo gratuito, ma professionista e praticante devono (non possono) concordare - fin da subito - un rimborso spese in misura forfettaria;
- il tirocinio comporta per il professionista l'obbligo di attribuire al praticante una borsa di studio, solo quando l'apporto di quest'ultimo è di rilevante valore e utilità per lo studio.

Orbene, appare evidente che la previsione in discorso avrebbe meritato una scrittura più precisa. Intanto, il secondo punto contiene una chiara contraddizione al suo interno: se c'è l'obbligo di erogare un rimborso spese forfettario, non può dirsi che il tirocinio sia gratuito. Oltre a ciò, considerato che di regola il "rimborso spese forfettario" assume la medesima qualificazione del corrispettivo principale stabilito, la mancanza di quest'ultimo rende difficile, se non impossibile, qualificare il rimborso spese come tale.

Per avere adeguato riscontro, in effetti, non sembrerebbe sufficiente rifarsi solo alla precedentemente richiamata "borsa di studio", posto che anche in tal caso la regola deontologica non aiuta, limitandosi a prevedere che, almeno in teoria, un tirocinante potrebbe svolgere pure l'intero praticantato senza percepire alcunché, né a titolo di borsa di studio né ad altro titolo.

Qui si pone un ulteriore problema: chi e in base a cosa ha il potere di stabilire se l'apporto del tirocinante è di rilevante valore e utilità per lo studio del dominus (e quanto è, in ipotesi, valutabile questo apporto)? Ossia, per dirla in termini semplici: quand'è che, per il



dominus, si pone l'obbligo di erogare una borsa di studio al tirocinante e in base a quale scala di valori deve essere quantificata detta eventuale borsa di studio?

Per quanto riguarda la seconda parte del quesito, si rimanda ai ragionamenti all'uopo sviluppati negli appositi capitoli del presente elaborato. Peraltro, è inevitabile come sia proprio la prima parte della domanda (ovvero, la base di tutto), quella che inevitabilmente rimane assai arduo poter riscontrare.

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 compatti, 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. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate nella risoluzione 67/2022 ha precisato: *"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)".* Il problema è che l'Agenzia fa riferimento solo allo "status" del percepiente. Una cosa è lo "status" di lavoratore assimilato, non definibile per i tirocinanti (la loro attività obbligatoria è puramente formativa); altra cosa è la qualificazione delle somme percepite dal tirocinante, configurabili come reddito assimilato, ma solo se trattasi di borsa di studio (come detto il codice in genere scinde le due cose). Pertanto, solo in presenza di somme riconosciute dal dominus al praticante a titolo di 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, fine a sé stesse non possono che essere configurate come reddito di lavoro autonomo o assimilati.

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. **eventuale 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 preso 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 linda, 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 posso-

no 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 dotti 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 qui volta, 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 **rappporto 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 (Cnpad), 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 "practicantato", tenuto conto della gratuità del rapporto e dunque dell'assenza del requi-*



sito 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 attuali disposizioni, giova rappresentare che il Ccnl Studi professionali disciplina compiutamente, oltre che l'apprendistato per l'accesso alle professioni ordinistiche (tirocinio) 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.

Il Ccnl Studi professionali 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 professio-



nale e deontologica dell'aspirante professionista anche attraverso un'attività lavorativa all'interno dello studio professionale. Immediatamente, 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.

Requisiti e durata dell'apprendistato per l'accesso alle professioni ordinistiche

I requisiti soggettivi del praticante apprendista sono:

- età compresa tra i 18 e i 29 anni;
- titolo di studio previsto per l'iscrizione al registro dei tirocinanti e l'accesso alla singola professione di interesse.

Il piano formativo deve essere coerente con l'ordinamento della professione e con 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 tal 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.

Tutor

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 sovraintendere 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.

Contratto di apprendistato e sua durata

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 ricorrono, 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/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 giustificazio-



ne 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 comunque 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.

Retribuzione dell'apprendista

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%;

Aspetti assicurativi e previdenziali dell'apprendistato

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 sia del tirocinante (apprendista).

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.

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'ASPI 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.



Adempimenti a carico del datore di lavoro

In base alla vigente normativa in materia di lavoro, previdenza e assistenza sociale i principali adempimenti del datore di lavoro (professionista):

- 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).

Destinazione dei contributi versati all'Inps nel corso dell'apprendistato

I contributi versati all'Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps), il Fondo pensioni lavoratori dipendenti dell'Inps (FPLD), nel corso del periodo di apprendistato per l'accesso alle professioni ordinistiche, ai sensi dell'art. 32 del Ccnl Studi professionali, **costituiscono anzianità contributiva utile, nel sistema di calcolo contributivo**, ai fini delle prestazioni pensionistiche erogate dall'Inps.

Nell'ipotesi in cui, al termine dell'apprendistato per il praticantato, **il lavoratore** consegna l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista e **si iscriva alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei Dottori Commercialisti (CNPADC)**, **si pone il problema della destinazione previdenziale dei contributi Inps maturati nel periodo di apprendistato**.

Sotto il profilo previdenziale, i contributi accreditati presso il FPLD dell'Inps possono seguire, in via generale, due distinti percorsi:

A) Mantenimento presso l'Inps (con eventuale utilizzo in cumulo o totalizzazione)

In assenza di trasferimento verso la Cassa (CNPADC), i contributi restano definitivamente registrati a favore dell'assicurato nella gestione Inps di provenienza e potranno essere utilizzati:

- per il conseguimento di una pensione Inps autonoma, qualora nel prosieguo della carriera vengano maturati ulteriori periodi di lavoro dipendente utili ai fini del diritto a pensione;
- o, in sede di accesso al pensionamento, nell'ambito degli istituti del cumulo gratuito dei periodi assicurativi (ai sensi della legge 11 dicembre 2016, n. 232) o della totalizzazione dei periodi assicurativi (d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 42), combinando la contribuzione Inps con quella maturata presso la CNPADC e/o altre gestioni obbligatorie. In tali ipotesi i contributi restano contabilmente presso l'Inps e vengono valorizzati, al momento della liquidazione della prestazione, in un trattamento pensionistico pro quota rispetto alle diverse gestioni interessate.

B) Ricongiunzione in entrata alla Cassa Dottori Commercialisti

In via preliminare, si ricorda che attualmente, per i soggetti privi di anzianità contributiva anteriore al 1° gennaio 2004, la pensione unica contributiva della Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei Dottori Commercialisti (CNPADC) è riconosciuta a coloro che possono far valere almeno cinque anni di iscrizione e contribuzione alla Cassa e abbiano maturato il requisito anagrafico dei 62 anni di età. Ciò posto, l'iscritto alla CNPADC può richiedere la ricongiunzione in entrata dei periodi contributivi non più attivi maturati presso le gestioni previdenziali obbligatorie (tra cui il Fondo pensioni lavoratori dipendenti dell'Inps, con esclusione della Gestione separata), ai sensi dell'art. 15 del Regolamento unitario della Cassa.

Sono ricongiungibili tutti i periodi di contribuzione che rispettano, tra gli altri, i seguenti requisiti:

- il periodo di anzianità assicurativa oggetto di ricongiunzione non sia inferiore a 5 mesi e 16 giorni;
- il periodo di contribuzione, o anche uno dei periodi oggetto di ricongiunzione, non sia già liquidato o utilizzato presso altre gestioni previdenziali;
- il periodo o i periodi oggetto di ricongiunzione non siano interamente coincidenti con l'anzianità contributiva maturata presso la Cassa.

Per quanto riguarda l'onere, la disciplina distingue tra periodi anteriori al 1° gennaio 2004, per i quali è dovuta una riserva matematica calcolata secondo la legge 5 marzo 1990, n. 45, e periodi successivi al 31 dicembre 2003, per i quali la ricongiunzione opera mediante trasferimento dei contributi individuali versati e rivalutati, senza oneri a carico dell'iscritto.

L'apprendistato per il praticantato, nella configurazione qui considerata, ha una durata di 18 mesi ed è integralmente collocato in epoca successiva al 31 dicembre 2003; di conseguenza supera la soglia minima di 5 mesi e 16 giorni richiesta per l'accesso all'istituto della ricongiunzione e rientra nell'ambito temporale per il quale la ricongiunzione verso la Cassa è gratuita.

I contributi Inps versati durante l'apprendistato per il praticantato sono, quindi, oggi pienamente ricongiungibili alla CNPADC, alle condizioni sopra indicate.

In caso di esercizio della facoltà di ricongiunzione, i periodi di apprendistato cessano di essere valorizzati presso l'Inps e la relativa contribuzione viene trasferita alla Cassa. I contributi così trasferiti concorrono sia alla formazione dell'anzianità contributiva utile al diritto, in particolare ai fini del raggiungimento del requisito minimo dei cinque anni richiesto per la pensione unica contributiva, sia all'incremento del montante contributivo individuale, rilevante per la misura della prestazione.

Resta fermo che il solo periodo di apprendistato, pur essendo tecnicamente ricongiungibile e privo di oneri, non è di per sé sufficiente a perfezionare il requisito minimo dei cinque anni di contribuzione richiesto per l'accesso a una pensione CNPADC; esso assume rilievo in quanto segmento iniziale di una più ampia storia contributiva presso la Cassa, da completare con ulteriori annualità di iscrizione e contribuzione obbligatoria.



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:

- **curriculare;**
- **extra curriculare.**

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 curriculare

Il tirocinio curriculare 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 curriculare 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 curriculare, 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 curriculare 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 curriculari 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 extracurriculare 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 dottare un proprio codice etico volto alla promozione di tirocini di qualità.

L'attivazione del tirocinio extracurriculare avviene con la stipula di una convezione 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 851 mila 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 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"*.



Riflessioni sull'evoluzione del tirocinio, aspetti sociologici e demografici

Osservare l'evoluzione della **professione di Commercialista** appare - in questa sede - necessario per valutare i cambiamenti in atto. Il punto di osservazione nel quale ci poniamo è, ovviamente, quello del **tirocinio professionale**, partendo dalla constatazione che il numero degli iscritti al **Registro dei praticanti è in tendenziale progressiva diminuzione** e offre spunti di riflessione sul generale senso di disorientamento che coinvolge i neo laureati in discipline economiche.

L'ultimo studio statistico sull'evoluzione della professione di Commercialista è stato effettuato nel 2018. Successivamente sono state condotte diverse indagini di approfondimento utili al nostro scopo. Negli ultimi 10 anni diverse sono state le **crisi economiche** che hanno colpito il mercato del lavoro, dando luogo a significativi mutamenti nell'occupazione dei giovani. In particolare, dopo la pandemia da Covid-19, si è registrato un incremento di disponibilità di posti di lavoro dipendente, destinati a laureati in materie economiche, rispetto al periodo precedente. Tale andamento ha distolto molti giovani dall'orientarsi verso un'occupazione indipendente, per diversi aspetti, non ultimo quello economico.

Il dato di partenza lo poniamo nel biennio 2018-2019, quando la presenza di un praticante negli studi professionali sul territorio nazionale (circa 120.000 unità) ammontava al 21,1%. Successivamente, nel triennio 2022-2023-2024, si è registrato un generale calo degli iscritti al Registro dei Praticanti (-12,9%), che ha fatto scendere il rapporto tra praticanti e iscritti al 17% circa (1 a 10).

Nel corso del 2024, in realtà, si sono registrate nuove iscrizioni all'Albo nella misura del 5% rispetto al 2023 (+1.958), ciò nonostante, il saldo finale risulta negativo a causa di un incremento delle cancellazioni, dovute essenzialmente a fattori anagrafici. Si spiega così il calo degli iscritti di 472 unità (-0,4%) che ha portato il totale a 119.952 a livello nazionale. Nello stesso anno, invece, è continuata la crescita delle società tra professionisti (+10,9%) che hanno raggiunto le 1.961 unità a fine 2024 (+193).

Alla fine dell'anno 2024 gli iscritti al Registro dei praticanti ammontavano a 11.039 unità, con una riduzione del 5,7% (-668 unità) rispetto al 2023 e del 20% rispetto al 2018, e i dati attualmente disponibili sull'anno 2025 non segnalano un'inversione di tendenza. Nei limiti di questa trattazione, cerchiamo di individuare le cause della tendenza negativa.

Come si è accennato, nell'ultimo decennio per i neo laureati in discipline economiche l'occupazione indipendente è risultata meno "attraente" di quella dipendente, come dimostra la flessione del 4,1% nel periodo *post Covid-19*, nella nostra Categorìa lo conferma anche la riduzione dei candidati iscritti al sostenimento dell'esame di Stato per l'abilitazione professionale (-65%), con un numero di abilitati che supera di poco il 50%.

A disincentivare l'accesso alla libera professione concorre l'**aspetto reddituale**, infatti, i redditi medi dei liberi professionisti tendono a svalutarsi in termini reali rispetto all'occupazione dipendente con l'**aggravio della dilatazione dei tempi medi necessari per raggiungere una posizione di autonomia** rispetto all'occupazione dipendente e di **rischi economici e patrimoniali** praticamente inesistenti per il lavoratore dipendente.

La diminuzione del reddito libero professionale non è di certo conseguenza del miglioramento dei livelli retributivi dei lavoratori dipendenti ma dipende, in massima parte, dal



mutamento in atto nella domanda di servizi professionali da parte dei committenti, non solo piccoli e medi imprenditori, in conseguenza del processo di insourcing di taluni servizi affidati a professionisti e consulenti di vario tipo, anche grazie all'evoluzione tecnologica. **Per affermarsi sul mercato**, dunque, **il professionista deve offrire servizi ad alto valore aggiunto**, come illustrato in altre parti di questo documento, ma ciò è particolarmente gravoso per chi è "alle prime armi". Lo dimostra anche il fatto che nel 2024, rispetto al 2019, si è registrato un aumento degli studi professionali con dipendenti pari all'0,08%, mentre quelli senza dipendenti sono diminuiti di circa il 5,6%. **Per i giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili**, in questo periodo, **la migliore "via di accesso" alla professione sembra essere quella dell'ingresso in studi associati o in strutture di rete** che permettano loro, in poco tempo, un introito adeguato nonché concrete opportunità di valorizzare le competenze.

Spostando l'attenzione dagli aspetti più strettamente economici connessi con l'esercizio della Professione a quello della **dimensione dell'individuo nella sfera familiare e sociale** non possiamo non considerare diversi altri elementi. **Il percorso di studi, di tirocinio e di preparazione all'esame di Stato è molto esteso nel tempo** generando una lunga **dipendenza economica dalle famiglie** (non sempre facoltose) con rinvio da parte dei giovani alla realizzazione di una **vita personale** individuale piena. Lo spostamento in avanti nell'età di una sicurezza economica, seppur minima, crea nell'individuo la **contestualità di esigenze** personali, familiari e professionali intorno ai 30 anni di età e il forte investimento che la creazione di uno studio professionale comporta entra nella dimensione di uno **"stress di rischio"** molto elevato, non solo in termini di risorse patrimoniali necessarie ma anche per la **concorrenza**, non sempre regolare, che caratterizza il mercato professionale. Una concorrenza che diventa complessa da gestire da una parte per le skills sempre più elevate dall'altra per la troppa differenza di formazione e professionalità negli stessi ambiti di attività, che indirizza la clientela, non sempre consapevole nel discernimento, a rivolgersi a soggetti non qualificati, in alcuni casi addirittura abusivi. **Fattori etico-economici** complicano ulteriormente le scelte del giovane professionista, la cui indipendenza può essere messa a dura prova non solo dalla (modesta) entità dei compensi ma anche dai dilatati tempi di incasso degli stessi, rispetto a quelli di sostenimento delle spese correlate.

Altissimi risultano anche i rischi legati alla **responsabilità professionale**, che impongono **ritmi di lavoro e di aggiornamento sempre più serrati**, anche per la creazione di crescenti adempimenti e relative scadenze. Ritmi che **assottigliano ancor più il tempo di vita personale** con ripercussioni sulla salute e la gestione degli affetti.

Non meno rilevante è la **difficoltà di prevedere la data di cessazione dell'attività professionale**, che si allontana sempre più nel tempo (fine professione mai), anche a causa dell'allungamento della vita media, e l'**entità del trattamento pensionistico**, che è ormai insufficiente per una vita dignitosa dopo il pensionamento. Ma non si può neppure trascurare l'**aspetto demografico generale** che vede diminuire la popolazione giovanile per un significativo decremento delle nascite in un **processo di sostituzione** dei giovani nel sistema delle libere professioni. È appena il caso di aggiungere che il decremento della natalità in Italia è un fenomeno che rischia di creare una crisi economica e sociale senza precedenti, se non gestita mediante adeguate politiche migratorie e l'aumento dell'impiego di sistemi produttivi evoluti, infatti, nel 2024 si è registrata una flessione del 2,6%, che



nei primi sette mesi del 2025 addirittura tende al 6,3%. Il numero medio di figli per donna è sceso a 1,18 e sta continuamente diminuendo, a causa della discontinuità lavorativa, dell'assenza di politiche di sostegno alla genitorialità, all'alto costo della vita e, ultimamente, anche alla progressiva riduzione della popolazione in età fertile. Ma anche un fenomeno così complicato può rivelarsi per i Commercialisti un'opportunità professionale, potendo mettere a disposizione del Paese le loro competenze in materia di economia del lavoro, pianificazione degli investimenti, organizzazione aziendale, gestione di sistemi previdenziali e welfare aziendale.

Grafico 1 – Iscritti Albo – 2007 - 2024

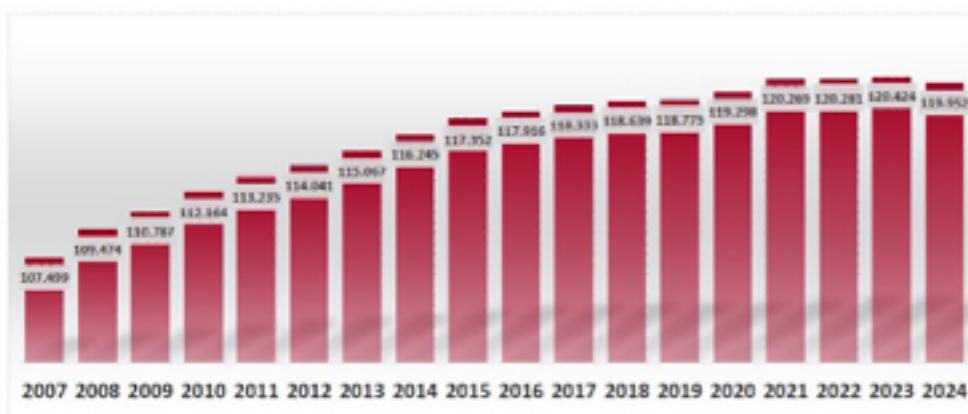


Grafico 2 – Incremento annuale Albo, 2008 - 2024

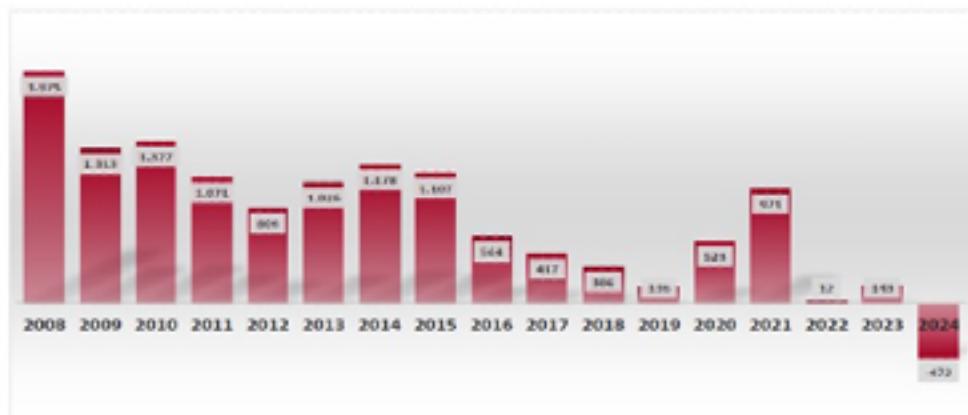


Grafico 3 – Tasso di crescita annuale Albo, 2008 - 2024

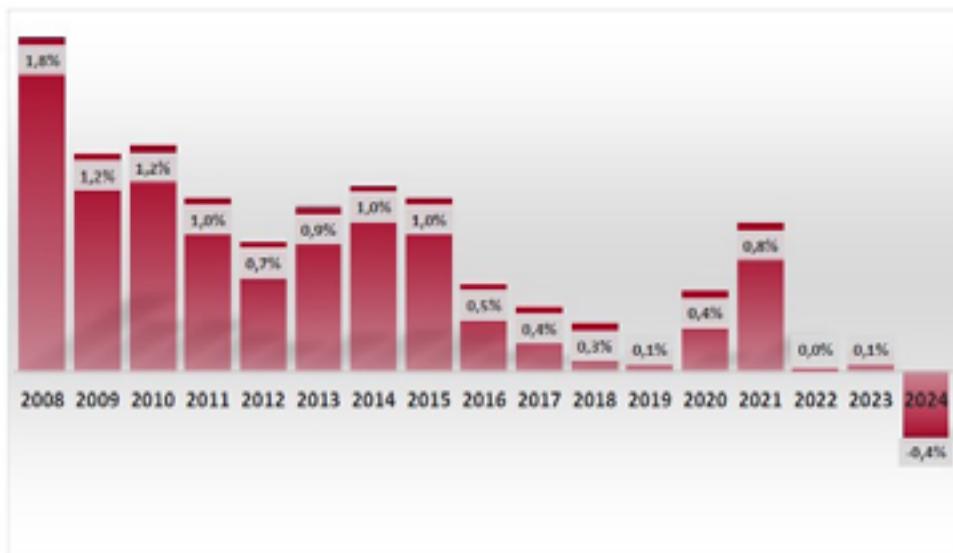


Grafico 4 – Praticanti, 2016 - 2024

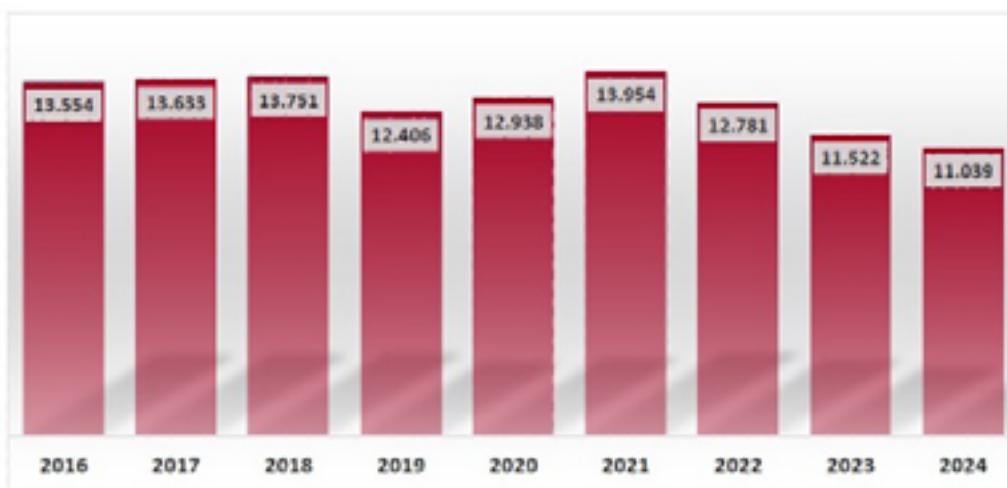
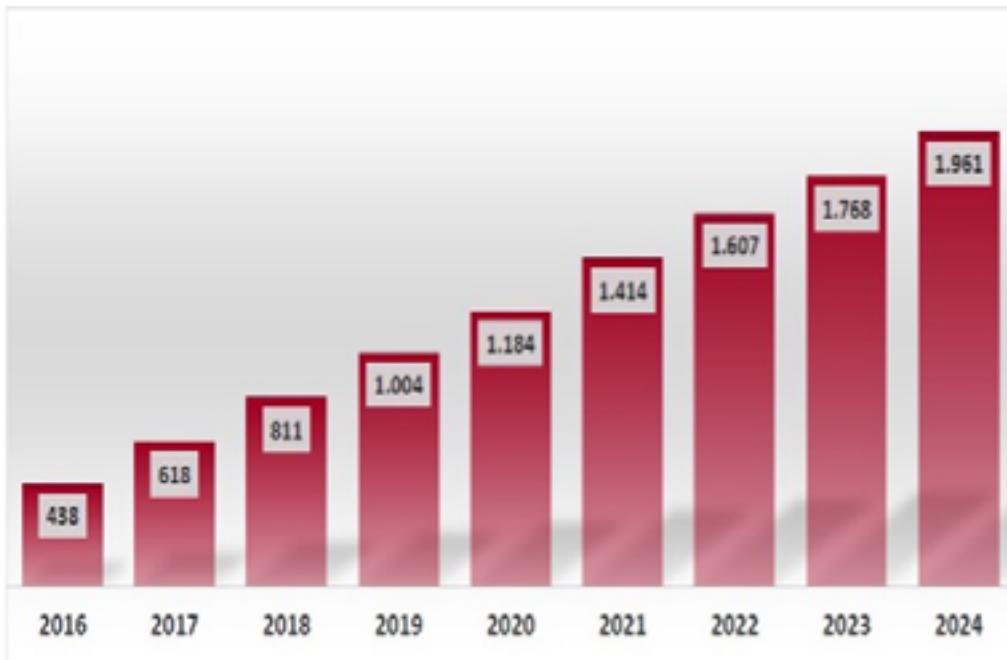


Grafico 5 – Società tra Professionisti, 2016 - 2024



Fonti:

- 1) CNDCEC - Reg. nr.0011413/2024 del 18/10/2024 - Survey condotta dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti Ricerca Campione Giovani Commercialisti;
- 2) Fondazione Nazionale Commercialisti - CNDCEC, Rapporto annuale 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- 3) Fondazione Nazionale Commercialisti - CNDCEC, Rapporto annuale 2023 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- 4) Fondazione Nazionale Commercialisti - CNDCEC, L'evoluzione della professione di Commercialista. Organizzazione dello studio e specializzazione professionale (2022);
- 5) Fondazione Nazionale Commercialisti - CNDCEC, Indagine statistica nazionale (2018).

Trasformazione digitale del tirocinio

L'evoluzione tecnologica, in particolare la diffusione dell'intelligenza artificiale (IA), sta contribuendo alla trasformazione delle professioni intellettuali e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili considera questa trasformazione come una "fase cruciale" del processo di crescita dell'attività professionale.

Innovazione tecnologica e impatti sulla formazione

Ciò che sta avvenendo e, ragionevolmente, avverrà in tempi brevi con la diffusione dell'IA non sono solo modifiche operative o procedurali, ma un cambiamento strutturale, anche di tipo normativo, come dimostra l'articolo 13 della legge 23 settembre 2025, n. 132 "Disposizioni e deleghe al Governo in materia di intelligenza artificiale", che ha introdotto



nel nostro ordinamento l'obbligo per i professionisti di informare i clienti sull'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale nello svolgimento delle attività. L'approccio normativo in materia di IA è di tipo "antropocentrico", nella misura in cui garantisce che il ruolo umano e la responsabilità professionale rimangano centrali rispetto alle operazioni/azioni generate dall'IA.

In questo contesto dinamico, anche il tirocinio professionale è soggetto a una "riconfigurazione". La formazione offerta, infatti, deve adeguarsi per poter preparare i futuri Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili a operare efficacemente in uno studio che integra sistemi digitali avanzati. L'adeguamento formativo deve orientarsi verso l'innovazione e lo sviluppo delle competenze digitali e consulenziali, elementi ormai essenziali per il professionista di nuova generazione.

Rispetto dell'obbligo deontologico e facilitazione del percorso formativo

Un elemento nella regolamentazione del tirocinio è il principio deontologico in base al quale il professionista (dominus) ha il dovere di insegnare tutte le nozioni possibili nel proprio campo di attività e non gli è consentito affidare al tirocinante solo compiti esecutivi. L'adozione di soluzioni basate sull'intelligenza artificiale e l'automazione, come i moduli integrati in piattaforme gestionali, interviene proprio in queste aree, la tecnologia esegue in modo efficiente e rapido le attività che costituiscono il nucleo del lavoro esecutivo. L'avanzamento della digitalizzazione può favorire l'adempimento del dovere deontologico da parte del dominus, in pratica, se le attività routinarie vengono progressivamente automatizzate, il tirocinio può sempre più riguardare la strategia, l'analisi e l'acquisizione di un metodo professionale. In tal modo, l'IA può diventare il facilitatore del percorso di apprendimento, assicurando che il praticante acquisisca un "bagaglio di esperienze teoriche e pratiche" di valore equivalente o superiore a quello di un master specialistico. L'intelligenza artificiale, quindi, non deve rappresentare un elemento che sostituisce il tutor professionista nell'espletamento delle sue funzioni ma deve costituire un sistema di affiancamento al lavoro del professionista e del compito formativo nei confronti del tirocinante.

Ottimizzazione dell'apprendimento

Il crescente utilizzo di sistemi avanzati di gestione documentale elettronica e automazione consentono di superare gli ostacoli all'apprendimento, tipici dei processi manuali, riducendo i tempi di consultazione dei documenti tradizionali (es. libri, manuali, riviste). Ne consegue che il maggior tempo disponibile può essere investito dal dominus nella formazione del tirocinante in materie a più elevato contenuto professionale. Di conseguenza, il tirocinante può acquisire più rapidamente competenze essenziali per il futuro della professione, come l'analisi dei dati tramite strumenti di Business Intelligence, la consulenza aziendale direzionale e operativa, o l'analisi di nuove aree di sviluppo quali la sostenibilità (ESG), il terzo settore o la compliance aziendale, acquisendo anche dimestichezza con un approccio pratico e business oriented.



Tutoraggio intelligente

La tecnologia basata sull'IA offre strumenti per personalizzare e approfondire la formazione, mitigando le naturali limitazioni legate alla disponibilità di casi studio reali. Sotto la direzione del dominus, l'AI può implementare percorsi di apprendimento personalizzati e "tutoraggio intelligente". Questo consente di modulare la complessità dei compiti e di adattare il carico formativo in funzione delle esigenze e delle performance specifiche del praticante, garantendo una preparazione più uniforme e profonda.

Attraverso strumenti digitali, ad esempio, è possibile ricreare simulazioni avanzate di scenari professionali complessi, quali operazioni straordinarie, gestione della crisi d'impresa o fiscalità internazionale, nel rispetto della privacy (dati anonimi).

La possibilità di risolvere problemi in un ambiente controllato non solo può accelerare l'apprendimento del praticante, ma consente anche di eseguire verifiche concrete della sua progressiva acquisizione di capacità di comprensione e gestione di casi complessi.

Effetti dell'AI e della digitalizzazione sul tirocinio professionale

Ambito di Impatto	Modello Tradizionale (Pre-AI)	Modello Innovativo (AI-Enhanced)
Formazione Professionale	Focus su adempimenti esecutivi e ripetitivi; apprendimento per imitazione/osservazione.	Focus su analisi dei dati, consulenza strategica e casi complessi; apprendimento personalizzato e simulato
Rischio Deontologico	Alto rischio di assegnare "solo compiti esecutivi" (violazione dell'art. 40 D.Lgs. 139/2005).	Rischio ridotto; l'AI automatizza i compiti a basso valore, forzando la concentrazione sulla strategia.
Qualità del Lavoro	Rischio di errore umano elevato negli inserimenti dati; tempi di archiviazione lunghi.	Alta precisione e velocità; liberazione di tempo per mansioni a valore intellettuale elevato.

Miglioramento dell'equilibrio vita-lavoro e suoi effetti sul tirocinio

La tecnologia e la flessibilità che derivano dall'utilizzo di soluzioni basate sull'IA sono aspetti fondamentali per l'attrattività del tirocinio, rispondendo alle aspettative delle nuove generazioni che manifestano "maggiore attenzione... per la conciliazione tra vita privata e impegni lavorativi, oltre che per le attività che possono essere svolte da remoto (smart working)", come indicato nella premessa.

L'utilizzo di soluzioni digitali integrate e di piattaforme cloud (il cui tasso di adozione tra i Commercialisti in Italia è pari al 34% e risulta superiore alla media europea) abilita la gestione sicura e immediata dei processi lavorativi da remoto.



Benché il tirocinio preveda requisiti specifici di assiduità e supervisione diretta da parte del dominus, la flessibilità può essere integrata per parte delle attività, ricorrendo ad applicativi per video riunioni e tutoraggio virtuale.

La possibilità di svolgere parte del tirocinio in modalità flessibile non è solo una risposta a un desiderio giovanile, ma costituisce un elemento di inclusione e resilienza operativa dello studio. Permette l'accesso al percorso formativo a coloro che hanno carriere lavorative frammentate, impegni universitari concomitanti (come già previsto per il biennio specialistico in convenzione) o altre necessità logistiche.

L'adozione attiva di tecnologie cloud diventa, pertanto, strategica per garantire un accesso più ampio al percorso professionale e per migliorare l'equilibrio tra vita privata e professionale per i praticanti.

Etica del tirocinio ai tempi dell'IA

L'introduzione dell'IA e dell'automazione modifica la dinamica del rapporto tra il professionista (dominus) e il praticante. Poiché la tecnologia tende a releggere le attività di calcolo e processamento al sistema digitale, il dominus si evolve da semplice "supervisore di processo" a "leader e manager" strategico dello studio.

Il tempo che il dominus non spende a vigilare sull'esecuzione di compiti dei suoi collaboratori può essere dedicato al tutoraggio e all'insegnamento al tirocinante del metodo, della strategia e del comportamento professionale. Considerato che il dominus, inoltre, ha il dovere di illustrare e consegnare al tirocinante il codice deontologico oltre che di far apprendere la prassi professionale, nell'era digitale, questo dovere si estende alla vigilanza sull'uso dell'intelligenza artificiale, infatti, deve concentrarsi sulla gestione dell'impatto etico e di compliance della tecnologia, insegnando l'uso "corretto, trasparente e responsabile" dell'IA, in linea con i principi normativi che mantengono la centralità della responsabilità umana, che nessuna tecnologia può sostituire.

La pervasività dell'intelligenza artificiale negli obblighi del dominus è testimoniata anche dal processo di trasformazione del libretto del tirocinio da cartaceo a elettronico, che vede l'Ordine di Roma tra i suoi promotori.

Tirocinio come scambio formativo

Il miglioramento del rapporto professionale è una conseguenza diretta del passaggio da una dinamica basata sul lavoro esecutivo a una centrata sulla crescita intellettuale e strategica. Questo cambiamento facilita un reciproco trasferimento di valore: il dominus offre la sua esperienza, mentre il praticante apporta l'attitudine all'innovazione e le competenze digitali avanzate. L'uso sistematico di piattaforme digitali può fornire al dominus dati metrici sull'apprendimento e sulla performance strategica del praticante. Questi dati oggettivi, uniti alla chiarezza dei compiti formativi indicati nel Piano formativo individuale (PFI), possono supportare la valutazione semestrale con criteri oggettivi.



Tecnologia come fattore competitivo per l'accesso alla professione

L'adozione di nuove tecnologie può attirare le nuove generazioni verso la professione di Dottore Commercialista o di Esperto Contabile. Le nuove generazioni non solo non temono la tecnologia, ma la vedono come un fattore abilitante per nuovi e più complessi ambiti professionali. Uno studio professionale che investe in soluzioni cloud e integra l'IA segnala dinamismo e lungimiranza. Questo posizionamento all'avanguardia intercetta le aspettative di una generazione che considera le skills digitali come basilari e offre un vantaggio competitivo cruciale nell'attrarre i talenti. La capacità di offrire formazione specifica sull'IA, sulle competenze digitali e sulla consulenza innovativa (come la HR Tech o la sostenibilità) è essenziale per lo sviluppo della professione.

L'implementazione dell'intelligenza artificiale, migliorando l'efficienza operativa ed elevando la qualità dell'apprendimento, contribuisce a preparare professionisti capaci di affrontare le sfide del mercato moderno, consentendo loro di concentrarsi su ruoli di consulenza strategica, finanziaria e gestionale, di cui avrà crescente bisogno un paese come l'Italia, che deve competere in contesti tecnologicamente evoluti e, nel contempo, gestire i problemi dovuti alla flessione demografica e alla necessità di impiegare lavoratori di età sempre più elevata.

In ultima analisi, l'investimento in IA e digitalizzazione non è solo una scelta economica, ma si configura come un dovere formativo implicito per il professionista (dominus), nel rispetto dell'obbligo deontologico di "contribuire allo sviluppo della professione" e di insegnare tutte le "nozioni possibili".

Nel contesto attuale, rifiutare l'innovazione tecnologica significa negare al praticante l'accesso alle competenze e agli strumenti essenziali per la pratica moderna, ostacolando di fatto il pieno adempimento del dovere formativo. L'adozione dell'IA e delle nuove tecnologie può configurarsi, pertanto, come un imperativo strategico e deontologico che innalza il livello di formazione complessivo e assicura l'attrattività e la crescita futura della categoria professionale.



Borsa di studio secondo la Cassa Dottori Commercialisti

Il 1° ottobre 2025 la Cassa Dottori Commercialisti (CDC) ha approvato un nuovo contributo economico a sostegno dello svolgimento del tirocinio professionale, con decorrenza dall'anno 2026. In pratica, la Cassa:

- incentiva i professionisti iscritti, in qualità di dominus, a riconoscere ai tirocinanti una borsa di studio non inferiore a 1.000 euro mensili;
- promuove la pre-iscrizione dei tirocinanti dottori commercialisti alla Cassa.

Con questa iniziativa, la Cassa ha ampliato le misure dirette a sostegno dei tirocinanti pre-iscritti, che sono (i) la polizza sanitaria, (ii) la polizza vita e (iii) la polizza long term care, che offre loro gratuitamente.

Il suddetto contributo è destinato ai Dottori Commercialisti iscritti alla Cassa che rivestono il ruolo di dominus, curando la formazione di uno o più tirocinanti, e ammonta a euro 500 al mese per ciascun tirocinante, per i mesi di tirocinio obbligatorio svolti nel corso del 2026, indipendentemente dal reddito del professionista iscritto.

I tirocinanti per i quali può essere presentata domanda devono:

- risultare iscritti al Registro dei Praticanti, Sezione "Tirocinanti Commercialisti";
- percepire una borsa di studio di almeno 1.000 euro mensili;
- essere pre-iscritti alla Cassa Dottori Commercialisti.

La Cassa ha stabilito che le richieste debbono essere presentate accedendo al sito istituzionale e utilizzando un apposito servizio online, nel seguente modo:

- dal 1° al 30 aprile 2026 (per il contributo relativo al I trimestre);
- dal 1° al 31 luglio 2026 (per il contributo relativo al II trimestre);
- dal 1° al 31 ottobre 2026 (per il contributo relativo al III trimestre);
- dal 1° al 31 gennaio 2027 (per il contributo relativo al IV trimestre);

allegando i seguenti documenti:

- documento identificativo del dominus e del tirocinante;
- contratto di conferimento della borsa di studio (convenzione);
- certificato di iscrizione al Registro dei tirocinanti (sezione "Tirocinanti Commercialisti");
- copia del libretto del tirocinio con indicazione del dominus;
- copia dei bonifici bancari effettuati a titolo di borsa di studio.

Per quanto trattato di seguito, si richiama l'attenzione sul fatto che la Cassa Dottori Commercialisti ha stabilito in euro 1.000,00 (mille/00) il valore minimo della borsa di studio che il dominus riconosce al tirocinante, infatti, coloro che riconoscono una borsa di studio di ammontare inferiore sono "penalizzati" con l'esclusione dal contributo.



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 appor-tare, 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. Anche in assenza di obblighi normativi, oggi è doveroso 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: *"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.

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".



I puristi della materia lavorista storceranno il naso nel sentir parlare di un limite massimo, che non esiste nei rapporti di lavoro dipendente, non a caso lo si propone per il tirocinio professionale. Questo ragionamento è condiviso solo in caso di apprendistato per il praticantato (trattato nell'apposito paragrafo), viceversa, l'osservazione perde una qualsivoglia concordanza, anche meramente teorica, 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 sussestono 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, che però sono rivolti prevalentemente persone non laureate, a differenza del tirocinio, per il quale occorre la laurea, 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, in presenza di una contestazione concernente la riqualificazione del rapporto come lavoro dipendente e non tirocinio, in base alle 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 un giudice del lavoro, a nostro avviso, applicherebbe sic et simpliciter 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 (cfr. all. 4). 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	963,41	1.204,27	1.445,12
Primo	852,56	1.065,69	1.278,83

Tenendo conto che nel caso di tirocinio extracurriculare 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 londa per il tirocinio professionale

(importi in euro)

Minima	Massima
800,00	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).

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



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.

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 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.
-



Allegati:

- 1) Convenzione per il tirocinio professionale (standard), redatta in collaborazione con la Commissione Tirocinio dell'Odcec di Roma;
- 2) Convenzione per il tirocinio professionale in sostanza di rapporto di lavoro subordinato, redatta in collaborazione con la Commissione Tirocinio dell'Odcec di Roma;
- 3) Piano formativo per l'apprendistato per il praticantato;
- 4) Prospetto dell'indennità di tirocinio extra curriculare per Regione.

Allegato 1) CONVENZIONE A - TIROCINIO STANDARD

Questa convenzione è destinata all'uso esclusivo nel caso in cui il tirocinante non sia un lavoratore subordinato e svolga soltanto la pratica professionale.

CONVENZIONE PER IL TIROCINIO PROFESSIONALE

Accordo per l'inserimento nello studio del dominus e per l'erogazione di un sussidio a titolo di borsa di studio e addestramento professionale nell'ambito del tirocinio regolamentato per l'ammissione all'abilitazione dell'esercizio della professione di Dottore Commercialista - Esperto Contabile.

Con la presente scrittura privata redatta in duplice originale, tra:

Il/la dott./dott.ssa _____, Codice fiscale _____, iscritto/a all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, in breve Odcec di Roma, Sezione A o B n. _____ dal _____, con studio professionale in Roma, via _____ n. ____ (00100), di seguito anche denominato Dominus;

e

il/la dott./dott.ssa _____, nato/a a _____ il _____, residente in _____, via _____ n. ___, Codice fiscale _____, in possesso di laurea specialistica/magistrale in economia_____, conseguita presso l'Università degli studi _____ in data _____, di seguito anche denominato/a Tirocinante;

PREMESSO

- a) che nel nostro ordinamento per l'esercizio di una professione regolamentata è prescritto un periodo di tirocinio, quale condizione necessaria per poter sostenere l'esame di Stato;
- b) che 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 delle professioni sanitarie e dell'attività di revisore legale; per quest'ultima la durata del tirocinio è di 36 (trentasei) mesi, ai sensi della di cui alla direttiva 2006/43/CE e dell'art. 3 del d.lgs. 39/2010;



- c) che il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, con decreto 7 agosto 2009, n. 143, in vigore dal 31 ottobre 2009, ha emanato 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";
- d) che il titolo di studio conseguito dal/dalla dott./dott.ssa _____ è idoneo allo svolgimento del tirocinio per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista / Esperto Contabile;
- e) che il/la dott./dott.ssa _____ non riveste la qualifica di oggetto passivo IVA;
- f) che il Codice deontologico della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, aggiornato, da ultimo, il 21 marzo 2024, stabilisce la gratuità del tirocinio professionale e, nel contempo, prevede che "tuttavia, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario";
- g) che il/la dott/dott.ssa _____ ha chiesto di essere ammesso/a alla frequenza dello studio professionale del dott./dott.ssa _____, allo scopo di svolgere il tirocinio per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista / Esperto Contabile, previa iscrizione nel Registro dei Tirocinanti, giusta deliberazione del Consiglio dell' all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma del _____ a prot._____;
- h) che il/la dott/dott.ssa _____ (Dominus) ha comunicato al dott/dott.ssa _____ e al Consiglio dell'Odcec di Roma la piena disponibilità ad ammetterlo/la a frequentare il proprio studio professionale per prescritto periodo di tirocinio, sotto la propria guida e responsabilità;
- i) che il il/la dott/dott.ssa _____, a far data dal _____ e per tutta la durata del tirocinio ha assicurato al/alla dott/dott.ssa _____ (Dominus) la frequenza di almeno quattro ore medie giornaliere, da dedicare alle attività di apprendimento nei locali del suddetto studio professionale e nell'arco della settimana lavorativa, dal lunedì al venerdì, nell'ambito del normale orario lavorativo di studio compreso dalle ore 09,00 alle ore 13,00 e dalle ore 14,00 alle ore 18,00;
- j) che il/la dott/dott.ssa _____ (Dominus) nel corso del tirocinio obbligatorio intende erogare al/alla Tirocinante una somma a titolo di "borsa di studio ed addestramento professionale" al tirocinante, quale sussidio per l'impegno di formazione ed addestramento assunto e per fronteggiare le relative spese per esigenze materiali;

tutto ciò premesso e considerato, si sottoscrive la presente

CONVENZIONE PER L'EROGAZIONE DI UN SUSSIDIO A TITOLO DI BORSA DI STUDIO ED ADDESTRAMENTO PROFESSIONALE

nell'ambito del tirocinio regolamentato per l'abilitazione professionale di cui sopra, alle condizioni di seguito trascritte.

1. Il rapporto di tirocinio è disciplinato dal decreto 7 agosto 2009, n. 143 emanato dal Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e dalle norme di legge in materia di tirocinio professionale, oltre che dai regolamenti e dalle disposizioni del Consi-



glio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili. Lo stesso non integra un rapporto di lavoro, né autonomo né subordinato, nemmeno di tipo occasionale. È da escludere, quindi, qualsiasi vincolo di subordinazione e di dipendenza tra il/la Tirocinante e il Dominus. Nello svolgimento delle attività di formazione, studio e addestramento, finalizzate all'acquisizione delle necessarie capacità professionali per sostenere l'esame di Stato. Nel corso del rapporto qui regolato, il/la Tirocinante avrà la più ampia facoltà di convenire con il Dominus la durata temporale dell'attività giornaliera di addestramento nello studio e la sua organizzazione. In ogni caso il/la tirocinante dovrà svolgere la pratica con impegno assiduo e continuativo. Il tirocinio dovrà, inoltre, essere svolto con diligenza, riservatezza e con riguardo agli interessi del Dominus e del suo studio.

2. Le parti si danno reciprocamente atto che relativamente alla iscrizione alla Sezione A del Registro dei Tirocinanti, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con la comunicazione del 30 aprile 2019 rivolta a un Ordine territoriale (cfr. Pronto Ordini 45/2019), ha precisato che "la normativa in tema di tirocinio non prevede un periodo massimo di tempo entro il quale il tirocinio deve essere concluso. È evidente che poiché è necessario che un anno di tirocinio sia compiuto dopo il conseguimento della laurea specialistica/magistrale, con tanto più ritardo sarà conseguita la laurea specialistica/magistrale tanto più il tirocinio dovrà prolungarsi". Il Dominus, per quanto sopra riportato e argomentato, con decorrenza dal _____ attribuisce al/alla Tirocinante, a titolo di sussidio economico a valere quale borsa di studio ai fini della formazione e dell'addestramento professionale a fronte dell'impegno assunto dallo/a stesso/a anche in relazione alle spese relative, la somma linda di euro _____ (_____/00) per ogni mese di tirocinio, e per tutta la durata del tirocinio professionale.

3. Quando terminerà il tirocinio, per scadenza naturale del termine ovvero per qualunque altra causa, Dominus e Tirocinante si impegnano a definire, concludere e sottoscrivere un nuovo accordo, che regoli un diverso rapporto rispetto al tirocinio (es. collaborazione coordinata e continuativa, lavoro autonomo, lavoro subordinato, collaborazione occasionale autonoma o subordinata), senza il quale il Tirocinante non potrà più prestare alcuna attività all'interno dello studio professionale.

4. Qualora non vengano rispettate le condizioni di cui al precedente punto 1 (assiduità, diligenza, riservatezza, rispetto degli interessi del Dominus), viene meno l'impegno del Dominus a riconoscere al Tirocinante la somma di cui al precedente punto 2, in quanto tale sussidio trova ragione esclusiva nel rapporto di tirocinio e nel rispetto, da parte del Tirocinante, dei suoi obblighi nei confronti del Dominus e dei terzi. Parimenti il Dominus non corrisponderà più alcuna somma di denaro dal momento in cui il rapporto di tirocinio cesserà o sarà sospeso per qualsivoglia altra ragione.

5. Il suddetto sussidio per borsa di studio non è identificabile né quale retribuzione da lavoro dipendente, né quale corrispettivo a fronte dei servizi o di determinate prestazioni professionali, bensì, ai sensi della lettera c) dell'art. 50, D.P.R. 917/1986 (Tuir), quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, da assoggettare al trattamento fiscale previsto per i redditi di tale categoria.

6. Il Dominus provvederà ad assoggettare le somme erogate al Tirocinante a trattenuta Irpef, applicando le aliquote per scaglioni di reddito previste dall'art. 11 D.P.R. 917/1986, nonché a trattenute per addizionali comunale e regionale dell'Irpef, usufruendo delle relative detrazioni d'imposta per i giorni di effettiva formazione. Anche le somme



erogate a titolo di rimborso spese forfettario seguiranno le medesime regole, se accessorie. Data la natura dei compensi erogati al tirocinante a titolo di borsa di studio (redditi assimilati a lavoro dipendente), è applicabile quanto disposto dall'art. 51 del Tuir in merito al trattamento fiscale di particolari somme e valori erogati dal Dominus al Tirocinante (es. buoni pasto, indennità per trasferte al di fuori del territorio comunale) purché inerenti all'attività di tirocinio. Ciò, poiché l'art. 52 del Tuir, stabilisce chiaramente che: "Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell'articolo 51...".

7. In considerazione degli obblighi, anche di tipo contabile, relativi agli adempimenti fiscali, il Dominus predisporrà mensilmente un prospetto dal quale risultino le somme erogate ai Tirocinante e le trattenute operate, inoltre, effettuerà i versamenti (Modello F24) ove dovuti. A fine anno e alla cessazione del tirocinio il Dominus effettuerà il conguaglio fiscale. Annualmente il Dominus provvederà a certificare le somme erogate a titolo di sussidio per borsa di studio attraverso la certificazione unica (Modello CU) e a presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770).

8. Il tirocinio professionale è escluso da prelievo contributivo; quindi nessun adempimento Inps dovrà essere posto in essere e il sussidio erogato a titolo di borsa di studio non è soggetto ai fini previdenziali non rientrando nella fattispecie di cui all'art. 2, comma 26, della legge 335/1995 e successive modificazioni ed integrazioni. Resta parimenti escluso l'obbligo di assoggettamento al regime delle assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (Inail), non rientrando il rapporto di tirocinio nell'attività lavorativa dello studio, come previsto dalla Circolare Inail del 4 marzo 2014, n. 16. In relazione alla copertura previdenziale, il tirocinante ha la facoltà di effettuare la preiscrizione alla Cassa di previdenza di competenza come previsto dai regolamenti previdenziali vigenti (a scelta CNDC ovvero CNPR per i praticanti Dottori Commercialisti, obbligatoriamente CNPR per i praticanti Esperti Contabili).

9. All'inizio del tirocinio professionale, il Dominus provvederà ad assegnare al/alla Tirocinante una postazione (scrivania, pc, tablet, ecc.) stabile nei locali dello studio e a stabilire le attività di sua competenza. Il Dominus si obbliga al rispetto della normativa in materia di sicurezza ed igiene sui luoghi di lavoro di cui al d.lgs. 81/2008 e ad inserire il nominativo del Tirocinante nella polizza assicurativa a copertura dei rischi professionali, per la responsabilità civile verso terzi, ricomprensivo lo stesso Tirocinante tra i soggetti assicurati.

[Se previsto il DVR]:

A tal proposito, il Tirocinante dichiara di avere ricevuto copia del Documento di Valutazione dei Rischi (DVR) dello studio e si obbliga a rispettare e applicare le regole di attuazione previste. Al Tirocinante sarà garantita dal Dominus la formazione minima sulla sicurezza (le 8 ore di corso base previste per il «basso rischio»); detto adempimento sarà documentato con il rilascio dell'attestato di formazione.

10. Ai sensi della vigente normativa in materia di privacy ed in particolare del Regolamento (UE) n. 2016/679 (c.d. Tutela della Privacy) e successive integrazioni, il/la Tirocinante, nell'espletamento delle sue attività del tirocinio regolamentato, è tenuto/a ad operare nel pieno rispetto dei principi di sicurezza e di riservatezza, con divieto espresso di ogni possibile comunicazione, divulgazione o utilizzo dei dati personali ai quali abbia



accesso, se non quando risulti necessario o funzionale allo svolgimento delle prestazioni oggetto della presente collaborazione.

11. Ai sensi del Regolamento UE 2024/1689 (AI Act), che ha introdotto la prima cornice legislativa organica sull'intelligenza artificiale nell'Unione Europea, in particolare degli articoli 50-54 dello stesso Regolamento, sulle c.d. pratiche vietate e sugli obblighi di trasparenza per fornitori e deployer (ossia gli utilizzatori) sui modelli di IA generali e sulla governance, divenute efficaci dal 2 agosto 2025, e nel rispetto della legge 23 settembre 2025, n. 132 avente ad oggetto "Disposizioni e deleghe al Governo in materia di intelligenza artificiale", le parti convengono di sottoscrivere un accordo di riservatezza - al latere della presente convenzione - denominato Accordo di riservatezza per assolvere agli "Obblighi di trasparenza per i sistemi che interagiscono con le persone e relativamente ai contenuti generati dall'IA"

12. Le parti convengono e si danno reciprocamente atto che il compiuto inserimento del/della Tirocinante è finalizzato a favorire il buon andamento dello studio professionale del Dominus e presentando pertanto momenti di verifica dei contenuti teorico-pratici dell'impegno professionale che danno luogo ad un'interazione culturale utile per l'attività di entrambe le parti che trae origine nell'essenziale gratuità del rapporto instaurato con il libero tirocinio regolamentato tra il/la docente/professionista ed il discente/praticante di studio.

13. Il Dominus, contestualmente alla firma della presente convenzione, consegna una copia del codice deontologico della professione al/alla Tirocinante e ne illustra i principi fondanti e i contenuti e dell'Accordo di riservatezza con lo studio che pone in capo al professionista l'obbligo di comunicare al cliente l'utilizzo di strumenti di IA.

14. Il/la Tirocinante, con la firma della presente convenzione conferma di aver ricevuto dal Dominus il codice deontologico - con le relative spiegazioni - e si obbliga a osservarne integralmente le disposizioni.

15. Il/la Tirocinante si obbliga a garantire la riservatezza in merito alle informazioni conosciute frequentando lo studio, considerate confidenziali ai sensi del codice deontologico della professione, nonché a utilizzarle esclusivamente per lo scopo indicato in premessa, non potendo in alcun caso farne uso differente. Dichiara di ricevere l'informativa e l'Accordo di riservatezza che si impegna a sottoscrivere, come in effetti sottoscrive, e si obbliga, inoltre, a non rivelare, trasferire e/o comunicare, anche solo in parte, dette informazioni a terzi (società, enti o persone fisiche) né a riprodurre, copiare e/o duplicare, in qualsiasi modo ciò avvenga, documenti (ivi compresi quelli elettronici) contenenti le informazioni confidenziali o parte delle stesse, se non con il preventivo consenso scritto del Dominus.

16. Al/alla Tirocinante è vietato spendere in qualsivoglia occasione (anche successivamente al termine del tirocinio), il nome del Dominus e/o del suo studio professionale, senza il preventivo assenso scritto dello stesso.

17. Il Tirocinante risponde di qualunque danno morale e/o patrimoniale causato al Dominus e/o al suo studio, a seguito del compimento di atti potenzialmente tendenti a sviare la clientela dello stesso Dominus e/o del suo studio, anche se avvenuti dopo la cessazione del tirocinio, oltre che per l'utilizzo non autorizzato di informazioni sulla stessa clientela, apprese durante lo svolgimento del tirocinio.



18. Il rapporto di tirocinio professionale qui regolamentato non prevede alcuna comunicazione al Centro per l'impiego (Unilav) né l'obbligo di iscrivere il Tirocinante sul libro unico del lavoro (LUL) del Dominus.

19. Per quanto qui non previsto e regolato, le parti rinviano alla regolamentazione del tirocinio professionale, e agli usi e consuetudini locali in materia di riservatezza.

Roma, lì _____

Letto, firmato e sottoscritto tra le parti in duplice originale

Il Dominus

Per accettazione ed espressa approvazione:

Il/La Tirocinante

Allegato: Accordo riservatezza

Consenso del/della Tirocinante

Il/la Dott/Dott.ssa _____ ai sensi del Regolamento (UE) n. 2016/679 ed in relazione alle informazioni contenute nell'esemplare dell'informativa consegnatagli, esprime, il consenso a quanto segue:

- al trattamento ed alla comunicazione dei dati personali che la riguardano a tutti i soggetti persone fisiche o giuridiche, nei confronti dei quali la comunicazione risulti necessaria o utile, con le modalità e per le finalità indicate nell'informativa.

Firma _____

- alla comunicazione ed al trasferimento all'estero, anche in paesi non appartenenti all'Unione Europea, dei dati personali, qualora ciò sia funzionale all'esecuzione delle operazioni e dei servizi richiesti.

Firma_____

- al trattamento, ed alla comunicazione dei dati sensibili al fine di un corretto adempimento degli obblighi derivanti dal presente contratto.

Firma_____



Allegato 2) CONVENZIONE B - TIROCINIO IN COSTANZA DI LAVORO

Questa convenzione è destinata all'uso esclusivo nel caso in cui il tirocinante sia anche un lavoratore subordinato. Le clausole aggiuntive riguardano la gestione della concomitanza del rapporto di lavoro con la pratica professionale e i conseguenti adempimenti fiscali e previdenziali.

CONVENZIONE PER IL TIROCINIO PROFESSIONALE

Accordo per l'inserimento nello studio del dominus e per l'erogazione di un sussidio a titolo di borsa di studio e addestramento professionale nell'ambito del tirocinio regolamentato per l'ammissione all'abilitazione dell'esercizio della professione di Dottore Commercialista - Esperto Contabile.

Con la presente scrittura privata redatta in duplice originale, tra:

Il/la dott./dott.ssa _____, Codice fiscale _____, iscritto/a all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, in breve Odcec di Roma, Sezione A o B n. _____ dal _____, con studio professionale in Roma, via _____ n. ____ (00100), di seguito anche denominato Dominus;

e

il/la dott./dott.ssa _____, nato/a a _____ il _____, residente in _____, via _____ n. ___, Codice fiscale _____, in possesso di laurea specialistica/magistrale in economia_____, conseguita presso l'Università degli studi _____ in data _____, di seguito anche denominato/a Tirocinante;

PREMESSO

- a) che nel nostro ordinamento per l'esercizio di una professione regolamentata è prescritto un periodo di tirocinio, quale condizione necessaria per poter sostenere l'esame di Stato;
- b) che 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 delle professioni sanitarie e dell'attività di revisore legale; per quest'ultima la durata del tirocinio è di 36 (trentasei) mesi, ai sensi della cui alla direttiva 2006/43/CE e dell'art. 3 del d.lgs. 39/2010;
- c) che il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, con decreto 7 agosto 2009, n. 143, in vigore dal 31 ottobre 2009, ha emanato 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";
- d) che il titolo di studio conseguito dal/dalla dott./dott.ssa _____ è idoneo allo svolgimento del tirocinio per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista / Esperto Contabile;
- e) che il/la dott./dott.ssa _____ non riveste la qualifica di oggetto passivo IVA;



- f) che il Codice deontologico della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, aggiornato, da ultimo, il 21 marzo 2024, stabilisce la gratuità del tirocinio professionale e, nel contempo, prevede che "tuttavia, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario";
- g) che il/la dott/dott.ssa _____ svolge attività lavorativa subordinata con contratto di lavoro a tempo parziale e indeterminato presso _____ (datore di lavoro) con sede in _____ alla Via _____ n. (Codice fiscale _____) sin dal _____ con qualifica/mansioni di _____ per complessive n. ___ ore settimanali diversamente articolate dal lunedì al sabato (c.d. orario par-time misto);
- h) che il/la dott/dott.ssa _____ compatibilmente con le proprie esigenze lavorative, ha chiesto di essere ammesso/a alla frequenza dello studio professionale del dott./dott.ssa _____, allo scopo di svolgere il tirocinio per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista / Esperto Contabile, previa iscrizione nel Registro dei Tirocinanti, giusta deliberazione del Consiglio dell' all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma del _____ a prot._____;
- i) che il/la dott/dott.ssa _____ (Dominus) ha comunicato al dott/dott.ssa _____ e al Consiglio dell'Odcec di Roma la piena disponibilità ad ammetterlo/la a frequentare il proprio studio professionale per prescritto periodo di tirocinio, sotto la propria guida e responsabilità;
- j) che il/la dott/dott.ssa _____, a far data dal _____ e per tutta la durata del tirocinio ha assicurato al/alla dott/dott.ssa _____ (Dominus) la frequenza di almeno quattro ore medie giornaliere, da dedicare alle attività di apprendimento nei locali del suddetto studio professionale e nell'arco della settimana lavorativa, dal lunedì al venerdì, nell'ambito del normale orario lavorativo di studio compreso dalle ore 09,00 alle ore 13,00 e dalle ore 14,00 alle ore 18,00 ed in via complementare rispetto alla articolazione oraria lavorativa del contemporaneo lavoro subordinato;
- k) che il/la dott/dott.ssa _____ (Dominus) nel corso del tirocinio obbligatorio intende erogare al/alla Tirocinante una somma a titolo di "borsa di studio ed addestramento professionale" al tirocinante, riproporzionata all'impegno orario di frequenza dello studio rispetto ad altro rapporto di lavoro, quale sussidio per l'impegno di formazione ed addestramento assunto e per fronteggiare le relative spese per esigenze materiali;

tutto ciò premesso e considerato, si sottoscrive la presente

CONVENZIONE PER L'EROGAZIONE DI UN SUSSIDIO A TITOLO DI BORSA DI STUDIO ED AD-DESTRAMENTO PROFESSIONALE

nell'ambito del tirocinio regolamentato per l'abilitazione professionale di cui sopra, alle condizioni di seguito trascritte.

- Il rapporto di tirocinio è disciplinato dal decreto 7 agosto 2009, n. 143 emanato dal Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e dalle norme di legge in materia di tirocinio professionale, oltre che dai regolamenti e dalle disposizioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili. Lo stesso non integra un rapporto di lavoro, né autonomo né subordinato, nemmeno di tipo occasionale. È da



escludere, quindi, qualsiasi vincolo di subordinazione e di dipendenza tra il/la Tirocinante e il Dominus. Nello svolgimento delle attività di formazione, studio e addestramento, finalizzate all'acquisizione delle necessarie capacità professionali per sostenere l'esame di Stato. Nel corso del rapporto qui regolato, il/la Tirocinante avrà la più ampia facoltà di convenire con il Dominus la durata temporale dell'attività giornaliera di addestramento nello studio e la sua organizzazione. In ogni caso il/la tirocinante dovrà svolgere la pratica con impegno assiduo e continuativo. Il tirocinio dovrà, inoltre, essere svolto con diligenza, riservatezza e con riguardo agli interessi del Dominus e del suo studio.

2. Le parti si danno reciprocamente atto che relativamente alla iscrizione alla Sezione A del Registro dei Tirocinanti, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con la comunicazione del 30 aprile 2019 rivolta a un Ordine territoriale (cfr. Pronto Ordini 45/2019), ha precisato che "la normativa in tema di tirocinio non prevede un periodo massimo di tempo entro il quale il tirocinio deve essere concluso. È evidente che poiché è necessario che un anno di tirocinio sia compiuto dopo il conseguimento della laurea specialistica/magistrale, con tanto più ritardo sarà conseguita la laurea specialistica/magistrale tanto più il tirocinio dovrà prolungarsi". Il Dominus, per quanto sopra riportato e argomentato, con decorrenza dal _____ attribuisce al/alla Tirocinante, a titolo di sussidio economico a valere quale borsa di studio ai fini della formazione e dell'addestramento professionale a fronte dell'impegno assunto dallo/a stesso/a anche in relazione alle spese relative, la somma lorda di euro _____ (_____/00) per ogni mese di tirocinio, da ragguagliare all'effettiva presenza nello studio professionale a fronte dell'impegno assunto di almeno 4 (quattro) ore al giorno, dal lunedì al sabato, e per tutta la durata del tirocinio professionale.

3. Quando terminerà il tirocinio, per scadenza naturale del termine ovvero per qualunque altra causa, Dominus e Tirocinante si impegnano a definire, concludere e sottoscrivere un nuovo accordo, che regoli un diverso rapporto rispetto al tirocinio (es. collaborazione coordinata e continuativa, lavoro autonomo, lavoro subordinato, collaborazione occasionale autonoma o subordinata), senza il quale il Tirocinante non potrà più prestare alcuna attività all'interno dello studio professionale.

4. Qualora non vengano rispettate le condizioni di cui al precedente punto 1 (assiduità, diligenza, riservatezza, rispetto degli interessi del Dominus), viene meno l'impegno del Dominus a riconoscere al Tirocinante la somma di cui al precedente punto 2, in quanto tale sussidio trova ragione esclusiva nel rapporto di tirocinio e nel rispetto, da parte del Tirocinante, dei suoi obblighi nei confronti del Dominus e dei terzi. Parimenti il Dominus non corrisponderà più alcuna somma di denaro dal momento in cui il rapporto di tirocinio cesserà o sarà sospeso per qualsivoglia altra ragione.

5. Il suddetto sussidio per borsa di studio non è identificabile né quale retribuzione da lavoro dipendente, né quale corrispettivo a fronte dei servizi o di determinate prestazioni professionali, bensì, ai sensi della lettera c) dell'art. 50, D.P.R. 917/1986 (Tuir), quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, da assoggettare al trattamento fiscale previsto per i redditi di tale categoria.

6. Il Dominus provvederà ad assoggettare le somme erogate al Tirocinante a trattenuta Irpef, applicando le aliquote per scaglioni di reddito previste dall'art. 11 D.P.R. 917/1986, nonché a trattenute per addizionali comunale e regionale dell'Irpef, usufruendo delle relative detrazioni d'imposta per i giorni di effettiva formazione. Anche le somme



erogate a titolo di rimborso spese forfettario seguiranno le medesime regole, se accessorie. Data la natura dei compensi erogati al tirocinante a titolo di borsa di studio (redditi assimilati a lavoro dipendente), è applicabile quanto disposto dall'art. 51 del Tuir in merito al trattamento fiscale di particolari somme e valori erogati dal Dominus al Tirocinante (es. buoni pasto, indennità per trasferte al di fuori del territorio comunale) purché inerenti all'attività di tirocinio. Ciò, poiché l'art. 52 del Tuir, stabilisce chiaramente che: "Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell'articolo 51...".

7. In considerazione degli obblighi, anche di tipo contabile, relativi agli adempimenti fiscali, il Dominus predisporrà mensilmente un prospetto dal quale risultino le somme erogate ai Tirocinante e le trattenute operate, inoltre, effettuerà i versamenti (Modello F24) ove dovuti. A fine anno e alla cessazione del tirocinio il Dominus effettuerà il conguaglio fiscale. Annualmente il Dominus provvederà a certificare le somme erogate a titolo di sussidio per borsa di studio attraverso la certificazione unica (Modello CU) e a presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770).

8. Il/la Tirocinante ha espressamente richiesto al Dominus, quale sostituto di imposta, la non applicazione delle detrazioni di lavoro per effetto del concomitante rapporto di lavoro dipendente, unitamente all'applicazione dell'aliquota marginale Irpef e delle addizionali di riferimento in relazione al periodo di imposta oggetto di erogazione del sussidio economico.

9. Il tirocinio professionale è escluso da prelievo contributivo; quindi nessun adempimento Inps dovrà essere posto in essere e il sussidio erogato a titolo di borsa di studio non è soggetto ai fini previdenziali non rientrando nella fattispecie di cui all'art. 2, comma 26, della legge 335/1995 e successive modificazioni ed integrazioni. Resta parimenti escluso l'obbligo di assoggettamento al regime delle assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (Inail), non rientrando il rapporto di tirocinio nell'attività lavorativa dello studio, come previsto dalla Circolare Inail del 4 marzo 2014, n. 16. In relazione alla copertura previdenziale, il tirocinante ha la facoltà di effettuare la preiscrizione alla Cassa di previdenza di competenza come previsto dai regolamenti previdenziali vigenti (a scelta CNDC ovvero CNPR per i praticanti Dottori Commercialisti, obbligatoriamente CNPR per i praticanti Esperti Contabili), ove compatibile con la concomitante posizione previdenziale di lavoro subordinato presso l'Inps.

10. All'inizio del tirocinio professionale, il Dominus provvederà ad assegnare al/alla Tirocinante una postazione (scrivania, pc, tablet, ecc.) stabile nei locali dello studio e a stabilire le attività di sua competenza. Il Dominus si obbliga al rispetto della normativa in materia di sicurezza ed igiene sui luoghi di lavoro di cui al d.lgs. 81/2008 e ad inserire il nominativo del Tirocinante nella polizza assicurativa a copertura dei rischi professionali, per la responsabilità civile verso terzi, ricomprensendo lo stesso Tirocinante tra i soggetti assicurati.

[Se previsto il DVR]:

A tal proposito, il Tirocinante dichiara di avere ricevuto copia del Documento di Valutazione dei Rischi (DVR) dello studio e si obbliga a rispettare e applicare le regole di attuazione previste. Al Tirocinante sarà garantita dal Dominus la formazione minima sulla sicurezza (le 8 ore di corso base previste per il «basso rischio»); detto adempimento sarà documentato con il rilascio dell'attestato di formazione.



11. Ai sensi della vigente normativa in materia di privacy ed in particolare del Regolamento (UE) n. 2016/679 (c.d. Tutela della Privacy) e successive integrazioni, il/la Tirocinante, nell'espletamento delle sue attività del tirocinio regolamentato, è tenuto/a ad operare nel pieno rispetto dei principi di sicurezza e di riservatezza, con divieto espresso di ogni possibile comunicazione, divulgazione o utilizzo dei dati personali ai quali abbia accesso, se non quando risulti necessario o funzionale allo svolgimento delle prestazioni oggetto della presente collaborazione.

12. Ai sensi del Regolamento UE 2024/1689 (AI Act), che ha introdotto la prima cornice legislativa organica sull'intelligenza artificiale nell'Unione Europea, in particolare degli articoli 50-54 dello stesso Regolamento, sulle c.d. pratiche vietate e sugli obblighi di trasparenza per fornitori e deployer (ossia gli utilizzatori) sui modelli di IA generali e sulla governance, divenute efficaci dal 2 agosto 2025, e nel rispetto della legge 23 settembre 2025, n. 132 avente ad oggetto "Disposizioni e deleghe al Governo in materia di intelligenza artificiale", le parti convengono di sottoscrivere un accordo di riservatezza - al latere della presente convenzione - denominato Accordo di riservatezza per assolvere agli "Obblighi di trasparenza per i sistemi che interagiscono con le persone e relativamente ai contenuti generati dall'IA"

13. Le parti convengono e si danno reciprocamente atto che il compiuto inserimento del/ della Tirocinante è finalizzato a favorire il buon andamento dello studio professionale del Dominus e presentando pertanto momenti di verifica dei contenuti teorico-pratici dell'impegno professionale che danno luogo ad un'interazione culturale utile per l'attività di entrambe le parti che trae origine nell'essenziale gratuità del rapporto instaurato con il libero tirocinio regolamentato tra il/la docente/professionista ed il discente/praticante di studio.

14. Il Dominus, contestualmente alla firma della presente convenzione, consegna una copia del codice deontologico della professione al/alla Tirocinante e ne illustra i principi fondanti e i contenuti e dell'Accordo di riservatezza con lo studio che pone in capo al professionista l'obbligo di comunicare al cliente l'utilizzo di strumenti di IA.

15. Il/la Tirocinante, con la firma della presente convenzione conferma di aver ricevuto dal Dominus il codice deontologico - con le relative spiegazioni - e si obbliga a osservarne integralmente le disposizioni.

16. Il/la Tirocinante si obbliga a garantire la riservatezza in merito alle informazioni conosciute frequentando lo studio, considerate confidenziali ai sensi del codice deontologico della professione, nonché a utilizzarle esclusivamente per lo scopo indicato in premessa, non potendo in alcun caso farne uso differente. Dichiara di riceve l'informativa e l'Accordo di riservatezza che si impegna a sottoscrivere, come in effetti sottoscrive, e si obbliga, inoltre, a non rivelare, trasferire e/o comunicare, anche solo in parte, dette informazioni a terzi (società, enti o persone fisiche) né a riprodurre, copiare e/o duplicare, in qualsiasi modo ciò avvenga, documenti (ivi compresi quelli elettronici) contenenti le informazioni confidenziali o parte delle stesse, se non con il preventivo consenso scritto del Dominus.

17. Al/alla Tirocinante è vietato spendere in qualsivoglia occasione (anche successivamente al termine del tirocinio), il nome del Dominus e/o del suo studio professionale, senza il preventivo assenso scritto dello stesso.



18. Il Tirocinante risponde di qualunque danno morale e/o patrimoniale causato al Dominus e/o al suo studio, a seguito del compimento di atti potenzialmente tendenti a sviare la clientela dello stesso Dominus e/o del suo studio, anche se avvenuti dopo la cessazione del tirocinio, oltre che per l'utilizzo non autorizzato di informazioni sulla stessa clientela, apprese durante lo svolgimento del tirocinio.
19. Il rapporto di tirocinio professionale qui regolamentato non prevede alcuna comunicazione al Centro per l'impiego (Unilav) né l'obbligo di iscrivere il Tirocinante sul libro unico del lavoro (LUL) del Dominus.
20. Per quanto qui non previsto e regolato, le parti rinviano alla regolamentazione del tirocinio professionale, e agli usi e consuetudini locali in materia di riservatezza.

Roma, lì _____

Letto, firmato e sottoscritto tra le parti in duplice originale

Il Dominus

Per accettazione ed espressa approvazione:

Il/La Tirocinante



Allegato: Accordo riservatezza

Consenso del/della Tirocinante

Il/la Dott/Dott.ssa _____ ai sensi del Regolamento (UE) n. 2016/679 ed in relazione alle informazioni contenute nell'esemplare dell'informativa consegnatagli, esprime, il consenso a quanto segue:

- al trattamento ed alla comunicazione dei dati personali che la riguardano a tutti i soggetti persone fisiche o giuridiche, nei confronti dei quali la comunicazione risulti necessaria o utile, con le modalità e per le finalità indicate nell'informativa.

Firma_____

- alla comunicazione ed al trasferimento all'estero, anche in paesi non appartenenti all'Unione Europea, dei dati personali, qualora ciò sia funzionale all'esecuzione delle operazioni e dei servizi richiesti.

Firma_____

- al trattamento, ed alla comunicazione dei dati sensibili al fine di un corretto adempimento degli obblighi derivanti dal presente contratto.

Firma_____



Allegato 3

PIANO FORMATIVO INDIVIDUALE (PFI)

Relativo all'assunzione in qualità di apprendista di (Nome e Cognome Apprendista/praticante)

SEZIONE 1 - Datore di Lavoro

Datore di Lavoro	Studio
Sede legale	Via Città
Sede Operativa	Via Città
Codice Fiscale	
Partita IVA	
E-mail o PEC	
Codice ATECO attività	
CCNL Utilizzato	Studi Professionali Confprofessioni

Rappresentante legale

Cognome e Nome	
Codice Fiscale	

Tutor aziendale

Cognome e Nome	
Codice Fiscale	
E-mail	
Tipologia contratto	<ul style="list-style-type: none">- Dipendente Livello di inquadramento- Lavoratore Parasubordinato/Libero professionista- Titolare/Socio- Altro (specificare).....
Anni di esperienza	



SEZIONE 3 - Apprendista

Cognome e Nome	
Codice Fiscale	
E-mail	
Luogo e data di nascita	
Residenza	
Domicilio (se diverso dalla residenza)	
Telefono o Cellulare	
Titolo di Studio	

Ulteriori Esperienze

Alternanza/Tirocinio /stage	Dal _____ al_____ descrizione _____
Apprendistato	Dal _____ al_____ presso _____ mansioni
Lavoro	Dal _____ al_____ presso _____ mansioni
Altro	specificare

Aspetti contrattuali

Data di assunzione	
Tipologia del percorso	Apprendistato per il praticantato per l'accesso alla professione di Dottore Commercialista (ai sensi dell'art. 41 comma 1 lett d DLgs 81/2015)
Durata del contratto in mesi	18 mesi
CCNL applicato	Studi Professionali - Confprofessioni
Livello inquadramento iniziale	3 livello (come da CCNL Studi Professionali)
Livello Finale	



Tipologia del contratto	<ul style="list-style-type: none">- Tempo pieno- Tempo parziale (minimo 20 ore settimanali)
-------------------------	--

SEZIONE 4 - Durata e articolazione annua della formazione interna ed esterna

FORMAZIONE INTERNA (*erogata dal datore di lavoro / tutor professionale*)

PRIMA ANNUALITA' dal _____ al _____ (*La tabella andrà replicata per ogni annualità formativa*)

4.1 Risultati di apprendimento attesi della formazione interna

COMPETENZE	DESCRIZIONE	MODALITA' DI EROGAZIONE	ORE DI FORMA- ZIONE
Contabilità e bilancio	<ul style="list-style-type: none">Padroneggiare la redazione di scritture contabili ordinarie e semplificate, acquisendo familiarità con la normativa civilistica e fiscale in materia.Eseguire autonomamente la redazione, verifica e interpretazione del bilancio d'esercizio e dei documenti correlati (nota integrativa, relazione sulla gestione, inventari).	esercitazioni su casi studio reali, simulazioni su archivi digitali e cartacei	140 ore
Consulenza e Diritto Societario	<ul style="list-style-type: none">Analizzare e predisporre atti societari ordinari e straordinari.Comprendere le procedure di costituzione, fusione, scissione, liquidazione e scioglimento delle società.Approfondire gli aspetti fiscali e civilistici delle operazioni societarie, con focus sulle responsabilità e sugli adempimenti formali.	software documentali, banche dati giuridiche	80 ore



Fiscalità e Adempimenti Dichiarativi	<ul style="list-style-type: none"> Gestire in autonomia gli adempimenti dichiarativi ricorrenti: modello Unico, IVA, IMU, IRAP, dichiarazioni dei sostituti d'imposta (770). Individuare e applicare gli istituti di accertamento, ravvedimento operoso e contenzioso tributario. 	Compilazione pratica dei modelli fiscali, simulazione di casi di interpello/reclamo	120 ore
Competenze deontologiche, sicurezza, privacy e antiriciclaggio	<ul style="list-style-type: none"> Interiorizzare il Codice Deontologico e le norme etiche della professione, con focus sulle responsabilità penali, civili e disciplinari del professionista. Comprendere e applicare la normativa in materia di sicurezza sul lavoro (D. lgs.81/2008), tutela dei dati personali (Reg. UE 2016/679) e obblighi antiriciclaggio. 	Simulazione di casi di conflitto di interesse, responsabilità disciplinare, gestione delle procedure di whistleblowing.	30 ore
Aggiornamento Professionale Continuo e Soft Skills	<ul style="list-style-type: none"> Sviluppare capacità relazionali, comunicative e organizzative. Partecipare a eventi di formazione continua, seminari, workshop, anche organizzati dall'O-DCEC di riferimento. Potenziare la capacità di analisi, sintesi e gestione dello stress lavorativo. 	Prove pratiche di gestione di flussi documentali digitali e cartacei, project management interno di studio.	30 ore
		Totale ore di formazione	400 ore
		Monte ore complessive	1.736 ore
		Percentuale formazione interna	23%



FORMAZIONE ESTERNA (erogata da Istituzione Formativa)

COMPETENZE	DESCRIZIONE	MODALITA' DI EROGAZIONE	ORE DI FORMA- ZIONE
<i>(Descrivere eventuali competenze da conseguire attraverso la frequenza esterna)</i>	<i>(Descrivere le abilità e conoscenze riferite alla specifica competenza)</i>	<input type="radio"/> In aula <input type="radio"/> e-learning <input type="radio"/> altro	

SEZIONE 5 – Valutazione degli apprendimenti

<i>Criteri e modalità della valutazione intermedia e finale degli apprendimenti</i>	<ul style="list-style-type: none">Report semestrali sulle attività svolteColloqui periodici tra apprendista e tutor con cadenza almeno trimestrale da verbalizzare su apposito registroTest di verifica intermediProduzione di elaborati, relazioni ed atti sottoposti a riscontro del tutorCertificazione finale delle competenze acquisite, valida per sostenere l'Esame di Stato
---	---

Luogo e Data

Firma Apprendista

Firma Datore di Lavoro

Firma del Legale Rappresentante dell'Istituzione Formativa



Allegato 4

INDENNITÀ DI TIROCINIO EXTRA CURRICULARE 2025 PER REGIONE				
Regione	Indennità linda	Durata minima/ massima	Durata speciale disabili/svan- taggiati	Limite numerico
<u>Abruzzo</u>	€600	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tiro- cinante; - da 6-20: 2 tiroci- nanti oltre 20 va calcolato il 10% della for- za lavoro.
<u>Basilicata</u>	€678	5 mesi tipici (120h/mese)	24 mesi disabili (proroghe pos- sibili)	
<u>Bolzano (PA)</u>	€3-4/ora	Variabile; tipici 1-6 mesi	24 mesi disabili	
<u>Calabria</u>	2-6 mesi	12 mesi svan- taggiati; 24 di- sabili	30 ore	
<u>Campania</u>	€500	3-6 mesi	12 mesi svan- taggiati; 24 di- sabili	da 0-5: 1 ti- rocinante; - da 6-10: 2 tirocinan- ti; - 11-15: 3 tirocinanti; - 16-20: 4 tiro- cinanti; oltre 20 va calco- lato il 20% della forza lavoro.
Note Campania: a prescindere dall'orario non meno di 500 euro per la durata del tirocinio				
<u>Emilia-Romagna</u>	€450	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tiro- cinante; - da 6-20: 2 tiroci- nanti oltre 20 va calcolato il 10% della for- za lavoro.



<u>Friuli Venezia Giulia</u>	€300 PT– €500 FT €800 se PA	Fino a 3 mesi estivi; 3-6 mesi inserimento	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Lazio</u>	€800	2-6 mesi (standard)	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirociniati oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro.

Note Lazio: frequenza minima del 70% delle ore previste su base mensile (come indicato dal Ccnl). Diversamente, l'indennità di partecipazione viene proporzionata in base alle ore effettuate.

<u>Liguria</u>	€500 FT or €400 + €100 rimborsi	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirociniati oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro.
-----------------------	---------------------------------	----------------------	------------------	--

Note Liguria: 70% delle ore svolte, mentre in caso di presenza tra il 50% e il 69% l'importo viene dimezzato (250 euro). Non spetta alcuna indennità, invece, in caso di presenza per un numero di ore inferiore al 50% del limite massimo.

<u>Lombardia</u>	€500 (min)	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	
-------------------------	------------	----------------------	------------------	--

Nota Lombardia: l'indennità è riducibile a € 400 con mensa/buoni pasto oppure € 350 per impegni ≤ 4h

<u>Marche</u>	€ 400	2-6 mesi (standard dal 01/03/2025)	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirociniati oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro.
----------------------	-------	------------------------------------	-----------------------------------	--

Note Marche: al soggetto ospitante spetta l'obbligo di corrispondere un'indennità mensile minima di 400 euro lordi mensili, ma nel caso in cui l'orario settimanale sia di almeno 30 ore il minimo viene innalzato a 500 euro;

<u>Molise</u>	300/450/400/600 (tipologie)	2-12 mesi (standard)	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Piemonte</u>	€600 (FT) / €300 (PT)	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirociniati oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro



<u>Puglia</u>	€600 (1-6 mesi) €700 (>6 mesi)	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirocinanti oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro.
<u>Sardegna</u>	€600 (FAQ ASPAL 19-06-2025)	3 mesi tipici	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Sicilia</u>	fino €500	2-12 mesi (standard)	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Toscana</u>	€ 500	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	da 1-6: 1 tirocinante; - da 7-19: 2 tirocinanti oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro
<u>Trento (PA)</u>	€300–€600	2-12 mesi (standard)	24 mesi disabili	
<u>Umbria</u>	€500	6 mesi tipici (avvisi ARPAL)	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Valle d'Aosta</u>	€600 (40h) → proporz. a €300 (20h)	2-3 mesi estivi; altri 2-6 mesi	12 mesi svantaggiati; 24 disabili	
<u>Veneto</u>	Minimo € 450	2 – 12 mesi	24 mesi disabili	da 0-5: 1 tirocinante; - da 6-20: 2 tirocinanti oltre 20 va calcolato il 10% della forza lavoro.
Note Veneto: Indennità minima di 450 € in caso di partecipazione per almeno il 70% dell'orario settimanale previsto; l'indennità è riducibile a 350 € con mensa/buoni pasto				



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