



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Leggi e regolamenti della professione.

Regolamento e deontologia del dominus e del tirocinante

FELICE BORRIELLO

3 dicembre 2019

I numeri del registro tirocinanti

al 26/11/2019 risultano iscritti 835 tirocinanti
di cui 107 in convenzione con le Università

dall'1/1/19:

- nuovi iscritti 487: di cui 437 sez. A e 50 sez. B
- cancellati 526 (per conclusione, trasferimento ad altro ordine o abbandono)

gli iscritti che svolgono il tirocinio esclusivamente in società di revisione sono 209 (circa il 25%)

Nel 2018 gli iscritti erano 891 di cui 439 donne e 452 uomini

Premessa

Il tirocinio da dottore commercialista e da esperto contabile è un periodo di apprendimento professionale che pone le basi per la formazione dei futuri professionisti ed è funzionale all'accesso all'esame di Stato.

Esso deve consentire al tirocinante l'acquisizione dei fondamenti teorici, pratici e deontologici della professione e da esso conseguono obblighi e adempimenti di carattere fiscale e amministrativo.

Le fonti normative

Le fonti che regolano la materia sono:

- DPR 7 agosto 2012, n.137
- Decreto Ministero Istruzione 7 agosto 2009, n.143
- Codice deontologico della professione in vigore dal 16 gennaio 2019 (artt. 35, 36 e 37).

Modalità di svolgimento del tirocinio

È previsto che il tirocinio professionale debba essere svolto con assiduità, diligenza, riservatezza e nel rispetto delle norme di deontologia professionale.

Per **assiduità** si intende la frequenza continua dello studio del professionista, sotto la supervisione diretta di quest'ultimo; in particolare tale requisito si ritiene rispettato se il tirocinante è presente presso lo studio, o comunque opera sotto la diretta supervisione del professionista, per almeno 20 ore settimanali, distribuite in 4 ore giornaliere, nel normale orario di funzionamento dello studio stesso.

Segue

Per **diligenza** si intende la cura attenta e scrupolosa nello svolgimento del tirocinio e per **riservatezza** si intende l'adozione di un comportamento discreto e corretto, nonché il mantenimento del massimo riserbo su tutte le notizie ed informazioni acquisite nel corso del tirocinio.

Il tirocinio professionale deve essere svolto presso un professionista iscritto da almeno cinque anni nell'albo ed in regola con gli obblighi di formazione professionale continua nell'ultimo triennio certificato dall'Ordine. L'anzianità quinquennale deve essere maturata all'atto della presentazione della domanda di iscrizione nel registro dei tirocinanti. Il dominus non può avere più di 3 tirocinanti, salvo autorizzazione Consiglio Ordine.

La deontologia nel tirocinio

Il nuovo codice deontologico della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, in vigore dal 16 gennaio 2019, prevede i **doveri del professionista** (art. 35), gli **obblighi del tirocinante** (art. 36) e il **trattamento economico e la durata del tirocinio** (art. 37).

In particolare è stabilito che il professionista ha il dovere di favorire lo sviluppo della professione accogliendo, nei limiti delle proprie esigenze operative chi chieda di poter svolgere il tirocinio professionale, ovvero adoperandosi perché tale possibilità si realizzi presso altri colleghi.

Segue

Il *dominus* deve impegnarsi affinché chi svolge il tirocinio presso il proprio studio apprenda **la deontologia, la tecnica e la prassi professionale** riferita ai campi di attività dello studio anche permettendo al tirocinante di partecipare, in qualità di uditore, alla trattazione delle pratiche con il cliente e i terzi.

Al *dominus* non è consentito affidare a chi svolge tirocinio professionale solo compiti meramente esecutivi; inoltre egli deve gestire i rapporti con chi svolge il praticantato presso il proprio studio nella massima chiarezza con riferimento ai compiti, ai ruoli, agli elementi economici ed in generale a tutte le condizioni alle quali le due parti si devono attenere durante e dopo lo svolgimento del tirocinio.

Segue

Il professionista deve infine consentire al tirocinante di partecipare ai convegni ed ai corsi di formazione professionale e deve altresì fornire al tirocinante un idoneo ambiente di lavoro.

I doveri del tirocinante

Lo stesso codice deontologico prevede degli obblighi in capo a tirocinante, quali:

- Astenersi dalla distrazione di clienti, alla conclusione del tirocinio;
- Non appropriarsi di materiale, documenti, procedure o modulistica di proprietà del dominus;
- Astenersi dall'utilizzo di biglietti da visita senza consenso del dominus.

In ogni caso il tirocinante è soggetto ai doveri e norme del codice deontologico della professione ed al potere disciplinare.

Inquadramento fiscale

Il citato nuovo codice deontologico, dopo aver confermato la natura essenzialmente gratuita del tirocinio professionale e dopo aver escluso l'insorgenza di un rapporto di lavoro subordinato, anche occasionale, sancisce l'obbligo per il *dominus* di concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario sin dall'inizio del periodo di tirocinio.

È poi prevista la possibilità, già contemplata in passato, di riconoscere al tirocinante ulteriori somme a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta, qualora l'apporto del praticante sia di rilevante valore e utilità per lo studio.

segue

In base all'art. 50, comma 1, lettera c), D.P.R. 917/1986 sono assimilati ai redditi da 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”*.

Da ciò discende l'obbligo per il *dominus* di assoggettare le somme corrisposte al tirocinante a titolo di borsa di studio allo stesso trattamento fiscale previsto per i redditi da lavoro dipendente; in particolare egli dovrà assoggettare le somme a ritenuta d'acconto IRPEF, applicando le aliquote per scaglioni di reddito previste dall'art. 11 D.P.R. 917/1986, oltre alle ritenute relative alle addizionali comunale e regionale all'IRPEF.

segue

Data l'assimilazione dei compensi erogati al tirocinante ai redditi da lavoro dipendente, sarà eventualmente applicabile quanto disposto dall'art. 51 del TUIR in merito al trattamento fiscale di particolari somme e valori erogati (ad esempio buoni pasto, indennità per trasferte al di fuori dal territorio comunale, ecc.).

L'attuale impianto normativo e regolamentare, pur sancendo chiaramente che il tirocinio non determina l'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, non lo vieta espressamente. In tal caso, ovviamente, sorgeranno tutti i diritti e gli obblighi previsti in materia fiscale, previdenziale e assistenziale, sia in capo al datore di lavoro che in capo al praticante.

Esclusione dagli obblighi contributivi ed assicurativi

Il tirocinio professionale è escluso da prelievo contributivo, quindi nessun adempimento INPS dovrà essere posto in essere.

Il tirocinio professione è altresì escluso dall'obbligo assicurativo INAIL; la circolare INAIL n. 16 del 4 marzo 2014 prevede infatti: *"Sul punto, si ribadisce l'indirizzo tenuto dall'Istituto che esclude dall'obbligo assicurativo colui il quale, ai fini dell'ammissione all'esame di stato per l'abilitazione all'esercizio della professione, è tenuto a svolgere un periodo obbligatorio di praticantato, tenuto conto della gratuità del rapporto e dunque dell'assenza del requisito soggettivo ai fini assicurativi ai sensi dell'art. 4, n. 1 del d.p.r. 1124/65, dato che il rimborso spese comunque non ha natura corrispettiva"*; tale principio, ovviamente, non vale laddove il tirocinante venga esposto ad un rischio specifico connesso alle esperienze di lavoro.

segue

In relazione alla copertura previdenziale, si segnala la facoltà da parte del tirocinante di effettuare la pre-iscrizione alla Cassa di previdenza di competenza (a scelta CNDC ovvero CNPR per i praticanti Commercialisti, obbligatoriamente CNPR per i praticanti Esperti Contabili).

Durata e formazione

La riforma degli ordinamenti professionali (Dpr 137/12) ha introdotto importanti novità nel tirocinio per l'accesso alle professioni. In primis, recependo l'articolo 33, comma 2 del decreto salva Italia (DI 201/11), ha ridotto a 18 mesi la durata massima del periodo di formazione del praticante, che per dottori commercialisti ed esperti contabili era di tre anni e per gli avvocati di due.

Il DPR di riforma ha riconosciuto la possibilità, già prevista nella previgente disciplina, che il tirocinio possa essere svolto, limitatamente ai primi sei mesi, in concomitanza con l'ultimo anno del corso di laurea (laurea di primo livello o della laurea magistrale o specialistica), ma in presenza di una specifica convenzione quadro tra il consiglio nazionale dell'ordine ed il ministro dell'istruzione, università e ricerca.

segue

Sul Bollettino Ufficiale del Ministero della Giustizia del 15 aprile 2016 è stato pubblicato il regolamento del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili per lo svolgimento del tirocinio tramite frequenza di corso di formazione professionale. Ne dà notizia il CNDCEC con l'informativa n. 53 del 19 aprile. Il regolamento introduce la possibilità per i tirocinanti di svolgere un semestre di tirocinio tramite corso di formazione in alternativa al tirocinio svolto presso lo studio, anche se il tirocinante potrà, compatibilmente con gli orari del corso, continuare a frequentare lo studio se il dominus è d'accordo. La novità importante è l'attribuzione agli Ordini di una competenza specifica in virtù della quale essi sono tenuti a predisporre una offerta formativa in materia di tirocinio.

segue

La “nuova” modalità di tirocinio non può però essere svolta in concomitanza con il semestre di tirocinio che è possibile anticipare durante il corso di studi.

Nel dettaglio, se l’Ordine si avvale di soggetti esterni con cui opera in regime di cooperazione e/o convenzione, questi devono avere i requisiti dei soggetti autorizzati che dovranno essere documentati dall’Ordine in sede di proposizione della domanda di istituzione del corso. Non è necessario, in altri termini, che essi siano autorizzati autonomamente a diventare soggetti formatori, in quanto si tratta comunque di soggetti che collaborano stabilmente con l’Ordine.

segue

Il possesso dei requisiti richiesti per i soggetti autorizzati da verificare in sede di domanda di istituzione del corso non è invece necessario per fondazioni o associazioni costituite da uno o più Ordini, perché in questo caso è come se l'offerta formativa venisse fornita direttamente dall'Ordine.

Inoltre, il Consiglio nazionale ha espressamente chiesto al Ministero che la data a partire dalla quale i corsi potranno essere svolti sia fissata non prima del 1° gennaio 2017, per evitare, tra l'altro, di creare sovrapposizioni con i corsi integrativi del tirocinio previsti dall'art. 3 del DM 143/2009 che sono stati già approvati per il 2016 e sono in corso di svolgimento.

Prova ed Equipollenza commercialisti e revisori

Si ricorda che il tirocinio da dottore commercialista ed esperto contabile è di 18 mesi, mentre il tirocinio da revisore legale è di 36 mesi (la durata è stabilita dalla direttiva europea). L'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale è indetto dal MEF, d'intesa con il Ministero della Giustizia, almeno una volta l'anno (per effetto delle modifiche apportate dal DLgs. di attuazione della direttiva 2014/56/UE).

segue

L'art. 11 del DM 63/2016 stabilisce che i soggetti che hanno superato l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista o di esperto contabile possono assumere la qualifica di revisore legale attraverso il seguente percorso:

- completare il tirocinio da revisore (cioè 36 mesi, anziché 18);
- successivamente sostenere un' "autonoma" prova scritta e una prova orale, nell'ambito dell'esame per l'abilitazione all'esercizio delle professioni di dottore commercialista ed esperto contabile, sulle materie tecnico-professionali e della revisione sopra indicate.

segue

I soggetti che hanno già superato l'esame di Stato di cui agli [artt. 46](#) e [47](#) del DLgs. 139/2005 (concernente la costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili) e i soggetti che intendono abilitarsi alle professioni di dottore commercialista ed esperto contabile sono esonerati:

- dalla prima prova scritta (consistente nello svolgimento di un tema su materie economiche e aziendali) e dalla seconda prova scritta (consistente nello svolgimento di un tema su materie giuridiche) dell'esame;
- dall'accertamento delle conoscenze sulle corrispondenti materie della prova orale.

segue

I medesimi soggetti sostengono la terza prova scritta (che verte su materie tecnico-professionali e della revisione e comprende un quesito a contenuto pratico attinente l'esercizio della revisione legale) dell'esame da revisore e la prova orale sulle corrispondenti materie nell'ambito dell'esame per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, in apposite giornate dedicate agli aspiranti revisori, all'interno delle previste sessioni.

Per quanto detto, il DM 63/2016 non ha disposto l'esonero totale dall'esame (previsto dalla disciplina previgente e auspicato da parte della categoria dei dottori commercialisti e degli esperti contabili), bensì un esonero parziale. In sostanza, non è stata riconosciuta la piena equipollenza tra i due esami.

segue

Gli aspiranti revisori dovranno sostenere (oltre all'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione, che si compone di tre prove scritte e una orale) una prova "addizionale", specifica in materia di revisione legale, valida per l'iscrizione al Registro revisori.

Tale prova aggiuntiva potrà, tuttavia, essere svolta durante la sessione dell'esame di Stato per diventare dottore commercialista ed esperto contabile, cosicché gli aspiranti professionisti/revisori dovranno sostenere un unico esame valido per l'abilitazione alla professione e l'accesso al Registro revisori (e non dovranno, invece, prendere parte a due diversi esami).

La disciplina esaminata non ha, comunque, efficacia immediata.

Il tirocinio del revisore legale- Le nuove linee guida

Il Decreto Lgs.27 gennaio 2010 n.39 definisce il tirocinio e la sua durata in 3 anni, oltre che chiarire alcuni aspetti amministrativi legati allo svolgimento dello stesso.

Il Decreto Lgs. 17 luglio 2016 n.135 ha modificato la norma previgente sul tirocinio, introducendo l'espresso obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento degli incarichi attivi.

Inoltre è stato introdotto il limite di 3 tirocinanti che ciascun revisore legale persona fisica può accogliere.

Infine è stata introdotta la possibilità di svolgere il tirocinio contestualmente al biennio di studi di laurea specialistica o magistrale, sulla base di specifiche convenzioni.

Il tirocinio del revisore legale- Le nuove linee guida

Il tirocinante deve così collaborare agli incarichi di revisione con diligenza e riservatezza, e questi devono necessariamente riferirsi ad incarichi di revisione legale, escludendosi quindi le revisioni volontarie o altre attività.

Il dominus pertanto ha l'obbligo di pianificare l'attività del tirocinante, in modo di garantire la necessaria formazione teorica e pratica, e la relativa supervisione.

Al termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante deve predisporre e compilare la relazione annuale sulle attività svolte, debitamente sottoscritta dal dominus.