



APRILE 2021

**L'AVVIO DELL'ATTIVITÀ
PROFESSIONALE
DEL DOTTORE
COMMERCIALISTA
GLI ASPETTI ORDINISTICI,
FISCALI E PREVIDENZIALI**

APRILE 2021

L'AVVIO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA GLI ASPETTI ORDINISTICI, FISCALI E PREVIDENZIALI

Commissione di Studio UNGDCEC
Cassa di Previdenza e Welfare

Presidente:

Maria CAPUTO (Napoli delegata CDC)

Segretaria:

Gennj CILETTI (Prato delegata CDC)

Coordinatori:

Roberta POSTIGLIONE (Milano)

Carmelo IMPERATORE (Napoli)

Autori:

Adriana ADRIANI (Bari) – **Teresa ARMENIO** (Agrigento delegata CDC) – **Liliana BONADIES** (Salerno) – **Giuseppe BOTTACCI** (Brindisi) – **Barbara D'AMBROSIO** (Brindisi) – **Gianpiero D'ANDREA** (Salerno delegato CDC) – **Tommaso FERRARESSO** (Milano) – **Dario GIUFFRIDA** (Catania delegato CDC) – **Alfredo IANNITELLI** (Castrovillari CS) – **Carmelo IMPERATORE** (Napoli) – **Gabriella LA COSTA** (Reggio Emilia delegata CDC) – **Anna Elisa LANDRISCINA** (Milano delegata CDC) – **Matteo MANGIA** (Lecce) – **Chiara Nicoletta MATACENA** (Napoli Nord Aversa CE) – **Maria PAPOTTO** (Catania) – **Roberta POSTIGLIONE** (Milano) – **Paolo RENDE** (Castrovillari CS delegato CDC) – **Guido SENALDI** (Busto Arsizio VA delegato CDC) – **Annalisa SPINIELLO** (Avellino) – **Martina TOMIO** (Trento) – **Stefania TONI** (Modena delegata CDC) – **Silvia ZANON** (Treviso delegata CDC)



INDICE

Premessa	pag. 5
Fonti di riferimento	pag. 5
CAPITOLO 1 - MODALITA' DI SVOLGIMENTO DEL TIROCINIO E DEONTOLOGIA	
1.1 Excursus storico: introduzione del tirocinio e successive modifiche	pag. 6
1.2 Modalità di svolgimento del tirocinio	pag. 7
1.3 Tirocinio svolto all'estero	pag. 8
1.4 Tirocinio degli esperti contabili per l'accesso alla sezione A «Commercialisti» dell'albo	pag. 8
1.5 Doveri del tirocinante, deontologia e sanzioni disciplinari	pag. 8
1.6 Adempimenti del dominus	pag. 9
1.7 Adempimenti dei Consigli degli Ordini Territoriali	pag. 9
CAPITOLO 2 - REGISTRO DEI TIROCINANTI	
2.1 Tenuta del registro dei tirocinanti dal Consiglio dell'Ordine territoriale	pag. 10
2.2 Iscrizione nel registro del tirocinio in presenza di convenzioni universitarie	pag. 10
2.3 Modalità di iscrizione nel registro del tirocinio	pag. 13
2.4 Cancellazione dal registro dei tirocinanti	pag. 14
2.5 Numero di iscritti al registro dei tirocinanti alla data del 1.1.2020	pag. 15
CAPITOLO 3 - PERIODO DEL TIROCINIO	
3.1 Durata del tirocinio	pag. 21
3.2 Trasferimenti	pag. 21
3.3 Cause di sospensione	pag. 22
3.4 Interruzione del tirocinio	pag. 23
3.5 Data compiuto tirocinio	pag. 23
3.6 Periodo intercorrente tra il compimento del tirocinio ed il superamento dell'esame di Stato	pag. 24
CAPITOLO 4 - FORMAZIONE DEL TIROCINANTE	
4.1 Formazione del dominus	pag. 25
4.2 Corsi di formazione	pag. 25
4.3 Formazione finanziata da FONDOPROFESSIONI	pag. 26
CAPITOLO 5 - TIROCINIO NELLA REVISIONE LEGALE	
5.1 La disciplina normativa del tirocinio ex D. Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39	pag. 27
5.2 Modifiche post D. Lgs. 17 luglio 2016 n. 13	pag. 27
5.3 Criteri e linee guida per lo svolgimento del tirocinio	pag. 28
5.4 Concetto di collaborazione	pag. 28
5.5 Oggetto dell'incarico	pag. 29
5.6 Pianificazione del tirocinio	pag. 30
5.7 La relazione annuale	pag. 30



CAPITOLO 6 - ESAME DI ABILITAZIONE

6.1	Prove d'esame per l'iscrizione nella Sezione A dell'Albo	pag. 31
6.2	Prove d'esame per l'iscrizione nella Sezione B dell'Albo	pag. 32
6.3	Prove d'esame nel periodo Covid-2019 in forma semplificata	pag. 34
6.4	Sessioni esami di Stato per l'anno 2021	pag. 34
6.5	Esame integrativo ai fini dell'iscrizione al registro dei revisori legali	pag. 34
6.6	Cronaca di un esame di Stato ai tempi del Covid-19	pag. 35

CAPITOLO 7 - IL TIROCINANTE IN AMBITO ASSOCIATIVO UGDCEC

7.1	Categoria di associati praticanti	pag. 36
7.2	Rappresentante dei praticanti	pag. 36
7.3	Numero di praticanti iscritti ad una associazione UGDCEC al 31.12.2020 in alcune regioni d'Italia	pag. 36

CAPITOLO 8 - IL TIROCINIO PER L'ABILITAZIONE DEL CHARTERED ACCOUNTANT NELL'UNIONE EUROPEA

8.1	Paesi dell'Unione Europea in cui esiste l'obbligo di tirocinio	pag. 38
8.2	Modalità di svolgimento del tirocinio nell'Unione Europea	pag. 38
8.3	Popolazione di tirocinanti nell'Unione Europea	pag. 41
8.4	Sistema previdenziale per i tirocinanti nell'Unione Europea	pag. 41

CAPITOLO 9 - INQUADRAMENTO FISCALE, CONTRIBUTIVO E ASSICURATIVO

9.1	Trattamento economico del tirocinante	pag. 42
9.2	Inquadramento fiscale, contributivo ed assicurativo del tirocinante	pag. 43
9.3	Rapporto tra tirocinio ed altre attività prestate in favore del professionista	pag. 44

CAPITOLO 10 - PRE-ISCRIZIONE ALLA CASSA DOTTORI COMMERCIALISTI

10.1	Decorrenza e termine della pre-iscrizione	pag. 45
10.2	Contributo fisso annuale, scadenze e modalità di versamento, tardivo versamento	pag. 46
10.3	Regolarizzazione pre-iscrizione	pag. 46
10.4	Cessazione della pre-iscrizione	pag. 46
10.5	Restituzione dei contributi versati pre-iscrizione	pag. 47
10.6	Gestione separata INPS vs. contributo di pre-iscrizione	pag. 47

CAPITOLO 11 - ISCRIZIONE ALLA CASSA DOTTORI COMMERCIALISTI

11.1	Requisiti per l'iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti e le agevolazioni contributive per i neo iscritti	pag. 48
11.2	Il percorso previdenziale dei neo iscritti - il regime contributivo	pag. 48
11.3	Il sistema premiante della CDC e la valutazione dei riscatti	pag. 50
11.4	Vantaggi: benefici assistenziali, tutela della famiglia, convenzioni	pag. 52
11.5	Bando di concorso per il supporto all'attività professionale	pag. 57
11.6	Le incompatibilità	pag. 58



Premessa

Il presente VADEMECUM vuole essere uno strumento utile ai giovani praticanti e Dottori Commercialisti per orientarsi nelle fasi di avvio della professione. Per questo, pur essendo stato elaborato dalla Commissione Cassa di Previdenza e Welfare, affronta in maniera completa gli aspetti legati al tirocinio, anche nella revisione legale, continuando con la pre-iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti, fino ad arrivare all'abilitazione e all'iscrizione alla CDC.

Uno sguardo agli altri 26 Paesi dell'Unione Europea consente di confrontare il tirocinio con il percorso dei colleghi europei per conseguire l'abilitazione e diventare chartered accountant.

Un capitolo dedicato all'inquadramento fiscale, contributivo e assicurativo offre una panoramica di tutte le possibilità di definizione del rapporto economico con il proprio dominus.

Gli ultimi due capitoli concentrano l'attenzione sul focus della nostra commissione di studio, evidenziando l'opportunità della pre-iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti e i primi strumenti per costruire la propria cultura previdenziale e cogliere sin dall'inizio le molteplici possibilità offerte al giovane che ha appena superato l'esame per l'abilitazione all'esercizio della professione e si iscrive all'Albo e alla CDC.

FONTI DI RIFERIMENTO

- *Decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 - Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*
- *Decreto Ministeriale 7 agosto 2009, n. 143 - 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 legislativo 27 gennaio 2010 n. 39 - Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE*
- *Decreto legislativo 17 luglio 2016 n. 135 - Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.*



CAPITOLO 1

MODALITA' DI SVOLGIMENTO DEL TIROCINIO E DEONTOLOGIA

1. Excursus storico: introduzione del tirocinio e successive modifiche

Il termine tirocinio deriva dal latino tirocinium, anche «apprendista, novizio, recluta», ed è definito come un periodo di addestramento pratico all'esercizio di un mestiere, di una professione, di un'arte, di un'attività in genere, che viene compiuto da un principiante, da un allievo, o anche da persona già qualificata e fornita della necessaria preparazione teorica, o del prescritto titolo di studio, sotto la guida di persona esperta e nel luogo dove tale attività viene svolta regolarmente¹. In gergo definito anche "praticantato", altro non è che un periodo di tirocinio obbligatorio, svolto per poter accedere ad esercitare una professione, che presuppone anche il superamento di un esame di abilitazione.

Già nell'antica Grecia il termine di pratica o tirocinio professionale era usato per identificare giovani che frequentavano il campo di Marte svolgendo esercizi militari e ginnici; durante questo anno il popolo osservava la condotta dei ragazzi e le attitudini di ciascuno al fine di concedere o negare il concorso ai pubblici uffici. Anche nell'antica Roma con questo termine si individuavano i giovani soldati che partecipavano alla prima campagna o avevano appena indossato la toga virile.

Numerose sono le attività professionali che prevedono un periodo di tirocinio obbligatorio. Nel caso della professione di dottore commercialista, il tirocinio è stato introdotto sulla base di quanto previsto dall'art. 1, comma 1, legge n. 206 del 1992². Con tale modifica normativa è stato previsto lo svolgimento di un periodo di tirocinio della durata di tre anni, poi disciplinato in specifico dal DM 10 marzo 1995, n. 327.

Altre importanti modifiche in termini di tirocinio sono state previste dal D. Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, norma costitutiva dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che ha previsto la conseguente abrogazione degli ordinamenti delle professioni di Dottore Commercialista, Ragioniere e Perito Commerciale fino ad allora vigenti. Sulla base di quanto stabilito dall'art. 42 viene previsto che il tirocinio debba essere svolto in modo ininterrotto e presso un professionista (c.d. dominus), iscritto all'albo da almeno cinque anni, con la possibilità di svolgere il tirocinio all'estero per un periodo, nonché l'integrazione del tirocinio nel percorso di studi universitario³.

Con il successivo DM 143/2009 è stato introdotto il nuovo regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile entrato in vigore il 31.10.2009. Anche qui molte le novità previste: introduzione di un numero minimo di ore settimanali di presenza in studio del praticante, obbligo dell'assolvimento della formazione professionale continua del dominus, possibilità di remunerare il praticante con una borsa di studio, numero massimo di praticanti in studio per ogni professionista, introduzione di cause di sospensione del tirocinio e periodo di interruzione, sanzioni disciplinari, tirocinio degli esperti contabili per iscriversi alla lettera A dell'albo⁴.

Attualmente il tirocinio professionale è disciplinato, in via generale, dall'art. 6 del DPR 7 agosto 2012 n. 137, emanato in applicazione del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito in legge 14 settembre 2011 n. 148, e in modo specifico dalle leggi istitutive degli ordini professionali e dai singoli regolamenti emanati da questi, salvo specifiche disposizioni di legge, se presenti. Alcuni aspetti contenuti nella riforma erano già presenti nella normativa precedente;

¹ Cfr. <https://www.treccani.it/vocabolario/tirocinio/>

² Cfr. http://www.edizioniuropee.it/LAW/HTML/33/zn59_06_013.html

³ Cfr. da pag. 59 Quaderno n. 14 edito dall'ODCEC di Milano e SAF "Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs. n. 139 del 28 giugno 2005" a cura della Commissione Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007

⁴ Cfr. "Nuovo regolamento del tirocinio professionale per i praticanti Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili" edito dall'ODCEC di Pescara e "Note interpretative - Indicazioni per l'applicazione del Regolamento del tirocinio (DM 7 agosto 2009, n. 143) del 11 novembre 2009 edito dal CNDCEC



tra questi, come già detto, la possibilità di svolgere all'estero un periodo di tirocinio per un massimo di sei mesi e la possibilità di svolgere il tirocinio in concomitanza con il corso di studi per il conseguimento della laurea di secondo livello. La novità più rilevante è stata sicuramente, a decorrere dal 2012, la modifica della durata massima del tirocinio da trentasei a diciotto mesi, con possibilità di anticipare i primi sei mesi durante il corso di studi per il conseguimento della laurea necessaria, in presenza di apposita convenzione tra i Consigli nazionali, il Ministero dell'Università ed il Ministero vigilante⁵.

Fino all'introduzione del Decreto Legge n. 1 del 24/01/2012, il praticantato del dottore commercialista e dell'esperto contabile andava di pari passo con quello del 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 di dottore commercialista e revisore legale, consentendo di maturare insieme i requisiti per l'ammissione ai due esami di Stato. Oggi invece la durata dei due tirocini è diversa: 18 mesi per i commercialisti e 36 mesi per i revisori legali, non essendo possibile l'armonizzazione in quanto la professione di revisore è disciplinata da una direttiva europea che fissa appunto in tre anni la durata del tirocinio negli Stati membri.

1.2 Modalità di svolgimento del tirocinio

Per poter accedere all'esercizio della professione di dottore commercialista o esperto contabile è necessario aver svolto il tirocinio presso lo studio di un professionista e, successivamente, aver superato l'esame di stato per l'ammissione all'Albo. Il tirocinio professionale si considera svolto e dà diritto ad essere ammessi all'esame di Stato, in presenza di tutti e tre i seguenti requisiti:

- compimento di 18 mesi di tirocinio complessivi, di cui sei mesi svolgibili in concomitanza con gli studi universitari, seguendo la convenzione dell'Ateneo in cui si è iscritti;
- conseguimento di una laurea triennale o specialistica o magistrale nelle materie previste;
- compimento, dopo il conseguimento della laurea, di dodici mesi di pratica presso uno studio professionale.

Per effettuare il tirocinio professionale è necessario iscriversi all'apposito Registro dei tirocinanti tenuto da ciascuno dei 131 Ordini territoriali, che operano anche un'attività di vigilanza sul suo svolgimento. Il Registro dei tirocinanti è suddiviso in:

- 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).

Dal 2017 è stata introdotta la possibilità di frequentare, al posto della pratica, un corso di formazione organizzato o accreditato presso l'ordine professionale, con esame finale. Il regolamento è stato pubblicato sul Bollettino ufficiale del Ministero della Giustizia n. 7 del luglio 2016. La durata di tali corsi deve essere almeno di 350 ore, per un massimo di 6 mesi, e si avrà comunque la possibilità di anticipare il semestre formativo durante il normale corso di studi. Questa tipologia di tirocinio consente a coloro, che hanno conseguito un titolo di laurea all'esito di un corso in convenzione (con relativa maturazione dei prescritti crediti), l'esonero dalla prima prova scritta d'esame di Stato per l'abilitazione alla professione. Il tirocinante deve comunque presentare la richiesta per l'iscrizione nei registri del tirocinio tenuti dall'Ordine e consegnare l'attestato del corso al superamento dell'esame finale. All'esame finale, che consiste in una prova scritta ed in un colloquio orale, sono ammessi i tirocinanti che hanno frequentato almeno il 90% delle lezioni⁶.

⁵ Cfr. <https://oldsite.commercialisti.it/Portal/Press/Default.aspx?Id=aade3e71-f243-477a-998f-5a56c357d28c>

⁶ Cfr. <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/13396-praticantato-commercialista-2019-tutte-le-regole.html>



1.3 Tirocinio svolto all'estero

Sulla base di quanto previsto dal D. Lgs. 139/2005 e dall'articolo 4 del DM 143/2009, una parte del tirocinio da svolgere presso un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili può essere svolto, per un massimo di sei mesi, in un altro stato dell'Unione europea. Perché sia valida la pratica, è necessario che si tratti di un praticantato unico e ininterrotto, non superiore a sei mesi, svolto presso un professionista abilitato all'esercizio di una professione equivalente. Per aiutare i giovani aspiranti commercialisti a individuare i professionisti esteri che svolgono una professione "equivalente", il CNDCEC con l'informativa 48/2010⁷ ha indicato per i paesi dell'Unione europea i titoli equiparati a quelli di dottore commercialista od esperto contabile e gli organismi professionali di riferimento. Per svolgere il tirocinio all'estero è necessario chiedere l'autorizzazione al Consiglio dell'ordine territoriale competente, presentando la domanda accompagnata dal parere favorevole del dominus. Alla fine dell'esperienza il tutor estero dovrà rilasciare un certificato dell'attività svolta dal tirocinante⁸.

1.4 Tirocinio degli esperti contabili per l'accesso alla sezione A «Commercialisti» dell'albo

Un esperto contabile, iscritto alla sezione B dell'albo, deve compiere un ulteriore periodo di tirocinio se vuole iscriversi alla sezione A. Questo aspetto è stato chiarito dal pronto ordini n. 21/2018⁹ emanato dal CNDCEC sulla base di quanto previsto dal DM 143/2009. L'esperto contabile deve presentare istanza di iscrizione nella sezione "tirocinanti dottori commercialisti" del registro e, dopo aver svolto un anno di tirocinio, potrà sostenere l'esame di abilitazione da dottore commercialista. Le modalità di effettuazione del tirocinio sono sempre le medesime: 20 ore settimanali presso lo studio o comunque sotto la supervisione e il controllo diretto del dominus, oppure la partecipazione ad appositi corsi di formazione professionale.

1.5 Doveri del tirocinante, deontologia e sanzioni disciplinari

Il tirocinante è soggetto ai doveri e norme del codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile¹⁰. Il suddetto codice deontologico prevede degli obblighi in capo al 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.

Il tirocinio professionale deve essere svolto con assiduità, diligenza, riservatezza e nel rispetto delle norme di deontologia professionale, riferite alla categoria professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Per **assiduità** si intende la frequenza costante del tirocinante all'interno dello studio del proprio dominus, operando sotto la diretta supervisione di quest'ultimo, per almeno 20 ore settimanali, distribuite in 4 ore giornaliere, nel normale orario di funzionamento dello studio stesso.

Per **diligenza** si intende la cura attenta e scrupolosa nello svolgimento del tirocinio.

Per **riservatezza** si intende l'adozione di un comportamento riguardoso e corretto, nonché il mantenimento del massimo riserbo su tutte le notizie ed informazioni acquisite nel corso del tirocinio.

In tutti i casi di violazione delle norme che attengono al tirocinio, comprese le norme deontologiche di comportamento, il tirocinante sarà sottoposto a procedimento disciplinare irrogando le seguenti sanzioni:

- censura;
- sospensione per un periodo massimo di trenta giorni;
- interruzione o cancellazione.

⁷ Cfr. Informativa 48/2010 <https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/Informativa+n.48-2010.pdf>

⁸ Cfr. <https://st.ilssole24ore.com/art/norme-e-tributi/2010-07-31/commercialisti-tirocinio-anche-estero-080113.shtml#continue>

⁹ Cfr. http://cdn.fiscoetasse.com/upload/CNDCEC-PO_21-2018.pdf

¹⁰ Cfr. Codice deontologico della professione https://commercialisti.it/documents/20182/20825/Codice_deontologico_160119.pdf/4f57a96f-1e10-4cod-9c85-5de14ebd9690



La **censura** consiste in una dichiarazione formale di biasimo e consegue all'accertata inosservanza dei principi di riservatezza e di diligenza.

La **sospensione** consegue all'accertamento di mancato rispetto dell'obbligo di assiduità nello svolgimento del tirocinio, mancato deposito semestrale del libretto del tirocinio presso la segreteria del Consiglio dell'ordine nei termini previsti, reiterata inosservanza del principio della riservatezza o della diligenza, comportamenti che non risultino consoni alla dignità, all'onore, al decoro e all'immagine della professione, anche al di fuori dell'esercizio della stessa. La sospensione può essere comminata per un periodo massimo di 90 giorni.

L'**interruzione** o **cancellazione** si verificano nei seguenti casi:

- mancata comunicazione al Consiglio dell'Ordine delle variazioni intervenute nel periodo di tirocinio;
- svolgimento del tirocinio presso un professionista diverso da quello indicato senza averne data apposita comunicazione;
- non veridicità del contenuto del libretto del tirocinio;
- mancata presentazione alle convocazioni per le verifiche periodiche;
- mancato pagamento della tassa per l'iscrizione nel registro del tirocinio.

Tutte le sanzioni disciplinari saranno trascritte su libretto di tirocinio.

1.6 Adempimenti del dominus

Il dominus deve impegnarsi affinché chi svolge il tirocinio presso il proprio studio apprenda la deontologia, il metodo e la prassi professionale permettendo anche al tirocinante di partecipare, in qualità di uditore, alla trattazione delle pratiche con il cliente e terzi, altresì deve favorire la partecipazione a convegni e corsi di formazione professionale.

Il dominus è tenuto a 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 da attenersi durante e dopo lo svolgimento del tirocinio. Non è consentito affidare al tirocinante solo compiti meramente esecutivi.

Il dominus è tenuto a consegnare al tirocinante, all'inizio del periodo di tirocinio, una copia del codice deontologico della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile.

Il dominus deve vigilare affinché il tirocinante sia a conoscenza e rispetti gli obblighi del segreto e della riservatezza professionale, che anch'egli è tenuto ad osservare.

Il dominus, che rilascerà dichiarazioni non veritiere sulle modalità di svolgimento del tirocinio contenute nel libretto del tirocinante od ometterà comunicazioni, potrà essere sottoposto a procedimento disciplinare ai sensi dell'Ordinamento professionale.

È fatto obbligo del dominus di comunicare immediatamente all'Ordine di appartenenza l'eventuale ammissione, presso il proprio Studio, di tirocinanti iscritti presso un Registro tenuto da un altro Ordine. Qualora il dominus ammetta a frequentare il proprio Studio un praticante, già precedentemente iscritto al Registro dei praticanti, è fatto obbligo di trasmettere tempestivamente, alla segreteria dell'Ordine, la dichiarazione di inizio tirocinio presso il nuovo dominus secondo la modulistica prevista. Tale comunicazione deve pervenire entro 30 giorni dall'inizio del nuovo periodo di tirocinio; la decorrenza del nuovo periodo di pratica avrà effetto dal giorno di delibera del Consiglio.

Il dominus 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.

1.7 Adempimenti dei Consigli degli Ordini Territoriali

I Consigli degli Ordini territoriali rilevano e promuovono la disponibilità degli iscritti ad accogliere tirocinanti nei propri studi. I Consigli dell'Ordine territoriali sono tenuti: a vigilare sul corretto svolgimento del tirocinio, prevedendo colloqui periodici anche a campione; ad istituire e promuovere corsi di formazione professionale; a consegnare un libretto del tirocinio al tirocinante. Il libretto deve includere l'annotazione del dominus che attesti la veridicità delle indicazioni ivi contenute. I consigli dell'ordine territoriali devono verificare periodicamente il libretto del tirocinio.



CAPITOLO 2

REGISTRO DEI TIROCINANTI

2.1 Tenuta del registro dei tirocinanti dal Consiglio dell'Ordine territoriale

Il registro dei tirocinanti è un elenco previsto e disciplinato dal Decreto Ministeriale 7 agosto 2009 n. 143 "Regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile"¹¹ (di seguito "Regolamento") ed è tenuto dal Consiglio di ogni Ordine territoriale.

Ogni tirocinante è tenuto ad iscriversi nel registro del Consiglio dello stesso Ordine territoriale in cui risulta iscritto il dottore commercialista o il ragioniere commercialista presso il quale viene svolto il tirocinio.

Come è strutturato il registro tirocinanti?

Il registro si compone di due distinte sezioni, corrispondenti alle rispettive sezioni dell'Albo in cui il soggetto si iscriverà una volta superato l'esame di abilitazione professionale.

A) Sezione tirocinanti commercialisti:

riservata a coloro i quali risultano in possesso di uno dei seguenti titoli, elencati nel comma 4 dell'articolo 40 del decreto legislativo n. 139/2005¹²:

- diploma di laurea specialistica della classe 64/S (classe delle lauree specialistiche in scienze dell'economia);
- diploma di laurea specialistica della classe 84/S (classe delle lauree specialistiche in scienze economico-aziendali);
- lauree rilasciate dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'art. 17, comma 95 della legge 15/05/1997 n. 127 (c.d. lauree del vecchio ordinamento);

B) Sezione tirocinanti esperti contabili:

riservata a coloro i quali risultano in possesso di uno dei seguenti titoli, elencati nel comma 5 dell'articolo 40 del decreto legislativo n. 139/2005, quindi:

- diploma di laurea della classe 17 (classe delle lauree in scienze dell'economia e della gestione aziendale);
- diploma di laurea della classe 28 (classe delle lauree in scienze economiche).

Quali informazioni contiene il registro dei tirocinanti?

Entrambe le sezioni, sopra menzionate, contengono le seguenti informazioni:

- le generalità complete dei tirocinanti;
- l'indicazione della data di inizio del tirocinio;
- l'indicazione dello studio professionale presso il quale è svolto il tirocinio e gli eventuali cambiamenti intervenuti;
- l'indicazione dei trasferimenti presso altri ordini;
- l'indicazione delle sospensioni;
- l'indicazione delle cancellazioni;
- l'indicazione dei provvedimenti disciplinari irrogati;
- qualsiasi altra informazione che il Consiglio dell'Ordine ritiene opportuna.

Periodicamente, il registro dei tirocinanti viene aggiornato in base alle iscrizioni ed alle cancellazioni deliberate dal Consiglio dell'Ordine.

2.2 Iscrizione nel registro del tirocinio in presenza di convenzioni universitarie¹³

L'art. 6 del Regolamento prevede che il tirocinio possa essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale purché siano soddisfatte le condizioni previste dalla

¹¹ Decreto Ministeriale 7 agosto 2009 n. 143, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 16 ottobre 2009, n. 241.

¹² Decreto Legislativo 28 giugno 2005 n. 139, "Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili".

¹³ Art. 6 del Decreto Ministeriale 7 agosto 2009 n. 143, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 16 ottobre 2009, n. 241.



"Convenzione quadro"¹⁴ siglata tra il Miur ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. Con la riforma delle professioni¹⁵, intervenuta nel 2012, che ha ridotto il periodo di tirocinio portandolo a 18 mesi, questo si considera svolto, e consente l'ammissione all'esame di Stato, in presenza dei seguenti requisiti:

- compimento dei 18 mesi di tirocinio complessivi, con possibilità di svolgere 6 mesi, in concomitanza con gli studi universitari, seguendo la convenzione dell'Ateneo cui si è iscritti;
- conseguimento di una laurea triennale, specialistica o magistrale;
- compimento, dopo il conseguimento della laurea, di 12 mesi di pratica presso uno studio professionale.

Come si svolge il tirocinio?

Il tirocinio si svolge presso uno studio professionale, individuato dal Consiglio dell'Ordine territoriale, sotto la supervisione ed il controllo diretto di un professionista (tutor professionale) e di un docente (tutor accademico) del Dipartimento universitario con cui è stata sottoscritta la convenzione.

La valutazione dell'attività, svolta nel corso del semestre, viene fatta sulla base di un'attestazione apposta dal tutor professionale e dal tirocinante sul libretto di tirocinio professionale rilasciato dall'Ordine stesso. La verifica circa l'effettivo svolgimento del tirocinio spetta all'Ordine, in sede di apposizione del visto semestrale sul libretto del tirocinio.

Il professionista redige una relazione ed esprime il giudizio su tutta l'attività di tirocinio svolta dallo studente e può assumere il ruolo di correlatore in sede di commissione di laurea.

A. Tirocinio semestrale, in convenzione universitaria, per la formazione qualificante la professione di dottore commercialista

La convenzione quadro ha fissato le condizioni minime che consentono lo svolgimento di un tirocinio semestrale professionale di un numero compreso tra le 275 e 300 ore da svolgersi nel corso dell'ultimo anno del percorso di laurea magistrale riconosciuto quale parte del tirocinio per l'accesso alla sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

A quali condizioni?

1. Conseguimento della laurea triennale nelle classi:
L18- Scienza dell'economia e della gestione aziendale¹⁶;
L33- Scienze economiche¹⁷;
o laurea triennale in altra classe di laurea purché siano stati colmati, prima dell'iscrizione, i debiti formativi richiesti dall'Ordinamento didattico per l'accesso alle lauree magistrali convenzionate di cui al successivo punto 2;
2. Iscrizione ad uno dei corsi di laurea magistrale nelle classi:
LM 56- Scienze dell'economia¹⁸;
LM77- Scienze economico aziendali¹⁹
3. Acquisizione nel corso di studi triennale dei crediti contenuti nella tabella di cui all'art. 1 della convenzione quadro;
4. Inserimento nel piano di studi del corso di laurea specialistica o magistrale, almeno dei seguenti crediti formativi:

¹⁴ La convenzione quadro, adottata con il Ministero della Giustizia ed il CNDCEC, trasmessa da quest'ultimo in data 17 ottobre 2014, in attuazione dell'art. 9 comma 6, del decreto - legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni, nella legge 24 marzo 2012, n. 27 e dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137.

¹⁵ D.P.R. 7 agosto 2012 n. 137, Regolamento recante la riforma degli ordinamenti professionali.

¹⁶ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n.270, corrispondente alla classe 17 Scienze dell'economia e della gestione aziendale - ex DM 3 novembre 1999 n.509.

¹⁷ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n.270, corrispondente alla classe 28 Scienze economiche - ex DM 3 novembre 1999 n.509.

¹⁸ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n.270, corrispondente alla classe 64S Scienze dell'economia- ex DM 3 novembre 1999 n.509.

¹⁹ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n.270, corrispondente alla classe 84S Scienze economico aziendali- ex DM 3 novembre 1999 n.509.



Ambiti Disciplinari	Crediti Formativi
SECS-P/07 Economia Aziendale	Almeno 18 crediti
SECS-P/08 Economia e gestione delle imprese SECS-P/09 Finanza aziendale SECS-P/10 Organizzazione aziendale SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	Almeno 9 crediti
IUS/04 Diritto commerciale IUS/05 Diritto dell'economia IUS/12 Diritto tributario IUS/15 Diritto processuale civile IUS/17 Diritto penale	Almeno 21 crediti

Riconoscimenti in crediti formativi

Le università, nell'ambito della propria autonomia didattica, possono attribuire all'attività di tirocinio professionale un numero massimo di 12 CFU a condizione che l'Ordine territoriale preveda la redazione, ex ante, di un progetto formativo sottoscritto dal professionista e dal dipartimento universitario interessato, che sia verificato l'effettivo svolgimento del tirocinio, e che sia rilasciata la valutazione, con discussione da parte di una commissione d'esame di una relazione scritta elaborata dallo studente sugli argomenti trattati nel corso del tirocinio.

B) Tirocinio semestrale, in convenzione universitaria, per la formazione qualificante la professione di esperto contabile.

La convenzione quadro ha fissato le condizioni minime che consentono lo svolgimento di un tirocinio semestrale professionale di un numero compreso tra le 200 e 225 ore nel corso dell'ultimo anno del percorso di laurea triennale riconosciuto quale parte del tirocinio per l'accesso alla sezione B qualificante la professione di Esperto Contabile.

Quali sono le condizioni minime fissate dalla legge quadro?

- Iscrizione ad un corso di laurea triennale in una delle seguenti classi:
classe L18- Scienze dell'economia e della gestione aziendale²⁰;
classe L33- Scienze economiche²¹ attuato nell'ambito di una convenzione tra Ordine territoriale ed Università ai sensi dell'art., 9 comma 6, D.L. 1/2012;
- Conseguimento, durante il percorso formativo triennale, almeno dei seguenti crediti formativi:

Ambiti Disciplinari	Crediti Formativi
SECS-P/07 Economia Aziendale	Almeno 24 crediti
SECS-P/08 Economia e gestione delle imprese SECS-P/09 Finanza aziendale SECS-P/10 Organizzazione aziendale SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	Almeno 15 crediti

²⁰ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004 n. 270, corrispondente alla classe 17 Scienze dell'economia e della gestione aziendale- ex DM 3 novembre 1999 n. 509.

²¹ Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004 n. 270, corrispondente alla classe 28 Scienze economiche- ex DM 3 novembre 1999 n. 509.

Riconoscimenti in crediti formativi

Le università nell'ambito della propria autonomia didattica possono attribuire all'attività di tirocinio professionale un numero massimo di 9 CFU a condizione che l'Ordine territoriale preveda la redazione, ex ante, di un progetto formativo sottoscritto dal professionista e dal dipartimento universitario interessato, che sia verificato l'effettivo svolgimento del tirocinio, e che sia rilasciata la valutazione, con discussione, da parte di una commissione d'esame di una relazione scritta elaborata dallo studente sugli argomenti trattati nel corso del tirocinio.

Va ricordato che il tirocinio tramite corso sostitutivo non può essere svolto contemporaneamente al semestre di tirocinio anticipabile durante gli studi universitari.

2.3 Modalità di iscrizione nel registro del tirocinio²²

La domanda di iscrizione va presentata al Consiglio dell'Ordine nella medesima circoscrizione in cui risulta iscritto il professionista presso il quale si intende svolgere il tirocinio professionale.

Tutta la modulistica da compilare si trova nell'apposita sezione del sito web di ogni Ordine Professionale.

Che informazioni contiene la domanda di iscrizione?

La domanda, come prevede il Regolamento, contiene:

- a. il certificato di nascita;
- b. il certificato generale del casellario giudiziale, di data non anteriore di tre mesi alla presentazione;
- c. il certificato dei carichi pendenti rilasciato dalla competente procura della Repubblica presso il tribunale;
- d. il certificato comprovante il godimento del pieno esercizio dei diritti civili;
- e. il certificato attestante il conseguimento del titolo di studio previsto dall'articolo 40, commi 4 e 5, del decreto legislativo n. 139 del 2005;
- f. la dichiarazione di elezione del domicilio;
- g. la dichiarazione del professionista che, avendo ammesso il richiedente a frequentare il proprio studio, ne dia attestazione con indicazione della data di inizio del tirocinio, degli orari di frequenza giornaliera dello studio, nonché del normale orario di funzionamento dello studio;
- h. la dichiarazione del praticante in merito all'eventuale sussistenza di rapporti di lavoro in corso all'atto dell'iscrizione nel registro del tirocinio con indicazione dei relativi orari;
- i. una dichiarazione del professionista di impegno deontologico alla formazione del tirocinante.

Le certificazioni sopra riepilogate, dalla lettera *a*) alla *e*), possono essere rese mediante dichiarazioni sostitutive²³ mentre le dichiarazioni, dalla lettera *f*) alla *i*) dovranno essere allegate alla domanda a cui deve essere applicata una marca da bollo da 16,00 euro.

Inoltre, alla domanda di iscrizione, vanno allegati anche la copia del documento di identità, la copia del codice fiscale, foto in formato foto-tessera e la distinta di pagamento della tassa di iscrizione al Registro tirocinanti (che viene stabilita da ciascun Ordine territoriale entro i limiti fissati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili).

Una volta predisposta tutta la documentazione corredata dagli allegati, la stessa dovrà essere sottoscritta dal tirocinante ed inviata all'Ordine territoriale di competenza.

Entro 30 giorni dalla ricezione della domanda, il Consiglio dell'Ordine territoriale, si esprime in merito all'iscrizione al registro dei tirocinanti e comunica l'iscrizione anche al professionista presso il cui studio si svolge il tirocinio.

Va ricordato che il tirocinante è tenuto a comunicare al Consiglio dell'Ordine, nel termine di 15 giorni, ogni variazione dei dati, sopra riepilogati punti *f*) *g*) e *h*).

²² Art. 6 del Decreto Ministeriale 07 agosto 2009 n. 143, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 16 ottobre 2009, n. 241.

²³ Ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.



Dichiarazione di incompatibilità

Con riferimento alla lettera h), sopra riportata, si fa presente che il modello di domanda di iscrizione prevede che il tirocinante dichiarerà di non trovarsi in alcuna delle **cause di incompatibilità** previste dall'art. 42 del D.lgs. 28 giugno 2005 n. 139 e dal D.M. 7 agosto 2009 n. 143, nonché dalle note interpretative emanate dal CNDCEC con circolare informativa del 25 maggio 2010. Il candidato tirocinante dovrà altresì indicare, oltre alla collaborazione con il professionista, la sussistenza di eventuali altri rapporti di dipendenza part-time o di collaborazione verso terzi. A tal proposito si ricorda che, **il rapporto di lavoro subordinato a tempo pieno è incompatibile con lo svolgimento del tirocinio** (D.M. 143/2009 art. 1 comma 2, PO 93/2009 CNDCEC).

Decorrenza

Il periodo di tirocinio decorre dalla data di protocollazione da parte della Segreteria dell'Ordine della domanda di iscrizione nel registro del tirocinio come previsto dall'art. 8 comma 1 del Regolamento.

2.4 Cancellazione dal registro dei tirocinanti²⁴

La cancellazione dal registro dei tirocinanti è pronunciata dal Consiglio dell'Ordine a seguito di:

- rinuncia dell'iscritto;
- richiesta del pubblico ministero;
- d'ufficio;

nei casi di:

- rilascio del certificato di compiuto tirocinio;
- rilascio del nulla osta per trasferimento presso altro Ordine;
- irreperibilità del tirocinante.

Inoltre, la cancellazione può essere richiesta dal pubblico ministero o d'ufficio, previa audizione dell'interessato nei casi di:

- interruzione prevista dal Regolamento (vedi paragrafo 3.4 "*Interruzione del tirocinio*");
- perdita del pieno esercizio dei diritti civili.

Quando la cancellazione è richiesta dal pubblico ministero o d'ufficio o dipende dall'irreperibilità del tirocinante, la delibera del Consiglio dell'Ordine, che determina la cancellazione, è notificata all'interessato e al pubblico ministero entro 15 giorni.

Nel caso di irreperibilità la notifica avviene mediante affissione nell'albo pretorio del Tribunale.

Il tirocinante ed il pubblico ministero possono proporre ricorso, avverso la delibera di cancellazione, nel termine perentorio di 30 giorni al Consiglio Nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili, determinando così la sospensione della delibera di cancellazione in attesa di un provvedimento definitivo.

²⁴Art. 12 del Decreto Ministeriale 7 agosto 2009 n. 143, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 16 ottobre 2009, n. 241.



2.5 Numero di iscritti al registro dei tirocinanti alla data del 1.1.2020

Dal "Rapporto 2020 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili", edito dalla Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nel mese di Novembre 2020, si evince che il numero dei **PRATICANTI al 1° gennaio 2020**, secondo i dati dell'ultima rilevazione effettuata direttamente presso gli Ordini territoriali, è pari a **12.406**, in calo di 1.345 unità rispetto al 1° gennaio 2019, pari al -9,8% dopo il buon andamento del 2017-2018





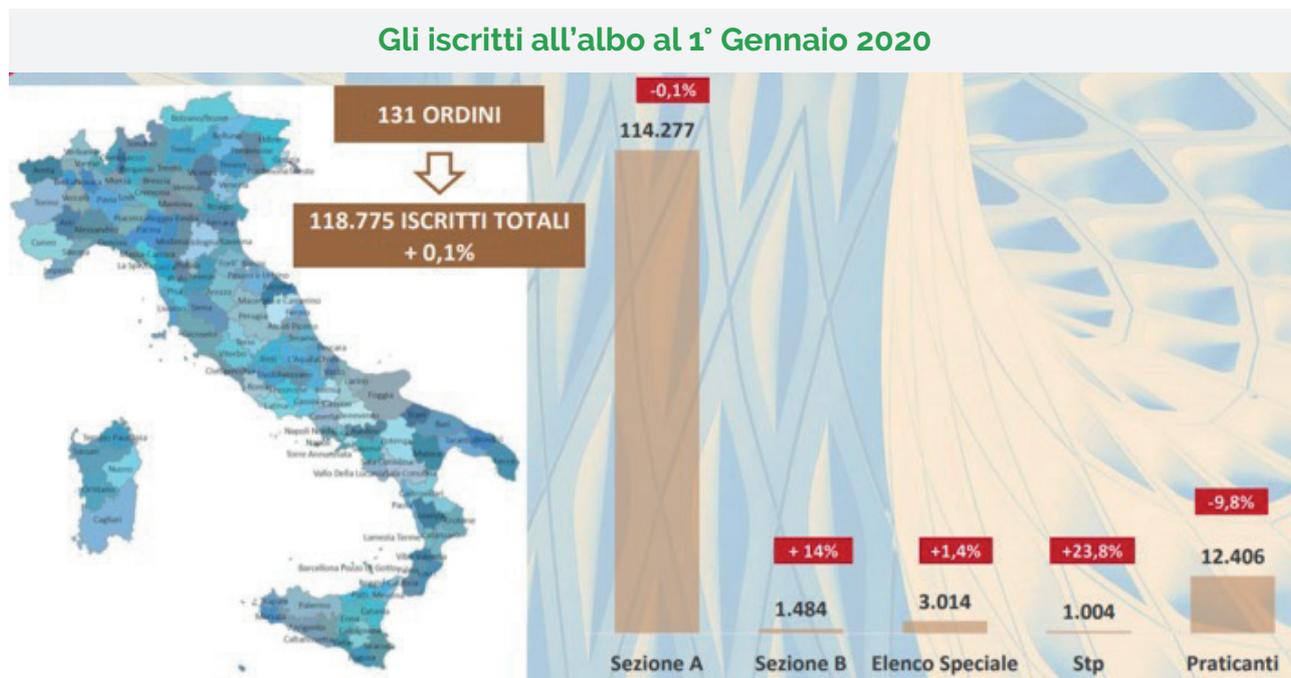
**ISCRITTI AL REGISTRO DEL TIROCINIO
01/01/2019 - 01/01/2020
131 ORDINI TERRITORIALI**



REGIONI	01/01/19	01/01/20	Var.	Var. %
ABRUZZO	388	385	-3	-0,8%
BASILICATA	77	77	0	0,0%
CALABRIA	522	591	69	13,2%
CAMPANIA	3.366	2.877	-489	-14,5%
EMILIA ROMAGNA	486	528	42	8,6%
FRIULI VENEZIA GIULIA	77	107	30	39,0%
LAZIO	3.120	2.814	-306	-9,8%
LIGURIA	333	89	-244	-73,3%
LOMBARDIA	1.547	1.705	158	10,2%
MARCHE	194	163	-31	-16,0%
MOLISE	72	55	-17	-23,6%
PIEMONTE	473	420	-53	-11,2%
PUGLIA	748	733	-15	-2,0%
SARDEGNA	176	179	3	1,7%
SICILIA	852	585	-267	-31,3%
TOSCANA	598	510	-88	-14,7%
TRENTINO ALTO ADIGE	120	79	-41	-34,2%
UMBRIA	118	94	-24	-20,3%
VALLE D'AOSTA	4	7	3	75,0%
VENETO	480	408	-72	-15,0%
NORD	3.520	3.343	-177	-5,0%
<i>NORD-EST</i>	1.163	1.122	-41	-3,5%
<i>NORD-OVEST</i>	2.357	2.221	-136	-5,8%
CENTRO	4.030	3.581	-449	-11,1%
SUD	6.201	5.482	-719	-11,6%
<i>MERIDIONE</i>	5.173	4.718	-455	-8,8%
<i>ISOLE</i>	1.028	764	-264	-25,7%
ITALIA	13.751	12.406	-1.345	-9,8%

Fonte: FNC

Si riportano di seguito alcune tabelle dello stesso Rapporto con la rielaborazione dei dati degli iscritti all'Albo dei 131 Ordini territoriali, per dare evidenza di come nelle macroaree centro-sud-isole il trend è decrescente sia per i praticanti che per gli iscritti all'Albo.

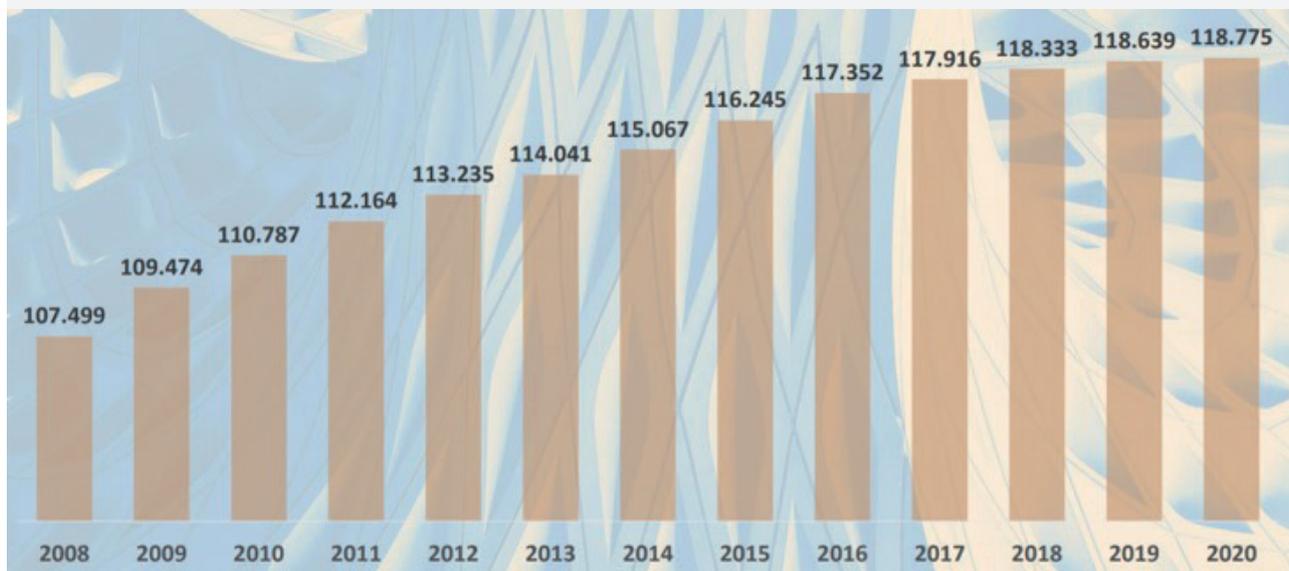


PRIMI 10 ORDINI	ORDINE	ISCRITTI TOT.
	ROMA	10.365
	MILANO	9.216
	NAPOLI	4.721
	TORINO	3.779
	BARI	3.135
	BOLOGNA	2.596
	LECCE	2.287
	BRESCIA	2.191
	FIRENZE	2.049
CATANIA	1.946	

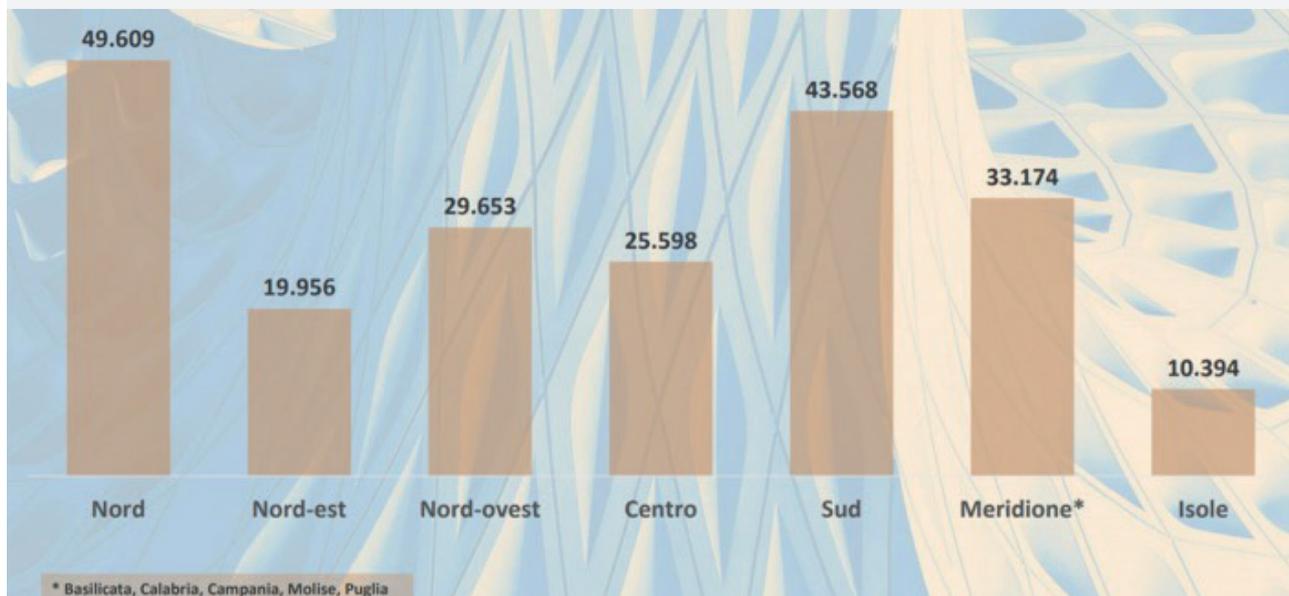
ULTIMI 10 ORDINI	ORDINE	ISCRITTI TOT.
	CAMPOBASSO	177
	RIETI	176
	VASTO	166
	ISERNIA	164
	GORIZIA	158
	LARINO	155
	GELA	153
	NUORO	131
	CALTAGIRONE	128
ORISTANO	114	



Dall'albo unico ad oggi: +11.276 iscritti tot. (+10,5%)

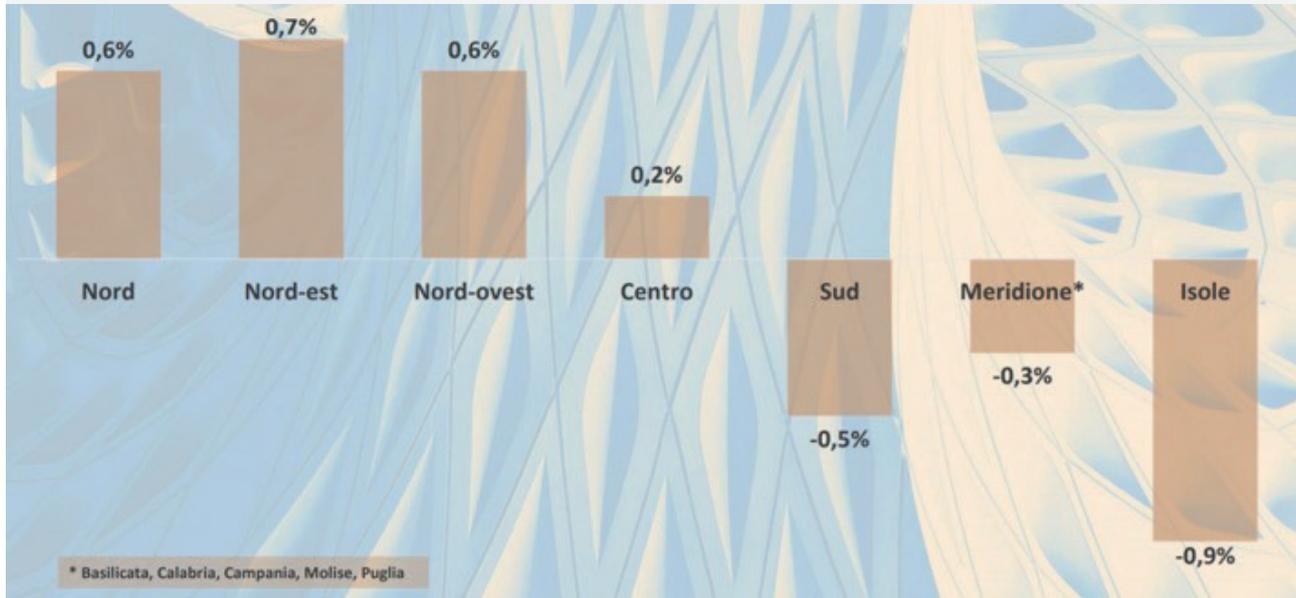


Gli iscritti tot. al 1° Gennaio 2020 per macroarea





Tasso di crescita iscritti tot. per macroarea 2019





CAPITOLO 3

PERIODO DEL TIROCINIO

3.1 Durata del tirocinio

Il tirocinio per l'abilitazione alla professione sia di Dottore Commercialista che di Esperto Contabile, al fine di essere riconosciuto quale valido e regolare per l'iscrizione all'esame di abilitazione professionale, deve avere una durata di 18 mesi complessivi ininterrotti.

Tale durata è quella attualmente in vigore, per effetto del recepimento delle disposizioni previste dal D.L. 21.01.2020; il periodo di tirocinio precedentemente disposto era di 36 mesi complessivi.

Si precisa che tale periodo di praticantato non è più compatibile e riconosciuto quale valido al fine della pratica nell'ambito della revisione legale (che peraltro ha una durata di 36 mesi complessivi), in quanto quest'ultima è sottoposta a una specifica disciplina europea.

Il deposito e la protocollazione, a cura dell'Ordine professionale, della domanda di iscrizione nel registro del tirocinio, costituiscono la data di decorrenza del periodo di tirocinio.

Il periodo di 18 mesi può essere svolto per intero presso lo studio di un professionista iscritto all'Albo e munito dei requisiti richiesti ovvero sotto la supervisione e il controllo dello stesso. In tal caso, deve essere esercitato per almeno 20 ore settimanali, da svolgersi nel normale orario di attività lavorativa.

Qualora il tirocinante sia ancora iscritto ad un corso di laurea specialistica o magistrale, la pratica professionale può essere svolta per la durata di 6 mesi contestualmente agli studi, conformemente alle convenzioni stipulate tra gli Ordini professionali e le Università, che ne definiscono anche il numero minimo di ore lavorative previste. Per il riconoscimento del tirocinio è vincolante che sia svolto presso uno studio professionale, per la durata di almeno 12 mesi successivi al conseguimento della laurea specialistica o magistrale.

E' prevista la possibilità di svolgere parzialmente il tirocinio all'estero, sia in UE che Extra UE, presso soggetti aventi abilitazioni equiparate ai Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, per un periodo complessivo ininterrotto non superiore a 6 mesi.

Il tirocinio parzialmente svolto mediante l'iscrizione e la frequenza ad un corso di formazione accreditato presso l'Ordine professionale e comprensivo di un esame finale, sostitutivo della pratica svolta presso uno studio e la cui possibilità di esercizio è stata introdotta dal 2017 (come da regolamento pubblicato sul Bollettino ufficiale del Ministero della Giustizia n. 7 del 15.04.2016), deve essere di almeno 350 ore e con durata massima di 6 mesi. Inoltre, non può essere svolto congiuntamente al semestre di tirocinio esercitabile durante il corso di laurea specialistica o magistrale.

Una volta ultimato il periodo complessivo di tirocinio richiesto, il praticante deve depositare presso l'Ordine professionale il libretto compilato e sottoscritto anche dal dominus, allegando la richiesta di rilascio del certificato di compiuto tirocinio. Il Consiglio dell'Ordine, una volta verificata la regolarità del periodo di tirocinio nel suo complesso, qualora non rilevi cause ostative, rilascia il certificato finale di compiuto tirocinio entro 30 giorni dalla consegna del libretto.

In caso di mancato rilascio o di rigetto della richiesta, il richiedente può presentare reclamo al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, mediante l'Ordine professionale di riferimento.

3.2 Trasferimenti

Nell'ambito della pratica professionale è ammessa la possibilità di variare il professionista presso cui si svolge il periodo formativo, senza la necessità di sussistenza di particolari motivazioni.

L'iter per effettuare il trasferimento prevede che il praticante debba comunicare entro 15 giorni all'Ordine professionale la variazione intervenuta, allegando la seguente documentazione:



- la dichiarazione resa dal professionista intervenuto, che deve inderogabilmente possedere i requisiti normativi richiesti dal ruolo, comprensiva dell'ammissione del praticante, della data di inizio e dell'orario di svolgimento della pratica concordato;
- l'attestazione dell'avvenuta cessazione del tirocinio già svolto, sottoscritta dal precedente dominus;
- il libretto del tirocinio aggiornato sino alla data di variazione e sottoscritto da entrambi i soggetti.

La mancata comunicazione di cui sopra o il ritardo nella presentazione, possono comportare l'irrogazione di sanzioni a cura del Consiglio dell'Ordine.

Si precisa che la data di cessazione e di ripresa del periodo di tirocinio devono coincidere, non essendo più ammessa la possibilità d'interruzione senza giustificato motivo. E' prevista la possibilità di sospendere il tirocinio, per specifiche e limitate casistiche previste dalla normativa, che verranno descritte nel prosieguo. Qualora intervenga infatti l'interruzione, senza l'immediata ripresa presso altro professionista, l'Ordine provvede d'ufficio alla cancellazione dal registro del tirocinio, con conseguente perdita del periodo di pratica già svolto.

Il trasferimento presso altro dominus potrebbe anche comportare l'iscrizione nel registro del tirocinio di altro Ordine territoriale; infatti il praticante deve essere iscritto presso il registro tirocinanti tenuto presso l'Ordine professionale in cui è iscritto il professionista di riferimento. In tal caso, il periodo di pratica precedentemente esercitata non viene invalidato, ma occorre presentare la domanda di trasferimento congiuntamente ai Consigli di entrambi gli Ordini professionali. La domanda, rivolta all'Ordine destinatario della nuova iscrizione, deve essere corredata anche dei documenti richiesti per una nuova iscrizione (quali certificato generale del casellario giudiziale, certificato dei carichi pendenti, certificato di godimento del pieno esercizio dei diritti civili, ovvero dichiarazioni sostitutive degli stessi) e di un certificato rilasciato dal Consiglio dell'Ordine territoriale di provenienza, in cui risulti che nulla osta al trasferimento. In caso di accoglimento della domanda, il tirocinante mantiene l'anzianità di iscrizione precedente.

I trasferimenti nel corso della durata del tirocinio rimarranno iscritti nel libretto.

3.3 Cause di sospensione

Come in precedenza anticipato, il periodo di tirocinio può essere sospeso esclusivamente in caso di sopravvenute specifiche circostanze, opportunamente iscritte nel libretto del tirocinio e da documentare adeguatamente, quali:

- malattia;
- gravidanza;
- infortunio;
- servizio militare e servizio civile.

A queste si aggiungono eventuali sospensioni causate da sanzioni disciplinari inflitte al dominus o al praticante.

Inoltre, il tirocinante che svolge la pratica in parte durante il corso di laurea specialistica o magistrale, che non consegua il diploma di laurea entro il biennio di durata legale del corso, può chiedere la sospensione del tirocinio per un massimo di due anni. Superato tale termine biennale, viene rilevato il mutamento in interruzione del tirocinio, con conseguente non riconoscimento del periodo di pratica svolta.

Al verificarsi di una delle circostanze di cui sopra, il tirocinante, o il professionista in caso di sua inerzia, deve tempestivamente e comunque entro 15 giorni, darne comunicazione al Consiglio dell'Ordine professionale.

Allo stesso modo, entro 15 giorni dalla rimozione della causa di sospensione, il tirocinante comunica all'Ordine la ripresa nello svolgimento della pratica professionale, specificando la data di riavvio.

In ogni caso, al fine del riconoscimento della validità, non è prevista la riduzione della durata di 18 mensilità, pertanto il periodo di sospensione andrà recuperato.



3.4 Interruzione del tirocinio

Con l'entrata in vigore del nuovo D. Lgs. 139/2005, regolante l'Albo Unico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, non risulta più consentito effettuare interruzioni nello svolgimento del tirocinio professionale se non nei casi, adeguatamente documentati, di gravidanza o malattia, ricorrendo quindi in siffatti casi l'ipotesi di sospensione di cui si è già trattato nel paragrafo precedente.

All'art. 42 del citato Decreto viene dunque stabilito che il tirocinio professionale deve essere compiuto per un periodo di tempo ininterrotto, e viene svolto presso un professionista iscritto all'Albo da almeno cinque anni.

Inoltre l'art. 8 comma 8 del 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, adottato con il Decreto MIUR N. 143 2009, recita che nel caso di interruzione del tirocinio, da comunicarsi entro trenta giorni al Consiglio dell'Ordine a cura del professionista, il praticante, con delibera del Consiglio dell'Ordine, viene cancellato dal registro ed il periodo di tirocinio già compiuto rimane privo di effetti.

Il tirocinante, quindi, nel rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari, ricorrendo l'ipotesi di interruzione del tirocinio, provvederà a consegnare personalmente alla segreteria dell'Ordine quanto segue:

1. comunicazione, a schema libero, di interruzione del tirocinio professionale e richiesta di sospensione della pratica;
2. dichiarazione, a firma del dominus presso il quale il praticantato è stato svolto, di avvenuta interruzione del tirocinio;
3. il libretto del tirocinio, debitamente compilato e sottoscritto fino alla data di interruzione del praticantato, al fine di consentire alla segreteria di apporvi le annotazioni del caso.

La comunicazione di interruzione del tirocinio professionale va trasmessa alla segreteria dell'Ordine senza indugio e comunque entro il termine di quindici giorni dall'accadimento.

Come anticipato nel paragrafo 3.2, è facoltà del tirocinante variare il professionista presso cui è svolto il tirocinio, dandone comunicazione al Consiglio dell'Ordine entro 15 giorni dalla data di inizio, mantenendo l'anzianità di iscrizione precedente. In caso di mancato rispetto del termine, la ripresa del tirocinio decorrerà dalla data di ricevimento della documentazione da parte della segreteria.

Qualora il professionista, presso il quale il praticante intende continuare il periodo di tirocinio, sia iscritto in un Ordine territoriale diverso da quello nel quale risulta iscritto il praticante, quest'ultimo chiede di essere iscritto nel registro del tirocinio tenuto dall'Ordine territoriale presso il quale è iscritto il professionista e, in caso di accoglimento della domanda, il praticante risulterà iscritto nel registro del tirocinio, senza soluzione di continuità, con l'anzianità della precedente iscrizione.

Le date di interruzione e di ripresa dovranno pertanto coincidere. Nel caso in cui, invece, si verifichi l'interruzione del tirocinio, senza contestuale ripresa presso altro dominus, gli uffici di segreteria dell'Ordine provvederanno d'ufficio alla cancellazione dal Registro Tirocinanti, con la conseguente perdita del periodo di tirocinio maturato, non essendo infatti ammessa alcuna interruzione.

3.5 Data compiuto tirocinio

Il Consiglio dell'Ordine, entro 30 giorni dalla consegna del libretto da parte del tirocinante, a conclusione del periodo di tirocinio prescritto di 18 mesi, deve deliberare in merito al tirocinio effettuato, previo espletamento dell'attività di vigilanza sull'intero periodo di praticantato ai sensi e per gli effetti dell'art. 11, D.M. 7 agosto 2009, n. 143.

Finché la delibera non sia intervenuta, non può quindi essere rilasciato il certificato di compiuto tirocinio, né il tirocinante può certificare di averlo compiuto.

Detto certificato dovrà essere prodotto ai fini dell'ammissione all'esame di Stato o dovrà essere resa la dichiarazione sostitutiva di certificazione.



Tutti gli effetti della delibera di compiuto tirocinio retroagiscono al momento in cui il tirocinante ha completato temporalmente il periodo di praticantato prescritto.

Il tirocinante, ad esempio, temporalmente conclude il periodo di praticantato il 15.02.2021 e la seduta di Consiglio per la valutazione finale del tirocinio (ex art. 11 D.M. 143/2009) è prevista per il 05.03.2021. La verifica ha esito positivo e pertanto il Consiglio in data 05.03.2021 delibera il compimento del tirocinio con decorrenza 15.02.2021. A partire dal 05.03.2021 sarà possibile rilasciare il certificato di compiuto tirocinio ma dal 15.02.2021 decorreranno gli effetti della delibera e quindi anche i 5 anni di validità del tirocinio previsti dal D.P.R. 7 agosto 2012 n. 137.

I tirocinanti, che hanno ultimato il periodo di tirocinio ed intendono ottenere il certificato, dovranno consegnare alla segreteria il libretto compilato e firmato sia dal tirocinante che dal dominus, allegando anche la richiesta di certificato di compimento del tirocinio in regola con l'imposta di bollo.

In caso di mancata deliberazione o di rigetto della deliberazione, l'interessato ha facoltà di presentare reclamo al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, per il tramite dell'Ordine che ha rigettato la richiesta.

Il reclamo deve essere proposto entro trenta giorni, decorrenti dal compimento del termine in cui doveva essere effettuata la deliberazione, ovvero entro trenta giorni dalla comunicazione scritta del rigetto da parte della segreteria del Consiglio dell'Ordine. L'Ordine entro trenta giorni dalla ricezione del reclamo, lo trasmette, con le proprie osservazioni, al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e all'interessato, che potrà a sua volta inviare proprie controdeduzioni e chiedere di essere udito personalmente.

Il Consiglio nazionale decide nel merito entro sessanta giorni dalla ricezione del reclamo.

3.6 Periodo intercorrente tra il compimento del tirocinio ed il superamento dell'esame di Stato

I tirocini iniziati a partire dal 16 agosto 2012 non hanno validità illimitata nel tempo, ma perdono efficacia trascorsi **cinque anni** dal loro completamento senza che sia stato superato o sostenuto l'esame di abilitazione professionale. Riprendendo l'esempio sopra riportato, il periodo di validità del tirocinio comincia a decorrere dal 25.02.2021 e termina il 24.02.2026.

Sono comunque soggetti alla scadenza temporale di cinque anni prevista dall'art. 6 comma 12 del DPR 137/2012 solo i tirocini iniziati a partire dalla data del 16.08.2012, mentre **i tirocini iniziati in data antecedente non sono soggetti a scadenza**.

La data del 16 agosto è infatti successiva a quella di entrata in vigore del D.P.R. 137/2012, a partire dalla quale, per espressa previsione dell'art. 6 comma 14 del DPR stesso, si applicano le disposizioni in esso contenute, ivi compresa quella sulla "scadenza" del tirocinio.

Seppur alla lettera la norma cita la perdita di efficacia del "certificato", quello che è soggetto a scadenza è in realtà il tirocinio stesso, come si legge nella relazione illustrativa al DPR 137/2012: "... stabilisce, infine, l'inefficacia del periodo di formazione svolto nel caso in cui l'esame di Stato non venga superato nei cinque anni successivi alla chiusura del periodo".



CAPITOLO 4

FORMAZIONE DEL TIROCINANTE

4.1 Formazione del dominus

Il professionista presso il quale si svolge il tirocinio viene definito dominus e deve soddisfare alcuni requisiti:

- a. essere iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili da almeno 5 anni – questo requisito deve sussistere: (i) al momento della presentazione della domanda di iscrizione al registro dei tirocinanti e (ii) al momento della comunicazione del nuovo dominus presso cui viene proseguito il tirocinio;
- b. essere in regola con gli obblighi di formazione professionale continua nell'ultimo triennio certificato dall'Ordine ai sensi dell'art. 1, comma 5, DM 143/2009.

In caso di mancato adempimento dell'obbligo formativo da parte del dominus, il Consiglio dell'Ordine, una volta comunicato al tirocinante l'irrogazione della sanzione disciplinare al dominus, si attiverà per metterlo in contatto con un altro professionista che abbia assolto l'obbligo formativo e presso il quale sia possibile il proseguimento del tirocinio.

Il dominus sottoscrive una dichiarazione di impegno deontologico alla formazione del tirocinante, ad istruirlo, in piena libertà intellettuale, anche con esercitazioni pratiche, sulle materie tecniche oggetto della professione e sui principi di deontologia professionale, secondo quanto previsto dal D.lgs. 28 giugno 2005 n. 139.

Tale attività formativa dovrà essere svolta:

- mediante insegnamento diretto delle materie oggetto di Esame di Stato, in relazione all'attività professionale svolta dal proprio Studio;
- consentendo al tirocinante, che lo desideri, la frequenza degli appositi corsi integrativi previsti dal menzionato Decreto Legislativo (Scuola di Formazione), almeno relativamente alle materie per le quali non gli sarà possibile fornire il proprio insegnamento.

4.2 Corsi di formazione

Ai sensi dell'art. 3 del DM 143/2009 i Consigli degli Ordini territoriali possono, anche congiuntamente, istituire e promuovere ovvero accreditare, corsi di formazione professionale con un indirizzo teorico-pratico i cui programmi prevedono un adeguato numero di esercitazioni interdisciplinari sulle materie che sono oggetto dell'attività professionale.

I programmi dei corsi sono preventivamente approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili.

Svolgimento del tirocinio mediante frequenza di corsi di formazione professionale

I tirocinanti hanno la facoltà di poter svolgere un semestre di tirocinio tramite frequenza con profitto, di apposito corso di formazione in alternativa al tirocinio svolto presso lo studio.

Si precisa che il corso sostitutivo:

- è facoltativo e alternativo al tirocinio svolto presso lo studio professionale;
- non può essere svolto contemporaneamente al semestre di tirocinio che può essere anticipato durante il corso di studi universitari.



I corsi, approvati dal Consiglio Nazionale, sono effettuati esclusivamente in aula, durano complessivamente 6 mesi per un totale di almeno 350 ore e hanno un indirizzo teorico-pratico con esercitazioni interdisciplinari sulle materie oggetto delle prove dell'Esame di Stato. Essi prevedono l'effettuazione di una verifica intermedia e di una finale. Il semestre di tirocinio svolto mediante corso sostitutivo è valido solo se viene superata la verifica finale.

4.3 Formazione finanziata da FONDOPROFESSIONI

I Fondi interprofessionali finanziano la formazione continua dei dipendenti per i quali i datori di lavoro sono tenuti al versamento dello 0,30% del monte salari.

L'adesione a Fondoprofessioni, Fondo interprofessionale degli Studi professionali e delle Aziende collegate, da parte del datore di lavoro, consente di accedere ai corsi finanziati o rimborsati, destinati al personale dipendente, realizzati da Enti attuatori accreditati (agenzie formative).

L'iscrizione si esprime attraverso il flusso Uniemens, all'interno della sezione dedicata ai Fondi interprofessionali, tramite il Professionista che gestisce le buste paga. L'adesione non comporta alcun costo aggiuntivo, poiché prevede unicamente la destinazione al Fondo del contributo 0,30%, comunque obbligatoriamente versato a Inps.

I praticanti non sono destinatari della formazione finanziata, in assenza del versamento 0,30%, tuttavia essi **potrebbero partecipare come "uditori" ad affiancamento degli allievi ammissibili**. Tale partecipazione non determinerebbe però alcun contributo da parte del Fondo, essendo il finanziamento calcolato sui soli allievi ammissibili.

La conoscenza da parte del praticante dei servizi previsti dal Fondo interprofessionale di settore gli consentirà, una volta divenuto Professionista datore di lavoro, di accedere alle opportunità della formazione finanziata per il proprio personale dipendente e per le imprese clienti. Infatti, tramite gli Avvisi pubblicati da Fondoprofessioni, lo Studio professionale iscritto può:

- ottenere i voucher-formazione, per il rimborso della partecipazione del dipendente ai corsi a catalogo scelti;
- far partecipare gratuitamente i propri dipendenti ai corsi di maggiore interesse per la Categoria;
- far partecipare gratuitamente i propri dipendenti a corsi progettati ad hoc in base alle specifiche esigenze;
- gestire l'analisi dei bisogni e la docenza negli interventi formativi destinati alle proprie Aziende clienti aderenti al Fondo.

Fondoprofessioni consente, quindi, di abbattere i costi di aggiornamento ed evoluzione delle competenze all'interno dello Studio, così come di offrire nuovi servizi alle Aziende clienti, attraverso le risorse stanziare con la pubblicazione degli Avvisi sul sito www.fondoprofessioni.it.

Il training rappresenta sempre più un elemento strategico per gli Studi professionali/Aziende, per essere competitivi sul mercato attraverso lo sviluppo di competenze strategiche. La conoscenza delle opportunità previste dal Fondo interprofessionale di settore, da parte di coloro i quali si avviano alla professione, rappresenta una scelta lungimirante, in considerazione di un mercato dei servizi professionali in rapido mutamento, nonché delle repentine evoluzioni normative, tecnologiche e organizzative in atto.

Inoltre, per coloro i quali applicano il Contratto collettivo nazionale di lavoro degli Studi professionali, sono previsti i servizi di welfare erogati da **Ebipro** e **Cadiprof**, a beneficio di datori di lavoro e dipendenti.

Nello specifico, Ebipro, Ente bilaterale degli Studi professionali, offre servizi e prestazioni per lo sviluppo dell'attività dello Studio (www.ebipro.it). Inoltre, Ebipro, attraverso la Gestione Professionisti, eroga importanti prestazioni di assistenza sanitaria integrativa ai titolari di Studio, per tutelarne la salute e il benessere lavorativo (<https://www.gestioneprofessionisti.it/>).



La Cassa Cadiprof si occupa, invece, dell'assistenza sanitaria integrativa destinata ai dipendenti degli Studi professionali (<https://www.cadiprof.it/>).

Fondoprofessioni, Ebipro e Cadiprof offrono importanti tutele e strumenti di crescita ai datori di lavoro e al personale, valorizzando la contribuzione prevista e traducendola in un efficiente sistema di servizi integrati.

CAPITOLO 5

TIROCINIO NELLA REVISIONE LEGALE

5.1 La disciplina normativa del tirocinio ex D. Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39

Il tirocinio nella revisione legale disciplinato dal ex D. Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39, rappresenta un importante periodo formativo *finalizzato all'acquisizione delle capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professione e per l'esercizio dell'attività di revisore legale*²⁵.

Il periodo di Tirocinio ha durata di 3 anni. Va evidenziato che non si applica l'art. 9, comma 6, del D.L. n. 1/2012 che ha portato a 18 mesi il tirocinio per l'accesso alle professioni regolamentate su base ordinistica.

Il tirocinio può essere svolto:

- presso un revisore legale;
- presso una società di revisione.
-

Al fine di assicurare una formazione pratica al tirocinante, è precisato che il dominus debba essere scelto esclusivamente tra gli iscritti nella sezione dei revisori "attivi"²⁶.

5.2 Modifiche post D. Lgs. 17 luglio 2016 n. 135

Al fine di responsabilizzare sia i professionisti che i tirocinanti nel periodo formativo, in modo tale da assicurare la maturazione e la valorizzazione professionale dei singoli tirocinanti, è intervenuto il decreto legislativo n. 135 del 17 luglio 2016, che, nel recepire la direttiva comunitaria n. 2014/56/UE, ha introdotto due paragrafi, modificando e rendendo più incisiva la disciplina del tirocinio, introducendo precisi obblighi e responsabilità.

Infatti il D. Lgs. n. 135 ha riformulato l'art. 3 del D. Lgs. 39/2010 introducendo:

per il tirocinante *"l'obbligo di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio è svolto"*²⁷;

per i revisori legali e le società di revisione legale che assumono la qualità di dominus, l'obbligo di *"assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi revisione legale"*.

A tale impegno si ricollegano precise responsabilità, in quanto *"la violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale"*.

²⁵ Art. 3 (Tirocinio) D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

²⁶ Regolamento di attuazione del Tirocinio - D.M. 146 del 25 giugno 2012

²⁷ Art. 3 D. Lgs. 17 Luglio 2016 n. 135



Il numero massimo che il revisore legale può accogliere contestualmente presso il proprio studio è stato fissato in massimo 3 tirocinanti, mentre per le società di revisione non è fissato un numero massimo, ma dovrà far sì che il numero dei tirocinanti ospitati *sia coerente con le dimensioni e la natura delle attività svolte*.

Il tirocinio può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte, in base ad appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca ed il Ministero dell'economia e delle finanze.

5.3 Criteri e linee guida per lo svolgimento del tirocinio

I precisi obblighi di collaborazione in capo al tirocinante, sotto la responsabilità del dominus, rendono pertanto il periodo di formazione alquanto formativo, propedeutico all'accesso alla professione, che richiede acquisizione non solo delle conoscenze teoriche, ma anche di capacità pratiche e di competenze acquisite sul campo.

Saranno le **attività professionali svolte dal revisore**, l'effettivo campo di applicazione pratica da parte di coloro che intendono diventare revisori.

Durante il periodo formativo, svolto con assiduità e diligenza, in capo al tirocinante vigono le disposizioni in materia di segreto professionale: il tirocinante ha obbligo di riservatezza con riferimento con ai fatti appresi e connessi ai compiti di revisione derivanti dal suo rapporto di tirocinio. Il rispetto di tali principi, preserva l'interesse del dominus di accogliere nel proprio studio praticanti affidabili, cui è dato accesso a documentazione e carte di lavoro relative ad incarichi professionali svolti presso clienti terzi.

Proprio perché è espressamente prevista una attività collaborativa da parte del tirocinante, attraverso la partecipazione o l'assistenza allo svolgimento di incarichi specifici, appare opportuno pianificare con cura le attività che saranno oggetto del tirocinio.

5.4 Concetto di collaborazione

Il concetto di collaborazione non implica necessariamente la sussistenza di rapporti di lavoro formalizzati (frequenti invece per le società di revisione), pertanto è da intendersi in senso ampio.

Il tirocinante, durante lo svolgimento della propria attività formativa, dovrà essere adeguatamente istruito, indirizzato e supervisionato dal proprio tutor; deve avere quindi la possibilità di prendere parte in modo attivo, concreto e pratico ai processi della revisione legale, presso i locali dello studio professionale o della società di revisione legale ove il tirocinio è svolto o presso la società cliente il cui bilancio è oggetto di revisione.

Sarebbe pertanto opportuno che il revisore legale faccia risultare, nella lettera di incarico o nelle carte di lavoro inerenti la pianificazione e le modalità di svolgimento della revisione legale, anche l'impiego del tirocinante tra gli ausiliari di cui si avvale per lo svolgimento dell'attività (o, per le società, tra i dipendenti membri dello staff di revisione), anche ai fini della valutazione dei profili di indipendenza che, come noto, si estendono all'intera "rete" del professionista incaricato.

Nel caso del collegio sindacale incaricato della revisione legale, laddove un organo amministrativo rifiuti, ai sensi dell'articolo 2403-bis c.c., l'accesso di ausiliari e dipendenti dei sindaci ad informazioni riservate, la collaborazione all'incarico da parte del tirocinante revisore legale non è comunque compromessa.

Le attività da svolgere pertanto, considerati i vari processi inerenti la revisione legale, sia nella fase preliminare, che nella fase di *interim* e di *final*, potrà svolgersi nelle forme più appropriate, fermo restando gli obblighi di riservatezza e del segreto professionale, in modo compatibile con le esigenze della revisione.

A titolo esemplificativo la collaborazione all'incarico di revisione legale implica:

- la partecipazione alle fasi di pianificazione della revisione legale presso la società cliente, alla individuazione dei rischi e alla individuazione delle misure di salvaguardia anche in tema di indipendenza;



- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale;
- la partecipazione alle riunioni operative inerenti lo svolgimento dell'attività di revisione legale;
- la stesura di documenti, carte di lavoro, relazioni pertinenti l'oggetto dell'incarico;
- la partecipazione all'organizzazione del lavoro, alla individuazione delle aree di rischio più significative per la revisione, alla sussistenza di procedure adeguate e di sistemi di controllo interno della qualità;
- la richiesta di conferme esterne, alle procedure di analisi comparativa, ai campionamenti di revisione;
- la raccolta degli elementi probativi, alla valutazione degli errori identificati, alla formazione del giudizio;
- la partecipazione ad ogni altro processo di revisione come definiti dagli standard professionali di riferimento (principi di revisione ISA Italia).

5.5 Oggetto dell'incarico

L'incarico o gli incarichi su cui verte l'applicazione pratica del tirocinante sono necessariamente quelli di «*revisione legale*», come prescritta dal diritto dell'Unione europea o dalla legislazione nazionale.

In particolare, si ricorda che l'ambito soggettivo di applicazione della revisione legale dei conti è principalmente definito dal codice civile, che la impone alle sole società di capitali. Per le società a responsabilità limitata e le società cooperative (costituite in forma di Srl), a norma dell'articolo 2477, comma 2, lett. c), cod. civ come modificato dal D. Lgs. 14/2019 ("Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza") e del D.L. 32/2019 ("Decreto sblocca cantieri"), è obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore al superamento per due esercizi consecutivi di almeno uno dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

Vi sono altri casi, stabiliti tassativamente da leggi speciali, in cui è previsto l'obbligo di assoggettare il bilancio annuale o consolidato di talune tipologie di imprese ai processi della revisione legale. In tali casi è opportuno che la relazione di tirocinio contenga il riferimento alle suddette leggi speciali ed ogni altro elemento (es. statuto) utile a verificare la caratteristica di revisione legale nell'attività di controllo esercitata.

Con l'entrata in funzione del Registro unico nazionale del Terzo settore, le fondazioni e le associazioni avranno ex lege l'obbligo di nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro, quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti (art. 31 del D. Lgs. 117/2017):

- a. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b. ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Pertanto, anche gli incarichi di revisione legale per gli ETS ove verificatisi le condizioni previste dall'art. 31 D. Lgs. 117/2017 e, quindi, non in caso di revisione volontaria, potranno essere oggetto della pratica del tirocinio.

In sintesi, gli incarichi del dominus oggetto di applicazione della pratica da parte del tirocinante coincidono con gli incarichi di revisione legale su cui è possibile esercitare i "controlli di qualità" di cui all'art. 20 del D. Lgs. n. 39/2010.

Diversamente non sono assimilabili alla revisione legale molteplici attività di controllo, attestazione, giudizio, certificazione o perizia, anche se previste da norme di legge, che non trovano collocazione nel D. Lgs. n. 39/2010 così come non costituiscono revisione legale attività quali la certificazione di crediti d'imposta a fini fiscali, l'asseverazione di piani economico finanziari per l'accesso a pubblici appalti, la relazioni su fusioni o più in generale l'emissione di pareri in qualità di esperto ai sensi degli artt. 2501-bis e 2501-sexies del codice civile.

Si precisa, infine, che l'incarico di revisione legale oggetto della collaborazione del tirocinante deve essere attuale,

ossia riferita ad incarichi in corso. E' necessario però considerare che un revisore legale può non avere in corso incarichi di revisione legale anche per motivi contingenti e occasionali, ed essendo interesse del tirocinante svolgere un percorso il più possibile continuo evitando una eccessiva frammentazione del periodo triennale, deve ritenersi ammissibile che il tirocinio possa, almeno in parte, svolgersi anche sulle "carte di lavoro" riferite ad incarichi di revisione legale recenti, anche se cessati.

Tuttavia, è importante ricordare che il tirocinio svolto presso un dominus privo di incarichi attuali, o con incarichi che coprano una parte trascurabile e non significativa del periodo triennale, non potrà essere riconosciuto conforme alle disposizioni che ne disciplinano lo svolgimento, con il conseguente prolungamento del periodo necessario per attestarne la regolare conclusione.

5.6 Pianificazione del tirocinio

Quando il dominus accoglie un praticante presso il suo studio professionale, è opportuno che venga effettuata una preventiva pianificazione dell'attività di tirocinio. La pianificazione, infatti, permette lo svolgimento del tirocinio in modo corretto e controllato nel rispetto delle finalità attese.

In particolare, una attenta pianificazione permette la definizione di una strategia finalizzata al raggiungimento delle conoscenze e delle competenze necessarie per lo svolgimento dell'attività del revisore legale da parte dell'aspirante revisore legale.

All'inizio del rapporto di tirocinio e prima di sottoscrivere la lettera di assenso, il dominus verifica la natura, i tempi e l'entità delle risorse necessarie da dedicare alla supervisione dell'aspirante revisore legale, ne valuta l'adeguatezza e consente lo svolgimento del tirocinio soltanto ove abbia accertato una effettiva capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Laddove, invece, i mezzi o i tempi siano limitati (per esempio, non abbia incarichi di revisione legale cui il praticante possa in concreto assistere o partecipare), è opportuno che il revisore si astenga dall'assumere il ruolo di dominus, evitando di dare avvio ad un tirocinio privo di sufficiente valore formativo.

Una pianificazione adeguata consente di:

- aiutare il tirocinante ad organizzare e gestire adeguatamente il periodo di pratica professionale affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- aiutare il tirocinante a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione legale;
- considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del dominus, sono significativi per indirizzare l'attività del tirocinante;
- identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- facilitare le attività di direzione e supervisione del tirocinante ed il riesame dell'attività svolta.

Il dominus coinvolge, per quanto possibile, il tirocinante nella pianificazione delle attività del tirocinio e aggiorna la strategia generale secondo quanto necessario nel corso del tirocinio stesso.

5.7 La relazione annuale

Entro 60 giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante deve redigere una relazione sull'attività svolta, nella quale deve specificare, in modo analitico, gli atti ed i compiti, alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato in relazione all'attività di revisione legale, escludendo attività non pertinenti quali quelle connesse all'esercizio di altre attività professionali.

Tale relazione deve essere redatta anche in occasione di ogni trasferimento presso altro studio professionale o società di revisione legale (cambio dominus).

La relazione deve essere compilata direttamente sul web attraverso l'apposito format (Modulo di relazione annuale TR-04), stampata, sottoscritta dal tirocinante e dal dominus e trasmessa a mezzo raccomandata A/R al Ministero dell'Economia e delle Finanze affinché sia consentito, in via amministrativa, un controllo sostanziale sull'attività svolta. Si precisa che la relazione annuale, infatti, non può esaurire il proprio contenuto in una elencazione, ancorché



pertinente, delle attività svolte ma deve svilupparsi in una loro rendicontazione, offrendo un grado di dettaglio che consenta alla Amministrazione vigilante (MEF) di acquisire un quadro organico dei compiti svolti, inquadrandoli nelle molteplici articolazioni della revisione, senza necessariamente doverle coprirle tutte, anzi lasciando emergere le scelte di fondo in merito all'impostazione del periodo di formazione.

A tal fine, è possibile, grazie ad alcuni indici per individuare una relazione insoddisfacente, definiti dalla Commissione Centrale per i Revisori Legali, incentivare la diffusione di buone pratiche nella presentazione delle relazioni, e consentire al tirocinante di reimpostare per tempo il proprio lavoro. Di tali indici, opportunamente aggiornati, viene fornita di seguito una elencazione esemplificativa:

- nella relazione si indicano esclusivamente attività non pertinenti alla revisione legale;
- si indicano attività parzialmente pertinenti, ma quelle pertinenti sono manifestamente insufficienti a comprovare un coinvolgimento sufficiente del tirocinante nella revisione legale svolta dal dominus;
- ripetizione per più anni della medesima attività descritta nelle medesime forme;
- mancanza di sufficiente precisione e dettagli – che soli possono consentire la rendicontazione dell'attività svolta – circa i compiti svolti nel corso del tirocinio;
- relazione il cui confronto con altre relazioni o con documenti di diverso tipo, anche circolanti per via informatica, dimostra essere stata copiata;
- che è sottoscritta da un dominus che segue un numero di tirocinanti non coerente con il tipo e le dimensioni dell'attività professionale svolta;
- che indicano quali enti revisionati enti che non sono assoggettati alla revisione legale;
- priva di qualsiasi riferimento all'incarico di revisione al cui svolgimento il tirocinante ha assistito o partecipato.

Infine, si precisa che qualora il tirocinante non presenti la relazione annuale nel termine di centoventi giorni successivi allo scadere di ciascun anno, il tirocinio è automaticamente sospeso per un periodo massimo di due anni. Se, nei due anni, il tirocinante presenta la prescritta relazione annuale il tirocinio riprende dalla data di presentazione della relazione. Nel caso in cui non venga presentata, nei due anni, alcuna relazione, il tirocinante è cancellato dal registro ed il tirocinio fino a quel momento svolto rimane privo di effetti.

CAPITOLO 6

ESAME DI ABILITAZIONE

6.1 Prove d'esame per l'iscrizione nella Sezione A dell'Albo

Dopo aver compiuto il tirocinio di diciotto mesi, e per un periodo massimo di 5 anni, per l'abilitazione alla professione di Dottore Commercialista, i tirocinanti dovranno affrontare le prove d'esame per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo²⁸.

Il decreto annualmente fissa **due sessioni d'esame**: la prima nel mese di **GIUGNO** e la seconda nel mese di **NOVEMBRE**.

Le regole per sostenere le prove cambiano nelle varie sedi universitarie in base ai criteri stabiliti dalla Commissione d'Esame nominata dall'Università prima del sostenimento delle prove.

L'esame di stato per l'abilitazione consiste in **tre prove scritte** ed **una prova orale** volta a conoscere la preparazione del candidato in base alle seguenti tematiche:

4. nella **prima prova** il candidato deve redigere un elaborato scritto sulle seguenti materie: ragioneria generale

²⁸ Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005



e applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale, finanza aziendale;

5. nella **seconda prova** si chiede al candidato di elaborare uno scritto sulle seguenti materie: diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, diritto processuale civile;
6. nella **terza prova** si chiede al candidato un'esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta ovvero dalla redazione di atti relativi al contenzioso tributario.

E' previsto, inoltre, l'esonero dalla prima prova per coloro che hanno conseguito la laurea magistrale nella classe LM 56 - Scienze dell'economia o nella classe LM 77 - Scienze economico aziendali, o le lauree specialistiche nella classe 84/S Scienze economico aziendali o nella classe 64/S Scienze dell'economia (DM 509/99), purché nel corso di laurea abbiano acquisito i crediti formativi della tab.1 ed abbiano svolto almeno 6 mesi di tirocinio durante l'ultimo anno del corso di laurea magistrale in base agli accordi stabiliti dalla Convenzione tra gli Ordini Territoriali e le Università.

Ambiti Disciplinari	Crediti Formativi
SECS-P/07 Economia Aziendale	Almeno 18 C.F.U.
SECS – P/08 Economia e Gestione delle Imprese SECS– P/09 Finanza aziendale SECS – P/10 Organizzazione aziendale SECS – P/11 Economia degli intermediari finanziari	Almeno 9 C.F.U.
IUS /04 Diritto commerciale IUS /05 Diritto dell'economia IUS /12 Diritto tributario IUS /15 Diritto processuale civile IUS /17 Diritto penale	Almeno 18 C.F.U.

Fonte: convenzione quadro tra convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili sulla base del D.M. 16 marzo 2007.

Inoltre, possono richiedere l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato, per la sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti, tutti i candidati che sono già iscritti alla Sezione B dell'Albo degli Esperti Contabili.²⁹

Dopo il superamento delle prove scritte, valutate dalla Commissione d'esame, il candidato affronterà la prova orale che riguarderà tutte le materie d'esame per le prove scritte, volte a conoscere la preparazione dei candidati per poter svolgere la libera professione.

6.2 Prove d'esame per l'iscrizione nella Sezione B dell'Albo

Gli esami di abilitazione alla professione di Esperto contabile, per l'iscrizione nella sezione B possono essere sostenuti da coloro che abbiano compiuto il tirocinio di 18 mesi, entro il periodo di 5 anni, ed abbiano conseguito il titolo della laurea triennale nelle seguenti classi di laurea:

²⁹Vedasi paragrafo 6.2

- diploma di laurea nella classe 28 o L-33 (scienze economiche);
- diploma universitario triennale, conseguito secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'art. 17, comma 95, della legge 15 maggio 1997, n.127, purché il tirocinio sia iniziato prima dell'entrata in vigore del decreto 139/2005 (31 dicembre 2007).

Gli esami consistono nel sostenimento di tre prove scritte ed un orale riguardanti le seguenti materie, che servono alla commissione d'esame per valutare le conoscenze teoriche pratiche dei candidati.

La **prima prova** scritta riguarda la contabilità generale, la contabilità analitica e di gestione, la disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati, il controllo della contabilità e dei bilanci.

La **seconda prova** scritta riguarda l'ambito giuridico economico ed in modo particolare la preparazione in diritto civile, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, Economia politica ed aziendale, Principi fondamentali di gestione finanziaria, matematica e statistica, sistemi di informazione ed informatica.

La **terza prova** scritta invece riguarda un elaborato pratico sulle materie della Prima prova.³⁰

Una volta effettuate le prove scritte, se il candidato le avrà superate con un giudizio positivo da parte della commissione nominata dall'Università, effettuerà una prova orale che avrà ad oggetto le materie previste per le prove scritte e questioni teorico-pratiche relative alle attività svolte durante il tirocinio professionale, nonché aspetti di legislazione e deontologia professionale.

Anche per l'Abilitazione all'esercizio della professione di Esperto Contabile, hanno diritto all'esonero dalla prima prova scritta per l'accesso all'Esame di Stato di ESPERTO CONTABILE i laureati nelle classi 17 Scienze dell'economia e della gestione aziendale - L18 Scienza dell'economia e della gestione aziendale - L28 Scienze economiche - L33 Scienze Economiche e che abbiano conseguito nel percorso di studi triennale i crediti indicati nella tab. 2 ed inoltre dovranno aver svolto il tirocinio professionale per almeno 6 mesi durante il corso di laurea triennale.

SECS-P/07 Economia Aziendale	Almeno 24 C.F.U.
SECS-P/08 Economia e Gestione delle Imprese	Almeno 15 C.F.U.
SECS-P/09 Finanza Aziendale	Almeno 15 C.F.U.
SECS-P/10 Organizzazione Aziendale	Almeno 15 C.F.U.
SECS-P/11 Economia degli Intermediari Finanziari	Almeno 15 C.F.U.

TAB. 2 Fonte: convenzione quadro tra convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili sulla base del D.M. 16 marzo 2007.

Dalla fine del tirocinio professionale, si avranno 5 anni per superare l'esame di Stato per l'abilitazione alla professione di Esperto Contabile e l'iscrizione nella Sezione B presso gli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili; superato tale termine, il tirocinio non ha più valenza e il candidato dovrà rifare il tirocinio.

³⁰ Direttiva 84/253/CEE del 10 aprile 1984 del Consiglio e dall' art. 4 del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n.88



6.3 Prove d'esame nel periodo Covid-2019 in forma semplificata

A causa del Covid-19, per il 2021 le prove d'esame di abilitazione alla professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile saranno effettuate con un'unica prova orale a distanza. Tale decisione nasce dalla norma prorogata a fine 2020, che, nel predisporre "misure urgenti per lo svolgimento degli esami di Stato di abilitazione all'esercizio delle professioni e dei tirocini professionalizzati e curriculari", ha stabilito che, nel caso del protrarsi dello stato di emergenza da Covid-19, una deroga alle vigenti disposizioni normative e nel rispetto delle disposizioni del D. Lgs. n. 206/2007. Le commissioni d'esame su tutto il territorio nazionale, tramite le piattaforme telematiche, valuteranno le conoscenze teoriche pratiche dei candidati sulle materie oggetto d'esame previste per il superamento dell'esame di Stato ed in modo particolare sulle seguenti materie: economia aziendale, ragioneria generale e applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale, finanza aziendale, diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, diritto processuale civile. I candidati avranno 30 minuti di tempo per rispondere alle domande che i componenti delle commissioni faranno e solo chi avrà una valutazione di almeno 60/100, supererà l'esame e potrà iscriversi all'Albo A dell'Ordine territoriale di riferimento per i Dottori Commercialisti e all'albo B per gli Esperti Contabili.

6.4 Sessioni esami di Stato per l'anno 2021

In data 21 febbraio 2021 è stata pubblicata l'ordinanza del Ministro dell'Università e della Ricerca,³¹ che ha fissato le date di svolgimento della prima e della seconda sessione degli esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile per l'anno 2021. All'interno delle sessioni d'esame, si terranno anche le prove integrative per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale, previste dall'articolo 11, comma 1, del decreto n. 63/2016, che verranno approfondite al paragrafo 6.5.

Il Decreto Milleproroghe 2021³² all'art. 6, comma 8, ha prorogato al 31 dicembre 2021 le disposizioni³³ che prevedono la possibilità, da parte del Ministero dell'Università e della Ricerca, di definire modalità di svolgimento dell'esame di Stato semplificate, come già avvenuto per gli esami di Stato del 2020. Le sessioni avranno luogo a **giugno e novembre 2021**. I candidati devono presentare la domanda di ammissione alla segreteria dell'Università presso la quale svolgeranno l'esame. Per ognuna delle sessioni disponibili nell'anno, è possibile presentare una sola domanda di ammissione. Il termine per la presentazione della domanda è fissato al giorno 25 maggio 2021 per la prima sessione, e al giorno 19 ottobre 2021 per la seconda sessione. Gli esami di Stato per l'accesso alla sezione A dell'albo avranno inizio, in tutte le sedi, per la prima sessione il giorno 16 giugno 2021 e per la seconda sessione il giorno 17 novembre 2021. Gli esami per l'accesso alla sezione B dell'albo avranno inizio il giorno 23 giugno 2021 per la prima sessione, e il giorno 24 novembre per la seconda. Le prove relative all'integrazione, ai fini dell'iscrizione al registro dei revisori legali, si svolgono secondo l'ordine stabilito per le singole sedi dai Presidenti delle commissioni esaminatrici.

6.5 Esame integrativo ai fini dell'iscrizione al registro dei Revisori legali

Chi desidera sia l'abilitazione come Dottore Commercialista (o Esperto Contabile) sia come Revisore³⁴ deve:

1. superare l'esame da Dottore Commercialista (o Esperto Contabile);
2. completare il tirocinio triennale da Revisore;
3. sostenere un "esame integrativo" per ottenere l'abilitazione anche come Revisore;

³¹ Protocollo n. 13443 del 22/01/2021.

³² Decreto-legge 183 del 31 dicembre 2020, pubblicato in G.U. n.323 del 31 dicembre 2020 (articolo 6, comma 8).

³³ Decreto-legge n. 22 dell'8 aprile 2020, pubblicato in G.U. n.93 dell'08 aprile 2020 (articolo 6, commi 1 e 2).

³⁴ Articolo 11, comma 1, del decreto n. 63 del 19 gennaio 2016 Pubblicato in G.U. n.103 del 4 maggio 2016.



L'integrazione per ottenere l'abilitazione, anche come Revisore, consiste in una prova scritta e una prova orale. Ai sensi dell'articolo 11 del decreto 63/2016, le materie oggetto della prova integrativa sono le seguenti:

- gestione del rischio e controllo interno;
- principi di revisione nazionali ed internazionali;
- disciplina della revisione legale;
- deontologia professionale ed indipendenza;
- tecnica professionale della revisione.

Sono ammessi alla prova orale i candidati che abbiano superato la prova scritta. La prova integrativa orale riguarda le stesse materie previste per la prova scritta. Per l'anno 2021 l'esame integrativo avverrà con modalità a distanza e in unica prova orale.

Nel 2018 la Commissione Revisione Legale dell'UGDCEC di Torino, ha raccolto alcuni testi d'esame per la prova integrativa ai fini dell'iscrizione al registro dei Revisori legali (prova scritta) proposti in alcune città italiane nelle due sessioni del 2017. I testi proposti sono eterogenei tra loro ed il loro svolgimento può rappresentare una proficua esercitazione in vista dell'esame³⁵

6.6 Cronaca di un esame di Stato ai tempi del Covid-19

Alcuni giovani Unionisti hanno avuto la possibilità di sostenere l'esame di Stato "a distanza" a causa dei provvedimenti adottati in seguito alla pandemia da Covid-19 e della conseguente impossibilità di sostenere l'esame nella modalità classica. Di seguito riportiamo una breve intervista ad un giovane Unionista che ha sostenuto l'esame in tempo di Covid-19.

"Devo essere sincero, fare l'esame da remoto è stato un inaspettato colpo di fortuna! Ovviamente, con questa modalità, l'esame non è "più facile", il programma è lo stesso! Ma il vantaggio è che avviene in un'unica prova orale: one shot, in or out! Questo non vuol dire che io abbia dovuto studiare di meno, anzi... E vi assicuro che è assolutamente impossibile prepararsi bigliettini o cercare di copiare visti tutti gli argomenti che vanno preparati (eccessivamente troppi n.d.r.)! Però vuoi mettere fare un unico esame, comodamente da casa, piuttosto che dover sostenere tre prove scritte più una orale?

Se stai per sostenere l'esame di Stato, da remoto (fortunato!) o in modalità classica, sii consapevole che, purtroppo, dovrai studiare tanto, ma tanto tanto... Colgo questa occasione per darti qualche consiglio, sperando che ti sia di aiuto e, se poi dovessi passare l'esame, ricordati dell'Unione Giovani, associati, e offrici uno spritz!!

Come per ogni cosa il difficile è cominciare, soprattutto quando devi preparare un esame che contiene tutte le materie per cui hai già dato un esame all'Università! Io ti capisco (ti do del tu dai, siamo quasi colleghi), ci sono passato anche io, è un esame enorme, ma dopotutto, se non ci fosse un esame così tosto, tutti sarebbero commercialisti!! E stai tranquillo, i membri della commissione sono esseri umani, alcuni di loro sono anche dottori commercialisti, quindi fanno la mole di argomenti che devi preparare e (si spera) ne terranno conto! E poi, diciamoci la verità, è IMPOSSIBILE arrivare pronti al 100% su ogni argomento d'esame! Se così fosse, oltre ad abilitarti, dovrebbero proclamarti all'istante Re dei commercialisti!!

Però, se ci pensi bene, in molti ci siamo riusciti e ti assicuro che non abbiamo super-poteri (almeno la maggior parte di noi) e questo vuol dire solo una cosa: PUOI FARCELA!"

Tommaso Ferraresso ha superato l'esame di Stato presso l'Università degli Studi di Roma Tre come da comunicazione pubblicata in data 15.3.2021.

³⁵ Commissione Revisione Legale UGDCEC Torino - L'esame integrativo ai fini dell'iscrizione al registro dei revisori legali - ottobre 2018



CAPITOLO 7

IL TIROCINANTE IN AMBITO ASSOCIATIVO UGDCEC

7.1 Categoria di associati praticanti

Il praticante ha la possibilità di aderire all'UNIONE GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI locale del proprio territorio, versando una quota annua nella misura e con le modalità stabilite dall'Assemblea dell'Unione locale di appartenenza.

L'UGDCEC (<http://www.knos.it/>) è un'associazione, senza scopo di lucro, che si propone di fungere da collettore tra i giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili al fine sia di favorire legami di amicizia e solidarietà sia di esaminare le problematiche della categoria tutelandone gli interessi.

Il praticante che si associa all'UGDCEC avrà la possibilità di:

- *partecipare a eventi formativi a costi contenuti* finalizzati all'aggiornamento professionale e che al contempo danno la possibilità di creare occasioni di incontro e confronto tra associati;
- *affrontare tematiche che interessano la professione e a fronte di eventuali problematiche* potrà presentare istanza all'associazione che la porterà all'attenzione di soggetti pubblici e privati del territorio (es. Ordini territoriali);
- *partecipare a eventi culturali e conviviali di aggregazione per i giovani colleghi* al fine di favorire la nascita e lo sviluppo di sinergie fra gli stessi e per dare loro la possibilità di scambio reciproco di opinioni e di esperienze;
- *aderire a convenzioni stipulate dall'UGDCEC* con soggetti privati e pubblici.

7.2 Rappresentante dei praticanti

Qualora, all'interno dell'Unione locale, gli associati praticanti siano in un numero maggiore di dieci, questi possono nominare un rappresentante dei praticanti che partecipi alle riunioni del Consiglio Direttivo dell'associazione.

Tale possibilità concessa ai praticanti permette loro di partecipare attivamente alla vita dell'Unione locale, dando loro ancora di più la possibilità di dare voce alle proprie idee, iniziative o proposte.

7.3 Numero di praticanti iscritti ad una associazione UGDCEC al 31.12.2020 in alcune regioni d'Italia





COORDINAMENTO
REGIONALE UNGDCEC
LIGURIA

15 PRATICANTI
7 MASCHI
8 FEMMINE



COORDINAMENTO
REGIONALE UNGDCEC
EMILIA ROMAGNA

61 PRATICANTI
31 MASCHI
30 FEMMINE



COORDINAMENTO
REGIONALE UNGDCEC
TOSCANA

9 PRATICANTI
6 MASCHI
3 FEMMINE



COORDINAMENTO
REGIONALE UNGDCEC
**CAMPANIA
MOLISE**

111 PRATICANTI
61 MASCHI
50 FEMMINE



COORDINAMENTO
REGIONALE UNGDCEC
**PUGLIA
BASILICATA**

41 PRATICANTI
15 MASCHI
26 FEMMINE



CAPITOLO 8

IL TIROCINIO PER L'ABILITAZIONE DEL CHARTERED ACCOUNTANT NELL'UNIONE EUROPEA

8.1 Paesi dell'Unione Europea in cui esiste l'obbligo di tirocinio

Il presente capitolo è stato redatto con lo scopo di fornire un contributo circa il tirocinio e l'abilitazione del Chartered Accountant nell'UE, svolgendo un'indagine basata sull'analisi e lo studio nei Paesi UE. Il presente lavoro non intende essere esaustivo, ma solo esemplificativo delle esperienze di alcuni degli altri 26 Paesi dell'UE.

Atteso che la legislazione europea riconosce parimenti la figura del Commercialista o Chartered Accountant all'interno del territorio dell'UE, diventa interessante comprendere quali sono le differenze che contraddistinguono il percorso formativo del professionista italiano ed il suo equivalente europeo.

Si richiamano nelle note a titolo esemplificativo i link di alcuni percorsi formativi, che contraddistinguono i corrispettivi colleghi dei 26 Paesi UE: Austria, Belgio³⁶, Bulgaria³⁷, Cipro³⁸, Croazia³⁹, Danimarca⁴⁰, Estonia⁴¹, Finlandia⁴², Francia⁴³, Germania⁴⁴, Grecia⁴⁵, Irlanda⁴⁶, Lettonia⁴⁷, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna⁴⁸, Svezia, Ungheria. Di seguito sarà esposto il percorso di tirocinio dei seguenti paesi UE, che hanno fornito risposta rispetto all'indagine condotta:

1. Francia
2. Malta
3. Polonia
4. Repubblica Ceca
5. Romania

8.2 Modalità di svolgimento del tirocinio nell'Unione Europea

In premessa, prima di analizzare le modalità di svolgimento del tirocinio nei paesi UE, si ritiene opportuno evidenziare che in Italia esiste la possibilità di effettuare tirocini all'Estero.

In particolare, dal CNDCEC è stata fornita un'informativa riportante per ciascun paese membro UE il titolo professionale equiparato a quello italiano, al fine di agevolare il tirocinante nell'individuazione dei soggetti presso i quali poter svolgere il tirocinio. Il tirocinante potrà svolgere il tirocinio fuori dall'Italia, presentando apposita istanza all'Ordine di appartenenza.

Per i tirocini iniziati DOPO il 16 agosto 2012,⁴⁹ l'art. 6 del DPR 7 agosto 2012, n. 137 "Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali in attuazione dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148" prevede che il tirocinio possa essere svolto, in misura non superiore a sei mesi, presso enti o professionisti di altri Paesi con titolo equivalente e abilitati all'esercizio della professione.

Per i tirocini iniziati PRIMA del 16 agosto 2012⁵⁰, ai sensi dell'art. 4 del DM 143/2009 (Regolamento del tirocinio

³⁶ <https://www.itaab.be/en/itaa-institute-for-tax-advisors-and-accountants-welcome/>

³⁷ https://ambsofia.esteri.it/ambasciata_sofia/it/ambasciata/gli_uffici#CONTATTI

³⁸ http://www.mfa.gov.cy/mfa/embassies/embassy_rome.nsf/DMLcontact_ol/DMLcontact_ol?OpenDocument

³⁹ <http://aiic-utpuh.hr/it/area-associati/contattaci/>

⁴⁰ <https://www.fsr.dk/corona>

⁴¹ <https://www.eesti.ee/eng/contacts/auditorikogu>

⁴² https://www.expat-finland.com/entrepreneurship/accounting_and_auditing_firms.html

⁴³ <https://it.ambafrance.org/Servizio-economico>

⁴⁴ <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>

⁴⁵ <https://www.mfa.gr/italy/it/blog/the-embassy/sections/>

⁴⁶ <https://www.charteredaccountants.ie/Young-Professional/Contact-us>

⁴⁷ <https://eng.lzra.lv/>

⁴⁸ <https://www.europeaccountants.com/spain/response.html>

⁴⁹ Il 15 agosto 2012 è entrato in vigore il DPR 137/2012

⁵⁰ Il 15 agosto 2012 è entrato in vigore il DPR 137/2012



professionale), la frequenza presso lo studio del dominus può essere sostituita per un periodo unico ed 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 a quella di dottore commercialista e di esperto contabile.⁵¹

Non è considerata valida la frequenza ad un corso estero, prevista dal precedente Regolamento (DM 327/1995).

Per svolgere un periodo di tirocinio all'estero, il tirocinante deve inoltrare all'Ordine preventiva richiesta di autorizzazione, accompagnata dal parere favorevole del dominus presso il quale sta svolgendo il tirocinio. Nell'istanza, il tirocinante deve comunicare all'Ordine la data di inizio e specificare i riferimenti del soggetto abilitato presso il quale si intende svolgere il tirocinio estero.

Tale periodo, il cui limite massimo è un semestre, unico ed ininterrotto, sostituisce la frequenza nello studio.

Al termine del periodo di tirocinio all'estero, il tirocinante dovrà produrre all'Ordine di appartenenza una certificazione rilasciata dal professionista estero.⁵²

FRANCIA

La professione del Dottore Commercialista in Francia, come in Italia, prevede un percorso formativo articolato.⁵³

Il DSCG (Diplôme supérieur de comptabilité et gestion) è un corso di livello bac +5, svolto principalmente dopo aver conseguito il DCG (diplôme de comptabilité et gestion) o un master CCA (comptabilité contrôle et audit). Per unire la teoria con la pratica, è possibile conseguire alternativamente il DSCG. Quindi si crea un percorso di "alternanza scuola – lavoro". Durante il periodo di studio ci si prepara a sostenere un esame, che comprende sette test. Nel programma di "alternanza scuola – lavoro" DSCG, si è retribuiti dal datore di lavoro.

Per seguire un DSCG alternativamente, è necessario optare per un contratto di apprendistato o un contratto di professionalizzazione. Esistono differenze significative tra questi diversi contratti (età dello studente studio-lavoro, retribuzione, tassazione, oneri del datore di lavoro, ecc.).

Terminato il seguente percorso di studi:

- DCG (Diplôme de comptabilité et gestion) presso Bac. durata 3 anni,
- DSCG (Diplôme supérieur de comptabilité et gestion) presso Bac. durata 5 anni,

si accede al

- DEC (Diplôme d'Expertise Comptable) presso Bac. durata 8 anni ed include i 3 anni di tirocinio pratico retribuito che consente di acquisire una solida esperienza professionale.

Il terzo e ultimo passaggio è lo stesso per tutti i candidati, indipendentemente dalla loro formazione originale. Per il tirocinante consiste nel frequentare tre anni di tirocinio/stage in uno studio di commercialisti o in un'azienda. Questi tre anni di tirocinio sono remunerati ed il tirocinante dottore commercialista deve, contestualmente alla propria attività professionale, partecipare a giornate formative presso il corrispondente Ordine dei Dottori Commercialisti Francese. Al termine del tirocinio vi è la possibilità di conseguire il DEC.

L'esame di abilitazione consiste per il candidato aspirante DEC nell'esposizione orale di una tesi precedentemente scritta e di altre due prove scritte; la prima concernente l'etica professionale, mentre la seconda riguarda l'esposizione di un caso pratico di studio.

Dati non ufficiali dicono che il DEC è sinonimo di successo professionale per i candidati che lo conseguono.

MALTA

Per comprendere il percorso di tirocinio a Malta, è stato formulato un quesito al The Malta Institute of Accountants.⁵⁴

Per abilitarsi Chartered Accountant a Malta, è necessario conseguire una qualifica contabile riconosciuta e possedere

⁵¹ https://odcecvenezia.it/wp-content/uploads/2017/10/elenco_titoli_e_organismi_per_tirocinio_estero.pdf

⁵² Rif. art. 6 co. 4 DPR 137/2012 – art. 42 D.Lgs. 139/2005 – art. 4 DM 143/2009 – Inf. CNDDCEC 48/10 del 27.07.2010

⁵³ <https://gerer-son-entreprise.fr/dscg-alternance-salaire-et-contrat/>

⁵⁴ <https://www.miamalta.org/>



anche le "Local Variants" maltesi – esami che si svolgono nei mesi di giugno e dicembre:

Corporate & Business Law – LW (F4)

Taxation – TX (F6)

Advances Taxation – ATX (P6)

POLONIA

Per comprendere il percorso di tirocinio in Polonia, è stato formulato il quesito al relativo ordine PBIR (Polska Izba Bielglych Rewidentów)⁵⁵. Il percorso di seguito descritto è riferito al tirocinio dei revisori legali.

In Polonia il tirocinio è previsto ai sensi della legge dell'11 maggio 2017 sui revisori legali, sulle società di revisione e sulla sorveglianza pubblica; quindi, un aspirante revisore legale deve completare uno dei due seguenti percorsi alternativi:

a) il tirocinio della durata di un anno in materia di contabilità in uno Stato membro dell'UE e un tirocinio di almeno due anni presso una società di revisione contabile accreditata in uno Stato membro dell'UE, sotto la supervisione del revisore legale o del revisore legale dei conti accreditato in uno Stato membro dell'UE;

b) il tirocinio triennale in una società di revisione contabile accreditata in uno Stato membro dell'UE sotto la supervisione del revisore legale o del revisore legale dei conti accreditato in uno Stato membro dell'UE.

Quanto descritto, a condizione che il percorso sia stato autorizzato da una Commissione giudicatrice.

Il tirocinio viene svolto generalmente con la sottoscrizione di un contratto di lavoro con relativa previdenza sociale prevista per quel tipo di contratto.

REPUBBLICA CECA

Per comprendere il percorso di tirocinio in Repubblica Ceca, è stato formulato un quesito all'Institut certifikace Svazu účetních, a.s.⁵⁶.

Lo svolgimento della professione contabile nella Repubblica Ceca non è regolamentato dalla legge. La legge "Trade Licensing Act" prevede solo in generale: istruzione secondaria o superiore e pratica professionale. Il percorso "certified accountant" è solo volontario.

Quindi, nella Repubblica Ceca non è previsto un periodo di tirocinio per l'abilitazione come Chartered Accountant, sebbene occorra svolgere almeno due anni di pratica per essere un Chartered Accountant certificato, oltre un anno aggiuntivo per essere "Expert".

Per raggiungere la qualifica di Chartered Accountant nella Repubblica Ceca "Czech Certified Accountant", occorre superare otto esami professionali "Certified Accountant" oltre ulteriori cinque esami (Expert of Accounting) e 2 + 1 anni di tirocinio che solitamente viene svolto presso un collega o presso un revisore contabile certificato, cioè due anni di pratica per essere Certified Accountant oltre un anno aggiuntivo per essere Expert.

Il tirocinio non prevede alcun tipo di rapporto di lavoro o stage e quindi non è previsto un trattamento previdenziale del tirocinante.

ROMANIA

Per comprendere il percorso di tirocinio in Romania, è stato formulato un quesito all'International Relations Department⁵⁷ presso l'Università di Bucarest e al Body of Expert and Licensed Accountants of Romania (CECCAR).⁵⁸

In conformità con i regolamenti che disciplinano il Body of Expert and Licensed Accountants of Romania (Organismo di esperti e contabili abilitati della Romania), per abilitarsi alla professione di esperto contabile "expert accountant" e

⁵⁵ <https://www.pibr.org.pl/>

⁵⁶ <https://www.icu-praha.cz/certifikace/kontakt>

⁵⁷ <https://unibuc.ro/e-important-sa-te-adaptezi-asteptarilor-studentilor-sa-creezi-punti-intre-profesor-si-studenti-interviu-cu-prof-univ-dr-luminita-rosca-de-la-fjsc/>

⁵⁸ <https://ecgi.global/content/ceccar-body-expert-and-licensed-accountants-romania>



contabile abilitato "licensed accountant", occorre superare un esame di accesso, un periodo di formazione di tre anni e infine il superamento di un esame di abilitazione al termine del periodo di tirocinio. Il periodo di tirocinio ha una durata di tre anni ed è strutturato in semestri. L'obiettivo è apprendere e sviluppare le competenze professionali richieste a un commercialista professionista. Il periodo di formazione/tirocinio consiste in una formazione sia teorica che pratica; queste attività sono coordinate a livello centrale dall'Ente e si svolgono localmente presso le sedi territoriali o un centro di formazione. Durante ogni semestre vengono organizzati incontri di formazione teorica e pratica per ciascuna materia dei curricula dell'anno rispettivamente per esperti contabili e contabili abilitati.

Secondo la normativa vigente, i "expert accountants" e i "licensed accountants" sono obbligati alla sottoscrizione di una polizza assicurativa di responsabilità civile relativa all'attività svolta. Questo è solo un requisito per i membri CECCAR, e non è obbligatoria per i tirocinanti.

8.3 Popolazione di tirocinanti nell'Unione Europea

Al fine di condurre uno studio statistico sulla popolazione di tirocinanti nell'Unione Europea è stato inviato un quesito al CNDCEC e sono state effettuate chiamate a campione presso gli Ordini territoriali che hanno dichiarato di non avere un registro di tirocinanti europeo.

8.4 Sistema previdenziale per i tirocinanti nell'Unione Europea

Riguardo al sistema previdenziale, la Cassa Dottori Commercialisti prevede per i tirocinanti una pre-iscrizione che consente di ottenere una copertura previdenziale per il periodo di tirocinio cui aggiungere facoltativamente ulteriori tre anni se l'iscrizione alla cassa è avvenuta entro il secondo anno successivo al termine della pre-iscrizione.

Dall'analisi condotta sui tirocinanti nell'Unione Europea, è emerso che nei paesi UE in cui il tirocinio è normato, solitamente viene svolto prevedendo un rapporto di lavoro e quindi viene applicato il trattamento previdenziale previsto dalla tipologia contrattuale adottata.

In conclusione, è possibile affermare che i percorsi formativi che vedono crescere il professionista italiano ed il suo corrispondente/omonimo europeo viaggiano su binari paralleli, che pur non incontrandosi mai per fattori culturali, ambientali e lessicali, trovano nell'unico incrocio che accomuna le diverse figure, la passione per i numeri e le materie contabili-economico-giuridiche.



CAPITOLO 9

INQUADRAMENTO FISCALE, CONTRIBUTIVO E ASSICURATIVO

9.1 Trattamento economico del tirocinante

Il trattamento economico riservato al tirocinante è regolato dal Codice Deontologico della Professione che, nel titolo II "Rapporti Professionali", dedica il capo 5 ai "Rapporti con i tirocinanti", prevedendo, dopo due articoli (nn. 35 e 36), nei quali vengono descritti rispettivamente i doveri del professionista e gli obblighi del tirocinante, un articolo (n.37), nel quale vengono definiti i confini del trattamento economico (e della durata) del tirocinio.

Entrando nel merito della questione, trattandosi di un periodo di apprendimento professionale, il tirocinio è, per sua natura, gratuito e, giuridicamente, non comporta in alcun caso, l'instaurazione di un rapporto di lavoro dipendente. La ratio di una tale previsione (**gratuità**), che potrebbe in prima battuta sembrare prevaricante rispetto ai diritti del tirocinante, viene chiarita nei paragrafi immediatamente successivi, con due ordini di ragioni: la prima discende direttamente dalla natura stessa del tirocinio e cioè dal fatto che si tratti di un periodo di apprendimento professionale. Rispetto a tale previsione, l'articolo 35 del Codice Deontologico impone infatti al dominus di impegnarsi affinché il tirocinante possa apprendere la deontologia, la tecnica e la prassi professionale, prevedendo espressamente che non vengano assegnati esclusivamente compiti esecutivi. In sintesi, il professionista dovrà impegnarsi a trasferire le proprie competenze, determinando una crescita ed un arricchimento professionale del tirocinante.

La seconda motivazione della gratuità del tirocinio risiede nella durata limitata dello stesso; ricordando che la durata del praticantato è stata ridotta da 36 a 18 mesi e che il primo semestre può essere svolto in concomitanza con gli studi universitari, una volta trascorso il periodo tecnicamente necessario alla preparazione dell'esame di Stato e compatibilmente con il calendario delle sessioni d'esame, la collaborazione tra il professionista ed il tirocinante assumerà una configurazione giuridica differente e sarà conseguentemente regolato dalla libera contrattazione delle parti, potendo concretizzarsi anche in un rapporto di lavoro autonomo, piuttosto che di lavoro dipendente. Il Codice Deontologico prevede tuttavia che, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista debba concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. L'entità di tale rimborso sarà proporzionata a parametri oggettivi quali, a mero titolo esemplificativo, la distanza tra la residenza del tirocinante e la sede dello studio professionale, piuttosto che l'orario di presenza presso lo studio.

Fatta questa necessaria premessa, il Codice Deontologico invita il professionista a riconoscere al tirocinante ulteriori somme, rispetto al mero rimborso spese, nel caso in cui l'apporto alle attività dello studio sia di rilevante valore ed utilità, nonché al fine di incentivare l'assiduità della presenza in studio e l'impegno profuso dal tirocinante. In questo caso, il naturale inquadramento delle ulteriori somme erogate, sarà quello relativo alle **borse di studio**, con i conseguenti riflessi di natura fiscale, previdenziale ed assistenziale.

Relativamente alla quantificazione del trattamento economico, non pare possibile identificare aprioristicamente una regola precisa per la determinazione dello stesso; al contrario, l'entità dovrà essere individuata di volta in volta, in funzione sia di parametri oggettivamente misurabili (età del tirocinante, curriculum scolastico/lavorativo, orario di presenza in studio, distanza dallo studio) sia di variabili di natura personale, più difficilmente quantificabili, quali l'impegno, l'assiduità e l'abnegazione del tirocinante così come, di converso, il tempo che il professionista potrà dedicare alla formazione del tirocinante, nonché le mansioni affidategli.

Nel paragrafo successivo (9.2) verrà illustrato l'inquadramento fiscale, previdenziale ed assicurativo del trattamento economico del tirocinante che, come detto, risulta essere quello della borsa di studio. Ciò non pregiudica



tuttavia la possibilità che, nel rispetto dei limiti, anche orari, previsti dalle norme che regolamentano il tirocinio, il professionista possa assegnare al praticante altre attività (lavorative) diverse da quelle finalizzate al conseguimento della formazione professionale. Tali ulteriori attività assumeranno una veste giuridica diversa, essendo diversa la motivazione sottostante, e potranno concretizzarsi in un rapporto di lavoro autonomo, piuttosto che subordinato che affiancherà, senza sostituire, il tirocinio professionale. Nel paragrafo conclusivo del capitolo, saranno fornite alcune indicazioni relativamente all'inquadramento del tirocinante che, contestualmente al periodo di pratica professionale, presti la propria attività lavorativa in favore dello studio.

9.2 Inquadramento fiscale, previdenziale ed assicurativo del tirocinante

Come detto nel paragrafo precedente, il trattamento economico che il professionista vorrà erogare al praticante, trova la sua naturale collocazione giuridica nella corresponsione di una **borsa di studio**.

Da un punto di vista fiscale le somme erogate a titolo di premi o borse di studio sono arbitrarie e, certamente, soggette a tassazione. Vanno infatti qualificate come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente in quanto rientranti tra 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..." (art. 50, co.1, lett. c. D.P.R. 917/1986); conseguentemente, le stesse saranno assoggettate a ritenuta (artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/73), nonché alle trattenute Irpef – con applicazione delle aliquote per scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del D.P.R. 917/1986 – ed a quelle per addizionale comunale e regionale all'Irpef. Saranno riconoscibili al praticante, se spettanti, le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e/o per carichi familiari, nonché il bonus ex D.L. 3/2020 che ho sostituito il bonus Renzi.

Nel caso di riconoscimento della borsa di studio, la stessa andrà formalizzata per iscritto a cura del dominus, il quale dovrà predisporre, ogni mese, un prospetto dal quale risultino le somme erogate e le trattenute operate ed effettuare i relativi versamenti con modello F24; in caso di cessazione del tirocinio e/o a fine anno, dovrà effettuare il conguaglio fiscale. Le somme erogate dovranno essere certificate attraverso la Certificazione Unica e la successiva presentazione del Modello 770.

Dal punto di vista contributivo ed assicurativo, il tirocinio professionale non prevede alcun obbligo – e, pertanto, nessun adempimento – contributivo (INPS) e assicurativo (INAIL).

Per tale ragione, il tirocinante ha la facoltà/opportunità di accedere alla pre-iscrizione presso la CNPADC per i Praticanti Commercialisti (o CNPR per i Praticanti Esperti Contabili), così come sarà meglio approfondito nel capitolo 10.



La seguente tabella schematizza gli adempimenti:

ADEMPIMENTI

FORMA SCRITTA PER ASSEGNAZIONE RIMBORSO FORFETTARIO/BORSA DI STUDIO	SI
ISCRIZIONE INPS	NO Facoltativa pre-iscrizione Cassa
ISCRIZIONE INAIL	NO
COMUNICAZIONE OBBLIGATORIA UNILAV	NO
ISCRIZIONE SU LIBRO UNICO DEL LAVORO	NO
ELABORAZIONE PROSPETTO MENSILE SOMME EROGATE E VERSAMENTO TRATTENUTE EFFETTUATE	SI
CERTIFICAZIONE UNICA	SI
MODELLO 770	SI

9.3 Rapporti tra tirocinio ed altre attività prestate in favore del professionista

Come è stato detto, il tirocinio non si configura come un rapporto di lavoro, avendo, quale oggetto e finalità, la formazione professionale; non vi sono tuttavia norme che espressamente vietino la possibilità che il tirocinio, nel rispetto della propria regolamentazione, sia affiancato da un rapporto di lavoro in senso stretto, ben potendo le parti accordarsi secondo le reciproche necessità. Allo stesso modo è immaginabile, e nella pratica avviene sovente, che il tirocinante abbia già in essere un rapporto di lavoro subordinato con soggetti terzi, piuttosto che con il professionista, così come è altresì possibile che il praticante abbia avviato, anche prima del periodo di tirocinio, una propria attività di lavoro autonomo.

Ciò chiarito, per il tirocinante possono quindi ricorrere le seguenti situazioni:

- erogazione di un compenso nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato; in tal caso, ovviamente, sorgeranno tutti i diritti e gli obblighi previsti in materia fiscale, applicando le aliquote per scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del T.U.I.R., nonché gli obblighi previdenziali e assistenziali, sia in capo al datore di lavoro che in capo al tirocinante. Lo stesso CNDCEC, con l'informativa 23 del 4 aprile 2011 ed il Pronto Ordini 248 del 10 ottobre 2017, ha ammesso la possibilità che il tirocinante possa essere dipendente, anche full-time, del proprio dominus, alla condizione che l'oggetto della prestazione di lavoro dipendente sia l'esercizio di attività professionali;
- erogazione di un compenso nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa (c.d. parasubordinati); in tal caso, ai fini fiscali i redditi percepiti saranno assimilati a quelli di lavoro dipendente, mentre ai fini giuridici si applicherà la disciplina del lavoro autonomo ed i contributi saranno per i 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del collaboratore;
- compenso corrisposto nell'ambito di una prestazione abituale di lavoro autonomo; in questa circostanza, il tirocinante sarà titolare di partita Iva (Codice Ateco 69.20.13. "Servizi Forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi") e potrà eventualmente optare, ricorrendone i presupposti, per il regime forfettario (art. 1, commi 54-89, L.190/2014). Ai fini previdenziali sarà necessaria ed obbligatoria, anche in caso di adesione alla pre-iscrizione alla CNPADC, l'iscrizione alla gestione separata INPS

(si veda anche il paragrafo 10.7). A questo proposito, merita una menzione la delibera assunta dall'Assemblea dei Delegati CNPADC in data 05/02/2020, con la quale era stata apportata una variazione allo statuto della Cassa (art. 5.1 bis), prevedendo l'obbligatorietà dell'iscrizione anche per i tirocinanti che contestualmente esercitino anche un'attività di lavoro autonomo. Tale delibera, che avrebbe risolto la problematica dell'iscrizione alla gestione separata INPS, è stata però bocciata dai Ministeri vigilanti; la Cassa, non condividendo le ragioni della mancata approvazione, ha proposto ricorso al TAR e la vertenza è, ad oggi, pendente;

- compenso corrisposto per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente (occasionale). In quest'ultimo caso, il compenso non è soggetto ad IVA, né è prevista una copertura previdenziale e/o assistenziale.

CAPITOLO 10

PRE-ISCRIZIONE ALLA CASSA DOTTORI COMMERCIALISTI

Entro cinque anni dall'iscrizione al Registro dei praticanti coloro che:

- dal 1 gennaio 2004 hanno svolto o svolgono il periodo di tirocinio professionale di cui all'art. 42 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139;
- non sono iscritti per la stessa attività ad altro ente di previdenza obbligatoria;
- non sono iscritti all'Albo,

possono pre-isciversi alla Cassa dei Dottori Commercialisti.

La pre-iscrizione alla Cassa dei Dottori Commercialisti è disciplinata dal Regolamento Unitario in materia di previdenza ed assistenza della Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Dottori Commercialisti, il cui ultimo aggiornamento risale al 15 Gennaio 2021.

La pre-iscrizione consente di ottenere una copertura previdenziale per il periodo del tirocinio a cui aggiungere facoltativamente un ulteriore periodo massimo di tre anni, laddove l'iscrizione alla Cassa decorra entro il secondo anno successivo al termine della pre-iscrizione.

La possibilità riservata ai neo tirocinanti comporta l'opportunità di poter usufruire di una polizza sanitaria gratuita che prevede la copertura per grandi interventi chirurgici, gravi eventi morbosi e prestazioni accessorie e di accedere alla rete odontoiatrica Blue Assistance.

Al 31.12.2020 il numero di **pre-iscritti** alla CDC è **1.127**, di cui **518 femmine** e **609 maschi**.

10.1 Decorrenza e termine della pre-iscrizione

Il Tirocinante può presentare la domanda di pre-iscrizione prima dell'iscrizione all'Albo ed entro cinque anni dalla data di iscrizione al Registro dei praticanti. La pre-iscrizione decorre dal 1° gennaio di uno degli anni di tirocinio a scelta del richiedente.



10.2 Contributo fisso annuale, scadenze e modalità di versamento, tardivo versamento

I tirocinanti, che intendono avvalersi di questa opportunità, pre-iscrivendosi alla Cassa, devono versare annualmente dei contributi, il cui importo è variabile a seconda della scelta che si intende effettuare. L'importo minimo per l'anno 2021 è pari ad euro 596,00. Si espone nel dettaglio una tabella riepilogativa, per una semplice comprensione ed immediata visione dell'importo dei contributi fissi annuali da scegliere

Anni		Crediti Formativi	
2021	596,00	1.196,00	2.390,00
2020	595,00	1.195,00	2.388,00
2019	589,00	1.182,00	2.362,00
2018	584,00	1.171,00	2.341,00
2017	581,00	1.164,00	2.327,00

Le differenze degli importi della contribuzione intercorrenti tra gli anni sono dovute alla rivalutazione effettuata annualmente in applicazione delle variazioni dell'indice nazionale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, calcolato dall'Istituto Centrale di Statistica. Il tirocinante dovrà corrispondere il contributo annuale scelto entro il 30 giugno di ogni anno. Diversamente, se il tirocinante dovesse ottenere il provvedimento di pre-iscrizione successivamente alla data di scadenza del versamento (30 Giugno di ogni anno), lo stesso potrà essere effettuato entro 120 giorni dalla data di assunzione del provvedimento di pre-iscrizione, concedendo al tirocinante un maggior lasso di tempo per la contribuzione dovuta. Nel caso in cui non si rispetti la scadenza del versamento del 30 giugno, il tirocinante potrà regolarizzare la tardività pagando una sanzione pari ad euro 30,00. Le modalità di versamento sono semplici: il tirocinante non dovrà fare altro che accedere alla propria area riservata sul sito www.cndpac.it e pagare tramite Mav.

10.3 Regolarizzazione pre-iscrizione

Nel caso in cui il tirocinante intenda regolarizzare la sua pre-iscrizione, ha l'opportunità di retrodatare la domanda, versando la contribuzione annuale ed una sanzione pari ad euro 30,00 per le annualità precedenti la presentazione della domanda. Giova ricordare che in tal caso l'importo dovrà essere corrisposto in unica soluzione.

10.4 Cessazione della pre-iscrizione

Ai sensi dell'art. 2 comma 3 del Regolamento Unitario in materia di previdenza e assistenza della CNPADC la cessazione della pre-iscrizione alla Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore dei Dottori Commercialisti può avvenire:

- al 31 dicembre dell'anno precedente la decorrenza di **iscrizione ordinaria alla Cassa**;
- su **richiesta di cancellazione da parte del tirocinante** con effetto dal 31 dicembre dell'anno di richiesta dello stesso;
- al **raggiungimento del periodo massimo di 4 anni e 6 mesi** derivanti dal periodo di tirocinio di 18 mesi più ulteriori 3 anni successivi al compimento del periodo di tirocinio.



All'atto dell'iscrizione ordinaria alla Cassa, dopo il superamento dell'esame di abilitazione alla professione di Dottore Commercialista, gli anni di pre-iscrizione sono riconosciuti automaticamente come anni di anzianità contributiva e per tale riconoscimento non viene richiesto alcun ulteriore adempimento.

Qualora il tirocinante ne facesse richiesta, rinunciando all'iscrizione ordinaria alla Cassa, il periodo di pre-iscrizione viene annullato, con rimborso della contribuzione versata, se non prescritta.

10.5 Restituzione dei contributi versati in pre-iscrizione

Qualora non intervenga l'iscrizione ordinaria alla Cassa entro due anni dal termine del periodo di pre-iscrizione, la contribuzione versata sarà restituita all'interessato dietro richiesta, che può essere contestuale o successiva alla cancellazione.

I pre-iscritti che cessano dalla pre-iscrizione hanno diritto alla restituzione dei contributi versati, maggiorati degli interessi calcolati dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello di ciascun versamento al tasso legale pro-tempore vigente e comunque non superiore al tasso annuo di capitalizzazione, riferito all'anno di ciascun versamento.

Per avere diritto alla cancellazione dalla pre-iscrizione ed alla conseguente restituzione dei contributi versati, occorre scaricare e compilare l'apposita "DOMANDA DI CANCELLAZIONE DEI TIROCINANTI DALLA PRE-ISCRIZIONE E/O RESTITUZIONE DEI CONTRIBUTI VERSATI E/O RIMBORSO DEI CONTRIBUTI NON DOVUTI"⁵⁹ dal sito ufficiale della CNPADC.

Nella prima parte della domanda l'interessato dovrà inserire i propri dati anagrafici, indicare l'opzione per cui si fa la richiesta, quindi barrare tra le scelte:

- la cancellazione dalla pre-iscrizione;
- la restituzione dei contributi versati durante gli anni di pre-iscrizione alla Cassa;
- il rimborso delle somme versate oltre il dovuto per gli anni indicati.

Dovrà inoltre dichiarare di non essere in possesso dei requisiti per l'iscrizione ordinaria alla CNPADC, indicare gli estremi bancari per l'eventuale restituzione, sottoscrivere la domanda ed allegare copia di documento di riconoscimento.

Tale domanda potrà essere inviata alla CNPADC tramite:

- PEC all'indirizzo servizio.supporto@pec.cnpadc.it
- raccomandata A/R all'indirizzo in Roma, Via Mantova, 1, 00198.

10.6 Gestione separata INPS vs. contributo di iscrizione

I tirocinanti Dottori Commercialisti hanno la possibilità di usufruire della pre-iscrizione alla Cassa già durante il periodo di pratica obbligatoria ai fini del sostenimento dell'Esame di Stato per l'abilitazione professionale.

Fra i lavoratori obbligati all'iscrizione e contribuzione alla gestione separata dell'INPS figurano, oltre ai parasubordinati, i lavoratori autonomi "senza cassa professionale".

L'Assemblea dei Delegati CDC in data 05/02/2020 ha assunto la delibera con la quale è stata apportata una variazione allo statuto della Cassa (art. 5.1 bis), prevedendo l'obbligatorietà dell'iscrizione anche per i tirocinanti che contestualmente esercitino un'attività di lavoro autonomo. Tale delibera, che avrebbe risolto la problematica dell'iscrizione alla gestione separata INPS, è stata però bocciata dai Ministeri vigilanti; la Cassa, non condividendo le ragioni della mancata approvazione, ha proposto ricorso al TAR e la vertenza è, ad oggi, pendente.

⁵⁹ Link [CNDCEC Domanda di cancellazione-restituzione contributi Tirocinanti \(2\).pdf \(cnpadc.it\)](#)

CAPITOLO 11

ISCRIZIONE ALLA CASSA DOTTORI COMMERCIALISTI

Concluso il periodo di tirocinio e superato l'esame di abilitazione che permette di accedere alla sezione A dell'Albo (a seguito di laurea magistrale) si procede con l'iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti.

Nel caso invece di conclusione del tirocinio da parte dei soggetti che hanno conseguito la laurea triennale, gli stessi a seguito dell'esame di abilitazione potranno iscriversi alla sezione B dell'albo e alla Cassa Ragionieri.

I paragrafi che seguiranno, oltre a dare delle nozioni di carattere operativo, cercheranno di dare al giovane collega che si iscrive alla Cassa Dottori Commercialisti, un orientamento per il futuro percorso previdenziale.

Abbiamo ritenuto opportuno focalizzare l'analisi sul "Sistema Contributivo" in quanto rappresenta il percorso naturale della vita previdenziale del Giovane Dottore Commercialista.

Il versamento dei contributi è un dovere, ma farlo nel modo giusto può essere un'opportunità.

11.1 Requisiti per l'iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti e le agevolazioni contributive per i neo iscritti.

L'iscrizione

L'iscrizione alla Cassa è obbligatoria qualora sussistano i seguenti requisiti:

- iscrizione all'Albo, sezione A, con abilitazione alla professione di dottore commercialista;
- inizio dell'attività professionale con relativa posizione IVA individuale e/o partecipazione in associazione professionale e/o svolgimento dell'attività professionale mediante società tra professionisti (STP) di cui alla L. 183/2011.

La domanda di iscrizione deve essere presentata entro 6 mesi dalla sussistenza di entrambi i requisiti richiesti, pena l'applicazione delle sanzioni. In caso di omissione della domanda, la Cassa procede con l'iscrizione d'ufficio. L'iscrizione decorre dal 1° gennaio dell'anno in cui coesistono i requisiti richiesti.

Il Dottore Commercialista, iscritto a più Albi professionali, deve optare entro sei mesi dalla sussistenza di entrambi i requisiti richiesti, per l'iscrizione ad una delle Casse di riferimento professionale.

Agevolazioni contributive per i neo iscritti

I Dottori Commercialisti, che si iscrivono alla Cassa per la prima volta prima di aver compiuto 35 anni di età anagrafica, oppure dopo aver compiuto 35 anni la cui decorrenza di iscrizione si colloca nel quinquennio 2018 – 2021, godono di un regime contributivo agevolato. Per i primi cinque anni di iscrizione sono tenuti, in base a questa disposizione, al versamento del contributo soggettivo senza applicazione del contributo minimo.

Tale misura non è strutturale per gli over 35. L'analisi del mantenimento oltre l'anno 2021 verrà effettuata, di volta in volta, in relazione agli impatti che la stessa avrà sugli equilibri finanziari e sulla sostenibilità del sistema previdenziale di lungo periodo.

11.2 Il percorso previdenziale dei neo iscritti - Il regime contributivo

La fine degli Anni Novanta rappresenta un passaggio epocale per quanto riguarda il sistema previdenziale italiano. La Legge 8 agosto 1995, n. 335 di "riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare" (c.d. riforma Dini) introduce il sistema di calcolo contributivo, disponendone la totale applicazione nei confronti di tutti gli assicurati a decorrere dal 1° gennaio 1996.

Questo sistema rappresenta una forma più equa di determinazione della prestazione pensionistica, poiché pone in



diretta correlazione quanto versato con quanto il soggetto verrà a percepire; il montante contributivo rivalutato verrà, infatti, convertito in rendita attraverso coefficienti di trasformazione calcolati in ragione dell'età di pensionamento e della conseguente attesa di vita.

Dall'entrata in vigore della norma, tale passaggio è stato imposto soltanto all'INPS, in quanto ente pubblico, mentre le Casse private, tra cui la CDC, proprio in ragione della loro autonomia in qualità di enti di diritto privato, sono state lasciate libere di scegliere se aderire o meno al nuovo sistema. Anche se con qualche ritardo, **le Casse si sono adeguate a tale nuovo regime**, con conseguenti interventi di modifica dei propri criteri di calcolo della pensione.

La Cassa Dottori Commercialisti applica il **metodo contributivo a decorrere dall'anno 2004**. Infatti l'art. 26 del Regolamento Unitario in materia di Assistenza e Previdenza della Cassa Dottori Commercialisti all'art. 26 cita "I periodi di anzianità contributiva maturati dal 1° gennaio 2004 danno titolo ad una quota di pensione annua calcolata con il metodo contributivo di cui ai commi da 9 a 13".

Stante le norme attuali ed escludendo stravolgimenti normativi, l'obiettivo pensionistico dei neo iscritti è rappresentato dalla Pensione Unica Contributiva.

La **Pensione Unica Contributiva** è corrisposta a coloro che hanno un periodo di anzianità contributiva alla Cassa dal 1° gennaio 2004, in presenza almeno dei seguenti requisiti:

- **62 anni di età;**
- **5 anni di iscrizione.**

L'ammontare della quota di pensione è calcolato moltiplicando il montante contributivo individuale, il quale viene rivalutato ogni anno, per il coefficiente di trasformazione in relazione all'età anagrafica dell'iscritto al momento del pensionamento.

Il tasso annuo di capitalizzazione applicato dalla Cassa, per la rivalutazione del montante contributivo, viene determinato in base alla media quinquennale del tasso di rendimento degli investimenti della Cassa (con un minimo garantito dell'1,5%). Tale meccanismo può comportare significativi tassi di rendimento dei contributi versati e, di conseguenza, pensioni sempre più adeguate.

Come possiamo notare, questa tipologia previdenziale pone l'attenzione sulla quantità e qualità della contribuzione effettuata nel periodo, non sulla lunghezza del periodo stesso. Per tale motivo, è importante, per i giovani colleghi, conoscere l'obiettivo, il percorso, ma soprattutto, la modalità per massimizzare "gli sforzi" sostenuti negli anni.



11.3 Il sistema premiante della CDC e la valutazione dei riscatti

Ulteriore aspetto di fondamentale importanza per i giovani colleghi, che intraprendono un futuro professionale e previdenziale, è la conoscenza delle premialità che il sistema Cassa Dottori Commercialisti offre.

L'aliquota di computo

Dal 1° gennaio 2012 il montante contributivo individuale dell'iscritto è incrementato di un importo "maggiorato", rispetto al contributo soggettivo versato, dall'applicazione dell'aliquota di computo.

A	B	C	D	E
Aliquota contribuzione soggettiva dovuta e versata	Plus % riconosciuto	Coefficiente di equità intergenerazionale	Maggiorazione	Aliquota di computo
≥ 17%	4,0%	$1 - \frac{A_r}{A_t}$	(B*C)	A+D
≥ 16% e < 17%	3,8%			
≥ 15% e < 16%	3,6%			
≥ 14% e < 15%	3,4%			
≥ 13% e < 14%	3,2%			
≥ 12% e < 13%	3,0%			
≥ 11% e < 12%	3,0%			

Dove:

- Colonna A: aliquota scelta dall'iscritto;
- Colonna B: maggiorazione applicata dalla CDC al RPN;
- Colonna C: coefficiente equità intergenerazionale. A_r (Anzianità Reddittuale)/ A_t (Anzianità Totale);
- Colonna D: Maggiorazione effettiva;
- Colonna E: aliquota di computo che la Cassa applica al RPN.

Per gli iscritti dall'1/1/2004 il coefficiente di equità intergenerazionale sarà costantemente pari a 1, in quanto privi di anzianità reddituale, mentre per gli iscritti ante 2004, con anzianità contributiva in regime reddituale, il coefficiente sarà sempre inferiore a 1, e cambierà per ogni anno di applicazione del meccanismo.

Questo correttivo tende ad avvantaggiare i nuovi iscritti e, tendenzialmente, a recuperare lo svantaggio generazionale in termini di versamenti effettuati/pensione percepita.

Per cui, ad esempio, rispetto alla scelta di un'aliquota di contribuzione soggettiva del 17%, versata sul reddito prodotto, abbiamo il riconoscimento di un'aliquota di computo maggiorata rispetto al 17% versato di un importo del 4% parzialmente abbattuto dall'anzianità reddituale. Se si fosse interamente nel sistema contributivo puro e quindi con iscrizione dal 2004 a seguire, si avrebbe che l'aliquota di computo è pari al 17% + 4% = 21%, ovvero è come se su 30.000,00 euro di reddito netto, invece di aver versato 5.100,00 euro a montante previdenziale, si fosse versato 6.300,00 euro; e su tale montante dobbiamo anche considerare un rendimento minimo garantito dell'1,50% da capitalizzare, con un maggior rendimento senza aver versato l'importo corrispondente. A parità di altre condizioni, scegliendo l'aliquota del 12% rispetto al 17%, il plus valore sull'aliquota di computo sarà dell'1% in meno e quindi l'aliquota complessiva di computo raggiungerà il 15% per quella del 12% di finanziamento rispetto al 21% su quella del 17% di finanziamento.



Sempre al fine di incrementare l'adeguatezza delle pensioni calcolate con il metodo contributivo, dal 2013 al 2032, la Cassa riconosce sui montanti contributivi una percentuale pari al:

- 25% (sino al 2022) del contributo integrativo dovuto e versato dall'iscritto;
- 37,5% (dal 2023) del contributo integrativo dovuto e versato dall'iscritto.

Anche in questo caso, come avviene per la contribuzione soggettiva, in misura intera per gli iscritti dal 2004 e proporzionalmente ridotta per chi è iscritto in data antecedente.

Il tasso annuo di capitalizzazione, applicato dalla Cassa per la rivalutazione del montante contributivo, viene determinato in base alla media quinquennale del tasso di rendimento degli investimenti della Cassa (con un minimo garantito dell'1,5%). Tale meccanismo può comportare significativi tassi di rendimento dei contributi versati e, di conseguenza, pensioni sempre più adeguate.

Il riscatto

Il riscatto consente di aumentare l'anzianità di iscrizione per anticipare il pensionamento (reddituale) e/o aumentare la contribuzione utile alla pensione (contributivo); assume, quindi, valore diverso a seconda della tipologia di iscrizione alla Cassa Dottori Commercialisti.

È consentito riscattare:

- il periodo legale del corso di laurea in economia e commercio, ovvero in discipline considerate dalla legge equivalenti ai fini della ammissione all'esame di stato per l'esercizio della professione di Dottore Commercialista;
 - il periodo del servizio militare, anche prestato in guerra, nonché i servizi ad esso equiparati, ivi compreso il servizio civile sostitutivo, per un periodo massimo di 2 anni;
 - il periodo del servizio civile volontario;
 - il tirocinio professionale per un periodo massimo di tre anni.
- Il riscatto può essere richiesto:
- dagli iscritti alla Cassa non pensionati e dai titolari di pensione di invalidità;
 - dagli aventi titolo alla pensione indiretta qualora il de cuius non si sia avvalso della facoltà di riscatto.

Non sono riscattabili:

- i periodi per i quali si è già richiesto ed ottenuto il riscatto o l'accredito presso altri enti previdenziali;
- i periodi già coperti da contribuzione presso altri enti previdenziali;
- il periodo riscattabile inferiore a 6 mesi.

L'onere del riscatto è determinato secondo il metodo di calcolo contributivo e le somme versate confluiscono nel conto individuale con effetto dall'anno del versamento e contribuiscono alla formazione del montante individuale. Per gli iscritti al 31 dicembre 2003, è data la facoltà di richiedere, in sede di presentazione della domanda, che l'onere del riscatto del corso legale di laurea e del servizio militare sia determinato secondo il metodo di calcolo retributivo

L'onere del riscatto con il metodo di calcolo contributivo per ogni anno da riscattare è determinato applicando la percentuale scelta dal professionista (numero intero dal 12% al 100%), prevista per la contribuzione soggettiva, alla media dei redditi dichiarati, come rivalutato di anno in anno dall'anno 2004 all'anno antecedente la domanda di riscatto stessa. Detti redditi sono rivalutati in applicazione dell'art. 26, c.3, del Regolamento Unitario. Qualora dal calcolo effettuato derivi un onere inferiore all'importo del contributo minimo soggettivo previsto per l'anno di presentazione della domanda di riscatto, l'onere è integrato a tale importo per ciascun anno da riscattare.

In relazione al sistema previdenziale attuale, per i neoiscritti è opportuno fare le giuste considerazioni, valutando quando è conveniente fare il riscatto e quando, invece, può essere più conveniente sfruttare le premialità che il sistema Cassa Dottori Commercialista offre, al fine di far capitalizzare al meglio, nel corso degli anni, i contributi versati, come evidente dall'esempio sopra riportato.

11.4 vantaggi: benefici assistenziali (polizza sanitaria), tutela della famiglia, convenzioni

La Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Dottori Commercialisti (CNPADC) è l'ente di previdenza della categoria che affianca il Dottore Commercialista nel corso della vita professionale e privata. Oltre ai trattamenti previdenziali, l'iscrizione ed il versamento dei contributi garantiscono al professionista una serie aggiuntiva di *facilities* e prestazioni in ambito assistenziale e di welfare integrato.

Di seguito si riepilogano i principali trattamenti di tipo assistenziale che la Cassa garantisce ai suoi iscritti.

Per accedere agli interventi assistenziali è previsto un limite di reddito, che varia in base al numero dei componenti il nucleo familiare del richiedente, salvo per gli istituti previsti per la tutela della maternità e per la tutela sanitaria.

Anno domanda:	2021
Unico componente:	euro 36.300,00
Due componenti:	euro 47.150,00
Tre componenti:	euro 54.400,00
Quattro componenti:	euro 59.750,00

Se nel nucleo familiare del richiedente sono presenti uno o più figli portatori di handicap, i limiti di reddito aumentano e sono:

Anno domanda	Genitore con un figlio con handicap	Per ogni altro componente	Per ogni altro figlio con handicap
2021	€ 65.250,00	+ 40%	+ 60%

Il contributo non viene liquidato in presenza di posizione contributiva irregolare e comunque l'erogazione avviene a seguito di insindacabile valutazione dello stato di bisogno del richiedente da parte del Consiglio di Amministrazione.

MATERNITA'

Le Prestazioni Assistenziali che la Cassa riconosce alle Dottoresse Commercialiste per la tutela della maternità sono le seguenti

- indennità di maternità;
- contributo a sostegno della maternità;
- interruzione della gravidanza.

Ad esclusione dell'indennità di maternità e dell'interruzione della gravidanza intervenuta dopo il 60° giorno in presenza di posizione contributiva irregolare il contributo, anche se riconosciuto, non viene liquidato.



INDENNITA' DI MATERNITA'

E' una indennità riconosciuta in caso di gravidanza, adozione o affidamento preadottivo o temporaneo.

L'indennità spetta alle colleghe in possesso della partita Iva e dell'iscrizione all'Albo professionale nel periodo indennizzabile (due mesi antecedenti l'evento e i tre mesi successivi) iscritte alla Cassa o che hanno presentato la domanda di iscrizione.

Tale indennità è pari a 5/12 dell'80% del reddito netto professionale dichiarato nell'anno precedente a quello dell'evento.

In ogni caso, l'importo dell'indennità di maternità non può essere inferiore a Euro 5.093,92 o superiore a Euro 25.469,60. L'indennità di maternità può essere richiesta a partire dalla 24° settimana di gravidanza ed entro il termine perentorio di 180 giorni dalla data dell'evento, utilizzando esclusivamente il servizio online della Cassa - DIM Domanda di indennità di maternità.

La Cassa eroga un contributo a coloro ai quali non riconosce l'indennità di maternità per effetto esclusivamente dell'esistenza dello stesso diritto in forza dell'iscrizione presso altro ente di previdenza obbligatorio. Tale contributo è pari alla differenza tra: l'importo calcolato ai sensi dell'art. 70 del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151 e la somma dell'importo calcolato ai sensi del Capo III, X e XI del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151 e della retribuzione del lavoro per i riposi giornalieri di cui all'art. 39 del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151.

La domanda è presentata, secondo le modalità stabilite dalla Cassa, entro due anni dal verificarsi dell'evento, a pena di inammissibilità.

CONTRIBUTO A SOSTEGNO DELLA MATERNITA'

È un contributo che si aggiunge all'indennità di maternità riconosciuta ai sensi dell'art. 44 del Regolamento Unitario. Spetta alle colleghe alle quali è riconosciuta l'indennità di maternità per l'evento nascita, adozione ed affidamento preadottivo o temporaneo.

Il contributo erogato è pari a 1/12 dell'80% del reddito netto professionale dichiarato nell'anno precedente a quello dell'evento. L'importo del contributo non può essere inferiore a Euro 1.775,00.

In ogni caso la somma del contributo e dell'indennità di maternità riconosciuta non può superare Euro 25.469,60.

La Cassa procede d'ufficio al riconoscimento del contributo a seguito del provvedimento di attribuzione dell'indennità di maternità.

INTERRUZIONE DI GRAVIDANZA

E' riconosciuto un importo in caso di interruzione della gravidanza.

Può essere richiesto dalle Dottoresse Commercialiste, in possesso della partita Iva e dell'iscrizione all'Albo professionale nel periodo indennizzabile (data dell'evento) iscritte alla Cassa o che hanno presentato la domanda di iscrizione.

In caso di interruzione di gravidanza intervenuta dal 61° giorno di gestazione, il contributo non è riconosciuto qualora sussista il medesimo diritto in capo ad un altro Ente di Previdenza.

L'importo riconosciuto varia a seconda del momento in cui avviene l'interruzione della gravidanza:

- a. dall'inizio della gravidanza fino al 60° giorno è pari a Euro 1.018,78 (1/5 dell'importo minimo dell'indennità di maternità);
- b. dal 61° giorno della gravidanza e fino al termine del 6° mese è pari a 1/12 dell'80% del reddito professionale dichiarato nell'anno precedente l'interruzione. In ogni caso, l'importo dell'indennità non può essere inferiore a Euro 1.018,78 o superiore a Euro 5.093,92;
- c. dall'inizio del 7° mese di gravidanza è pari a 5/12 dell'80% del reddito netto professionale dichiarato nell'anno precedente l'interruzione. In ogni caso, l'importo non può essere inferiore a Euro 5.093,92 o superiore a Euro 25.469,60.



Può essere richiesta utilizzando esclusivamente il servizio online della Cassa - DIM Domanda di indennità di maternità.

POLIZZA SANITARIA BASE

La Cassa, ad integrazione delle prestazioni assistenziali previste, ha stipulato una polizza sanitaria base gratuita in favore degli iscritti (ivi inclusi i pensionati attivi) e dei pre-iscritti.

La Polizza Base, prevede una copertura delle spese nei casi di Grande Intervento Chirurgico – Grave Evento Morboso – Prestazioni Accessorie alle Principali.

Per i nuovi iscritti, l'assicurazione decorre a partire dal giorno di delibera dell'avvenuta iscrizione.

Tra le prestazioni garantite, per i soli iscritti alla cassa, la polizza sanitaria base prevede la possibilità di fare un check up sanitario gratuito annuale che comprende diverse prestazioni.

Per il 2021 la polizza base prevede anche la copertura del "rischio Covid" interamente a carico della Cassa

ESTENSIONE COPERTURA SANITARIA AL NUCLEO FAMILIARE

L'assicurazione "Base" può essere estesa al nucleo familiare (coniuge - convivente more uxorio - figli senza alcun limite di età) con un premio a carico di ciascun assicurato e variabile in base al numero dei familiari assicurati.

La domanda, con l'indicazione del numero dei familiari da assicurare (e relativo premio), va presentata entro la scadenza fissata annualmente, compilando l'apposito modulo di Estensione Copertura al Nucleo oppure utilizzando la piattaforma telematica dedicata.

PIANO SANITARIO INTEGRATIVO

Per una ulteriore tutela sanitaria, gli Associati possono sottoscrivere, individualmente e a proprio carico, una polizza integrativa, utilizzando i moduli appositi oppure compilando la piattaforma telematica dedicata.

ACCESSO ALLA RETE ODONTOIATRICA BLU ASSISTANCE

Con l'obiettivo di potenziare i servizi di welfare offerti agli Associati, la Cassa ha integrato la polizza sanitaria base per consentire l'accesso degli iscritti e del loro nucleo familiare (fino a 5 persone) - a tariffe convenzionate - alla rete odontoiatrica Blue Assistance, presente su tutto il territorio nazionale.

Per usufruire, con modalità esclusivamente online, del servizio – gestito dalla Compagnia Reale Mutua Assicurazione attraverso la società Blue Assistance – è possibile accedere al portale dedicato www.mynet.blue seguendo le istruzioni contenute nella brochure. Il PIN per l'accesso è presente sulla propria area riservata del sito della Cassa, alla sezione convenzioni.

INTERVENTO ECONOMICO IN CASO DI BISOGNO

E' un contributo riconosciuto al verificarsi di condizioni particolari quali:

- eventi straordinari dovuti a caso fortuito o forza maggiore con rilevante incidenza sul bilancio familiare;
- interruzione dell'attività professionale;
- decesso dell'iscritto o del pensionato che ha determinato gravi difficoltà economiche al coniuge o ai figli superstiti.

In casi non rientranti nelle condizioni sopra descritte, il Consiglio di Amministrazione può comunque disporre un intervento economico.

Il contributo può essere richiesto dagli iscritti o pensionati della Cassa, dal coniuge o dai figli superstiti con diritto alla pensione.

In caso di eventi particolarmente gravosi, anche i dottori commercialisti che si sono avvalsi della facoltà di esonero o il coniuge o i figli superstiti se conviventi e a carico.

In tutti i casi il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare non deve superare il limite di reddito fissato dal



Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno.

In caso di interruzione dell'attività professionale, il contributo è determinato tenendo conto del periodo di interruzione e del reddito professionale dichiarato, con un minimo mensile di Euro 1.195,00 ed un massimo di Euro 2.575,00, rivalutati annualmente. Per le altre casistiche il contributo è determinato dal Consiglio di Amministrazione.

Il contributo deve essere richiesto entro due anni dall'evento, salvo gravi impedimenti documentati utilizzando il modulo di domanda di intervento economico allegando la documentazione richiesta.

EVENTI CALAMITOSI

In caso di eventi calamitosi - riconosciuti come tali da apposite norme o provvedimenti - la Cassa può disporre la sospensione di tutti i termini e le modalità di ripresa degli stessi.

CONTRIBUTO A FAVORE DI GENITORI DI FIGLI PORTATORI DI HANDICAP O MALATTIE INVALIDANTI

È un contributo riconosciuto annualmente al dottore commercialista con figli portatori di handicap o malattie invalidanti.

Il contributo può essere richiesto dagli iscritti o pensionati della Cassa e dai portatori di handicap o malattie invalidanti, orfani di iscritti o pensionati della Cassa a condizione che il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno. Il riconoscimento del contributo è precluso se l'altro genitore usufruisce dello stesso beneficio presso un altro ente di previdenza.

Per l'anno 2021 è pari a Euro 7.800,00 e deve essere richiesto ogni anno utilizzando il modulo di domanda di erogazione del contributo a favore di genitori di figli portatori di handicap o malattie invalidanti allegando la documentazione richiesta.

CONTRIBUTO PER SPESE DI ASSISTENZA DOMICILIARE

È un contributo di partecipazione alle spese sostenute per l'assistenza domiciliare prestata da personale infermieristico o da collaboratori domestici a persone che versano in uno stato di non autosufficienza, in quanto impossibilitate a svolgere autonomamente almeno tre dei seguenti quattro atti della vita quotidiana: lavarsi, nutrirsi, deambulare e vestirsi.

Il contributo può essere richiesto dagli iscritti o pensionati della Cassa per l'assistenza a se stessi o per i familiari legati da vincolo di coniugio o di parentela in linea retta di primo grado e dagli iscritti o pensionati di invalidità della Cassa per l'assistenza ai fratelli e alle sorelle a condizione che il destinatario dell'assistenza risulti nello stato di famiglia e a carico dell'iscritto o del pensionato della Cassa e che, il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno.

Per l'anno 2021 il contributo mensile massimo erogabile per 12 mesi è pari a Euro 600,00 e deve essere richiesto entro l'anno successivo a quello di sostenimento delle spese, utilizzando il modulo di domanda di erogazione del contributo per spese di assistenza domiciliare allegando la documentazione richiesta.

CONTRIBUTO PER SPESE DI OSPITALITA' IN CASE DI RIPOSO O ISTITUTI DI RICOVERO

È un contributo di partecipazione alle spese sostenute per la permanenza in case di riposo o istituti di ricovero per anziani, malati cronici o lungodegenti riconosciuto a seguito di domanda inoltrata da parte degli interessati.

Il contributo può essere richiesto dagli iscritti alla Cassa, dai pensionati della Cassa, dal coniuge superstite titolare di pensione, dai familiari legati ai soggetti sopra indicati da vincoli di coniugio e di parentela in linea retta di primo grado risultanti dallo stato di famiglia, dai fratelli e sorelle degli iscritti o pensionati di invalidità della Cassa risultanti dallo stato di famiglia a condizione che sostengano a proprio carico la retta per la degenza, senza alcun rimborso da parte di altri enti e che il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno.



Il contributo sulla spesa sostenuta è riconosciuto dalla Cassa entro un limite massimo mensile che viene determinato annualmente dal Consiglio di Amministrazione tenuto conto anche dell'eventuale condizione di non autosufficienza dei soggetti interessati. Per l'anno 2021 il limite massimo mensile del contributo è pari a Euro 940,00 per richiedenti autosufficienti e Euro 1.965,00 per richiedenti non autosufficienti e deve essere richiesto entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di soggiorno in casa di riposo o istituti di ricovero pubblici o privati per anziani, malati cronici o lungodegenti, utilizzando il modulo di domanda di contributo per spese di ospitalità in case di riposo o istituti di ricovero allegando la documentazione richiesta.

CONTRIBUTO PER SPESE DI ONORANZE FUNEBRI

E' un contributo di partecipazione alle spese di onoranze funebri.

Il contributo può essere richiesto dagli iscritti o pensionati della Cassa in caso di decesso del coniuge, dei figli o dei genitori, purché facenti parte del nucleo familiare e a carico e dal coniuge o figli superstiti, con diritto alla pensione, in caso di decesso dell'iscritto o pensionato della Cassa a condizione che il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare, escluso quello del de cuius, non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno.

Per l'anno 2021 il contributo massimo erogabile è pari a Euro 3.000,00 in caso di commorienza Euro 6.000,00.

In caso di rimborso da parte di altri enti di assistenza pubblica o privata, la Cassa eroga la differenza, in considerazione dell'importo massimo.

Il contributo deve essere richiesto entro due anni dalla data dell'evento utilizzando il modulo di domanda di erogazione del contributo per spese di onoranze funebri allegando la documentazione richiesta.

BORSE DI STUDIO

E' un contributo allo studio riconosciuto a seguito della partecipazione al bando di concorso che la Cassa emana annualmente.

Possono partecipare ai bandi gli iscritti alla Cassa che hanno frequentato, nell'anno precedente a quello di emanazione del bando, corsi universitari di laurea, dottorati di ricerca o master universitari e i figli di iscritti o pensionati della Cassa, ovvero figli superstiti con diritto alla pensione, che hanno frequentato con profitto, nell'anno precedente a quello di emanazione del bando, istituti, scuole e università statali o legalmente riconosciuti dallo Stato a condizione che il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare dello studente non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno, indicato nei bandi di concorso.

Requisiti specifici, importi del contributo, modalità e termini di partecipazione sono indicati nei bandi di concorso che vengono emanati annualmente.

CONTRIBUTO PER OGNI ORFANO DI DOTTORE COMMERCIALISTA

E' un contributo annuo riconosciuto a favore di ogni orfano di dottore commercialista.

Possono richiederlo gli studenti dall'età prescolare fino al 26° anno di età anagrafica, orfani dell'iscritto alla Cassa al momento del decesso e dei dottori commercialisti che, ancorché cancellati dalla Cassa al momento del decesso, hanno maturato un'anzianità sufficiente al riconoscimento di una pensione indiretta o di reversibilità a condizione che il reddito imponibile complessivo del nucleo familiare non superi il limite di reddito fissato dal Consiglio di Amministrazione per individuare lo stato di bisogno.

L'importo varia in base alla fascia di appartenenza dell'orfano.



Per l'anno 2021 è pari a:

Fascia di appartenenza dell'orfano	Importo contribuito
età prescolare	€ 2.000,00
scuola elementare	€ 1.500,00
scuola media inferiore	€ 2.000,00
scuola media superiore	€ 3.000,00
università	€ 3.500,00
corso di perfezionamento post-laurea	€ 3.500,00

Il contributo deve essere richiesto ogni anno utilizzando il modulo domanda di erogazione del contributo per orfano di dottore commercialista allegando la documentazione richiesta.

CONVENZIONI

La Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore dei Dottori Commercialisti negli ultimi anni ha avviato un importante percorso di rinnovamento istituzionale ed organizzativo volto a favorire un sistema previdenziale il più possibile adeguato, equo ed innovativo.

Attraverso le diverse iniziative la Cassa si è impegnata ad agevolare l'accesso da parte degli Associati a nuovi servizi e strumenti che possano accompagnarli e sostenerli nelle varie tappe della vita personale e professionale.

La Cassa ha scelto di stipulare convenzioni a favore degli iscritti, che riguardano sette aree di interesse: famiglia, vacanze, attività professionale, automotive, editoria, finanza e salute e benessere.

Tutti gli iscritti possono scaricare la **CNPADC Plus**, presente all'interno della sezione Convenzioni dell'Area Riservata, ed accedere così alle iniziative per cui è richiesto di esibire la nuova tessera nominativa; tutte le informazioni sono reperibili sul sito della CNADC.

11.5 Bando di concorso per il supporto all'attività professionale

Il Consiglio di Amministrazione della Cassa Dottori Commercialisti, ai sensi dell'art. 56 del Regolamento in materia di assistenza e previdenza, il 29 marzo 2021 ha approvato il bando di concorso per il supporto all'attività lavorativa per i neo iscritti.

La Cassa, con questo strumento, come negli anni precedenti, intende creare il giusto supporto per i giovani colleghi che intraprendono il percorso professionale e previdenziale, contribuendo in termini economici alle spese sostenute nelle fasi di avvio ed incentivando la creazione di aggregazioni tra i giovani iscritti.

Complessivamente il "budget" a disposizione dei neo iscritti è pari 3,5 milioni di Euro.

Tali somme sono ripartite sulle seguenti **linee d'intervento**:

- 1. Acquisto/leasing** finanziario di beni strumentali legati all'avvio dell'attività professionale, in forma singola e/o associata;
Stanziamiento: Euro 2.000.000,00.
- 2. Costituzione** nell'anno 2021 di **studi associati o STP** per lo svolgimento dell'attività professionale in forma aggregata;
Stanziamiento: Euro 1.000.000,00.



3. Costituzione nell'anno 2021 di una **Rete tra Professionisti** ex art. 12, comma 3, lett. a), della L. 22 maggio 2017, n.81;

Stanziamiento: Euro 500.000,00.

L'entità del contributo varia in base alla tipologia d'intervento ed a seconda se si accede in modo singolo o in forma associata.

Oltre ai limiti legati al reddito del nucleo familiare, gli ulteriori requisiti da rispettare riguardano la tipologia di spesa e la regolarità contributiva.

La domanda, per il 2021, deve essere presentata esclusivamente utilizzando il servizio online CSP, disponibile sul sito della Cassa, a partire dal 1° dicembre 2021 ed entro il termine del 15 marzo 2022.

<https://www.cnpadc.it/la-cassa-per-me/assistenza/supporto-all%E2%80%99attivita%C3%A0-professione/emanato-il-bando-2021-per-contributi>

11.6 Le incompatibilità

L'art. 6 del Regolamento unitario in materia di previdenza ed assistenza della cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei dottori commercialisti (CNPADC) stabilisce che l'iscrizione alla Cassa e il riconoscimento dei relativi periodi utili ai fini previdenziali ed assistenziali, è preclusa qualora ricorra una delle situazioni di incompatibilità indicate all'art. 4 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139.

Nel dettaglio, il citato decreto statuisce che *l'esercizio della professione di Dottore Commercialista ed esperto contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale:*

- della professione di notaio;
- della professione di giornalista professionista;
- dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;
- dell'attività di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;
- dell'attività di promotore finanziario.

L'incompatibilità è esclusa qualora l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative, nonché in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, ovvero qualora il professionista riveste la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

L'iscrizione nell'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.

Le situazioni di incompatibilità con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, oltre che ad essere individuate dalla legge, sono precisate anche da circolari interpretative e note informative emanate nel tempo dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Tra queste, particolare rilevanza rivestono le *Note interpretative - La disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D. Lgs. 28/06/2005, n. 139* emesse dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, il cui ultimo aggiornamento risale al 01/03/2012, e la *Deliberazione C.d.A. n. 207/17/DI del 15/11/2017*.

Quest'ultima, richiamando la cornice normativa riguardante l'incompatibilità e i riflessi della stessa sull'iscrizione alla Cassa e i diritti ad essa connessi, cita anche due importanti sentenze della Suprema Corte di Cassazione - Sezioni Unite - la n. 2612/17 e la n. 2613/17, nelle quali viene ulteriormente ribadito che *"La CNPADC è titolare del potere di accertare sia all'atto dell'iscrizione alla Cassa, sia periodicamente e comunque prima dell'erogazione di qualsiasi*



trattamento previdenziale che l'esercizio della professione non sia svolto in situazioni di incompatibilità di cui all'art. 3 del DPR 1067/53 ora art. 4 D.Lgs 139/2005, ancorché tale incompatibilità non sia stata accertata dal Consiglio dell'Ordine competente".

Nella stessa Delibera, in relazione alle casistiche evidenziate nelle note interpretative aggiornate al 01/03/2012, viene effettuata la distinzione tra i casi:

A. per i quali non si evidenzia una situazione di incompatibilità;

B. per i quali, ravvisandosi maggior "fumus" di incompatibilità, è necessaria apposita istruttoria di verifica.

Dette casistiche sono schematicamente rappresentate nelle tabelle seguenti, nelle quali è anche indicato l'iter operativo a seconda della situazione presente all'atto della verifica.

Casi relativi all'esercizio di attività di impresa

CASI relativi all'esercizio di attività di impresa	Riferimento nota (26/2012) paragrafo 3) casi:	Situazione presente all'atto della verifica o rimossa entro il quinquennio precedente	Situazione rimossa oltre il quinquennio precedente la verifica – o deceduto – cancellato albo
A) Casi per i quali non si evidenzia situazione di incompatibilità	<p>2. Iscritto all'albo socio di società semplice (solo se non agricola)</p> <p>5. Iscritto all'albo socio accomandante di s.a.s.</p> <p>6. Iscritto all'albo socio di società di capitali</p> <p>8. Iscritto all'albo socio accomandante di s.a.p.a.</p> <p>9. Iscritto all'albo socio di società cooperativa, mutue assicuratrici, società consortili, e altri enti commerciali</p> <p>13. Iscritto all'albo che esercita attività di revisione contabile quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata</p> <p>10. Iscritto all'albo non socio ma consigliere delegato o presidente o amministratore unico o liquidatore di società di capitali o di società ed enti di cui al Caso 9 con ampi (o tutti) i poteri gestionali (<i>solo se socio di minoranza</i>)</p> <p>11. Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali o di società ed enti di cui al Caso 9 con e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali (<i>solo se socio di minoranza</i>)</p> <p>12. Iscritto all'albo socio unico di società di capitali illimitatamente responsabile se l'iscritto attui in concreto l'esercizio di attività d'impresa attraverso poteri - di fatto o di diritto - gestori</p> <p>14. Iscritto all'albo che esercita attività fiduciaria quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata</p> <p>15. Socio d'opera</p> <p>16. Membro di impresa familiare (<i>solo se non titolare di impresa familiare</i>)</p>	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa (esclusi i deceduti)



Casi relativi all'esercizio di attività di impresa

CASI relativi all'esercizio di attività di impresa	Riferimento nota (26/2012) paragrafo 3) casi:	Situazione presente all'atto della verifica o rimossa entro il quinquennio precedente	Situazione rimossa oltre il quinquennio precedente la verifica – o deceduto – cancellato albo
B) Casi per i quali, ravvisandosi maggior "fumus" di incompatibilità, è necessaria apposita istruttoria di verifica	<ol style="list-style-type: none">1. Esercizio di attività d'impresa svolto direttamente dall'iscritto2. Iscritto all'albo socio di società semplice (<i>solo se agricola</i>)3. Iscritto all'albo socio di s.n.c. regolare od irregolare4. Iscritto all'albo socio accomandatario di s.a.s. regolare od irregolare7. Iscritto all'albo socio accomandatario di s.a.p.a.11. Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali o di società ed enti di cui al Caso 9 con e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali (<i>solo se socio di maggioranza</i>)16. Titolare di impresa familiare	Viene attivata la procedura istruttoria con segnalazione all'Ordine di appartenenza. (<i>Solo per l'attività agricola, preventiva dichiarazione sostitutiva ex art.46 Dpr 445/2000 di assunzione qualifica IAP e, se del caso segnalazione, all'Ordine.</i>)	Viene attivata la procedura istruttoria senza segnalazione all'Ordine di appartenenza.



Casi relativi all'esercizio di altre professioni e di specifiche attività

CASI relativi all'esercizio di altre professioni e di specifiche attività	Riferimento nota (26/2012) paragrafo 2 punti:	Situazione presente all'atto della verifica o rimossa entro il quinquennio precedente	Situazione rimossa oltre il quinquennio precedente la verifica – o deceduto – cancellato albo –
A) Casi per i quali non si evidenzia situazione di incompatibilità	2.3 Attività di appaltatore di pubblico servizio (<i>solo se appalto pubblico di servizi non costituenti servizio pubblico</i>)	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa (esclusi i deceduti)
B) Casi per i quali, ravvisandosi maggior "fumus" di incompatibilità, è necessaria apposita istruttoria di verifica	2.1 Professione di notaio 2.2 Professione di giornalista professionista 2.3 Attività di appaltatore di pubblico servizio (<i>solo se appalto pubblico di servizi pubblici</i>) 2.4 Attività di concessionario della riscossione tributi 2.5 Attività di promotore finanziario	Viene attivata la procedura istruttoria con segnalazione all'Ordine di appartenenza.	Viene attivata la procedura istruttoria con segnalazione all'Ordine di appartenenza.



Casi di esclusione attività di impresa riguardanti società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, conservative

CASI di esclusione attività di impresa riguardanti società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, conservative	Riferimento nota (26/2012) paragrafo 4 punti:	Situazione presente all'atto della verifica o rimossa entro il quinquennio precedente	Situazione rimossa oltre il quinquennio precedente la verifica – o deceduto – cancellato Albo
A) Casi per i quali non si evidenzia situazione di incompatibilità	4.1 Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative 4.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione: - fino al 31/12/2010 per casistiche rimosse - dal 01/01/2011 per quinquenni non completi - dal 01/01/2011 per quinquenni completi in linea con l' identificazione della strumentalità e ausiliarità sulla base dei dati fiscali acquisibili	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa	Certificazione della posizione assicurativa in base ai dati in possesso della Cassa (esclusi i deceduti)
B) Casi per i quali, ravvisandosi maggior "fumus" di incompatibilità, è necessaria apposita istruttoria di verifica	4.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione: - dal 01/01/2011 per quinquenni completi non in linea con l' identificazione della strumentalità e ausiliarità sulla base dei dati fiscali acquisibili	Si richiede autodichiarazione e, ove ne ricorrano i presupposti, documentazione fiscale	Si richiede autodichiarazione e, ove ne ricorrano i presupposti, documentazione fiscale

Il già citato art. 6 del *Regolamento*, al comma 2, prevede che la Cassa verifichi periodicamente e comunque sempre prima dell'erogazione dei trattamenti previdenziali ed assistenziali, l'esistenza di cause di incompatibilità;

1. pensione di vecchiaia;
2. pensione di vecchiaia anticipata;
3. pensione unica contributiva;
4. prestazione in regime di totalizzazione;
5. prestazione in regime di cumulo;
6. pensione di invalidità;
7. pensione indiretta.

Le verifiche condotte dalla Cassa in ordine alla presenza di condizioni di incompatibilità devono concludersi nel termine di 90 giorni, da computarsi dalla data di avvio d'ufficio del procedimento di verifica; detti termini non comprendono i tempi necessari ad acquisire informazioni, documentazione e quant'altro richiesto a soggetti terzi e/o non già in possesso della Cassa e per la regolarizzazione della posizione del professionista e, pertanto, possono essere oggetto di sospensione. Fino alla conclusione del procedimento di verifica, la Cassa non procede all'erogazione dei trattamenti previdenziali/assistenziali.

Le verifiche condotte dalla Cassa possono concludersi, alternativamente, con l'esclusione della presenza di condizioni di incompatibilità o con la conferma della presenza di condizioni di incompatibilità.

Qualora dovesse essere accertata una delle cause di incompatibilità, gli anni interi dichiarati incompatibili non risulteranno utili ai fini previdenziali e assistenziali (art. 26 comma 12 del Regolamento), ed i contributi versati - ad esclusione del contributo integrativo calcolato sul volume di affari IVA - potranno essere rimborsati su richiesta dell'interessato (art. 6 comma 4 del Regolamento).

Come sottolineato nella stessa Deliberazione C.d.A. n. 207/17/DI del 15/11/2017, è fondamentale la collaborazione ed il confronto tra la Cassa e gli Ordini Locali, enti tra loro giuridicamente autonomi che però, nell'ottica del perseguimento della medesima finalità di legittimità dell'esercizio professionale, devono cooperare nella fase di ricognizione e valutazione di eventuali casi di condizioni di incompatibilità.

Una volta accertata la causa d'incompatibilità, la Cassa procede alla segnalazione all'Ordine locale di appartenenza se la fattispecie è in essere al momento della verifica ovvero rimossa entro il quinquennio antecedente, rimanendo in attesa del riscontro da parte dell'Ordine stesso entro un numero di giorni ritenuto congruo.

Alla ricezione del dispositivo della delibera adottato dall'Ordine Locale, la Cassa provvederà alla definizione dell'istruttoria dell'incompatibilità.

Nonostante il fondamentale spirito di collaborazione con gli Ordini locali però, la Cassa detiene un autonomo potere di verifica dello status di incompatibilità e pertanto, anche laddove l'Ordine di appartenenza dell'iscritto

- non riconosca lo stato di incompatibilità rilevato dalla Cassa;
- non motivi l'esito dell'accertamento;
- non si pronunci in termini ragionevolmente celeri,

la Cassa, previa le opportune verifiche ed approfondimenti, può in ogni caso deliberare autonomamente e difformemente dall'Ordine territoriale in merito all'accertata causa d'incompatibilità.

Fino al 2017 le verifiche in ordine alle incompatibilità venivano effettuate solo in caso di richiesta da parte dell'iscritto di prestazioni assistenziali o previdenziali. Tale circostanza ha comportato in taluni casi grandi difficoltà ai professionisti per i quali è stato accertato l'esercizio di attività incompatibili con la professione di dottore commercialista ed il conseguente mancato riconoscimento di anni di contribuzione. Come si è visto, infatti, fino alla conclusione del procedimento di verifica, la Cassa non procede all'erogazione dei trattamenti previdenziali e assistenziali e, nel caso di accertata incompatibilità di alcuni anni di contribuzione, questi non risulterebbero utili ai fini previdenziali e assistenziali e i relativi contributi versati (fatto salvo il contributo integrativo calcolato sul volume di affari IVA) potrebbero essere oggetto di rimborso, su domanda dell'interessato, in quanto non più dovuti.

Dal 2018 il Consiglio di Amministrazione della CNPADC ha avviato un progetto avente lo scopo di dare certezza agli iscritti riguardo la propria "carriera previdenziale", evitando che l'accertamento dell'incompatibilità avvenga solo al momento della richiesta di erogazione di una prestazione pensionistica o assistenziale.

Una verifica anticipata rispetto alla prestazione pensionistica o assistenziale permette, infatti, di limitare gli effetti di un eventuale periodo di incompatibilità accertato, consentendo ai professionisti coinvolti di rimuovere per tempo la condizione di incompatibilità, salvaguardando la validità previdenziale degli anni di contribuzione futura.

Da questa attività di verifica è emersa chiaramente la necessità inderogabile di modificare tutta la disciplina delle incompatibilità, in alcuni casi obsoleta e non corrispondente ad un mondo professionale profondamente mutato e, soprattutto, non di chiara e incontrovertibile interpretazione.

Per raggiungere tale obiettivo sarà necessario agire di concerto con il Consiglio Nazionale in ottica collaborativa ed in favore di tutta la categoria.