



## IL TIROCINIO PROFESSIONALE

### INOQUADRAMENTO FISCALE E TRATTAMENTO PREVIDENZIALE ED ASSISTENZIALE

Documento a cura del Gruppo "Lavoro e Previdenza" dell'ODCEC di Torino

#### 1. PREMESSA

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella seduta del 17 dicembre 2015, ha approvato il neo "CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA E DI ESPERTO CONTABILE", in vigore, nella novella articolazione, a decorrere dal 1° marzo 2016.

Il capo 5. del Titolo II° è riservato ai "Rapporti con i Tirocinanti" e si sostanzia in tre articoli - individuati ai numeri 35 - 36 - 37 - rispettivamente dedicati a: "Doveri del Professionista"; "Obblighi del Tirocinante"; "Trattamento economico e durata del tirocinio".

Per quanto in esame, in questa sede, si ritiene utile soffermarsi sul disposto di cui all'articolo 37 che recita:

*"1. Il Rapporto di tirocinio non determina alcun rapporto di lavoro subordinato ed è considerato come periodo di apprendimento professionale. Esso è per sua natura gratuito e non determina l'instaurazione di rapporto di lavoro subordinato anche occasionale. Tuttavia, sin dall'inizio del periodo di tirocinio, il professionista dovrà concordare con il tirocinante un rimborso spese forfettario. Inoltre il professionista non mancherà di attribuire al praticante, il cui apporto sia di rilevante valore ed utilità per lo Studio, somme, a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno nell'attività svolta.*

*2. Il tirocinio finalizzato al sostenimento dell'esame di Stato non si protrae, di regola, oltre il periodo mediamente necessario in relazione alle previsioni di legge ed ai tempi tecnici inerenti al calendario della sessione d'esame.*

*3. Trascorso il periodo di collaborazione, potendo comportare una diversa configurazione giuridica, sarà regolato dalla libera determinazione delle parti, così come ogni rapporto di collaborazione con tirocinanti che abbiano già sostenuto l'esame di Stato con esito favorevole".*

Per completezza di informativa si rammenta quanto segue:



- il D.L. 1/2012, all'art. 9., comma 4., ultimo paragrafo, statuisce che venga corrisposto al Tirocinante un rimborso forfettario, concordato con il proprio Dominus;
- il D.P.R. n. 137 del 7 agosto 2012, avente ad oggetto la riforma delle Professioni Intellettuali, statuisce, all'articolo 6., comma 6.: *"Il tirocinio professionale non determina l'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, anche occasionale."*;
- il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, con Decreto n. 143 del 7 agosto 2009 (in vigore dal 31 ottobre 2009), ha previsto, all'articolo 1., comma 6., che: *"Il rapporto di tirocinio non istituisce alcun obbligo di natura economica tra le parti. Il professionista può riconoscere al tirocinante una borsa di studio."*

Pertanto, enfatizzando l'aspetto formativo del rapporto di praticantato, viene indicata, tra le altre, una forma di trattamento economico, quella della **borsa di studio**, altresì sgravata da obblighi previdenziali ed assistenziali.

## 2. NATURA DEI COMPENSI EROGATI AI TIROCINANTI

Come detto, il tirocinio per l'ammissione all'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della Professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile, ai sensi del D.Lgs. 139/2005, del D.M 143/2009 e del D.P.R. 137/2012, costituisce un rapporto di mera formazione, per sua natura gratuito, fatta salva la raccomandazione, al Dominus, di riconoscere al Tirocinante, *"somme a titolo di borsa di studio... sin dall'inizio del periodo di tirocinio..."*.

Infatti, mentre il Dominus assume l'obbligazione di impartire l'insegnamento e la formazione, il Tirocinante ha interesse ad acquisire una preparazione utile per sostenere l'esame di Stato per l'accesso alla Professione. In sostanza, di imparare a svolgere la Professione.

Il Praticante, fatte salve le fattispecie di incompatibilità espressamente previste da norme di Legge e regolamenti, è libero di affiancare, al rapporto di praticantato, un qualsiasi tipo di rapporto di lavoro nel rispetto ovviamente dei limiti, anche orari, imposti dalla normativa relativa al tirocinio medesimo.

Il rapporto che si instaura fra il Professionista e il Praticante è privo del requisito della subordinazione e mancano gli elementi tipici del lavoro autonomo, che è caratterizzato in primo luogo dalla mancanza di eterodirezione.

Pertanto le somme erogate nel corso del praticantato assumono tipicamente la natura di compenso per borsa di studio e sono fiscalmente assimilate ai redditi di lavoro dipendente in quanto *"... 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. del D.P.R. 917/1986).



Tali somme sono altresì soggette a ritenuta, sulla base del combinato disposto degli 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 addizione comunale e regionale all'Irpef.

Se spettanti, saranno altresì riconoscibili al Praticante le detrazioni per lavoro dipendente e/o carichi familiari, oltre al bonus ex D.L. 66/2014 (c.d. Bonus Renzi).

### 3. ESCLUSIONE DAGLI OBBLIGHI CONTRIBUTIVI ED ASSICURATIVI

Il tirocinio professionale è escluso dal prelievo contributivo; pertanto non dovrà essere disposto alcun adempimento INPS.

Parimenti, il tirocinio è escluso dall'obbligo assicurativo INAIL.

In relazione alla copertura previdenziale, si rammenta la facoltà, per il Tirocinante, di accedere all'istituto della pre-iscrizione presso le Casse Previdenziali (CNPADC per i Praticanti Commercialisti; CNPR per i Praticanti Esperti Contabili).

#### Riepilogando:

ADEMPIMENTI	
Forma scritta per assegnazione di rimborso forfettaio/ borsa di studio	SI
Iscrizione INPS	NO
Iscrizione INAIL	NO
Pre-iscrizione presso Casse Previdenziali	Facoltativa
Comunicazione obbligatoria UNILAV	NO
Iscrizione su Libro Unico del Lavoro	NO
Elaborazione del prospetto mensile delle somme erogate e versamento delle trattenute effettuate	SI
Certificazione Unica	SI
Modello 770	SI



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Ivrea, Pinerolo, Torino

#### 4. DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO

Alleghiamo, a titolo esemplificativo e di contributo:

- bozza di documento di proposta di conferimento di una borsa di studio;
- bozza di documento di accettazione della borsa di studio;
- bozza di documento relativo al valore della borsa di studio/dichiarazione detrazioni imposta.



## PROPOSTA DI CONFERIMENTO DELLA BORSA DI STUDIO

### CARTA INTESTATA DELLO STUDIO

Egregio Dott./Gent.ma Dott.ssa

Data .....

**OGGETTO:** Proposta di conferimento di borsa di studio

Con riferimento ai colloqui intercorsi, siamo lieti di comunicarLe che con decorrenza ..... Le viene riconosciuta una borsa di studio i cui elementi sono evidenziati nei successivi punti.

#### **A) CONDIZIONI, DURATA, LUOGO E MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ**

La borsa di studio Le viene concessa per il periodo dal ..... al ....., salvo diversi accordi che dovessero intervenire tra le parti con comunicazione scritta. Nel corso di tale periodo Ella potrà usufruire della ns. sede in ....., via ..... o di altre sedi che Le verranno comunicate secondo le esigenze del caso.

#### **B) VALORE**

Per l'ammontare della borsa di studio si rimanda all'allegato alla presente nel quale si evidenziano, oltre all'importo complessivo concesso e alle modalità di pagamento, anche altre eventuali puntualizzazioni sulle modalità operative per lo svolgimento del rapporto tra le parti.

L'erogazione della borsa di studio avverrà in ogni caso tramite acconti aventi periodicità mensile contro emissione da parte Sua di regolari ricevute.

Sulle somme corrisposte verranno operate le ritenute di Legge e saranno riconosciute le detrazioni spettanti, per usufruire delle quali Ella dovrà rilasciare specifica dichiarazione.

#### **C) UNITARIETA' DI RAPPORTO E RISERVATEZZA**

Dal presente rapporto resta esclusa qualsiasi caratteristica di subordinazione e Lei non sarà pertanto vincolato da alcun elemento tipico di tale rapporto.

In ogni caso si impegna per tutto il periodo di validità della borsa di studio, e anche per quello successivo alla sua cessazione, a mantenere riservate le informazioni e la documentazione delle quali Ella venisse in possesso, mentre sono considerate motivo per l'interruzione immediata del nostro rapporto, la violazione del segreto professionale e l'assumere accordi personali con i clienti.

Nel metterLe a disposizione le attrezzature in uso nello studio Le precisiamo che, sia i collegamenti tramite internet, sia la posta elettronica, anche se personale, sono unicamente finalizzati allo svolgimento della Sua attività oggetto della presente proposta e pertanto l'utilizzo al di fuori di questo contesto è considerato uso illecito con ogni conseguente responsabilità.



Con l'accettazione della presente Ella ci conferma di aver preso visione ed accettazione anche delle istruzioni operative e delle indicazioni presenti nell'allegato "norme interne di comportamento e procedure" limitatamente a quella parte riguardante il tipo di rapporto tra di noi in essere.

Il presente accordo potrà essere modificato con successivi accordi scritti, accettati dalle parti.

Restiamo in attesa di ricevere copia della presente e dei documenti allegati da Lei firmati per accettazione e Le auguriamo che l'opportunità offertaLe possa rappresentare un momento significativo per la Sua formazione.

Per lo Studio .....

Allegati: valore della borsa di studio  
dichiarazione per detrazioni di imposta  
copia codice deontologico  
norme interne di comportamento e procedure



## ACCETTAZIONE DELLA BORSA DI STUDIO

Dott.  
Dott.ssa

Spett.Le  
Studio .....  
Via  
Cap .... Città .....

Data .....

**OGGETTO: Accettazione Vostra proposta di conferimento di borsa di studio**

Ho ricevuto la Vs. lettera di proposta di conferimento di borsa di studio del seguente letterale tenore:

*"Con riferimento ai colloqui intercorsi, siamo lieti di comunicarLe che con decorrenza dal ..... Le viene riconosciuta una borsa di studio i cui elementi sono evidenziati nei successivi punti.*

### **A) CONDIZIONI, DURATA, LUOGO E MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ**

*La Borsa di Studio Le viene concessa per il periodo dal ..... al ....., salvo diversi accordi che dovessero intervenire tra le parti con comunicazione scritta. Nel corso di tale periodo Ella potrà usufruire della ns. sede in ....., via ..... o di altre sedi che Le verranno comunicate secondo le esigenze del caso.*

### **B) VALORE**

*Per l'ammontare della Borsa di Studio si rimanda all'allegato alla presente nel quale si evidenziano, oltre all'importo complessivo concesso e alle modalità di pagamento, anche altre eventuali puntualizzazioni sulle modalità operative per lo svolgimento del rapporto tra le parti.*

*L'erogazione della borsa di studio avverrà in ogni caso tramite acconti aventi periodicità mensile contro emissione da parte Sua di regolari ricevute.*

*Sulle somme corrisposte verranno operate le ritenute di legge e saranno riconosciute le detrazioni spettanti, per usufruire delle quali Ella dovrà rilasciare specifica dichiarazione.*

### **C) UNITARIETA' DI RAPPORTO E RISERVATEZZA**

*Dal presente rapporto resta esclusa qualsiasi caratteristica di subordinazione e Lei non sarà pertanto vincolato da alcun elemento tipico di tale rapporto.*

*In ogni caso si impegna per tutto il periodo di validità della Borsa di Studio e anche per quello successivo alla sua cessazione, a mantenere riservate le informazioni e la documentazione delle quali Ella venisse in possesso mentre sono considerate motivo per l'interruzione immediata del nostro rapporto, la violazione del segreto professionale e l'assumere accordi personali con i clienti.*



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Ivrea, Pinerolo, Torino

*Nel metterLe a disposizione le attrezzature in uso nello studio Le precisiamo che, sia i collegamenti tramite internet, sia la posta elettronica, anche se personale, sono unicamente finalizzati allo svolgimento della Sua attività oggetto della presente proposta e pertanto l'utilizzo al di fuori di questo contesto è considerato illecito, assumendosene Ella la responsabilità e le relative conseguenze.*

*Con l'accettazione della presente Ella ci conferma di aver preso visione ed accettazione anche delle istruzioni operative e delle indicazioni presenti nell'allegato "norme interne di comportamento e procedure" limitatamente a quella parte riguardante il tipo di rapporto tra di noi in essere. Il presente accordo potrà essere modificato con successivi accordi scritti, accettati dalle parti."*

Con la presente porto a Vs. conoscenza la mia accettazione.

L'accettazione costituisce anche autorizzazione al trattamento dei miei dati personali, anche in via informatica, nei limiti necessari all'esecuzione del rapporto. Alla cessazione del rapporto, senza bisogno di alcuna comunicazione, i miei dati personali verranno bloccati. Potrò esercitare tutti i diritti attribuitimi dal codice della privacy, che mi avete comunicato e comunque a me ben noti, in qualsiasi momento, rivolgendomi al titolare dello studio.

L'accordo oggi concluso avrà, secondo le intese, decorrenza dal.....

Con i migliori saluti.

-----  
(Dott.....)

Allegati: valore della borsa di studio  
dichiarazione per detrazioni di imposta  
copia codice deontologico  
norme interne di comportamento e procedure





Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Ivrea, Pinerolo, Torino

## VALORE DELLA BORSA DI STUDIO

Dott.  
Dott.ssa

Spett.le  
Studio .....  
Via .....  
Cap ..... Città .....

**Oggetto: Valore della borsa di studio**

Con riferimento ai colloqui intercorsi, Vi confermo che, con decorrenza dal ....., l'importo annuale della borsa di studio da Voi concessa e da me accettata ammonta a complessivi Euro .....

L'erogazione, come già detto, avverrà tramite acconti aventi periodicità mensile e contro emissione da parte mia di regolare ricevuta.

Con i migliori saluti.

Data,

\_\_\_\_\_  
(Dott. \_\_\_\_\_ )



## DICHIARAZIONE PER DETRAZIONI DI IMPOSTA

Cognome \_\_\_\_\_

Nome \_\_\_\_\_

residente in \_\_\_\_\_

codice fiscale \_\_\_\_\_

### Dichiarazione per detrazioni d'imposta anno

Con riferimento all'assegnazione della Vs. borsa di studio dichiaro sotto la mia responsabilità che ho diritto alle seguenti detrazioni d'imposta annue:

Per redditi di lavoro dipendente (e assimilato)                      euro                      \_\_\_\_\_

Per carichi di famiglia    euro                      \_\_\_\_\_

Totale detrazioni    euro                      \_\_\_\_\_

Mi impegno a comunicare tutte le variazioni dell'attuale situazione esonerando il sostituto d'imposta da ogni responsabilità.

In fede.

Data.....

-----  
( Dott. )



## PER APPROFONDIRE

Norme e prassi rilevanti:

NORME	PRASSI
Art. 50, co. 1, lett. c) e c bis), TUIR  Artt. 23 e 24, DPR 600/1973  L. 17/02/1992, n. 206 (pubblicata sulla G.U. n. 54 del 05/03/1992)  D.M. 10/03/1995, n. 327 (pubblicato sulla G.U. n. 181 del 04/08/1995)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, approvato con delibera del 09/04/2008, in vigore dallo 01/05/2008.</li></ul>