



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Note interpretative

Indicazioni per l'applicazione del Regolamento del tirocinio (DM 7 agosto 2009, n. 143)

11 novembre 2009



Mandato 2008-2012

Area di delega
Consigliere Delegato
Consiglieri Co-Delegati

Università, tirocinio, formazione
Dezzani
Attolini - Bodini



Indice

Premessa	4
Classi di laurea che consentono l'accesso all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile.....	4
Svolgimento del tirocinio durante il biennio di studi specialistici	5
Sede di svolgimento del tirocinio	7
Registro del tirocinio	7
Decorrenza iscrizione nel registro	8
Sospensione del tirocinio	8
Tassa di iscrizione nel registro.....	8
Dominus – adempimento dell'obbligo formativo	9



Premessa

Il 31 ottobre scorso è entrato in vigore il decreto 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*) con il quale, come è noto, è stata data attuazione all'articolo 42, comma 2, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139.

Con il suddetto regolamento il Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (MIUR) ha disciplinato contenuti e modalità di effettuazione del tirocinio, comprese le forme di vigilanza dei Consigli degli Ordini territoriali sul corretto svolgimento del tirocinio stesso, le relative sanzioni disciplinari, con i loro effetti, la fissazione del numero massimo di tirocinanti per ciascun professionista. Il regolamento ha anche disciplinato il tirocinio svolto all'estero ed il tirocinio per l'accesso alla sezione A "commercialisti" dell'albo di coloro che abbiano già svolto il tirocinio per l'accesso alla sezione B dell'albo.

Il tirocinio professionale trova esclusiva regolamentazione nelle norme di legge del D.Lgs. 139/2005 e nelle norme regolamentari del DM 143/2009. Il Consiglio Nazionale al fine di agevolare gli ordini territoriali in sede di prima applicazione del regolamento ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti in merito a talune questioni maggiormente problematiche.

Classi di laurea che consentono l'accesso all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile

Il decreto del MIUR del 22 ottobre 2004, n. 270 ha riformato i percorsi universitari, demandando a successivi regolamenti la revisione delle diverse classi di laurea. Con i decreti del MIUR del 16 marzo 2007 sono stati modificati i contenuti delle classi di laurea, la loro nomenclatura e denominazione e con l'allegato 2 del decreto del MIUR del 26 luglio 2007 sono state definite le corrispondenze fra le vecchie e le nuove classi di laurea.

In particolare, per quanto riguarda le classi di laurea che consentono l'accesso alle professioni di dottore commercialista e di esperto contabile sono state definite le seguenti corrispondenze:

Classi di laurea DM 509/1999	Classi di laurea DM 270/2004
L 17 (scienza dell'economia e della gestione aziendale)	L 18 (scienza dell'economia e della gestione aziendale)
L 28 (Scienze economiche)	L 33 (scienze economiche)
64/S (Scienze dell'economia)	LM 56 (Scienze dell'economia)
84/S (Scienze economico-aziendali)	LM 77 (Scienze economico-aziendali)

Pertanto alla luce dei decreti del MIUR e delle disposizioni dell'art. 41 del D.Lgs. 139/2005, possono essere iscritti nella

- **sezione tirocinanti esperti contabili** coloro che risultano in possesso di una laurea triennale della classe 17 e 28 (ex DM 3 novembre 1999, n. 509) e coloro che sono in possesso di una laurea triennale della classe 18 e 33 (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270);



- **sezione tirocinanti commercialisti** del registro del tirocinio coloro che risultano in possesso di una laurea specialistica della classe 64S e 84S (ex DM 3 novembre 1999, n. 509) e coloro che sono in possesso di una laurea magistrale della classe 56 e 77 (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270).

Si ricorda che a decorrere dal 1° gennaio 2008 non possono essere accolte le richieste di iscrizione al registro del tirocinio dei soggetti in possesso della laurea in scienze politiche. Ai sensi dell'art. 40, comma 4, D.Lgs. 139/2005, infatti, possono essere iscritti nella sezione tirocinanti commercialisti, oltre ai possessori delle suddette lauree specialistiche e magistrali (64S - 84S – LM56 – LM77), anche coloro che sono in possesso di una laurea rilasciata dalle facoltà di Economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione della riforma universitaria (articolo 17, comma 95 della legge 127/1997). Ne consegue che la laurea in scienze politiche costituisce titolo idoneo per l'iscrizione nel registro del tirocinio, sezione "Tirocinanti Commercialisti", solo nel caso in cui sia stata rilasciata da una facoltà di Economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione della riforma universitaria.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'art. 71, D.Lgs. 139/2005, i possessori del diploma di laurea in scienze politiche conseguito secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione della riforma universitaria (art. 17, comma 95 della legge 15 maggio 1997, n. 127),

- già iscritti al 31 dicembre 2007 nei registri dei praticanti degli ordini dei dottori commercialisti e dei collegi dei ragionieri e successivamente iscritti nella sezione "tirocinanti commercialisti" del registro del tirocinio tenuto presso gli ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, ai sensi dell'art. 71, comma 1, lettera b); ovvero
- che al 31 dicembre 2007 avevano già validamente svolto il periodo di tirocinio previsto dai previgenti ordinamenti dei dottori commercialisti e dei ragionieri e periti commerciali;

possono sostenere, in ogni tempo, l'esame di Stato per l'accesso alla sez. A dell'albo.

Svolgimento del tirocinio durante il biennio di studi specialistici

L'art. 43 del D.Lgs. 139/2005 prevede che il tirocinio possa essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, purché il corso di studi sia svolto conformemente agli accordi siglati dal Consiglio dell'Ordine e le Università, nel rispetto delle previsioni contenute nella convenzione quadro siglata fra il Consiglio Nazionale ed il MIUR.

Ora l'articolo 6 del regolamento del tirocinio detta una specifica regolamentazione dello svolgimento del tirocinio in presenza di convenzioni universitarie, prevedendo fra l'altro che due anni di tirocinio possono essere svolti contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, qualora siano soddisfatte le condizioni fissate dalla convenzione quadro. In ogni caso, per accedere all'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione A "commercialisti" dell'albo, almeno un anno di tirocinio deve essere svolto dopo il conseguimento della laurea specialistica o magistrale presso lo studio di un professionista iscritto nella sezione A dell'albo, da almeno cinque anni.

La possibilità di svolgere il tirocinio per l'accesso alla sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili durante il biennio di studi specialistici è condizionata, dunque, all'esistenza della convenzione quadro fra il Consiglio Nazionale ed il MIUR, ovvero, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del regolamento del tirocinio, all'emanazione di un decreto di natura non regolamentare con cui il MIUR potrà disciplinare - in via provvisoria ed in attesa dell'adozione della predetta convenzione - le condizioni minime



per lo svolgimento del tirocinio contestualmente alla frequenza del biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale.

È bene evidenziare, però, che a seguito dell'unificazione - nelle more dell'emanazione del regolamento del tirocinio e della stipula della convenzione quadro - il MIUR, Direzione Generale Universitaria, Ufficio VI, con nota del 4 aprile 2008 (trasmessa agli Ordini con informativa n. 20 del 22 aprile 2008), nel fornire indicazioni in merito all'iscrizione nel registro dei possessori di laurea triennale iscritti al corso di laurea specialistica nelle classi 64S e 84S, si è espresso sull'argomento. Il Ministero, ritenendo che la possibilità di svolgere il tirocinio contestualmente alla frequenza del corso di laurea specialistica o magistrale costituisca uno dei punti qualificanti del D.Lgs. 139/2005 e che il disposto dell'art. 43, comma 1 dello stesso decreto potesse essere considerato immediatamente precettivo, ha chiarito che i tirocinanti in possesso di un diploma di laurea triennale nelle classi 17 e 28, **iscritti al 31 dicembre 2007** nei registri dei tirocinanti tenuti dagli Ordini dei Dottori Commercialisti e dai Collegi dei Ragionieri, potevano essere legittimati a richiedere l'iscrizione nella sezione A del registro dei praticanti dell'albo, qualora fossero iscritti ad un corso di laurea specialistica o magistrale previsto per accedere alla sezione A dell'albo.

Una previsione dal contenuto simile si scorge ora nell'articolo 15, comma 2 del regolamento del tirocinio. In particolare, coloro che, **alla data di entrata in vigore del regolamento del tirocinio (31.10.2009)**, in possesso della laurea triennale, sono iscritti nel registro dei tirocinanti nella sezione "tirocinanti esperti contabili" ed hanno contestualmente iniziato il corso di laurea specialistica o magistrale dovranno essere iscritti nella Sezione "tirocinanti dottori commercialisti". La norma prevede che in questi casi almeno un anno di tirocinio dovrà essere svolto dopo il conseguimento della laurea specialistica o magistrale.

Orbene, alla luce di quanto esposto allo stato attuale sono individuabili le seguenti situazioni:

- praticanti in possesso di laurea triennale e provenienti dai registri del tirocinio tenuti dagli ordini dei dottori commercialisti e dai collegi dei ragionieri (inizio del tirocinio prima del 31 dicembre 2007) che, frequentando contestualmente allo svolgimento del tirocinio un corso di laurea specialistica o magistrale, sono stati iscritti nella Sezione "tirocinanti commercialisti" in virtù della nota 4 aprile 2008 del MIUR: concluderanno il triennio di tirocinio senza necessità di dover svolgere un ulteriore anno di pratica dopo il conseguimento della laurea magistrale;
- praticanti che hanno iniziato il tirocinio successivamente al 1° gennaio 2008, che in possesso di laurea triennale, alla data di entrata in vigore del regolamento del tirocinio (31 ottobre 2009) erano iscritti nel registro dei tirocinanti sezione "tirocinanti esperti contabili" tenuto dal Consiglio dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ed hanno contestualmente iniziato un corso di laurea specialistica o magistrale che consente l'accesso alla sezione A dell'albo: dovranno essere iscritti d'ufficio, in virtù dell'articolo 15 del regolamento del tirocinio, nella Sezione "tirocinanti commercialisti" e dovranno svolgere almeno un anno di tirocinio dopo il conseguimento della laurea specialistica o magistrale;
- soggetti che, in possesso della laurea triennale ed iscritti ad un corso di laurea specialistica o magistrale, chiederanno l'iscrizione nel registro del tirocinio a partire dal 31 ottobre 2009: nelle more della stipula della convenzione quadro o dell'emanazione del decreto del MIUR di cui all'art. 6, comma 2 del regolamento del tirocinio, costoro potranno richiedere l'iscrizione nella sola sezione "tirocinanti esperti contabili" del registro.

Con riferimento ai casi di cui al numero 1) si invitano gli Ordini territoriali che non avessero ancora disposto l'iscrizione dei praticanti **iscritti al 31 dicembre 2007** nei registri dei tirocinanti tenuti dagli Ordini dei Dottori Commercialisti e dai Collegi dei Ragionieri nella sezione "tirocinanti commercialisti" del registro del tirocinio, in osservanza della nota del MIUR, a provvedervi d'ufficio, ovvero a procedere al rilascio del certificato di compiuto tirocinio, per l'accesso all'esame per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo, nel caso in



cui il triennio di pratica si sia concluso ed anche qualora non sia stata ancora conseguita la laurea specialistica.

Si rammenta che nelle more della stipula della convenzione quadro, coloro che hanno svolto il tirocinio in concomitanza al biennio di studi specialistici (casi 1 e 2) non possono essere esentati dal sostenere la prima prova scritta degli esami di Stato di cui all'art. 46 e 47, D.Lgs. 139/2005

Sede di svolgimento del tirocinio

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del Regolamento *"Il tirocinio si svolge presso lo studio o comunque sotto la supervisione ed il controllo diretto di un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ..."*. Il significato della disposizione in questione si chiarisce alla luce del comma 2 dell'articolo 1 laddove si afferma che *"... per assiduità si intende la frequenza continua dello studio del professionista, sotto la supervisione di quest'ultimo. Tale requisito si ritiene rispettato se il tirocinante è presente presso lo studio o comunque opera sotto la diretta supervisione del professionista, per almeno 20 ore settimanali nel normale orario di funzionamento dello studio stesso"*.

Ciò che si vuole intendere è che **il tirocinio deve comunque essere effettuato nell'ambito delle attività e delle pratiche svolte dal dominus** che possono essere eseguite all'interno dello studio (inteso quale domicilio professionale del dominus) o anche altrove sotto la direzione ed il controllo del dominus.

Registro del tirocinio

A differenza di ciò che era previsto dagli ordinamenti professionali previgenti, **l'iscrizione del tirocinante deve avvenire nel registro tenuto dall'Ordine nella cui circoscrizione è iscritto il dottore commercialista, il ragioniere commercialista o l'esperto contabile presso il quale è svolto il tirocinio** (art. 5, comma 1). In attuazione di ciò l'articolo 15 (disposizioni transitorie), comma 3 del regolamento prevede che i praticanti iscritti nel registro del tirocinio tenuto da un Ordine di una circoscrizione diversa da quella presso la quale è iscritto il dominus, debbano essere trasferiti nel registro del tirocinio tenuto dall'Ordine presso il quale il dominus è iscritto.

Tale trasferimento è disposto d'ufficio ed implica la cooperazione fra l'ordine di provenienza e quello di destinazione.

In particolare, l'ordine in cui il tirocinante risulta iscritto alla data di entrata in vigore del regolamento, diverso da quello in cui risulta iscritto il dominus, deve

- verificare il periodo di tirocinio svolto con le modalità di cui all'art. 2, comma 5 del regolamento;
- comunicare l'esito del controllo sul periodo di tirocinio svolto, rilasciando una dichiarazione che nulla osta al trasferimento all'ordine che riceve il praticante;
- trasmettere il fascicolo del praticante all'ordine che riceve il trasferimento;
- cancellare il praticante dal registro del tirocinio.

L'ordine che riceve il trasferimento, dovrà procedere all'iscrizione del tirocinante nel registro del tirocinio e notificare l'avvenuta iscrizione al dominus e al praticante.

Si ricorda che il praticante è iscritto nel registro del tirocinio tenuto dall'Ordine che ha ricevuto il trasferimento, **senza soluzione di continuità**, con l'anzianità della precedente iscrizione.

In occasione del trasferimento d'ufficio il praticante non sarà tenuto a corrispondere nuovamente la tassa di iscrizione all'Ordine di destinazione.



Decorrenza iscrizione nel registro

Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, il **tirocinio decorre dalla data di presentazione della domanda**. La norma conferma l'indicazione già fornita dal Consiglio Nazionale con l'informativa n. 25 dell'8 maggio 2008.

In relazione alle iscrizioni dei tirocinanti che dal 1° gennaio 2008 al momento della ricezione della informativa 25/2008 siano state disposte in conformità al previgente regolamento del tirocinio dei dottori commercialisti (D.M. 327/1995 che fissava la decorrenza del tirocinio alla data della delibera di iscrizione nel registro), si ritiene possibile - per la decorrenza dell'iscrizione - considerare valida la data di presentazione della domanda, previa verifica da parte del Consiglio dell'Ordine dell'effettivo svolgimento del tirocinio nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della domanda stessa e la delibera di iscrizione nel registro.

Per coloro che sono stati iscritti nel registro del tirocinio anteriormente al 1° gennaio 2008, essendo l'iscrizione nel registro del tirocinio avvenuta sotto la vigenza dei precedenti ordinamenti professionali (D.P.R. 1067/1953 per i dottori commercialisti e D.P.R. 1068/1953 per i ragionieri), si applicano necessariamente le norme dei rispettivi regolamenti sul tirocinio allora vigenti, vale a dire:

- per i dottori commercialisti, il D.M. 10 marzo 1995, n. 327 che fissava la decorrenza del tirocinio alla data della delibera di iscrizione nel registro;
- per i ragionieri, il regolamento della pratica professionale dei praticanti approvato dal Consiglio Nazionale Ragionieri il 5 giugno 1992, ai sensi del quale l'iscrizione veniva deliberata con effetto dalla data di presentazione della domanda

Sospensione del tirocinio

Il tirocinio deve essere compiuto per un periodo di tempo ininterrotto. E' ammessa la sospensione del tirocinio nei casi espressamente previsti dall'articolo 8, commi 3 e 4 del regolamento, vale a dire: malattia, gravidanza, infortunio, servizio militare e servizio civile, idoneamente documentati; in conseguenza di sanzioni disciplinari inflitte al professionista presso il quale il tirocinio e' svolto ovvero al tirocinante; in caso di mancato conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale entro il biennio di durata legale del corso, per un periodo massimo di 2 anni.

Il limite massimo di sospensione è previsto espressamente solamente per l'ipotesi di mancato conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale entro il biennio di durata legale (2 anni). Ciò non significa che negli altri casi la sospensione può avvenire per un periodo di tempo illimitato. La durata della sospensione è necessariamente legata al perdurare della causa (malattia, gravidanza, infortunio, servizio militare e servizio civile) che la ha determinata e che deve essere idoneamente documentata.

Al di fuori dei casi previsti dall'articolo 8 non è possibile sospendere il tirocinio. La formulazione della norma, non contenendo una clausola generale che permetta di valutare casi diversi da quelli previsti, è infatti tale da dover ritenere che l'elenco in essa contenuto debba essere considerato tassativo.

Restano valide le sospensioni accolte prima dell'entrata in vigore del regolamento del tirocinio.

Tassa di iscrizione nel registro

L'articolo 5, comma 4, del regolamento prevede che ciascun Ordine territoriale stabilisce la tassa per l'iscrizione nel registro del tirocinio, nel rispetto dei limiti massimi fissati dal Consiglio Nazionale. Il Consiglio



comunicherà con apposita nota informativa i limiti massimi non appena li avrà stabiliti. **Non è previsto alcun contributo annuale** che pertanto non potrà essere richiesto anche se ad oggi risulta che questa sia una prassi diffusa tra gli Ordini. Come rilevato dal Consiglio di Stato, chiamato ad esprimere il proprio parere sull'allora schema di regolamento, per la corresponsione di un contributo annuale sarebbe necessaria una specifica previsione di legge (in ossequio all'articolo 23 della Costituzione che prevede che "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge") che attualmente non è rinvenibile.

Trattandosi di imporre prestazioni patrimoniali a carico della sfera dei privati non è neanche possibile estendere analogicamente quanto previsto dall'articolo 12, comma 1, lett. p) del decreto legislativo 139/2005 relativamente agli iscritti nell'albo.

Si ritiene che la tassa per l'iscrizione possa essere riscossa anche ratealmente, secondo la determinazione adottata dal Consiglio dell'Ordine territoriale, purché l'importo complessivo delle rate si mantenga nei limiti massimi fissati dal Consiglio Nazionale.

Dominus – adempimento dell'obbligo formativo

L'articolo 1, comma 5 del regolamento prevede che il tirocinio debba essere svolto presso un professionista che sia iscritto da almeno cinque anni all'albo e che abbia "assolto l'obbligo di formazione professionale continua nell'ultimo triennio certificato dall'Ordine".

Poiché il primo triennio di formazione professionale obbligatorio per legge che sarà certificato dagli Ordini territoriali è quello relativo al periodo 2008-2010, la disposizione di cui al comma 5 dell'art. 1 del regolamento inciderà di fatto sulla possibilità di accogliere i tirocinanti solo a decorrere dal 1 gennaio 2011. Pertanto i professionisti che non abbiano assolto all'obbligo di formazione nel triennio 2008-2010 e nei confronti dei quali sia stata irrogata una specifica sanzione disciplinare non potranno accogliere nei propri studi i praticanti per l'intero triennio successivo (2011-2013). Il mancato assolvimento dell'obbligo di formazione nel triennio 2008-2010 non solo precluderà la possibilità di accogliere nuovi praticanti, ma imporrà anche il trasferimento, presso altro professionista in regola con l'assolvimento dell'obbligo formativo, dei tirocinanti già accolti nello studio. Si sottolinea che l'assolvimento dell'obbligo formativo sarà valutato al termine del triennio di formazione professionale e non nel corso dei singoli anni. Il mancato assolvimento dell'obbligo formativo sarà accertato solo all'esito di un procedimento disciplinare, che si concluda con una decisione assunta in sede disciplinare dal Consiglio dell'Ordine territoriale e dalla quale risulti chiaramente il mancato assolvimento dell'obbligo.

E' opportuno chiarire che l'eventuale sopraggiungere di una decisione in sede disciplinare che accerti il mancato assolvimento dell'obbligo formativo da parte del dominus esplica effetti solo sul tirocinio dei praticanti in corso alla data della decisione stessa presso il dominus medesimo (il periodo di pratica per questi praticanti sarà sospeso d'ufficio dal Consiglio dell'Ordine territoriale, fino al loro trasferimento presso un altro dominus in regola con i requisiti previsti) e sulla capacità del dominus di dar corso a nuovi rapporti di tirocinio (a far data dalla decisione disciplinare, tale facoltà deve intendersi inibita, fino a che si sia verificato il regolare adempimento dell'obbligo formativo nel corso del triennio successivo a quello oggetto di provvedimento disciplinare).

Nel caso in cui il Consiglio dell'Ordine sanzioni disciplinarmente il dominus a causa del mancato assolvimento dell'obbligo di formazione professionale continua ne dà pronta comunicazione al praticante e si attiva ai sensi dell'art. 2 del regolamento al fine di mettere in contatto il praticante con un professionista che abbia assolto l'obbligo formativo.