

**ASPETTI GIURIDICI, TRIBUTARI E FISCALI DEL PRATICANTATO:
TRA INCERTEZZE RISOLTE ED ALTRE NO**

di Rodighiero Giuseppe

U.G.D.C.E.C.

Premessa.

Il periodo di praticantato professionale, necessario per l'accesso all'esame di stato, presenta numerose peculiarità rispetto ad altre tipologie di rapporto di lavoro, in ragione soprattutto della sua precipua finalità formativa che dovrebbe consentire di completare la formazione teorica, ottenuta tra le aule universitarie, con l'acquisizione di strumenti pratici per l'applicazione della stessa.

Vista anche la durata di tirocinio obbligatorio prevista, risulta di estrema importanza comprendere quale sarebbe la forma previdenziale e fiscale confacente.

A tale scopo, però, pareri talvolta difformi sulla materia, come pure disposizioni normative assenti su taluni aspetti, hanno contribuito a creare una situazione che non appare sempre chiara sul trattamento applicabile a tale figura professionale.

1. Natura del rapporto di lavoro del praticante durante i tre anni di tirocinio.

Nell'ultimo decennio la tipologia di rapporto di lavoro cui ricondurre il praticantato professionale è stata oggetto di ampie discussioni, talvolta anche discordanti, tra Ordini di diverse professioni. Per esempio, nel 1994 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti convogliava il tirocinio professionale alla fattispecie della collaborazione coordinata e continuativa, in contrasto con il parere espresso nel medesimo anno dal Consiglio nazionale dei Consulenti del Lavoro, il quale non ammetteva per il praticantato tale qualificazione giuridica.

In questo modo inizialmente non si è fatto altro che acuire l'incertezza sulla qualificazione giuridica del tirocinio professionale, con la conseguente emersione di dubbi in merito soprattutto agli aspetti previdenziali e fiscali.

Negli ultimi anni, invece, grazie anche ai chiarimenti forniti dal C.N.D.C. ed ai disposti regolamentari della C.N.P.A.D.C.,¹ talune incertezze sono state dipanate.

1.1 Interpretazioni del C.N.D.C.

¹ Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti.

La Circolare del C.N.D.C. n.18 del 27 maggio 2004, recante il proprio parere in merito alla natura del tirocinio professionale svolto presso uno studio professionale, ammette che tale tipologia di attività è riconducibile alla fattispecie della collaborazione a progetto.²

A questa conclusione il C.N.D.C. è giunto innanzitutto sulla base del disposto di talune norme. In particolare, il D.M. 327/1995³, il quale precisa che il tirocinio per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista avrebbe le seguenti caratteristiche:

- a) natura professionale;
- b) svolto con assiduità, diligenza e riservatezza;
- c) caratterizzato dalla collaborazione allo svolgimento delle attività proprie della professione;

Mentre, per quanto concerne l'aspetto economico che interessa il praticante, la Circolare del C.N.D.C.⁴ precisa che *"pur essendo il praticantato per sua natura essenzialmente gratuito, il Dottore Commercialista potrà corrispondere al praticante una somma a riconoscimento dell'impegno profuso"*.

Tale somma, secondo il dettato della Circolare in parola, sarebbe quindi di natura incentivante e non remunerativa.

Peraltro, la stessa Corte di Cassazione⁵ ha confermato che la gratuità del praticantato è un elemento caratterizzante dello stesso rispetto ad un comune rapporto di lavoro subordinato, alla luce dell'oggetto del rapporto di lavoro tra il dominus ed il praticante che non è nient'altro che la sola prestazione formativa del primo *"(..) per l'attuazione, nella prospettiva e nell'ambito di una futura e determinata professione intellettuale, della formazione teorica ricevuta in ambito scolastico"*.

D'altro canto, fermo restando tale gratuità prevista per il tirocinio, le norme di deontologia professionale suggeriscono che *"il Dottore Commercialista non mancherà di riconoscere al praticante un compenso proporzionato all'apporto di collaborazione ricevuto"*.⁶

Quindi, a parere del C.N.D.C., tali motivazioni⁷ condurrebbero le caratteristiche del rapporto di tirocinio, in presenza di un compenso, ai requisiti propri della fattispecie del lavoro a progetto.⁸

In quanto tale, quindi, il tirocinante avrebbe l'obbligo di iscrizione presso la gestione separata INPS e sarebbe soggetto all'assicurazione INAIL.

² Prima dell'introduzione del D.lgs. n. 276 del 10 ottobre 2003 (la c.d. Riforma Biagi) si parlava di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, non di collaborazione a progetto.

³ Art. 1 comma 2 D.M. n. 327 del 10 marzo 1995, al quale demanda la Legge n. 206 del 17 febbraio 1992.

⁴ Richiamando a sua volta la Circolare dello stesso C.N.D.C. n. 68 del 1995.

⁵ Sentenza Cassazione civile Sezione lavoro 19 luglio 1997 n. 6645.

⁶ Art. 39 del Codice deontologico della categoria.

⁷ *"(..) il rapporto di tirocinio risulta caratterizzato dallo svolgimento di un'attività: a) di natura intrinsecamente correlata a quella professionale; b) svolta senza vincolo di subordinazione a favore del dottore commercialista (c.d. dominus); c) nel quadro di un rapporto di collaborazione unitario nel rispetto dei requisiti di continuità e assiduità; d) senza impiego di mezzi organizzati, sotto il controllo e presso lo studio del dottore commercialista. Trattasi, come è agevole constatare, di elementi caratterizzanti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (..)."* Circolare del C.N.D.C. n. 18 del 2004.

⁸ Di cui all'Art. 61 del D.lgs. n. 276 del 2003.

Di conseguenza, tale conclusione interpretativa comportava l'emersione di 2 problemi:

- 1) la non possibilità del riscatto del periodo di tirocinio presso la C.N.P.A.D.C. dopo aver conseguito l'abilitazione professionale, in quanto, all'atto di tale riscatto, l'interessato non sarebbe più validamente iscritto presso la gestione separata INPS;⁹
- 2) la tassazione contributiva dei compensi percepiti.¹⁰

A dette problematiche si erano aggiunte talune critiche da parte degli interessati.¹¹ Per esempio, il fatto che nel praticantato non vi è apporto lavorativo relativo ad uno specifico progetto gestito dal collaboratore in funzione del risultato (elemento caratterizzante, invece, le collaborazioni a progetto). Come pure l'evidente mancanza di corrispettività della prestazione, visto che, all'obbligo di formazione da parte del dominus, non corrisponderebbe alcun obbligo giuridico del tirocinante, se non quello di impegnarsi in detta attività formativa.

Pertanto il C.N.D.C., a seguito delle criticità emerse dopo l'emanazione della Circolare in parola, il 20 ottobre 2004, con la circolare n. 25, ha ritenuto opportuno precisare che, ferma restando la gratuità quale elemento tipico del praticantato, viene consentita l'erogazione eventuale al tirocinante di somme *"(..) per favorire l'impegno e l'assiduità dell'attività svolta nello Studio, somme che devono considerarsi assegnate a titolo di borsa di studio."*¹² Ciò comportando, in particolare, la non obbligatorietà all'iscrizione alla gestione separata INPS e la conseguente non tassazione contributiva dei compensi percepiti, nonché la possibilità di riscattare il periodo legale di praticantato.

1.2 Altre interpretazioni.

D'altro canto, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, nella Circolare n.819 dell'8 giugno 2004, ha affermato che il praticantato presenta essenzialmente due caratteristiche:

- a) una finalità totalmente formativa;
- b) la mancanza della corrispettività della prestazione.

Tali caratteristiche non consentono di ricondurre il rapporto di praticantato alle fattispecie del contratto a progetto, del lavoro autonomo come pure di quello subordinato.

Peraltro, in presenza di rimborso spese o sussidio al tirocinante, lo stesso Consiglio ha sostenuto che esso deve essere considerato come reddito assimilato al lavoro dipendente ai sensi dell'Art. 50 lettera c) del TUIR (in pratica come somma erogata a titolo di borsa di studio) non facendo quindi riferimento all'Art. 50 lettera c-bis) del TUIR (relativo anche ai compensi percepiti dai collaboratori a progetto).

⁹ Infatti, l'Art. 51 comma 2 Legge n. 488 del 23 dicembre 1999 stabilisce che, per ottenere tale riscatto, si deve essere iscritto alla gestione separata.

¹⁰ Ai sensi dell'Art. 2 comma 26 Legge 335 del 1995 ed Art. 59 comma 16 Legge 449 del 1997.

¹¹ A tal proposito, si veda "I compensi del tirocinante commercialista" elaborato dalla commissione U.N.G.D.C. sulle problematiche previdenziali nel 2004.

¹² Circolare del C.N.D.C. n. 25 del 20 ottobre 2004.

Il Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti evidenzia altresì nel Documento del 21 luglio 2004 che l'eventuale compenso erogato al praticante, a titolo di controprestazione dell'attività svolta, sarebbe incompatibile con le caratteristiche proprie della pratica professionale. Conseguentemente, l'eventuale somma erogata al tirocinante avrebbe natura di borsa di studio e, in quanto tale, sarebbe esente dall'iscrizione alla gestione separata INPS e quindi dagli obblighi contributivi.

1.3 Aspetti previdenziali ed assistenziali del praticantato.

Con riferimento alle principali problematiche contributive sopra menzionate, il Regolamento di disciplina del Regime Previdenziale della C.N.P.A.D.C.¹³ ha introdotto nel 2007:

a) l'istituto della pre-iscrizione facoltativa per i Tirocinanti che dall'1 gennaio 2004 svolgono o abbiano svolto la pratica professionale;

b) il riscatto del periodo di tirocinio per i non pre-iscritti alla C.N.P.A.D.C. una volta iscritti alla stessa.

Per quanto riguarda la pre-iscrizione, l'istituto in parola consente certamente di avviare da subito un inquadramento previdenziale, che potrà continuare a seguito dell'iscrizione ordinaria alla Cassa.

A tale pre-iscrizione sarebbe auspicabile che i praticanti aderissero, anche se essa consente soltanto la formazione delle annualità di iscrizione utili a tutti gli effetti ai fini previdenziali.

D'altro canto, non è stato indicato a carico di chi tale onere contributivo debba accollarsi. Mentre per le collaborazioni a progetto, con l'iscrizione presso la gestione separata INPS, l'onere contributivo è ripartito per 2/3 a carico del committente e per 1/3 a carico del collaboratore, per i praticanti ciò non è specificato in alcun documento. O meglio, si desume dal dettato dell'Art. 20 bis del citato Regolamento che sia il praticante a doversi accollare il versamento della contribuzione annua fissa. Sarebbe stato meglio chiarire la questione nel Regolamento di disciplina del Regime Previdenziale.

Per altro verso, per ciò che concerne il riscatto, è bene ricordare che il praticante, non essendo obbligato a versare contributi verso altro istituto previdenziale (come invece previsto per i collaboratori a progetto, obbligati al versamento dei contributi INPS), il Regolamento di disciplina del Regime Previdenziale consente di riscattare, a seguito dell'iscrizione ordinaria alla Cassa, il periodo di tirocinio per un massimo di 3 annualità.

Inoltre, relativamente all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie, l'INAIL ha affermato che non vi è l'obbligo assicurativo del tirocinante.

1.4 Aspetti fiscali del praticantato.

Il ministero delle Finanze, nella sua interpretazione contenuta nella Circolare 326/1997,¹⁴ sostiene che sono da considerarsi *"(..) somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o*

¹³ Disposizioni applicative dell'Art. 20 bis del Regolamento di disciplina del Regime Previdenziale, introdotto il 27 giugno 2007.

*sussidio per fini di studio o di addestramento professionale*¹⁵ le somme corrisposte anche a non studenti per supportare lo studio e la specializzazione, corsi di addestramento professionale, anche finalizzati alla futura occupazione.

Perciò, le somme corrisposte ai praticanti per lo svolgimento della loro attività, nell'ambito circoscritto dell'addestramento che lo coinvolge, possono essere ricondotte, ai fini fiscali, tra i redditi assimilati al lavoro dipendente.

Peraltro, tale previsione normativa è stata posta a riferimento dal C.N.D.C. nella Circolare n.25 del 20 ottobre 2004.

Dunque, se il praticante è obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dovrà inserire tali somme, riportate nel CUD, nel quadro C, sezione I, del modello 730.

2. Natura del rapporto di lavoro dopo il periodo di pratica necessario e prima del superamento dell'esame di ammissione alla professione.

Una volta che il praticante ha completato il periodo di pratica necessario per essere ammesso a sostenere l'esame di abilitazione alla professione, di che natura è la collaborazione che continuerà a prestare presso il medesimo studio?

Il quesito si pone alla luce del fatto che, se il praticantato ha tra le sue caratteristiche precipue quella di avere una finalità esclusivamente formativa, non è chiaro se quest'ultima termina col cessare del periodo obbligatorio di pratica oppure può continuare.

Tale fatto è di assoluto rilievo, soprattutto in ragione della diversa fattispecie di rapporto di lavoro che si verrebbe ad avere a seconda della risposta a questo quesito.

Infatti, in assenza di una finalità esclusivamente formativa dell'operato svolto in detto periodo, si sarebbe in presenza di una prestazione lavorativa retribuita, riconducibile talvolta al contratto a progetto come pure al lavoro subordinato.

A tal proposito rileva la Sentenza della Cassazione del 2006.¹⁶ La Corte, in tal caso, era stata chiamata ad esprimersi in merito al decreto ingiuntivo accordato in appello ad una praticante per il pagamento di differenze retributive e di TFR, per il periodo tra il termine della pratica professionale presso lo studio di un Consulente del lavoro e fino alla data in cui, dopo aver superato l'esame di abilitazione, venne assunta con un contratto di apprendistato (formazione e lavoro).

La sentenza della Cassazione, accogliendo le richieste della collaboratrice, aveva evidenziato il fatto che, in presenza di un certificato attestante il termine del periodo obbligatorio di pratica professionale, rilasciato dall'Ordine di competenza antecedentemente il superamento dell'esame di abilitazione, le medesime

¹⁴ Ministero delle finanze Circolare 329/E del 23 dicembre 1997.

¹⁵ Ai sensi dell'Art. 50 comma 1 lettera c) del T.U.I.R. (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).

¹⁶ Cassazione Sez. lavoro, Sentenza n. 2904 del 10 febbraio 2006.

attività, svolte però tra il termine del periodo di tirocinio e quello di superamento del suddetto esame, non avevano come causa l'apprendimento professionale.

Quindi, dal dispositivo della Sentenza sembrerebbe che, col termine del periodo obbligatorio di pratica professionale, l'attività svolta dal collaboratore terminerebbe automaticamente di essere tirocinio formativo. Quindi, non esistendo alcuna norma specifica sull'argomento, sorge spontaneo un dubbio: trascorso il periodo di tirocinio, chi permane presso lo studio continuando a svolgere le medesime attività mantiene ufficialmente la qualità di praticante (con conseguente medesimo inquadramento previdenziale ed economico) fino al superamento dell'esame di stato, oppure no?

Conclusioni.

Sembra ormai pacifico considerare che il praticante svolge presso lo studio del dominus un'attività che non deve essere considerata come lo svolgimento di una determinata prestazione lavorativa retribuita, e quindi, come tale, rientrante nella fattispecie del lavoro subordinato, autonomo o a progetto. Il praticantato, invece, attiene principalmente allo svolgimento di una serie di funzioni rientranti in un percorso di *training*, sia teorico che pratico, durante il quale il tirocinante deve soltanto impegnarsi nello stesso.

L'eventuale sussidio o rimborso spese che gli venisse erogato dal dominus è ricondotto, ai fini fiscali, tra i redditi assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'Art. 50 comma 1 lettera c) del T.U.I.R. (in quanto borsa di studio). Di conseguenza, non essendovi tassazione contributiva verso gli stessi, il tirocinante può (a sue spese?!) pre-iscriversi presso la C.N.P.A.D.C., come pure riscattare il periodo di 3 anni di tirocinio.

Inoltre, ai fini dell'assicurazione INAIL, non vi è obbligo alcuno del tirocinante.

Resta d'altro canto il dubbio sul mantenimento della qualità di praticante dopo il periodo di pratica obbligatoria e prima del superamento dell'esame di ammissione alla professione.