



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)

II Parte

17 marzo 2010



Mandato 2008-2012

Area di delega

Consigliere Delegato

Consiglieri Co-Delegati

Università, tirocinio, formazione

Dezzani

Attolini - Bodini



Indice

Trasferimenti su istanza - Variazione del Dominus da parte del tirocinante - Dominus iscritto presso albo tenuto da altro Ordine.....	4
Trasferimenti d'ufficio	5
Compimento tirocinio - Certificato compiuto tirocinio - Cancellazione dal registro	5
Tirocinio cittadini extracomunitari	6
Tassa iscrizione	7
Trattamento economico del tirocinante - Tirocinio e attività lavorativa di tipo subordinato svolta presso lo stesso Dominus.....	7
Poteri dell'Ordine nell'espletamento dei controlli.....	8
Svolgimento di corsi di studio all'estero durante il biennio di studi specialistici in ipotesi di tirocinio non svolto in convenzione	8
Disposizioni transitorie	9
Corsi di formazione per tirocinanti dottori commercialisti ed esperti contabili	10
Sede di svolgimento del tirocinio. Precisazioni	12



Trasferimenti su istanza - Variazione del *Dominus* da parte del tirocinante - *Dominus* iscritto presso albo tenuto da altro Ordine.

L'articolo 9, comma 3 del DM 7 agosto 2009, n. 143 (d'ora in avanti Regolamento) prevede che *"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 e' iscritto il professionista"*.

Il trasferimento si ottiene presentando apposita domanda di iscrizione all'Ordine dove si chiede il trasferimento, specificando che si tratta di trasferimento da altro Ordine, e congiuntamente domanda di trasferimento all'Ordine del vecchio *Dominus*. La domanda deve essere presentata all'Ordine di provenienza (ed a quello di destinazione) contestualmente alla comunicazione della variazione del *Dominus* (entro 15 giorni da quando la variazione stessa è intervenuta).

A partire dal ricevimento dell'istanza, il Consiglio dell'Ordine di destinazione ha 30 giorni di tempo per deliberare l'iscrizione nel registro dei tirocinanti (articolo 7, comma 4 del Regolamento).

Il comma 4 dell'articolo 9 del Regolamento prevede che la domanda di trasferimento deve essere corredata, tra l'altro, da un certificato del Consiglio dell'Ordine territoriale di provenienza, dal quale risulti che nulla osta al trasferimento, previa verifica del periodo di tirocinio svolto ai sensi del comma 5 dell'articolo 2.

Dovendo essere la domanda di trasferimento presentata congiuntamente all'Ordine di provenienza ed a quello di destinazione, il certificato di nulla osta interverrà necessariamente in un momento successivo, una volta che l'Ordine di provenienza avrà effettuato la verifica del tirocinio svolto. Si ritiene, pertanto, che la domanda debba essere corredata unicamente dal certificato generale del casellario giudiziale (di data non anteriore a 3 mesi dalla presentazione), dal certificato dei carichi pendenti e dal certificato comprovante il godimento del pieno esercizio dei diritti civili, ovvero dalle corrispondenti dichiarazioni sostitutive.

Il nulla osta sarà invece trasmesso a cura dell'Ordine di provenienza, assieme al fascicolo del tirocinante, non appena questo avrà compiuto la verifica del periodo di tirocinio svolto. A tal fine l'Ordine di provenienza dovrà attivarsi quanto prima, tenendo presente che l'Ordine di destinazione ha 30 giorni di tempo dal ricevimento della domanda per deliberare l'iscrizione.

Il Consiglio dell'Ordine, dopo aver effettuato la verifica sul periodo del tirocinio svolto, rilascia il nulla osta e delibera la cancellazione del tirocinante dal registro (ai sensi dell'articolo 12, comma 1 lett. b del regolamento) con decorrenza dalla data di presentazione della domanda di trasferimento. Parimenti l'Ordine di destinazione dovrà deliberare l'iscrizione con decorrenza dalla stessa data di presentazione della istanza di trasferimento.

La data di iscrizione nel nuovo registro e la data di cancellazione dal vecchio registro devono coincidere perché non vi sia soluzione di continuità come richiesto dal comma 5, dell'articolo 9 del regolamento (*"Nel caso di accoglimento della domanda di trasferimento, il praticante è iscritto nel registro del tirocinio, senza soluzione di continuità, con l'anzianità della precedente iscrizione"*).

Nel caso in cui il tirocinante sia sottoposto a procedimento disciplinare non è ammesso il trasferimento di iscrizione, in analogia con quanto previsto dall'articolo 38 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 con riferimento agli iscritti nell'albo. L'ordine di provenienza, che ha ricevuto la comunicazione di variazione del *Dominus* da parte del tirocinante e l'istanza di trasferimento non potrà concedere il nulla osta, fino all'esito del procedimento disciplinare, ovvero fintanto che perduri la sanzione della sospensione dal registro del



tirocinio eventualmente irrogata. L'Ordine di provenienza darà notizia all'Ordine di destinazione dell'impossibilità di procedere al rilascio del nulla osta. Nelle more della definizione del procedimento disciplinare, il tirocinante potrà svolgere il tirocinio presso il nuovo *Dominus* e l'attività di vigilanza verrà svolta dall'Ordine presso il quale il tirocinante è iscritto (quello che sta esercitando l'azione disciplinare).

Trasferimenti d'ufficio

Fermo restando quanto già enunciato nella sezione "Registro del tirocinio" delle note interpretative del tirocinio trasmesse con l'informativa n. 71/09, l'articolo 15, comma 3, del Regolamento prevede per i tirocinanti iscritti, alla data di entrata in vigore del regolamento stesso (31 ottobre 2009), nel registro del tirocinio tenuto dal Consiglio dell'Ordine territoriale in una circoscrizione diversa da quella presso la quale è iscritto il professionista, un trasferimento d'ufficio nel registro del tirocinio tenuto dall'Ordine presso il quale è iscritto il *Dominus*.

Il Consiglio dell'Ordine di provenienza dispone il trasferimento e lo comunica all'Ordine di destinazione, dopo aver effettuato la verifica del periodo di tirocinio svolto. Affinché non vi sia interruzione del tirocinio, come disposto dalla norma, l'iscrizione presso l'Ordine che riceve il trasferimento deve essere disposta con efficacia a decorrere dalla data di cancellazione dal registro del tirocinio dell'Ordine territoriale di provenienza.

Compimento tirocinio - Certificato compiuto tirocinio - Cancellazione dal registro

Molte incertezze sono state segnalate dagli Ordini in tema di rilascio di certificato di compiuto tirocinio e cancellazione dal registro. In particolare, l'articolo 11, comma 1 del regolamento sembrerebbe prevedere il rilascio d'ufficio del certificato di compiuto tirocinio, mentre invece, come è noto, i certificati si rilasciano "a richiesta".

La norma in questione, in realtà, è formulata in maniera tecnicamente imprecisa, ma lo scopo che essa intende perseguire si chiarisce alla luce del secondo comma dello stesso articolo 11, il quale dispone che *"In caso di mancata deliberazione di cui al comma 1 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"*.

La norma parla di mancata "deliberazione", circostanza dalla quale può facilmente comprendersi che essa non può certo riferirsi al certificato che, come è noto, non si delibera ma si "rilascia"¹.

Lo scopo del comma 1 dell'articolo 11 è quello di assicurare che sia effettuata la verifica sull'ultimo semestre di tirocinio e che si deliberi a riguardo.

¹ Secondo la definizione fornita dall'articolo 1 del D.P.R. 445/2000, il certificato è *"il documento rilasciato da una amministrazione pubblica avente funzione di ricognizione, riproduzione e partecipazione a terzi di stati, qualità personali e fatti contenuti in albi, elenchi o registri pubblici o comunque accertati da soggetti titolari di funzioni pubbliche"*.

Il certificato è dunque una "dichiarazione di scienza" (vale a dire di "conoscenza") con la quale un'amministrazione pubblica attesta, in funzione partecipativa, stati, fatti e qualità già conosciuti dall'amministrazione stessa (ad esempio l'iscrizione nell'albo).



In caso di verifica positiva si avrà una delibera di compimento dell'intero periodo di tirocinio, mentre in caso di verifica negativa si avrà una delibera di non compimento del tirocinio. Contro quest'ultima delibera, come pure nel caso di mancata pronuncia da parte del Consiglio entro 30 gg dalla consegna del libretto, ai sensi dell'art. 10, comma 3 del Regolamento, sarà possibile proporre reclamo al Consiglio Nazionale il quale deciderà nel merito entro 60 gg dalla ricezione del reclamo stesso (articolo 11, ultimo comma).

Solo una volta che giuridicamente il tirocinio può dirsi compiuto (vale a dire dalla data della delibera di compimento del tirocinio), potrà essere rilasciato il certificato di compiuto tirocinio, il quale non farà altro che "attestare" una situazione che si è già perfezionata con la delibera di completamento del tirocinio.

Il certificato di compiuto tirocinio ha come presupposto logico e giuridico la delibera di compimento del tirocinio ed ha esclusivamente valore ricognitivo di una situazione già esistente.

Tutto ciò serve a chiarire che, al di là della formulazione letterale, quella che deve intervenire entro 30 gg dalla consegna del libretto è la delibera del compimento del tirocinio, non il certificato (il cui possesso materiale, non è peraltro neanche indispensabile per presentare la domanda di ammissione all'esame di abilitazione, potendo il candidato autocertificare il compimento del tirocinio).

Allo stesso modo, la **cancellazione dal registro del tirocinio** più propriamente consegue alla delibera di compimento del tirocinio e non al rilascio del certificato come invece si legge nella lett. a) del comma 1 dell'articolo 12 del regolamento.

Lo scopo che la norma intende perseguire è che coloro che abbiano compiuto il periodo di tirocinio prescritto non rimangano iscritti nel registro del tirocinio. L'iscrizione nel registro del tirocinio non ha rilievo autonomo ma strumentale, essendo prevista ai fini dello svolgimento del tirocinio necessario per l'ammissione agli esami di abilitazione per l'esercizio della professione. Ne consegue che **una volta accertato dal Consiglio dell'Ordine il compimento dell'ultimo semestre, il tirocinante deve essere cancellato dal registro del tirocinio.**

Tutto ciò chiarito, **deve il Consiglio dell'Ordine rilasciare il certificato anche se non vi è una specifica istanza del tirocinante?** Non sembra esservi alcuna ragione per non rilasciarlo (dato che comunque la norma lo prevede), o quantomeno per non predisporlo per poi rilasciarlo al tirocinante che ne faccia espressa richiesta. Una soluzione potrebbe essere quella di comunicare al tirocinante che il Consiglio dell'Ordine ha deliberato il compimento del periodo di tirocinio, informandolo che è disponibile presso gli uffici il certificato di compiuto tirocinio che potrà essere rilasciato su specifica istanza.

Tirocinio cittadini extracomunitari

Il regolamento sul tirocinio non richiede per l'iscrizione nel registro dei tirocinanti né il possesso della cittadinanza italiana, né quello della residenza nel territorio italiano.

Un cittadino extracomunitario, residente all'estero ma soggiornante in Italia in virtù di regolare permesso di soggiorno, se in possesso di un titolo di studio idoneo per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile, può quindi essere iscritto nel registro del tirocinio tenuto dal Consiglio dell'Ordine nella cui circoscrizione è iscritto il *Dominus* presso il quale l'aspirante tirocinante intende svolgere il tirocinio.



Tassa iscrizione

L'articolo 5, comma 4 del Regolamento dispone che *"Ciascun ordine territoriale stabilisce la tassa per l'iscrizione nel registro del tirocinio, nel rispetto dei limiti massimi fissati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili"*

La tassa di iscrizione è una tassa per essere iscritti nel registro.

La tassa di iscrizione, in quanto "tassa" è dovuta dal tirocinante quale controprestazione di un servizio (l'iscrizione nel registro) reso dall'Ordine su richiesta dello stesso tirocinante. La tassa di iscrizione è unica anche se può esserne previsto il pagamento frazionato. Essa esaurisce la sua funzione nel momento stesso in cui l'iscrizione viene disposta, indipendentemente dalle vicende successive che riguardino il tirocinio stesso (trasferimento, cancellazione etc). Non sono previste restituzioni in caso di cancellazione e il Consiglio dell'Ordine, in caso di pagamento frazionato, mantiene il diritto a riscuotere le rate ancora dovute anche se il tirocinante è stato cancellato dal registro.

Essendo quella per l'iscrizione una tassa essa va pagata ad ogni iscrizione.

Con riferimento al trasferimento di ufficio previsto dall'articolo 15 (disposizioni transitorie) del regolamento il Consiglio Nazionale nelle precedenti note interpretative ha dato l'indicazione di non far pagare al tirocinante trasferito la tassa di iscrizione. Nel caso invece di trasferimento su istanza e in ragione del fatto che il doppio pagamento della tassa di iscrizione può risultare obiettivamente gravoso per il tirocinante (soprattutto nei casi in cui il suo importo sia vicino od uguale al limite massimo di 500 euro fissato dal Consiglio Nazionale²) è nella facoltà dell'Ordine deliberare il pagamento di un importo inferiore.

Trattamento economico del tirocinante - Tirocinio e attività lavorativa di tipo subordinato svolta presso lo stesso *Dominus*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 6 del regolamento *"Il rapporto di tirocinio non istituisce alcun obbligo di natura economica tra le parti. Il professionista può riconoscere al tirocinante una borsa di studio"*. La norma riprende la disposizione dell'articolo 37 del *Codice Deontologico* della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, ai sensi della quale *"Il rapporto di tirocinio, considerato come periodo di apprendimento professionale, è per sua natura gratuito. Tuttavia il professionista non mancherà di attribuire al praticante somme, a titolo di borsa di studio, per favorire ed incentivare l'assiduità e l'impegno dell'attività svolta"*.

Nel caso in cui il tirocinante, in parallelo al percorso di tirocinio, presti anche altre attività di lavoro subordinato o parasubordinato non rientranti nel rapporto di tirocinio, diventa obbligatorio un loro inquadramento contrattuale. Allo stato attuale, nessuna norma esclude tale possibilità; pertanto è ipotizzabile che il tirocinante abbia con il *Dominus* due tipi di rapporti: il primo di puro tirocinio e l'altro di lavoro subordinato o parasubordinato, regolati da due differenti discipline per ciò che concerne gli aspetti fiscali-assicurativi. In linea teorica, dunque, lo svolgimento del tirocinio professionale non è incompatibile con lo svolgimento di attività lavorativa di tipo subordinato o parasubordinato svolta presso lo stesso *Dominus* a condizione, però, che i due rapporti restino tra loro distinti. Ciò significa che le ore di lavoro subordinato o parasubordinato prestate non possono essere considerate utili ai fini dello svolgimento del tirocinio professionale. Inoltre, si ricorda che il tirocinio deve essere svolto in maniera assidua: l'attività del

² Vedi nota informativa CNDCEC 70 del 17 novembre 2009.



tirocinante non potrà essere occasionale o sporadica ma svolgersi nel rispetto del requisito di assiduità nel tempo (almeno 20 ore settimanali nel normale orario di funzionamento dello studio).

Poteri dell'Ordine nell'espletamento dei controlli

L'articolo 2, comma 5, del Regolamento prevede che *"I Consigli degli ordini territoriali esplicano i propri compiti di vigilanza con i mezzi ritenuti più opportuni quali la verifica del libretto del tirocinio, nonché colloqui periodici, anche a campione"*.

L'elencazione delle modalità con le quali effettuare i controlli è meramente esemplificativa. Il Consiglio dell'Ordine potrà in piena autonomia scegliere le modalità di vigilanza che reputi più opportune e la periodicità dei controlli. Oltre all'eventuale convocazione periodica del tirocinante per riscontrare l'esperienza professionale acquisita nonché le tematiche affrontate durante l'attività di studio, così come descritte nel libretto del tirocinio ai sensi dell'art. 10 del regolamento³, la segreteria dell'Ordine potrà, ad esempio, tramite verifiche a campione, accertare la presenza del tirocinante presso lo studio del *Dominus* negli orari indicati nella domanda di iscrizione.

Gli esiti di tali controlli dovranno essere conservati, a cura dell'Ordine, nel fascicolo personale di ogni tirocinante.

Svolgimento di corsi di studio all'estero durante il biennio di studi specialistici in ipotesi di tirocinio non svolto in convenzione

Il Regolamento non prevede espressamente l'ammissibilità di sospensioni del tirocinio per lo svolgimento di un master o di un corso di studi all'estero, utili ai fini del conseguimento della laurea specialistica ovvero magistrale.

Il problema è stato posto all'attenzione del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca ed è stata individuata una soluzione nell'ambito della bozza di convenzione quadro che sarà siglata fra questo Consiglio Nazionale ed il predetto Ministero. In questo documento si prospetta, per il tirocinio svolto in presenza di convenzioni universitarie, l'intenzione di far sì che il periodo trascorso all'estero per seguire i programmi di scambio universitario internazionale (progetti Erasmus, Socrates, Leonardo, stage universitari che consentono l'acquisizione di crediti ai fini del conseguimento della laurea magistrale o specialistica) non determini la sospensione del tirocinio.

Una lacuna legislativa sembrerebbe permanere per l'ipotesi del tirocinio in assenza di convenzioni universitarie.

Una praticabile soluzione interpretativa, per i tirocinanti, iscritti nel registro del tirocinio che frequentano contestualmente un corso di laurea magistrale (o specialistica), in merito alla possibilità di potersi recare all'estero per motivi di studio senza per questo interrompere il tirocinio professionale e vedersi annullato il periodo di tirocinio già svolto, potrebbe essere l'estensione analogica al caso di specie dell'articolo 4 del regolamento laddove prescrive che *"la frequenza presso il professionista ... può essere sostituita per un*

³ Si ricorda che per **atto professionale** si intende aver predisposto/redatto dei documenti tipici dell'attività professionale mentre per **questione professionale** si intende aver collaborato e/o partecipato insieme al professionista ad alcuni avvenimenti tipici dell'attività professionale.



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 ed esperto contabile". Tale disposizione consente di sostituire parte del tirocinio (massimo 6 mesi) svolto presso un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti solo con lo svolgimento di un periodo di tirocinio presso un professionista comunitario abilitato all'esercizio di professioni equiparate a quella di dottore commercialista ed esperto contabile.

Tuttavia, al fine di contemperare da, un lato, il diritto allo studio dei tirocinanti; dall'altro, di garantire un assiduo e ininterrotto periodo di formazione pratica volta all'acquisizione dei fondamenti teorici, pratici e deontologici della professione, la situazione potrebbe essere risolta prevedendo che il periodo di studio all'estero (massimo sei mesi) debba essere accompagnato dal contestuale svolgimento di un periodo di tirocinio all'estero, preventivamente autorizzato dal Consiglio dell'Ordine, presso un professionista comunitario abilitato all'esercizio di professioni equiparate, ai sensi della normativa vigente in tema di riconoscimento dei diplomi stranieri, a quella di dottore commercialista ed esperto contabile.

Quindi in assenza di convenzioni universitarie, il tirocinante, con il parere favorevole del professionista presso il quale svolge il tirocinio, potrebbe svolgere un periodo di studi all'estero non superiore ai sei mesi, facendosi preventivamente autorizzare dal Consiglio dell'Ordine competente.

La frequenza dei corsi di studio all'estero dovrà essere adeguatamente certificata dal tirocinante anche con la produzione di eventuali attestazioni di superamento delle prove sostenute all'estero all'esito dei corsi frequentati.

Disposizioni transitorie

Giova operare una precisazione in merito ai tirocinanti, in possesso della laurea triennale, che hanno iniziato il tirocinio successivamente al 1° gennaio 2008 ed hanno contestualmente iniziato un corso di laurea specialistica o magistrale che consente l'accesso alla sezione A dell'albo, iscritti d'ufficio nella sezione "tirocinanti commercialisti", in virtù dell'articolo 15 comma 2 del Regolamento. A questi soggetti il certificato di compiuto tirocinio, ai fini dell'accesso alla sezione A dell'albo, verrà rilasciato solo dopo che:

1. avranno conseguito la laurea specialistica ovvero la laurea magistrale;
2. avranno svolto un tirocinio della durata di un anno, dopo il conseguimento della laurea specialistica o magistrale⁴.

In conseguenza di ciò potrebbero verificarsi le seguenti situazioni:

- A. nell'ipotesi in cui la laurea specialistica o magistrale sia conseguita durante l'espletamento dei primi due anni di tirocinio, quest'ultimo avrà durata triennale;
- B. qualora la laurea specialistica o magistrale sia conseguita successivamente all'espletamento dei primi due anni di tirocinio, quest'ultimo avrà durata superiore ai tre anni. Quindi con tanto più ritardo sarà conseguita la laurea specialistica o magistrale, tanto più il tirocinio si prolungherà oltre i tre anni previsti. Tuttavia, è bene ricordare che, qualora il diploma di laurea specialistica o magistrale non sia conseguito entro il biennio di durata legale del corso, il tirocinante potrà

⁴ L'ulteriore anno di tirocinio decorre dalla data di conseguimento della laurea specialistica da parte del tirocinante, ovvero dalla data di comunicazione al Consiglio dell'Ordine della ripresa del tirocinio qualora ci si sia avvalsi della facoltà di sospensione del tirocinio.



- B1) avvalersi della facoltà di sospendere il tirocinio professionale ai sensi dell'art. 8 comma 4 del regolamento. In particolare, i tirocinanti che non avranno conseguito la laurea specialistica o magistrale al compimento del biennio di tirocinio, potrebbero avvalersi della facoltà di sospendere il tirocinio fino al conseguimento della laurea specialistica o magistrale. La sospensione è ammessa per un periodo massimo di due anni;
- B2) in alternativa, i tirocinanti potrebbero continuare a svolgere il tirocinio, senza avvalersi della facoltà di sospensione, e al compimento del triennio di tirocinio, i tirocinanti potranno richiedere il rilascio del certificato di compiuto tirocinio per il sostenimento dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B "Esperti contabili" dell'albo.

Quest'ultima soluzione interpretativa appare coerente con la *voluntas legis*, anche argomentando ex articolo 6 comma 4 del regolamento che, disciplinando specificamente l'ipotesi del tirocinio in convenzione, sembra fissare un principio di ordine generale, estensibile analogicamente alla fattispecie del mancato conseguimento della laurea specialistica nel biennio di studi contestuale al tirocinio: il periodo di pratica nella sezione A del registro del tirocinio può essere utilizzato ai fini dell'accesso all'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione B dell'albo.

Un principio analogo è espresso dall'articolo 45, comma 2 dell'Ordinamento professionale il quale statuisce che *"coloro che hanno compiuto il tirocinio prescritto per accedere alla sezione A possono partecipare anche agli esami per l'iscrizione alla sezione B dell'albo"*.

Per sostenere l'esame di Stato per l'accesso alla sezione A dell'albo sarà comunque necessario, ai sensi dell'art. 6, comma 3 e dell'art. 14, comma 1 del regolamento, svolgere un ulteriore anno di tirocinio dopo il conseguimento della laurea specialistica (magistrale).

Corsi di formazione per tirocinanti dottori commercialisti ed esperti contabili

Il Regolamento ha ridefinito la disciplina dei corsi di formazione per i tirocinanti dottori commercialisti ed esperti contabili.

L'art. 3 prevede che i Consigli degli Ordini possano istituire e promuovere corsi di formazione professionale, ovvero accreditare gli stessi. I corsi dovranno avere un indirizzo teorico-pratico e dovranno prevedere un adeguato numero di esercitazioni interdisciplinari sulle materie che sono oggetto dell'attività professionale. I corsi potranno essere istituiti e promossi congiuntamente da più Ordini.

Rispetto alla disciplina contenuta nell'art. 2, DM 10 marzo 1995, n. 327, possono essere individuate le seguenti novità:

- a) mancata previsione delle scuole di formazione;
- b) mancata indicazione della durata dei corsi;
- c) nuovo rapporto fra i corsi di formazione ed il tirocinio svolto presso lo studio o comunque sotto la diretta supervisione del *Dominus*;
- d) possibilità anche per Ordini appartenenti a Regioni diverse di istituire e promuovere congiuntamente corsi di formazione.

La nuova normativa non prevede espressamente l'istituzione di scuole di formazione e non fissa una durata temporale dei corsi. Tuttavia, gli Ordini territoriali che hanno già istituito scuole di



formazione potranno continuare ad utilizzarle e potranno stabilire autonomamente la durata dei corsi.

Per quanto attiene al rapporto fra i corsi di formazione ed il tirocinio svolto presso lo studio, o comunque sotto la diretta supervisione del *Dominus*, va notato che mentre la precedente normativa prevedeva che la frequenza dei corsi di formazione integrasse il tirocinio professionale, l'art. 3 del Regolamento nulla dispone al riguardo. Anche alla luce delle previsioni dell'art. 1, comma 2 del Regolamento, le quali impongono che il tirocinio si svolga assiduamente, attraverso la frequenza continua dello studio del professionista o comunque sotto la supervisione diretta di quest'ultimo, per almeno 20 ore settimanali, si ritiene che le ore destinate alla frequenza dei corsi debbano aggiungersi alle 20 ore settimanali di svolgimento del tirocinio.

I corsi dovranno avere un indirizzo teorico-pratico e prevedere un adeguato numero di esercitazioni interdisciplinari. Poiché i corsi dovranno vertere sulle materie che sono oggetto dell'attività professionale, si raccomanda agli Ordini di organizzare corsi differenziati per i tirocinanti iscritti nella sezione "Tirocinanti commercialisti" e per quelli iscritti nella sezione "Tirocinanti esperti contabili", ovvero di organizzare corsi modulari.

In particolare, si raccomanda agli Ordini di sviluppare i corsi per i tirocinanti tenendo in considerazione oltre alle materie degli esami di Stato di cui agli articoli 46 e 47 del D.Lgs. 139/2005 anche le materie indicate nell'art. 4 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

L'art. 3 del Regolamento dispone che i programmi dei corsi siano preventivamente approvati dal Consiglio Nazionale. Saranno approvati i corsi che presentano i requisiti di seguito indicati.

REQUISITI CORSI PER I TIROCINANTI

- a) numero di ore annue del corso comprese fra 160 e 200;
- b) corsi per i tirocinanti iscritti nella sezione "Tirocinanti commercialisti"
 - ✓ 30% delle ore totali dedicate alle materie giuridiche
 - ✓ 25% delle ore totali dedicate alle materie economiche
 - ✓ 5% delle ore totali dedicate alle materie: informatica/statistica/matematica/economia politica
 - ✓ 15% delle ore totali dedicate alle materie connesse alla revisione legale dei conti
 - ✓ 10% delle ore totali dedicate alle materie: ordinamento professionale/deontologia
 - ✓ 15% delle ore totali dedicate alle esercitazioni interdisciplinari
- c) corsi per i tirocinanti iscritti nella sezione "Tirocinanti Esperti contabili"
 - ✓ 25% delle ore totali dedicate alle materie giuridiche
 - ✓ 30% delle ore totali dedicate alle materie economiche
 - ✓ 5% delle ore totali dedicate alle materie: informatica/statistica/matematica/economia politica
 - ✓ 15% delle ore totali dedicate alle materie connesse alla revisione legale dei conti
 - ✓ 10% delle ore totali dedicate alle materie: ordinamento professionale/deontologia
 - ✓ 15% delle ore totali dedicate alle esercitazioni interdisciplinari.



Fermo rimanendo che tutte le materie indicate devono essere incluse nel programma dei corsi, i requisiti sub b) e c) si intendono rispettati anche in presenza di scostamenti in senso negativo o positivo, per ciascuna materia prescritta, in misura non superiore al 2 per cento delle ore totali".

Sede di svolgimento del tirocinio. Precisazioni

Nelle precedenti note interpretative si è evidenziato che tratto caratterizzante del tirocinio non è la sede dove il tirocinio viene svolto ma la necessità che esso sia effettuato sotto la direzione ed il controllo diretto del *Dominus*. Ciò costituisce una novità rispetto alla precedente normativa che circoscriveva allo studio del *Dominus* l'ambito spaziale nel quale il tirocinio poteva essere svolto.

Tale limitazione non si ritrova più nel D.M. 143/2009; è dunque possibile svolgere il tirocinio in un luogo diverso dallo studio professionale, purché nell'ambito delle attività e delle pratiche svolte dal *dominus*. In considerazione del fatto che l'attività di revisione costituisce una delle funzioni tipiche della nostra professione, sarà possibile lo svolgimento del tirocinio presso un *Dominus* che svolga la propria attività professionale presso una società di revisione.