L’ inquadramento del praticante nello studio professionale

scritto da goal | 30 Giugno 2014

di Luisella Fontanella* e Marco Sambo**

Il praticantato ha una natura a sé, distinta sia dal rapporto di lavoro di tipo subordinato che da quello autonomo o parasubordinato, ed è difficilmente tipizzabile.

Non è quindi possibile inquadrarlo tra i rapporti speciali o a causa mista (tra i quali l’apprendistato per esempio). La sua funzione è quella di assicurare, al giovane aspirante libero professionista, l’apprendimento delle nozioni pratiche indispensabili per mettere in atto la formazione teorica ricevuta, nella prospettiva e nell’ambito di una futura determinata professione intellettuale.

Recentemente lo schema di Testo Unico sull’apprendistato ha previsto la possibilità di svolgere il tirocinio obbligatorio per sostenere l’Esame di Stato abilitante alla professione anche nell’ambito di un contratto di apprendistato di alta formazione e ricerca. Da questo rapporto di lavoro devono essere escluse le ulteriori attività eventualmente prestate ma non finalizzate al conseguimento delle formazione.

E’ pertanto ipotizzabile che uno studio professionale, con lo stesso tirocinante, instauri due distinti ed autonomi rapporti:

- il primo di puro praticantato;
- il secondo di tipo subordinato, parasubordinato o autonomo.

In questi casi andranno applicate due differenti discipline

per ciò che concerne gli aspetti fiscali, previdenziali ed assicurativi.

Il problema dell'equo compenso all'attività di praticantato.

Non esiste un'espressa normativa per stabilire un adeguato indennizzo per la presenza in studio del tirocinante al fine di corrispondere un adeguato incentivo economico finalizzato ad incoraggiare l'impegno formativo.

La soluzione che riscuote i maggiori consensi è quella che prevede l'attribuzione al praticante di una borsa di studio che viene quindi erogata a titolo di sussidio economico compensativo del solo impegno profuso nell'attività di formazione, non essendo la stessa identificabile né come retribuzioni da lavoro dipendente né quale corrispettivo a fronte dei servizi o di determinate prestazioni lavorative professionali.

L'art. 37 del Capo V° – Rapporti con i Tirocinanti – DPR 7 agosto 2012 n.137 è dedicato al "Trattamento economico e durata del tirocinio" e dispone, al primo comma, che: "*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 nell'attività svolta*."

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.".

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, recita, all'articolo 6., comma 6.: "*.. Il tirocinio professionale non determina l'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, anche occasionale. …*".

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 (lavoro a progetto, lavoro subordinato o autonomo), nel rispetto ovviamente dei limiti, anche orari, imposti dalla normativa relativa al tirocinio medesimo.

Di conseguenza, il trattamento fiscale e contributivo dei compensi corrisposti per il tirocinio di preparazione all'Esame di Stato di abilitazione alla Professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile dipende dalla eventuale presenza – oltre al rapporto di mera formazione – di prestazioni lavorative di natura subordinata, parasubordinata o autonoma e deve essere determinato in relazione al rapporto che di fatto viene a crearsi tra le parti.

Possono ricorrere, tra le altre, le seguenti situazioni:

- erogazione di una borsa di studio, premio o sussidio per addestramento professionale. In tal caso, il rapporto rimane di mera formazione;
- erogazione di un compenso nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato;
- erogazione di un compenso nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa a progetto;
- compenso corrisposto nell'ambito di una prestazione professionale;
- compenso corrisposto per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente (occasionale).

Nella maggior parte dei casi, 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.

La fiscalità delle borse di studio

Pertanto le somme erogate nel corso del praticantato, per lo più, assumono la natura di incentivo alla formazione e sono erogate sotto la forma di borsa di studio categoria reddituale assimilata ai redditi di lavoro dipendente (art. 50, co.1, lett. c), TUIR,) assoggettata a ritenuta sulla base del combinato disposto degli artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/73.

In presenza di borsa di studio non sorge alcun obbligo nei confronti dell' INAIL e nei confronti dell' INPS e non si dà luogo all'iscrizione del Tirocinante alla gestione separata INPS.

Si ritiene opportuno ribadire il nesso causale sostanziale sottostante all'erogazione della borsa di studio che deve, come asserito "*supra*" essere l'incentivo ad un'attività di formazione e non il compenso o la retribuzione per una prestazione o per il lavoro prestato.

La normativa di riferimento

L'art. 1,c.2, Dl 142/98, recante norme di attuazione dei principi e dei criteri di cui all'art.18 L.196/97 sui tirocini formativi e orientamento, enuncia espressamente che i rapporti intrattenuti tra i datori di lavoro privati e pubblici ed i soggetti da essi ospitati per lo svolgimento dei tirocini stessi non costituiscono rapporti di lavoro.

Per definire il concetto di borsa di studio dobbiamo fare riferimento a tutte quelle erogazioni a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, etc.. Anche gli assegni, i premi o sussidi per fini di studio o addestramento

professionale, rientrano nel novero di tali erogazioni, come pure quelle attribuite per la frequenza di corsi finalizzati ad una futura eventuale occupazione di lavoro.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate Le somme percepite dai tirocinanti sono fiscalmente qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente rientranti nell'art. 50 del TUIR. Infatti sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente "*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*".

Per il soggetto erogante, tali somme sono deducibili attesa l'inerenza di tali costi all'attività professionale.

Si evidenzia che per la deducibilità dal reddito professionale dei rimborsi delle spese di vitto alloggio erogate ai tirocinanti si deve far riferimento al combinato disposto dell'art.54 e 95 TUIR per cui la deduzione spetta solo per le spese sostenute in relazione a trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai propri tirocinanti.

Quindi mentre la corresponsione di una borsa di studio al tirocinante comporta il realizzarsi in capo allo stesso di un reddito assimilato a lavoro dipendente e la conseguente possibilità per il professionista di dedurre tale costo, il mero rimborso analitico dei costi sostenuti dal tirocinante per i pasti non costituisce costo deducibile per il professionista se non legato ad una trasferta fuori dal comune.

Quanto alle somme percepite dai tirocinanti a fronte del rimborso delle spese relative al trasporto pubblico per recarsi preso lo studio del "*dominus*" l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che le somme in questione debbano essere assoggettate interamente a tassazione. Riterrei comunque

possibile raggiungere il medesimo risultato non considerando per il professionista tale costo deducibile.

Gli aspetti previdenziali

Ai fini previdenziali non sussiste nessun obbligo di iscrizione alla gestione separata inps di cui alla L.335/95 per gli assegnatari di borse di studio limitatamente all'attività di tirocinio.

Qualora invece le parti intendano espressamente regolamentare il periodo di tirocinio mediante un contratto di collaborazione ovvero di lavoro subordinato sorge l'obbligo di iscrizione del lavoratore nella relativa gestione separata inps con il conseguente versamento del contributo previdenziale.

Durante il periodo di pratica professionale per il sostenimento dell'esame abilitativo per l'iscrizione alla sezione "A" dell'Albo dei dottori commercialisti il tirocinante può preiscriversi alla CNPADC versando un contributo forfettario determinato tra un minimo ed un massimo. Al momento dell'ottenimento dell'abilitazione e della formale iscrizione alla Cassa di Previdenza tali periodi e tali importi andranno ad aumentare l'anzianità ed il montante contributivo dell'iscritto.

Gli aspetti assicurativi

Non instaurandosi alcun rapporto di lavoro con il praticante, non si è in presenza di alcuno degli elementi che fanno sorgere l'obbligo assicurativo.

L'INAIL con nota del 9 luglio 2004 prot.1399/200 ha chiarito espressamente, nel caso di tirocinio gratuito, che il rapporto non è sottoposto ad alcuna tutela assicurativa obbligatoria.

Nell'ipotesi in cui il praticante percepisca un rimborso spese, o borsa di studio non è agevole capire quanto

l’emolumento riconosciuto abbia natura di rimborso piuttosto che di retribuzione.

Se la pratica professionale viene svolta con ordinario contratto di lavoro o contemporaneo contrato di lavoro sussiste sempre l’obbligo di iscrizione all’Inail e si seguono le regole di copertura previste per la generalità dei lavoratori.

Dal termine del tirocinio all’esercizio delle professione.

Terminato il tirocinio obbligatorio, l’inquadramento del praticante assume connotazioni ancora non regolate dalla Legge.

Secondo la Corte di Cassazione, terminata la pratica obbligatoria, il tirocinante che svolga le medesime mansioni (le stesse che svolgeva in corso di tirocinio obbligatorio) sotto la direzione ed il controllo del professionista deve essere inquadrato come lavoratore subordinato o autonomo.

Secondo questo orientamento l’inquadramento del “*ex praticante*” potrebbe essere possibile o come lavoratore subordinato o come lavoratore autonomo comportando nel primo caso il versamento dei contributi come dipendente e nel secondo il versamento alla gestione separata (sia in caso di rapporto di collaborazione coordinata continuativa sia nel caso di apertura di una posizione iva).

Prescindendo dal maggior aggravio di costi per il professionista, tale situazione non si presenta di favorevole neppure per il futuro abilitato in quanto i contributi versati in tali gestioni andrebbero irrimediabilmente perduti.

Sia la CNPADC che la CNPR hanno recentemente introdotto la possibilità di preiscrizione del tirocinante che può essere mantenuta, anche terminato il periodo di tirocinio obbligatorio, fino ad un massimo di sei anni.

Al momento dell’iscrizione vera e propria tale periodo viene riscattato antergando così l’effettività dell’iscrizione al momento iniziale.

Tale preiscrizione permette così al futuro professionista di cominciare a crearsi, fin dal momento del tirocinio, la propria previdenza contribuendo anche al miglioramento di quelle che saranno le prestazioni previdenziali erogate, legate ormai al montante contributivo e non più al reddito degli ultimi anni.

L’INPS tuttavia mantiene orientamenti difformi sul territorio nazionale, talvolta accettando tale comportamento, altre volte pretendendo comunque il versamento dei contributi previdenziali alla gestione separata.

L’inquadramento previdenziale tra il termine del tirocinio e il superamento dell’Esame di Stato resta dunque un problema che potrà essere risolto solo legislativamente per tutte le professioni.

**Referente del Gruppo Lavoro e Previdenza ODCEC Torino*

***Consigliere dell’Ordine e delegato alla Commissione Lavoro ODCEC Venezia*