

LA DURATA DEL TIROCINIO PER L'ABILITAZIONE ALLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA ED ESPERTO CONTABILE. BREVE EXCURSUS.

Il presente elaborato viene redatto, senza pretese di completezza, come vademecum per orientare i soggetti interessati (dominus, praticanti, etc.) a districarsi nella serie di opzioni e possibilità aperte dalle variazioni susseguitesi sulla durata del tirocinio professionale, in particolare dal Decreto Legge 24/01/2012, n. 1.

IL DECRETO ISTITUTIVO

Il Decreto Legislativo del 28 giugno 2005, n. 139, ha novellato integralmente la materia in tema di professioni contabili, recependo la norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34 con la costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

All'interno del *Capo IV – “Gli Albi, le Condizioni per esservi iscritti, i Titoli professionali”*, la *Sezione II – “Formazione ed accesso alla Professione”*, con gli articoli dal n. 40 al n. 48, disciplina l'accesso alla professione.

L'articolo 40, al primo comma recita: ***“L'abilitazione all'esercizio della professione è conseguita a seguito del superamento dell'esame di Stato, dopo il compimento di un tirocinio di durata triennale”***.

L'articolo 42, al comma 1 prevede che *“il tirocinio deve essere compiuto per un periodo di tempo ininterrotto, e viene svolto presso un professionista iscritto all'albo da almeno cinque anni”*.

I seguenti commi 2 e 3 dello stesso articolo prevedono che il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) con proprio regolamento stabilisca i contenuti e le modalità di effettuazione del tirocinio, provvedendo a determinare:

- le modalità di svolgimento di parte del tirocinio in un altro Stato membro dell'Unione Europea, con il limite massimo di un semestre unico ed ininterrotto e presso un professionista abilitato allo svolgimento di professioni equiparate;
- le condizioni sulla base delle quali chi ha effettuato il tirocinio per l'accesso alla “sezione B – esperti contabili” possa essere esentato in tutto o in parte dal tirocinio per l'accesso alla “sezione A – Commercialisti”.

Di fondamentale importanza resta l'ultimo periodo del comma che recita ***“In ogni caso per l'ammissione all'esame di accesso alla sezione A Commercialisti, il tirocinante deve aver svolto almeno un anno di tirocinio professionale presso un professionista iscritto nella Sezione stessa”***.

Il successivo articolo 43 – “Integrazione del tirocinio negli studi universitari”, prevede, forse sarebbe meglio dire prevedeva, vedremo dopo il perché, che il tirocinio possa essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento della laurea specialistica o magistrale. Perché tale facoltà possa essere esercitata devono essere definiti appositi accordi tra gli Ordini territoriali e le Università, nell'ambito di una convenzione tra il MIUR e il Consiglio Nazionale.

L'articolo 44 regola lo “Svolgimento del tirocinio professionale” prevedendo la vigilanza del professionista sull'attività del tirocinante, stabilendo che al tirocinante non si applicano le norme sul contratto di lavoro per i dipendenti degli studi professionali, verificando l'effettivo svolgimento del tirocinio anche tramite resoconti o colloqui con il tirocinante.

L'articolo 45 regola l' “Esame di abilitazione”, prevedendo che ogni anno con ordinanza del MIUR siano indette due sessioni di esame di abilitazione all'esercizio della professione, con esami

distinti per l'accesso alle Sezioni A e B dell'Albo. I candidati che avranno regolarmente compiuto il tirocinio previsto per la Sezione A, potranno partecipare anche agli esami per l'iscrizione alla sezione B. Non è prevista, ovviamente tale facoltà nel caso inverso.

Gli articoli 46 e 47 prevedono le prove d'esame che i candidati per l'iscrizione rispettivamente nella sezione A (art.46) e nella sezione B (art. 47) devono sostenere. Per ciò che concerne sia l'accesso alla sezione A che quello alla sezione B, l'esame di Stato consta di tre prove scritte e una prova orale, le cui articolazioni sono tralasciate per brevità. Un'importante puntualizzazione è che sono esentati dalla prima prova scritta per l'accesso alla sezione A, i candidati provenienti dalla sezione B dell'Albo.

L'ultimo articolo della sezione, il numero 48, invita e promuove le collaborazioni tra il MIUR e il Consiglio Nazionale attraverso un'apposita convenzione e soprattutto con l'istituzione di un osservatorio permanente congiunto.

IL REGOLAMENTO

Il Decreto Ministeriale del 7 agosto 2009, n. 143 introduce il *“Regolamento del tirocinio professionale per l'esame di abilitazione all'esercizio per la professione di dottore commercialista e di esperto contabile, ai sensi dell'articolo 42, comma 2, D. Lgs. 28 giugno 2005, n. 139”*.

Il Regolamento in questione viene adottato dal MIUR che lo redige in quindici articoli, distintamente concernenti:

- articolo 1. Modalità di effettuazione del tirocinio
- articolo 2. Adempimenti dei Consigli degli ordini territoriali
- articolo 3. Corsi di formazione
- articolo 4. Tirocinio svolto all'estero registro dei tirocinanti
- articolo 5. Registro dei tirocinanti
- articolo 6. Iscrizione nel registro del tirocinio in presenza di convenzioni universitarie
- articolo 7. Modalità di iscrizione nel registro del tirocinio
- articolo 8. Periodo del tirocinio
- articolo 9. Trasferimenti
- articolo 10. Libretto del tirocinio
- articolo 11. Certificato di compimento del tirocinio
- articolo 12. Cancellazione dal registro dei tirocinanti
- articolo 13. Sanzioni disciplinari
- articolo 14. Tirocinio degli esperti contabili per l'accesso alla sezione A “Commercialisti” dell'albo
- articolo 15. Disposizioni transitorie

Il regolamento non è esaminato nel suo articolato, ma è solo richiamato per le modifiche intervenute circa la durata temporale del periodo di praticantato.

Ricordiamo che il citato articolo 40 del D. Lgs. 139/2005, vigente prima della modifica introdotta dal decreto legge 24/01/2012, n. 1, stabilisce la durata del tirocinio di tre anni.

L'introdotta regolamento in analisi prevede altresì, all'articolo 6, comma 1 che il tirocinio per l'accesso alla sezione A può essere svolto *“contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale”*. Tutto ciò purché siano soddisfatte le condizioni fissate dall'attesa convenzione quadro siglata dal CNDCEC e il MIUR. Il comma 3 dello stesso articolo precisa che in ogni caso *“almeno un anno di tirocinio deve essere svolto presso lo studio di un professionista iscritto, da almeno cinque anni, nella sezione A – Commercialisti dell'albo, dopo il conseguimento della laurea specialistica o magistrale”*. Il comma 4 specifica altresì che il tirocinio svolto in convenzione, e quindi dopo il conseguimento della laurea triennale, può essere utilizzato ai fini dell'accesso all'esame di Stato per l'iscrizione nella

sezione B – esperti contabili dell’albo. Tale possibilità è rimarcata dall’articolo 14 del suddetto regolamento, al comma 1, ove si stabilisce che coloro che hanno già compiuto il tirocinio come esperto contabile ed hanno conseguito la laurea specialistica delle classi 84 S (LM 77) o 64 S (LM 56), possono accedere al tirocinio della durata di un anno per l’accesso alla sezione A.

La facoltà di svolgere il tirocinio professionale per una durata comunque non superiore a tre anni, con la possibilità di ulteriore riduzione di fatto legata alla presenza di convenzioni universitarie, è definitivamente sancita con il Decreto Legge n. 138 del 13/08/2011 (convertito in legge n. 148 del 14/09/2011) – *“Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo”* al Titolo II – liberalizzazioni, privatizzazioni ed altre misure per favorire lo sviluppo, articolo 3, comma 5, lettera c), secondo periodo, dove si legge *“... Al fine di accelerare l’accesso al mondo del lavoro, la durata del tirocinio non potrà essere complessivamente superiore a tre anni e potrà essere svolto, in presenza di una apposita convenzione quadro stipulata fra i Consigli Nazionali e il Ministero dell’Istruzione, Università e Ricerca, in concomitanza al corso di studio per il conseguimento della laurea di primo livello o della laurea magistrale o specialistica. Le disposizioni della presente lettera non si applicano alle professioni sanitarie per le quali resta confermata la normativa vigente;”*.

L’EVOLUZIONE NORMATIVA

Il cambio di registro avviene all’inizio del 2012, con il varo del Decreto Legge n. 1 del 24/01/2012 (convertito in legge n. 27 del 24/03/2012) – *“Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività”*.

Al Titolo I – Concorrenza, Capo III – Servizi professionali, articolo 9 – Disposizioni sulle professioni regolamentate, comma 5 è scritto: *“La durata del tirocinio previsto per l’accesso alle professioni regolamentate non potrà (verbo sostituito con il tempo presente “non può” nel testo convertito in legge) essere superiore a diciotto mesi e per i primi sei mesi, potrà (sostituito con “può”) essere svolto, in presenza di un’apposita convenzione quadro stipulata tra i consigli nazionali degli ordini e il ministero dell’istruzione, università e ricerca, in concomitanza col corso di studio per il conseguimento della laurea di primo livello o della laurea magistrale o specialistica.”*

Il successivo comma 6 abroga appositamente il citato secondo periodo, lettera c), comma 5 dell’articolo 3 del D.L. 138/2011 già riportato.

È con l’introduzione del D.L. 1/2012 e in particolare dell’articolo 9 che si originano perplessità e interpretazioni non univoche.

A tal uopo il Consiglio Nazionale esplicita al Ministero di Giustizia e al MIUR (27/02/2012) apposita richiesta di chiarimenti sull’applicazione del citato art. 9, D.L. 24/01/2012.

Le perplessità riguardano la durata complessiva del tirocinio stabilita in 18 mesi, di cui solo i primi 6 svolgibili in concomitanza con il corso di studi universitario. Nelle more l’attivazione di convenzioni tra Università e Ordini locali, stipulate nel rispetto della convenzione quadro tra il MIUR e il Consiglio Nazionale, ha previsto per le stesse una durata di 2 anni. La *quaestio* appare irresolubile se non in presenza di nuove e/o rinnovate convenzioni.

L’istanza da più parti sollecitata dagli Ordini locali verte su due punti:

1. Per coloro che alla data di entrata in vigore del decreto legge 1/2012 hanno già compiuto 18 mesi di tirocinio, tale percorso può ritenersi concluso?
2. Per coloro che, alla medesima data, hanno svolto i 18 mesi di tirocinio in concomitanza con gli studi specialistici, senza aver conseguito la relativa laurea, può ritenersi concluso il tirocinio?

Una prima risposta, indiretta, viene fornita a mezzo di un parere espresso dall'Ufficio legislativo del Ministero della Giustizia al Consiglio Nazionale Forense e da questo resa pubblica in una sua newsletter.

Il citato Ufficio esprime parere negativo (18/04/2012) circa l'interpretazione retroattiva delle nuove disposizioni sulla durata del tirocinio. Non il decreto legge, né la sua legge di conversione contengono norme transitorie volte a regolare i casi di tirocinio professionale iniziato prima dell'entrata in vigore dello stesso decreto.

Le nuove norme, dunque, riguarderebbero solo coloro che hanno iniziato o inizieranno il tirocinio dopo la data del 24/01/2012 fondamentalmente, secondo l'Ufficio, perché allorquando il legislatore ha voluto colmare un vuoto normativo, nel caso particolare rendere retroattive le nuove norme, lo ha fatto con apposite norme transitorie e perché l'organizzazione del tirocinio viene pianificata in funzione della sua durata complessiva, al fine di consentire nel suo percorso e alla sua fine la preparazione professionale complessiva. La riduzione della durata del tirocinio *in itinere*, ne comprometterebbe l'esauritivo compimento.

Il Dipartimento per gli Affari di Giustizia, Direzione generale della giustizia civile del Ministero della Giustizia il 4 luglio 2012 emana una circolare esplicativa circa la durata del tirocinio professionale.

Il parere viene emesso, si legge nella circolare, su reiterata istanza di Ordini territoriali e di privati cittadini circa l'applicabilità delle nuove disposizioni anche ai tirocini in corso al 24/01/2012.

La disamina esordisce con il richiamo dell'articolo 11 delle disposizioni preliminari del codice civile secondo il quale *“La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo (Costit. 25).”*. Senza neanche cambiare capoverso, però l'elaborato introduce prontamente una distinta valutazione tra i rapporti di durata, quale quello che attiene la pratica professionale, nei quali la nuova legge può applicarsi agli effetti non esauriti di un rapporto giuridico sorto anteriormente, quando sia diretta a regolare questi effetti indipendentemente dall'atto o dal fatto giuridico che li generò e i rapporti nei quali la nuova legge, per regolare gli effetti, agisce sul fatto o sull'atto generatore del rapporto, senza estendere, salvo espresse disposizioni, la sua portata a quegli effetti.

L'adito Dipartimento, dopo una iniziale puntualizzazione, ritiene, pertanto, immediatamente applicabile la nuova norma, anche nei casi di tirocinio già iniziato, aggiungendo delle importanti precisazioni.

Appare intellegibile la volontà del legislatore di fornire un nuovo impulso, in un contesto socio-economico di difficoltà, alla liberalizzazione delle professioni ampliando la possibilità di accesso dei giovani al mondo del lavoro.

È da scartare per motivi di opportunità l'interpretazione contraria, ovvero quella restrittiva, della norma poiché si genererebbero delle situazioni di palese disparità di trattamento. Chi ha iniziato la pratica professionale prima dell'entrata in vigore della norma dovrebbe svolgere un tirocinio più lungo di chi quel praticantato lo ha iniziato dopo, perché oltretutto ha maturato dopo i diritti a poterlo svolgere, e che si ritroverebbe, a seconda dei casi, a terminarlo prima; il tutto in palese violazione del principio costituzionale di uguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.

Sarà l'esame di abilitazione, anche questa chiosa contraria al precedente parere dell'Ufficio legislativo, ad operare la necessaria verifica circa l'idoneità allo svolgimento della professione.

Riguardo alle modalità di svolgimento della pratica professionale, in particolare circa la fattispecie dei sei mesi di tirocinio svolgibili in concomitanza con il corso di studio per il conseguimento della laurea di primo livello o magistrale o specialistica, in presenza di apposita convenzione MIUR – Consiglio Nazionale, resta *condicio sine qua non* ai fini del compimento della pratica professionale, in nessun modo surrogabile con altra forma di tirocinio, che il periodo

sussequente di **dodici mesi** sia svolto con la frequentazione assidua ed effettiva presso lo studio di un professionista abilitato ed iscritto all'Albo da almeno cinque anni.

La circolare termina con l'affermazione della valenza generale della riforma introdotta dal Decreto legge n. 1 del 1/2012 e con essa della definitiva disciplina di tutti i tirocini previsti per l'accesso alle professioni regolamentate. Ogni altra norma ad essa incompatibile è da ritenersi non più applicabile.

Il parere espresso dal Ministero della Giustizia si è rivelato utile, oltre che necessario, per dipanare alcune incertezze verificatesi con l'introduzione della nuova regolamentazione e il C.N.D.C.E.C. lo ha prontamente recepito stabilendo che i tirocinanti che fossero in corso di tirocinio al 24/01/2012, in possesso degli altri requisiti previsti, in particolare del titolo di studio per la sezione A o per la sezione B, potranno ottenere il rilascio del certificato di compiuto tirocinio al compimento del diciottesimo mese di pratica.

Il C.N.D.C.E.C. è intervenuto, su istanza degli Ordini locali, a tal proposito in data 3 agosto 2012 precisando che non può assolutamente essere rilasciato il certificato di compiuto tirocinio a chi ha compiuto 18 mesi di pratica, ma senza aver conseguito una laurea triennale o specialistica o magistrale. Tale eventualità è infatti riscontrabile nel caso di un tirocinio iniziato, in presenza di apposita convenzione, nei due anni previsti per il conseguimento della laurea specialistica. La circolare ministeriale del 4 luglio 2012 ha però espressamente richiamato che il periodo di tirocinio effettuabile in convenzione, secondo la nuova norma è di sei mesi e non più due anni e che comunque, come ha anche chiosato il C.N.D.C.E.C. è necessario che un anno/dodici mesi di pratica professionale siano svolti dopo il conseguimento della laurea, ovvero dopo aver compiutamente esaurito il percorso universitario.

Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca interviene in data 27/09/2012 uniformando il proprio parere alla circolare del Ministero della Giustizia del 4 luglio 2012. L'avviso del MIUR è che coloro che hanno già effettuato diciotto mesi di tirocinio professionale, anche se iniziato antecedentemente all'entrata in vigore della norma del 24/01/2012, possono essere ammessi all'esame di Stato ma precisa che, con l'introduzione della nuova normativa, solo per i primi sei mesi il tirocinio può essere svolto, in presenza di una convenzione tra Università e Ordini locali, in concomitanza con il corso di studio. Rimane necessario, anche in vigore della nuova legge, che per il compimento della pratica professionale, un periodo di dodici mesi debba essere svolto dopo il conseguimento della laurea.

Il C.N.D.C.E.C. ha recepito anche tale interpretazione e in data 03/12/2012 ha definitivamente sancito la valenza assoluta e generale del decreto legge n. 1 del 24/01/2012 e in particolare in accordo con quanto previsto dalla suddetta norma e interpretato dal MIUR, circa i tirocini svolti contestualmente agli studi, ha previsto che per il rilascio del certificato di compiuto tirocinio oltre alla condizione necessaria del compimento del termine di 18 mesi, sia rispettata anche la duplice condizione di aver conseguito la laurea specialistica o magistrale e di aver svolto un anno di tirocinio presso uno studio professionale, dopo il suo conseguimento.

È possibile, in conclusione, schematizzare le ipotesi da verificare per considerare compiutamente svolto il tirocinio professionale e con esso il diritto ad accedere all'esame di Stato.

1. Compimento di 18 mesi di tirocinio complessivi;
 - di cui sei mesi svolgibili, secondo convenzione, in concomitanza con gli studi universitari;
2. Conseguimento di una laurea triennale o specialistica o magistrale;
3. Compimento, dopo il conseguimento della laurea, di dodici mesi di pratica presso uno studio professionale.

Il contemporaneo ricorrere delle tre condizioni da diritto ad accedere all'esame di Stato.

IL NODO DEL REGISTRO DEI REVISORI

L'introduzione della nuova normativa se da un lato ha recepito e introdotto delle possibilità di ampliamento e di facilitazione dei giovani per l'accesso alle libere professioni, dall'altro, nel caso delle professioni contabili, ha creato una distorsione.

Fino all'introduzione del Decreto Legge n. 1 del 24/01/2012, infatti il praticantato del dottore commercialista e dell'esperto contabile andava(no) di pari passo con quello del revisore legale. Era, infatti, in entrambi i casi previsto un triennio di tirocinio che se svolto presso un professionista dottore commercialista e revisore legale, poteva essere svolto simultaneamente, consentendo di maturare insieme i requisiti per l'ammissione ai due esami di Stato, che trattando materie omogenee, potevano essere assommati in uno, come di fatto avveniva pressoché nella totalità dei casi, consentendo agevolazioni e alleggerimenti di natura prettamente burocratica, senza viziare la qualità della selezione e della professionalità.

La disarmonizzazione delle durate dei due tirocini ha creato una distonia e introdotto delle criticità.

Se infatti, il più volte citato decreto legge 1/2012 ha ridotto la durata del tirocinio per la professione di dottore commercialista ed esperto contabile a 18 mesi, l'invariato D. Lgs. 39/2010 (decreto attuativo della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati), all'articolo 3, comma 1, lettera b), ancor oggi in vigore, prevede che il tirocinio del revisore legale abbia durata almeno triennale. A tal proposito lo stesso C.N.D.C.E.C. è intervenuto presso il MEF, al fine di produrre chiarimenti su tale stato di cose, considerata l'equipollenza tra l'esame di Stato di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile e l'esame di Stato di Revisore Legale.

Il Governo e con esso il MEF non ha inteso recepire le istanze provenienti anche da interrogazioni parlamentari circa l'armonizzazione tra i due tirocini citati. I revisori rientrano in una legislazione disciplinata da una direttiva europea che fissa appunto in tre anni la durata del tirocinio per tutte le professioni concernenti la revisione legale dei conti negli Stati membri.

Il Governo ha, inoltre, ritenuto non opportuno di parificare i due tirocini professionali in discussione poiché la revisione è materia estranea alla delegificazione in quanto non è una professione regolamentata, ma un servizio professionale, che può essere erogato da più tipologie di professionisti.

La *querelle* sembra aver trovato, almeno per il momento, definitiva risoluzione con l'emanazione del recente Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 142, del 25/06/2012, nel quale al comma 1, dell'articolo 10 – “Durata e contenuto del tirocinio” è sancito: “*Il tirocinio ha durata di tre anni e decorre dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel registro*”.