



### **Sgravio contributivo per contratti di apprendistato**

*a cura di Roberto Lucarini – Dottore Commercialista e Revisore contabile in Pietrasanta*

*Un recente intervento amministrativo dell'INPS<sup>13</sup>, in materia di fruizione dello sgravio contributivo per i contratti di apprendistato, offre l'opportunità, oltretutto di evidenziare le novità burocratiche emerse su tale questione, di fare il punto circa la corretta contribuzione dovuta in presenza di tale tipo contrattuale, come noto regolato adesso dal nuovo testo unico DLgs. n.167/2011<sup>14</sup>.*

*Come spesso purtroppo accade, nella realtà italiana, un corpo legislativo unico ha vita ben corta, almeno relativamente alla sua consistenza iniziale. Non ha fatto eccezione la predetta regolamentazione, la quale è stata integrata a mezzo di vari interventi normativi quali la L. n.183/2011 (Legge di Stabilità 2012), il Dl. n.83/2012 (noto come decreto sviluppo) e la L. n.92/2012 (Riforma del Lavoro).*

*Quello che si nota, quale tendenza di fondo, e' il tentativo di privilegiare tale tipologia di contratto quale forma di ingresso dei giovani nel mondo del lavoro. Se da un lato, tuttavia, ci si preoccupa di dotarla di agevolazioni di tipo contributivo, dall'altro si genera non poca confusione specie in tema di formazione e di suo concreto espletamento. Combinazione che produce non poche perplessità tra gli operatori del settore e gli imprenditori più avveduti.*

#### **Lo sgravio apprendisti e le modifiche che si sono succedute nel tempo**

⇒ *La prima modifica del 2007.*

Vediamo adesso di affrontare, con metodo cronologico, quella che è stata l'evoluzione in materia di sgravio contributivo legato al contratto di apprendistato.

Una prima modifica fu operata, a partire dall'anno 2007, a mezzo della legge finanziaria, L. n.296/2006<sup>15</sup>, là dove si stabiliva, in prima battuta, che :

"Con effetto sui periodi contributivi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2007 la contribuzione dovuta dai datori di lavoro per gli apprendisti artigiani e non artigiani è complessivamente rideterminata nel 10 per cento della retribuzione imponibile ai fini previdenziali".

La medesima norma, al quinto periodo, indicava inoltre:

"Per i datori di lavoro che occupano alle dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a nove la predetta complessiva aliquota del 10 per cento a carico dei medesimi datori di lavoro è ridotta in ragione dell'anno di vigenza del contratto e limitatamente ai soli contratti di apprendistato di 8,5 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel primo anno di contratto e di 7 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel secondo anno di contratto, restando fermo il livello di aliquota del 10 per cento per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al secondo".

<sup>13</sup> INPS, Msg. 06 dicembre 2012, n.20123.

<sup>14</sup> DLgs. 15 settembre 2011, n.167.

<sup>15</sup> L. n.296/06, art.1, co.773.




Era poi specificato che, con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, fosse stabilita la ripartizione del predetto contributo tra le gestioni previdenziali interessate.

Da tale quadro normativo emerge, in sintesi, quanto segue:






➤ **A partire dall'anno 2007**

Aliquota contributiva base apprendisti - 10%

- In aziende con numero addetti pari od inferiore a 9 unità:

<b>Primo anno di contratto</b>		1,5% (10% - 8,5%)
<b>Secondo anno di contratto</b>		3% (10% - 7%)
<b>Dal terzo anno di contratto</b>		10%

L'aliquota ordinaria apprendisti era stata, inoltre, così ripartita:

<b>Ivs</b>		9,01%
<b>Cuaf</b>		0,11%
<b>Malattia</b>		0,53%
<b>Maternità</b>		0,05%
<b>Assic. INAIL</b>		0,30%

Il tutto a fronte di una giusta apertura alle ordinarie tutele previdenziali ed assistenziali, tra cui malattia, infortunio, maternità, assegni al nucleo familiare.

⇒ *L'ulteriore intervento del 2012.*

A mezzo della legge di stabilità 2012, L. n.183/2011<sup>16</sup>, si è voluto proporre, in via transitoria per il quinquennio 2012 - 2016, uno sgravio contributivo riguardante il contratto in esame, ancora più pregnante.

E' stato infatti stabilito che:

"Al fine di promuovere l'occupazione giovanile, a decorrere dal 1° gennaio 2012, per i contratti di apprendistato stipulati successivamente alla medesima data ed entro il 31 dicembre 2016, è riconosciuto ai datori di lavoro, che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a nove, uno sgravio contributivo del 100 per cento con riferimento alla contribuzione dovuta ai sensi dell'articolo 1, co.773, quinto periodo, della legge 27 dicembre 2006, n.296, per i periodi contributivi maturati nei primi tre anni di contratto, restando fermo il livello di aliquota del 10 per cento per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo".

La norma e' chiara e pone specifici paletti applicativi sia temporali che quantitativi.

In termini di periodo si evidenzia, innanzitutto, come tale sgravio riguardi soltanto i contratti di apprendistato stipulati a partire dall'1 gennaio 2012 (escludendo quelli in vigore a tale data ma stipulati in data antecedente) ed entro, e non oltre, il 31 dicembre 2016<sup>17</sup>. Viene inoltre stabilito che lo sgravio totale del 100% opererà soltanto per i primi tre anni di contratto; successivamente sarà applicabile l'aliquota del 10%. Ciò potrà realizzarsi sia in caso di durata contrattuale superiore ai tre anni, possibile in talune casistiche di apprendistato artigiano, sia per il caso dell'ulteriore anno di sgravio contributivo, successivo al termine contrattuale di formazione, previsto dalla normativa vigente<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> L. n.183 del 12 novembre 2011, art.22, co.1.

<sup>17</sup> Sul punto si veda: INPS, Circ. 02 novembre 2012, n.128.

<sup>18</sup> Ex art.7, co.9, L. n.167/2011.

Sul piano quantitativo, invece, la norma si muove nel medesimo ambito agevolativo previsto nella precedente disposizione del 2007. Lo sgravio totale del 100%, infatti, opererà solo per le imprese che occupano un numero di addetti pari od inferiore a 9 unità. Là dove, quindi, erano previste aliquote contributive "agevolate", per i primi due anni, viene adesso proposto uno sgravio totale triennale.

Già con la primavera dello scorso anno, si cominciò tuttavia a parlare di un possibile problema di compatibilità tra lo sgravio proposto dalla disciplina del 2012 e la normativa europea vigente in tema di aiuti di Stato. Tale situazione si è di fatto sbloccata solo recentemente, tanto che l'Istituto di previdenza, a mezzo della già citata Circ. n.128/2012, ha comunicato che detto sgravio deve essere considerato, appunto, aiuto di Stato e, conseguentemente esso dovrà sottostare alla cd. regola "de minimis". Vedremo, di seguito, di far luce sul tema appena indicato, utilizzando i recenti interventi INPS, valutando anche la questione relativa agli adempimenti pratici che professionisti ed aziende dovranno affrontare per fronteggiare questa nuova situazione.

In tema di sgravio, più in generale e per completezza, deve sempre tenersi presente quanto disposto ex art.7, co.9, L. n.167/2011:

"I benefici contributivi in materia di previdenza ed assistenza sociale sono mantenuti per un anno dalla prosecuzione del rapporto di lavoro al termine del periodo di formazione...". Un'estensione temporale dell'aliquota ridotta al 10%, proposta al fine di premiare la cd. stabilizzazione dei rapporti di apprendistato.

⇒ *Le prime indicazioni della Circ. n.128/2012 e del Msg. n.20123/2012: applicazione del "de minimis".*

Con la Circ. n.128/2012 l'Inps, nel ripercorrere a grandi linee il tipo contrattuale formativo, pone in evidenza anche aspetti peculiari dello sgravio contributivo 2012-2016.

Vengono così valutate le tre differenti forme di apprendistato ad oggi previste dal testo unico (per qualifica professionale, professionalizzante o di mestiere, di alta formazione), le richieste normative circa i contenuti del testo contrattuale, le differenti tutele previdenziali ed assistenziali, le nuove disposizioni in tema di limitazione numerica alla stipula del tipo contrattuale, la cd. clausola di stabilizzazione, il regime sanzionatorio. Tutti argomenti che, dato il tema delle presenti note, non saranno trattati.

Ciò che preme invece rilevare e' quanto specificato al punto 8 della circolare in discorso, circa il tema dello sgravio totale 2012-2016, ed approfondito in vari punti.

L'Istituto di previdenza spiega come, dato il testo di legge, lo sgravio contributivo totale non riguardi eventuali contratti di apprendistato instaurati con lavoratori iscritti nelle liste di mobilità. Informa inoltre, dato questo di ampio interesse operativo, come dal gennaio 2013 sia applicabile, e quindi non rientri nell'ambito dello sgravio, l'aliquota contributiva dell' 1,61% prevista per il finanziamento della nuova Aspi.

Venendo, più strettamente, al tema delle presenti note, la circolare informa che, secondo orientamenti ministeriali, lo sgravio totale ex art.22, L. n.183/2011, deve essere effettuato tenendo conto "della disciplina comunitaria degli aiuti "de minimis", di cui al Regolamento CE n.1998/2006"<sup>19</sup>.

Questo e' il punto della vicenda, quello che chiama gli operatori ad attivarsi al fine di poter usufruire dello sgravio totale, il quale, pertanto, non opererà in automatico.

Vediamo dunque, in breve, cosa stabilisce la citata disciplina del "de minimis". Il problema sorge di conseguenza all'art.108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>20</sup> secondo il quale una determinata norma di agevolazione introdotta nel proprio ordinamento da uno Stato membro dell'Unione, dovrà essere controllata circa

<sup>19</sup> INPS, Circ. 02 novembre 2012, n.128, punto 8.1.

<sup>20</sup> Si veda: G.U. Dell'Unione Europea, 09 maggio 2008.

la propria compatibilità con il mercato interno. In estrema sintesi si può però evidenziare una specifica regola, secondo la quale tali aiuti non debbono superare, nel corso di un triennio, il valore totale di € 200.000,00<sup>21</sup>.

Tale limite dovrà quindi essere controllato, dalla singola impresa, al fine di valutare la concreta fruibilità dello sgravio contributivo totale.

Con il più recente messaggio l'Istituto rileva inoltre l'ampia valenza del concetto di impresa, al fine dell'assoggettamento o meno alla regola "de minimis". Si spiega infatti:

"Tale definizione è stata recepita anche dalla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, che definisce "impresa" qualsiasi entità che esercita un'attività economica, consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato. Sono ininfluenti lo status giuridico dell'impresa, le sue modalità di finanziamento, e la circostanza che il soggetto sia stato costituito o meno per conseguire degli utili"<sup>22</sup>.

### **Cosa deve fare l'azienda per usufruire dello sgravio ?**

Come già accennato, quindi, lo sgravio contributivo del 100%, relativo ai contratti di apprendistato stipulati tra il 2012 ed il 2016, sarà operativo solo a condizione che il fruitore, datore di lavoro, dichiari esplicitamente di non aver goduto, o di averne goduto entrò i limiti concessi, di aiuti di Stato come individuati dalla cd. regola "de minimis".

Vediamo adesso, nel suo aspetto più pratico, che cosa dovranno porre in essere i datori di lavoro, non prima di aver fatto tutta una serie di controlli, indagini e considerazioni circa la fruibilità dello sgravio. Ci soccorrono, neanche a dirlo, i due interventi amministrativi finora citati, ossia la Circ. n.128/2012 ed il seguente Msg. n.20123/2012.

La circolare ricorda come per poter usufruire dello sgravio in esame, requisiti questi in parte comuni ad altre agevolazioni, occorrerà valutare quanto segue:

**1.** il rispetto dei limiti dimensionali richiesti, ossia un numero di dipendenti pari od inferiore a 9, al momento dell'assunzione dell'apprendista. È questo, infatti, quello che viene indicato come il preciso punto temporale a cui riferirsi, a nulla rilevando se, successivamente, la forza lavoro aziendale dovesse superare detto limite.

Viene inoltre ribadito come, ai fini del calcolo dell'organico aziendale, non si dovrà tener conto di:

- apprendisti;
- lavoratori assunti con contratto di inserimento o di reinserimento (DLgs. n.276/2003 e L. n.223/1991);
- lavoratori con contratto di somministrazione.

**2.** il rispetto dei limiti imposti dalla regola "de minimis", facendo dapprima riferimento al triennio calcolato tenendo come base l'anno di assunzione dell'apprendista ed i due precedenti. In tale periodo deve quindi essere valutato l'importo degli aiuti di Stato eventualmente ricevuti, tenendo conto anche di quello che si andrebbe ad ottenere, per il triennio futuro, sul contratto di apprendistato in esame. Sul punto interviene anche il Msg. n.20123/2012 nel quale si spiega che, ai fini dall'individuazione del triennio anzidetto, non conta la data di stipula del contratto di apprendistato, dovendosi prendere in considerazione invece, gli anni solari, ossia quello di stipula ed i due precedenti. A questo punto l'operatore dovrà andare a ritrovare tutti gli eventuali aiuti di Stato ottenuti nel triennio, qualunque ne sia la fonte concedente, quantificarli e, quindi, confrontarli con il limite massimo. Dovrà poi andare a verificare che l'attuale aiuto, che si concretizza nello sgravio totale apprendisti, non faccia superare la soglia limite innanzi citata. Questo,

<sup>21</sup> Con variazioni specifiche per taluni settori come, ad esempio, il trasporto su strada, con valore massimo fissato ad € 100.000,00, o per le imprese agricole, con valore massimo fissato ad € 7.500,00.

<sup>22</sup> INPS, Msg. n.20123/2012, cit..

ovviamente, potrà essere compiuto solo su base stimata. Il calcolo, andrà così fatto tenendo conto del contributo che, in mancanza dello sgravio totale, si sarebbe dovuto versare. Tale contributo altro non è che quello già ridotto, stante l'agevolazione prevista dalla L. n.296/2006 ed in vigore dal 2007<sup>23</sup>.

Viene infine sottolineato come l'aiuto di Stato venga considerato tecnicamente concesso "nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto giuridico di ricevere gli aiuti (non è rilevante ne' il momento della presentazione della domanda da parte del beneficiario, ne' quello dell'effettiva corresponsione dell'aiuto, ma piuttosto rileva la decisione definitiva che stabilisce il diritto a ricevere l'aiuto). Nel caso della stipulazione di un contratto di apprendistato, il diritto a ricevere l'aiuto sorge al momento dell'assunzione, evento che realizza la condizione per fruire dello sgravio, così come previsto dalla L. n.183/11"<sup>24</sup>.

**3.** poter contare sulla cd. regolarità contributiva, la quale amministrativamente si esprime attraverso il DURC, secondo il disposto ex art.1, co.1175, L. n.296/2006, conosciuto adesso anche come DURC interno.

**4.** poter vantare il rispetto di quanto prescritto dal Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro applicato dall'azienda datrice di lavoro e delle normative in tema di sicurezza ed igiene sul lavoro.

Una volta svolte le operazioni innanzi esposte, e avutone un riscontro positivo, il datore di lavoro dovrà quindi svolgere una particolare operazione dichiarativa nei confronti dell'Inps. Viene infatti stabilito, in via amministrativa, che l'azienda debba operare l'invio di una dichiarazione sostitutiva di notorietà, ex art.47 DPR 28 dicembre 2000, n.445, dove attestare:

- a quale tipologia di regime "de minimis" e' assoggettata (ordinaria o di specifici settori);
- di non avere beneficiato nel triennio di aiuti di Stato, ovvero di averne beneficiato entro i limiti consentiti.

Tale dichiarazione non sottostà ad alcun termine di scadenza per l'invio, nemmeno ordinatorio, essendosi l'Istituto raccomandato di effettuare la spedizione "nel più breve tempo possibile dall'assunzione del lavoratore"<sup>25</sup>. Ciò nella considerazione che l'operatività dello sgravio, nei confronti dell'INPS stesso, avverrà solo dopo l'acquisizione della dichiarazione citata.

Una volta acquisito il documento, infatti, nella posizione dell'azienda datrice di lavoro sarà inserito il codice autorizzazione "4R"; da tale momento lo sgravio sarà riconosciuto effettivamente.

### **Adempimenti pratici**

L'invio della dichiarazione richiesta viene individuato con la Circ. n.128/2012, e consiste, in sintesi, in questi passaggi:

- si accede al portale INPS con le proprie credenziali (codice fiscale e password), aziendali o dell'intermediario autorizzato e delegato;
- si accede al cassetto previdenziale del datore di lavoro, inserendo la relativa matricola INPS;
- si accede al menù "contatti" e si sceglie l'opzione "nuova richiesta";

<sup>23</sup> INPS, Msg. n.20123/2012, cit.; trattasi dell'1,5% nel primo anno, del 3% nel secondo e del 10% nel terzo.

<sup>24</sup> INPS, Msg. n.20123/2012, cit..

<sup>25</sup> INPS, Msg. n.20123/2012, cit..

- si redige il form proposto, avendo cura di evidenziare: nell'oggetto "assunzioni agevolate" e poi "apprendistato" utilizzando l'apposita tendina; nelle note oggetto mettere la dicitura "sgravio apprendisti 2012-2016";
- cliccare su "allegati" ed allagare il documento di dichiarazione in formato gif, jpg, PDF, tiff, txt. Dato il tipo di dichiarazione si dovrà allegare anche un documento d'identità in corso di validità.

Una volta effettuato l'invio, tornando nel menù "contatti" nella parte "lista richieste", potrà essere scaricata e stampata copia della dichiarazione inviata.

Come indicato nei provvedimenti amministrativi in discorso, anche il flusso UniEmens risentirà di tale situazione.

A decorrere da gennaio 2013 saranno attivi i seguenti nuovi codici tipo contribuzione<sup>26</sup> relativi allo sgravio totale apprendisti:

- ✓ J6 e K6, primo anno di sgravio, con validità dal gennaio 2012;
- ✓ J7 e K7, secondo anno di sgravio, con validità dal gennaio 2013;
- ✓ J8 e K8, terzo anno di sgravio, con validità dal gennaio 2014.

### **Problemi operativi emergenti**

Il vincolo alla regola del "de minimis" complica, e non di poco, la disciplina di fruizione dello sgravio. Una formulazione legislativa relativamente chiara, viene così compressa entro una sistemazione burocratica che si rivela complessa e foriera di possibili errori.

La prima insidia si rivela nel rilascio di una dichiarazione sostitutiva di notorietà, circa uno status non facile da riscontrare. Il dover rilevare l'inesistenza, o peggio ancora quantificare gli aiuti di Stato ricevuti, si rivela questione talora non proprio semplice, se si pensa che non si hanno elencazioni esaustive di quelli che possono essere considerati aiuti in tal senso. In talune realtà, infatti, non sarà facile avere una certezza sul dichiarato, dato che il concetto di aiuto può manifestarsi non soltanto in campo previdenziale, ma anche tributario e su altri versanti.

Vi è poi il carico di un'ulteriore adempimento burocratico dato dalla trasmissione telematica da effettuare all'Inps. Una richiesta amministrativa che, lo si ricorda, pur non prevista dalla normativa risulta determinante ai fini della corretta e concreta fruizione dell'agevolazione proposta.

Non si dimentichi, infine, di porre attenzione ai principi generali indicati, sul tema delle agevolazioni, dal dettato ex art.4, L. n.92/2012. Il loro rispetto dovrà infatti essere verificato onde evitare successive sorprese in sede di eventuale verifica.

Viene segnalato, inoltre, come l'Istituto di previdenza, con la metà di gennaio 2013, abbia inviato delle note di rettifica alle imprese che non hanno ancora inviato la dichiarazione. Considerando la data dei provvedimenti amministrativi di chiarimento, e dato che l'agevolazione è in vigore oramai da un anno, sarebbe stato più corretto, da parte dell'Inps, dare un tempo più congruo agli operatori.

In sintesi si assiste, come spesso accade, alla complicazione di una situazione che, di per sé stessa, apparirebbe abbastanza semplice. Una costrizione, e un possibile trabocchetto, posto sulla strada di uno sgravio che, nella sua ratio, ha l'intento di rendere più agevole e praticabile l'ingresso dei giovani nel mondo del lavoro.

Si propone di seguito uno schema di riepilogo della contribuzione relativa al contratto di apprendistato, con le differenze tra 2012 e 2013 dovuto al nuovo continuato di finanziamento dell'Aspi.

<sup>26</sup> INPS, Msg. n.20123/2012, cit..

Forza lavoro	Durata agevolazione	Inizio rapporto apprendista	Aliquota datore di lavoro 2012	Aliquota datore di lavoro 2013	Aliquota lavoratore apprendista
<b>più di 9 dipendenti</b>	3 anni	qualsiasi data	10,00%	11,61%	5,84%
<b>minore od uguale a 9 dipendenti</b>	1° anno	ante 2012	1,50%	3,11%	5,84%
<b>minore od uguale a 9 dipendenti</b>	2° anno	ante 2012	3,00%	4,61%	5,84%
<b>minore od uguale a 9 dipendenti</b>	3° anno	ante 2012	10,00%	11,61%	5,84%
<b>minore od uguale a 9 dipendenti</b>	3 anni	dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2016	0,00 %	1,61%	5,84%

**SONO IN PARTENZA  
I NUOVI CORSI AVANZATO PAGHE E CONTRIBUTI**

Corso di 4 giornate in aula  
**Corso Avanzato Paghe e Contributi**

**ANCONA**  
dal 25 febbraio 2013

**MILANO**  
dal 28 febbraio 2013

**PRATO**  
dal 28 febbraio 2013

**TORINO**  
dal 28 febbraio 2013

**VERONA**  
dal 27 febbraio 2013

**ACCEDI AL SITO** **ISCRIVITI ORA**

**EUROCONFERENCE**  
costruiamo competenza

**Centro Studi Lavoro e Previdenza**

**EUROBASSONI**  
Aderisci per avere un Contributo pari a **80%** del costo sostenuto