Direzione Centrale Entrate
Direzione Centrale Tecnologia, Informatica e Innovazione
Direzione Centrale Bilanci, Contabilita' e Servizi Fiscali

Roma, 06-11-2025

Messaggio n. 3344

Allegati n.1

OGGETTO: **Articolo 4-ter del decreto-legge 18 gennaio 2024, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 2024, n. 28. Incentivi per i processi di aggregazione delle imprese e per la tutela occupazionale. Indicazioni operative e istruzioni contabili. Variazione al piano dei conti**

1. Premessa

L'articolo 4-ter del decreto-legge 18 gennaio 2024, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 2024, n. 28, in via sperimentale per gli anni 2024 e 2025, ha introdotto uno specifico incentivo rivolto alle nuove imprese costituite attraverso processi di aggregazione derivanti da una o più operazioni societarie rappresentate da fusioni, cessioni, conferimenti, acquisizioni di aziende o rami di esse, da cui emerga un organico complessivamente pari o superiore a 1.000 lavoratori.
In particolare, le suddette imprese possono avviare il confronto sindacale per stipulare in sede governativa, con la presenza del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e del Ministero delle Imprese e del made in Italy, un accordo con le associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o con le loro rappresentanze sindacali aziendali o con la rappresentanza sindacale unitaria.
In tale accordo deve essere previsto un progetto industriale e di politica attiva che illustri le azioni volte a superare le difficoltà del settore in cui l'impresa opera e le azioni per la formazione o la riqualificazione dei lavoratori per garantire loro un adeguamento delle competenze professionali al nuovo contesto lavorativo, nonché per gestire processi di transizione occupazionale.
La nuova impresa può sottoscrivere il suddetto accordo anche prima dell'operazione societaria

di aggregazione, a condizione che nel medesimo accordo sia contenuto l'impegno a effettuare tale operazione entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla sottoscrizione.
Come previsto dal comma 4 del medesimo articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024, al datore di lavoro che costituisce la nuova impresa spetta un esonero contributivo per ciascun lavoratore nella misura massima del 100 per cento dei contributi previdenziali e assistenziali a suo carico, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), per un periodo massimo di ventiquattro mesi, nel limite di un importo annuo pari a 3.500 euro per lavoratore.
L'esonero contributivo spetta altresì per ulteriori dodici mesi nel limite di importo annuo pari a 2.000 euro per lavoratore.
Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.
La suddetta misura agevolativa, ai sensi del comma 5 dell'articolo in argomento, spetta "*a condizione che a ciascun lavoratore sia assicurato lo svolgimento di attività di formazione o riqualificazione per almeno 200 ore complessive da svolgere nel periodo di durata del beneficio*".
Conseguentemente, ai fini dell'erogazione degli incentivi in trattazione, deve essere individuata puntualmente e in via preliminare la platea dei destinatari della misura.
Pertanto, in base al dettato normativo sopra esposto per accedere al beneficio in argomento devono ricorrere i seguenti requisiti:
- la costituzione di nuove imprese, attraverso processi di aggregazione derivanti da una o più operazioni societarie rappresentate da fusioni, cessioni, conferimenti, acquisizioni di aziende o rami di esse, che abbiano un organico complessivamente pari o superiore a 1.000 lavoratori;
- l'avvio del confronto sindacale da parte delle nuove imprese per stipulare in sede governativa un accordo.

Essendo l'accordo in sede governativa condizione per la fruizione dell'esonero, l'Istituto può procedere al suo riconoscimento solo a seguito della trasmissione da parte del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali dell'elenco dei destinatari della misura e dell'ammontare dell'esonero calcolato.
In tale trasmissione il citato Dicastero comunica all'INPS, a seguito della sottoscrizione dell'accordo, i dati identificativi delle nuove imprese interessate all'accordo (denominazione e codice fiscale delle aziende coinvolte, nonché il numero dei lavoratori interessati alla fruizione dell'esonero, la decorrenza del medesimo e il periodo di spettanza dell'esonero e la proiezione dei costi individuata nell'accordo).
In particolare, ai fini dell'esatta individuazione dei destinatari della misura in argomento, ai datori di lavoro interessati, a seguito della specifica comunicazione effettuata dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, viene attribuito dall'Istituto il codice di autorizzazione (CA) **"2L"**, che assume il seguente significato: "Azienda autorizzata all'esonero di cui al DL 4/24 art. 4-ter".
L'attribuzione del suddetto CA viene effettuata dall'Istituto per il periodo di spettanza dell'esonero in argomento, come comunicato dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali a seguito della stipula dell'accordo.
Come sopra specificato, la quantificazione dell'esonero spettante, effettuata dal citato Ministero, avviene nei limiti delle disponibilità finanziarie e secondo la proiezione dei costi indicati nell'accordo, come previsto dal comma 14 dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024, ai sensi del quale il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, prima della sottoscrizione dell'accordo, "[…] *verifica la disponibilità delle risorse sulla base della proiezione dei costi indicati nell'accordo* […]".
L'esonero contributivo spetta dalla data di decorrenza comunicata dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, che corrisponde alla data di trasferimento dei lavoratori individuata nell'accordo, nella misura e per la durata sopra indicate. Nello specifico:

- esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, nella misura massima del 100 per cento e nel limite di importo annuo pari a 3.500 euro per ciascun lavoratore assunto, per un periodo massimo di ventiquattro mesi;
- medesimo esonero contributivo per ulteriori dodici mesi nel limite di importo annuo pari a 2.000 euro per ciascun lavoratore assunto.

I massimali annui pari a 3.500 euro e a 2.000 euro validi per ogni singolo rapporto di lavoro devono essere riparametrati e applicati su base mensile.
Pertanto, per i primi ventiquattro mesi del rapporto di lavoro, la nuova impresa ha diritto a un esonero contributivo pari, al massimo, a 291,66 euro al mese (3.500/12).
Per il periodo successivo, la soglia di esonero contributivo mensile fruibile per ogni singolo rapporto di lavoro ammonta a 166,66 euro (2.000/12).
Come anticipato, a seguito dell'applicazione delle misure, resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.
Infine, nella determinazione delle contribuzioni esonerabili è necessario fare riferimento, ai fini della delimitazione dell'esonero spettante, alla contribuzione a carico del datore di lavoro che può essere effettivamente oggetto di sgravio (1).
Al riguardo, si precisa che l'Istituto, dalle risultanze dei flussi Uniemens, verifica il rispetto dei massimali di esonero fruiti e invia al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con periodicità annuale, l'ammontare degli importi effettivamente fruiti dalle aziende previamente autorizzate.
L'esonero in argomento è compatibile con altri esoneri previsti dalla legislazione vigente, nonché con ogni altro incentivo o beneficio previsto dalla legislazione vigente nel periodo di sperimentazione finalizzato all'occupazione dei lavoratori.
La fruizione dell'esonero può avvenire, per le sole imprese a cui sia stato preventivamente attribuito il CA "**2L**", mediante conguaglio tramite le denunce contributive e nei limiti della contribuzione mensile esonerabile.
A seguito della fruizione dell'esonero vengono comunque effettuati i controlli volti ad accertare l'effettiva sussistenza dei presupposti di legge. Al riguardo, si evidenzia che, con il decreto interministeriale 23 gennaio 2025, il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze e il Ministro delle Imprese e del made in Italy, ha disciplinato i meccanismi volti ad assicurare l'eventuale revoca dell'esonero in caso di mancata effettuazione delle operazioni societarie di cui al comma 1 dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024.
Con specifico riferimento alla realizzazione del piano formativo per i lavoratori interessati, secondo quanto disposto dal comma 12 del medesimo articolo 4-ter, l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) procede alla verifica della corretta esecuzione degli impegni formativi assunti dal datore di lavoro, sulla base degli accordi sottoscritti e trasmessi dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.
Il datore di lavoro si impegna a tutelare il perimetro occupazionale esistente alla data di decorrenza delle operazioni societarie straordinarie per almeno quarantotto mesi (cfr. la lett. e) del comma 2 dell'art. 4-ter del decreto-legge n. 4/2024). Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del D.I. 23 gennaio 2025 è consentita l'interruzione dei rapporti di lavoro esclusivamente per giusta causa, giustificato motivo soggettivo, dimissioni volontarie o per effetto dell'utilizzo di strumenti incentivanti o in adozione di qualunque altro strumento per la gestione non traumatica del rapporto di lavoro previsti dalla legislazione vigente e, in ogni caso, con il consenso dei lavoratori. Qualora l'azienda interrompa il rapporto di lavoro per motivi diversi da quelli sopra previsti, trova applicazione la sanzione pari al doppio dell'esonero contributivo fruito limitatamente ai lavoratori interessati dalla violazione (cfr. l'art. 4, comma 3, del D.I. 23 gennaio 2025).
Avuto riguardo al disposto del citato comma 12 dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024, che prevede che sia l'INL a verificare la corretta esecuzione degli impegni formativi assunti dal datore di lavoro, l'attività di recupero da parte dell'Istituto della contribuzione non versata per effetto dell'indebita fruizione dell'esonero, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del citato D.I. 23 gennaio 2025, è avviata successivamente alla comunicazione all'INPS e al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali degli esiti delle verifiche operate da parte dell'INL, dalle quali emerga la mancata erogazione delle attività di formazione o riqualificazione, come previsto dal comma 5 del citato articolo 4-ter. Al riguardo, l'Istituto darà poi comunicazione della revoca al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e all'INL.
Il recupero della contribuzione è gravato dalle sanzioni civili previste dall'articolo 116, comma 8, lettera a), della legge 23 dicembre 2000, n. 388.
Le medesime sanzioni civili trovano applicazione sul recupero della contribuzione conseguente

alla interruzione del rapporto di lavoro per motivi diversi da quelli previsti dal comma 7 dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024, come sopra specificato. In tale caso, viene applicata l'ulteriore sanzione pari al doppio dell'esonero contributivo fruito limitatamente ai lavoratori interessati dalla violazione di cui alla citata lettera e) del comma 2 dell'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024.

2. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell'esonero nella sezione <PosContributiva> del flusso Uniemens

Per potere esporre l'agevolazione contributiva in trattazione, dal mese di competenza successivo a quello di pubblicazione del presente messaggio, i datori di lavoro che hanno stipulato l'accordo e siano stati preventivamente autorizzati, devono valorizzare all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, elemento <InfoAggcausaliContrib> i seguenti elementi:

- nell'elemento <CodiceCausale> deve essere inserito il nuovo valore "**IN24**", avente il significato di "Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024";
- nell'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> deve essere inserito il valore "**N**";
- nell'elemento <AnnoMeseRif> deve essere indicato l'AnnoMese di riferimento del conguaglio;
- nell'elemento <BaseRif> deve essere inserito l'importo della retribuzione imponibile corrisposta nel mese; tale elemento deve essere valorizzato esclusivamente per i periodi arretrati, ossia tali che <AnnoMeseRif> sia diverso dal periodo di competenza della denuncia;
- nell'elemento <ImportoAnnoMeseRif> deve essere indicato l'importo conguagliato, relativo alla specifica competenza.

I dati esposti nell'Uniemens, come sopra specificati, vengono successivamente riportati, a cura dell'Istituto, nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure come segue:

- con il codice di nuova istituzione "**L631**", avente il significato di "Conguaglio Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024";
- con il codice di nuova istituzione "**L632**", avente il significato di "Arretrati Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024".

Si sottolinea che la sezione "InfoAggcausaliContrib" deve essere ripetuta per tutti i mesi di arretrato e che la valorizzazione dell'elemento <AnnoMeseRif>, con riferimento ai mesi pregressi, può essere effettuata esclusivamente nei flussi Uniemens di competenza dei mesi di dicembre 2025, gennaio 2026 e febbraio 2026.

3. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell'esonero nella sezione <ListaPosPA> del flusso Uniemens

I datori di lavoro privati che hanno stipulato l'accordo e siano stati preventivamente autorizzati, per usufruire dell'esonero contributivo in argomento, a partire dal periodo di competenza successivo alla pubblicazione del presente messaggio, devono esporre nel flusso Uniemens sezione "ListaPosPA", secondo le consuete modalità, l'elemento <Imponibile> e l'elemento <Contributo> della Gestione pensionistica, indicando in quest'ultimo la contribuzione piena calcolata sull'imponibile pensionistico del mese.

In particolare, per esporre il beneficio spettante deve essere compilato l'elemento <RecuperoSgravi> di <GestPensionistica>, secondo le modalità di seguito indicate:

- nell'elemento <AnnoRif> deve essere inserito l'anno di riferimento dello sgravio;
- nell'elemento <MeseRif> deve essere inserito il mese di riferimento dello sgravio;
- nell'elemento <CodiceRecupero> deve essere inserito il valore "**71**", avente il significato di "Incentivi per i processi di aggregazione delle imprese e per la tutela occupazionale; Art. 4 ter D.L. n. 4/2024 convertito con modificazioni dalla Legge 15 marzo 2024, n. 28.";
- nell'elemento <Importo> deve essere indicato l'importo del contributo oggetto dello sgravio.

Si fa presente che il recupero dell'agevolazione relativa ai mesi precedenti l'esposizione del mese corrente può essere effettuato esclusivamente nei flussi di competenza dei mesi di dicembre 2025, gennaio 2026 e febbraio 2026.

4. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione degli esoneri nella sezione <PosAgri> del flusso Uniemens

I datori di lavoro agricoli autorizzati a fruire dell'esonero devono valorizzare, a partire dal periodo di competenza successivo alla pubblicazione del presente messaggio, gli elementi di

seguito specificati:

- esonero primi ventiquattro mesi, nel limite di importo annuo pari a 3.500 euro per ciascun lavoratore assunto:

- in <Tipo Retribuzione>/<CodiceRetribuzione> il codice "**Y**";
- in <AgevolazioneAgr>/<CodAgio> il codice agevolazione "**2L**", che assume il significato di "Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024 primi 24 mesi";

- esonero per gli ulteriori dodici mesi, nel limite di importo annuo pari a 2.000 euro per ciascun lavoratore assunto:

- in <Tipo Retribuzione>/<CodiceRetribuzione> il codice "**Y**";
- in <AgevolazioneAgr>/<CodAgio> il codice Agevolazione "**3L**", che assume il significato di "Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024 terzo anno".

Per dichiarare l'importo spettante dell'esonero relativo alle competenze pregresse, devono essere valorizzati i seguenti elementi:
- <Tipo Retribuzione>/<CodiceRetribuzione> con il codice "**Y**";
- <CodAgio> con il codice agevolazione "**4L**", che assume il significato di "Arretrati Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024";
- <Retribuzione> con l'importo del recupero spettante, rispetto alla totalità dei periodi pregressi.

Il codice agevolazione "**4L**", utilizzato per dichiarare l'importo spettante rispetto ai periodi pregressi dell'esonero, deve essere utilizzato esclusivamente nella competenza di dicembre 2025 inviata entro il quarto periodo di trasmissione, ossia entro il 28 febbraio 2026.

5. Istruzioni contabili

Ai fini della rilevazione contabile degli oneri relativi all'esonero contributivo previsto dall'articolo 4-ter del decreto-legge n. 4/2024, nell'ambito della Gestione degli interventi assistenziali e di sostegno alle gestioni previdenziali – evidenza contabile GAW (Gestione sgravi degli oneri sociali ed altre agevolazioni contributive), è istituito il seguente conto:

GAW37190 - per rilevare lo sgravio di oneri contributivi nella misura massima del 100 per cento dei contributi previdenziali e assistenziali, a favore delle nuove imprese costituite attraverso processi di aggregazione, da cui emerge un organico complessivamente pari o superiore a 1000 lavoratori, con progetto industriale di politica attiva per la formazione e riqualificazione dei lavoratori - articolo 4-ter del decreto-legge 18 gennaio 2024, n. 4.

Al nuovo conto, gestito dalla procedura automatizzata di ripartizione contabile dei DM, andrà contabilizzata la somma conguagliata dai datori di lavoro secondo le istruzioni operative fornite nel precedente paragrafo 2. In particolare, verranno contabilizzate le somme esposte nel flusso Uniemens ai codici "**L631**", avente il significato di "Conguaglio Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024" e "**L632**", avente il significato di "Arretrati Incentivo imprese nuova costituzione Art.4 ter DL n. 4/2024".

Lo stesso conto verrà utilizzato anche per la rilevazione contabile dell'esonero a favore dei datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica che, per le denunce contributive, si avvalgono del flusso Uniemens, sezione ListaPosPA (**codice valore 71**) nonché per i datori di lavoro che versano la contribuzione agricola mediante l'esposizione dei dati relativi alla fruizione degli esoneri nella sezione <PosAgri> del flusso Uniemens (**codice agevolazione 2L, 3L e 4L**), come illustrato, rispettivamente, ai paragrafi 3 e 4 della presente circolare.

Come di consueto, la Direzione generale curerà direttamente i rapporti finanziari con lo Stato, ai fini del rimborso degli oneri di cui alla normativa in argomento.

Si riporta, nell'Allegato n. 1, la variazione intervenuta al piano dei conti.

Il Direttore generale
Valeria Vittimberga

(1) Per l’elencazione delle contribuzioni esonerabili si rinvia, da ultimo, al paragrafo 5 della circolare n. 91 del 12 maggio 2025.