

Roma, 10 febbraio 2026

Circolare n. 41/2026

Oggetto: Notizie in breve.

Lavoro – Decreto Coesione – “Bonus Mezzogiorno” – L’INPS ha sbloccato la fruizione del “Bonus Mezzogiorno”, introdotto dal Decreto Coesione (art. 24, DL n. 60/2024), in favore dei datori di lavoro che occupano massimo 10 dipendenti e che, dall’1 settembre 2024 al 31 dicembre 2025, hanno assunto a tempo indeterminato soggetti con almeno 35 anni di età, disoccupati da 24 mesi, presso una sede o unità produttiva ubicata in una delle regioni della ZES per il Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna e, dal 20 novembre 2025, anche Marche e Umbria). Si rammenta che l’esonero è pari al 100% dei contributi a carico azienda, esclusi quelli INAIL, fino ad un massimo di 650 euro al mese per ciascun lavoratore assunto, ha una durata massima di 24 mesi ed è soggetto al rispetto dei principi generali in materia di incentivi all’occupazione, delle regole sugli aiuti di Stato e dell’incremento occupazionale netto calcolato sulla media dei lavoratori occupati nei 12 mesi precedenti. Infine l’incentivo in esame non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni di aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente – Circolare INPS n. 10 del 3.2.2026.

Previdenza – TFR al Fondo di Tesoreria INPS – L’INPS ha fornito i primi chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2026 sulle nuove soglie dimensionali che determinano l’obbligo di versamento del TFR al Fondo di Tesoreria (art. 1, comma 203, Legge n. 199/2025). Si rammenta che nel 2026 e 2027 l’obbligo scatta al raggiungimento di 60 addetti, per ridursi a 50 addetti tra il 2028 e 2031 e infine a 40 addetti a decorrere dal 2032. Tuttavia la principale novità riguarda il criterio temporale di calcolo delle suddette soglie: il numero dei dipendenti dovrà essere determinato sulla base della *media annuale dei lavoratori in forza nell’anno solare precedente all’anno del periodo di paga considerato*. Sul punto l’INPS precisa che le nuove regole riguardano le aziende già costituite nel 2024, mentre a quelle costituite nel 2025 e che, con riferimento a tale anno, abbiano raggiunto una media di 50 addetti, continua ad applicarsi la disciplina previgente. Pertanto tali aziende restano tenute al versamento del TFR al Fondo di Tesoreria a decorrere dal mese di inizio dell’attività – Circolare INPS n. 12 del 5.2.2026.

Fabio Marrocco
Codirettore

Per riferimenti confronta circ.ri conf.li nn. [19/2026](#), [163/2024](#)
Allegato uno
S/s

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.



Cofinanziato
dall'Unione europea



Direzione Centrale Entrate

Direzione Centrale Bilanci, Contabilità e Servizi Fiscali

Direzione Centrale Tecnologia, Informatica e Innovazione

Roma, 03/02/2026

*Ai Dirigenti centrali e territoriali
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
territoriali delle Aree dei professionisti
Al Coordinatore generale, ai coordinatori
centrali e ai responsabili territoriali
dell'Area medico legale*

E, per conoscenza,

Circolare n. 10

*Al Presidente e ai Componenti del
Consiglio di Amministrazione
Al Presidente e ai Componenti del
Consiglio di Indirizzo di Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del
Collegio dei Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti
delegato all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione
centrale per l'accertamento e la
riscossione dei contributi agricoli
unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali*

**OGGETTO: Articolo 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con
modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95. Bonus Zona Economica Speciale
unica per il Mezzogiorno. Indicazioni operative e istruzioni contabili. Variazioni
al piano dei conti**

SOMMARIO: Con la presente circolare si illustra l'esonero contributivo introdotto dall'articolo 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, in favore dei datori di lavoro privati per le assunzioni effettuate, nel periodo compreso tra il 1° settembre 2024 e il 31 dicembre 2025, presso una sede o unità produttiva ubicata in una delle regioni della

Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno e si forniscono, a seguito dell’emanazione del decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’Economia e delle finanze, e dei conseguenti atti di riprogrammazione delle risorse del Programma nazionale Giovani, donne e lavoro 2021 - 2027, indicazioni per la gestione dei connessi adempimenti previdenziali.

INDICE

- 1. Premessa*
- 2. Datori di lavoro che possono accedere al beneficio*
- 3. Lavoratori per la cui assunzione spetta il beneficio*
- 4. Rapporti di lavoro incentivabili*
- 5. Assetto e misura dell’esonero*
- 6. Condizioni di spettanza dell’esonero*
 - 6.1 Condizioni generali*
 - 6.2 Condizioni specifiche*
- 7. Compatibilità con la normativa in materia di aiuti di Stato*
- 8. Coordinamento con altri incentivi*
- 9. Procedimento di ammissione all’incentivo. Adempimenti dei datori di lavoro*
- 10. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell’esonero nella sezione <PosContributiva> del flusso Uniemens*
- 11. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell’esonero nella sezione <ListaPosPA> del flusso Uniemens*
- 12. Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell’esonero nella sezione <PosAgri> del flusso Uniemens*
- 13. Istruzioni contabili*

1. Premessa

Al fine di sostenere lo sviluppo occupazionale della Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno (di seguito, anche ZES unica) e contribuire alla riduzione dei divari territoriali, il decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95, recante “Ulteriori disposizioni urgenti in materia di politiche di coesione” (di seguito, anche decreto Coesione), all’articolo 24, rubricato “Bonus Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno – ZES unica”, ha introdotto un esonero contributivo in favore dei datori di lavoro privati che, nel periodo dal 1° settembre 2024 al 31 dicembre 2025, hanno assunto personale non dirigenziale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

La concedibilità dell’esonero contributivo è subordinata al possesso di determinati requisiti afferenti sia al datore di lavoro che al lavoratore.

In primo luogo, ai sensi dell’articolo 24, comma 2, del decreto-legge n. 60/2024, l’esonero può essere riconosciuto soltanto in favore dei datori di lavoro privati che hanno assunto, presso una sede o unità produttiva ubicata in una delle regioni della Zona

Economica Speciale unica per il Mezzogiorno, lavoratori nelle medesime regioni. Le regioni che rientrano nella ZES unica sono Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia e Sardegna.

Relativamente alla ZES unica, da ultimo, l'articolo 1, comma 1, della legge 18 novembre 2025, n. 171, ha disposto che "[...] a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, la Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica, di cui all'articolo 9 del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 162, ricomprende anche l'intero territorio delle regioni Marche e Umbria".

In forza della suddetta novella legislativa, pertanto, anche per le assunzioni effettuate nelle citate regioni è possibile fruire dell'agevolazione in trattazione.

Ulteriore condizione richiesta riguarda i limiti dimensionali dei datori lavoro privati che, nel mese in cui hanno proceduto all'assunzione, devono avere occupato fino a un massimo di 10 dipendenti.

In secondo luogo, ai sensi del combinato disposto dei commi 1 e 3 del citato articolo 24, l'esonero può essere riconosciuto soltanto con riferimento alle assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di personale non dirigenziale che, alla data dell'assunzione, abbia compiuto trentacinque anni di età e sia disoccupato da almeno ventiquattro mesi. Come espressamente previsto dal comma 4 della medesima disposizione, l'esonero spetta altresì con riferimento ai soggetti che, alla data dell'assunzione incentivata, sono stati occupati a tempo indeterminato alle dipendenze di un diverso datore di lavoro che ha beneficiato parzialmente dell'esonero in argomento.

L'agevolazione consiste in un esonero dal versamento del 100 per cento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), nel limite massimo di importo pari a 650 euro su base mensile per ciascun lavoratore e, comunque, nei limiti della spesa autorizzata ai sensi del comma 7 dell'articolo 24 in commento, nonché nel rispetto delle procedure, dei vincoli territoriali e dei criteri di ammissibilità previsti dal Programma nazionale Giovani, donne e lavoro (di seguito, PN GDL) 2021 - 2027. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Ai sensi del comma 10 dell'articolo 24 del decreto-legge n. 60/2024, con decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, sono definite le modalità attuative dell'esonero, in coerenza con quanto previsto dall'Accordo di partenariato 2021 - 2027, nonché con i contenuti e gli obiettivi specifici del PN GDL 2021 - 2027, e per la definizione dei rapporti con l'INPS in qualità di soggetto gestore, nonché le modalità di comunicazione da parte del datore di lavoro ai fini del rispetto del limite di spesa di cui al citato comma 7.

Tanto premesso, a seguito della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 55 del 7 marzo 2025 del citato D.I., adottato il 7 gennaio 2025, nonché all'esito delle attività di riprogrammazione delle risorse del PN GDL, effettuata tra il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e la Commissione europea, con la presente circolare si illustra la misura in argomento e si forniscono istruzioni amministrative per la gestione dei connessi adempimenti previdenziali.

2. Datori di lavoro che possono accedere al beneficio

L'esonero contributivo in trattazione è riconosciuto ai datori di lavoro privati, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore, ivi compresi i datori di lavoro del settore agricolo¹.

Pertanto, la misura in trattazione non si applica nei confronti della pubblica Amministrazione, individuabile assumendo a riferimento la nozione e l'elencazione recate dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Sono altresì esclusi dal beneficio i datori di lavoro del settore domestico, in considerazione del peculiare regime normativo e contributivo che caratterizza tale tipologia di rapporti di lavoro.

Come anticipato in premessa, ai sensi dell'articolo 24, comma 2, del decreto-legge n. 60/2024, l'esonero contributivo spetta in favore dei datori di lavoro che hanno assunto presso una sede o unità produttiva ubicata in una delle regioni della Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno personale nelle medesime regioni.

Come previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2023, n. 162: "A far data dal 1° gennaio 2024 è istituita la Zona economica speciale per il Mezzogiorno [...] che ricomprende i territori delle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna".

Successivamente, l'articolo 1, comma 1, della legge n. 171/2025 ha disposto che, a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge la ZES unica ricomprende anche l'intero territorio delle regioni Marche e Umbria.

Al riguardo, si precisa che la citata legge è entrata in vigore il 20 novembre 2025. Conseguentemente, solo a decorrere da tale data è possibile fruire del beneficio in trattazione per le assunzioni effettuate nelle regioni Marche e Umbria.

L'esonero contributivo in oggetto, pertanto, può essere legittimamente riconosciuto solo a condizione che la prestazione lavorativa sia svolta presso una sede di lavoro (o unità

¹ Con riferimento all'individuazione dei datori di lavoro privati, cfr. la circolare n. 40 del 2 marzo 2018, relativa all'esonero contributivo previsto dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205, per l'assunzione a tempo indeterminato di giovani.

produttiva) collocata in una delle citate regioni. Per sede di lavoro si intende l'unità operativa presso cui sono denunciati nel flusso Uniemens i lavoratori, ossia il luogo dove si svolge stabilmente l'attività lavorativa dei dipendenti.

Per "unità produttiva" si intende, invece, lo stabilimento o la struttura finalizzata alla produzione di beni o all'erogazione di servizi.

Ai fini del legittimo riconoscimento del beneficio, ciò che rileva è che la prestazione lavorativa sia effettivamente esercitata in una delle regioni della Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno, indipendentemente dalla residenza della persona da assumere e dalla sede legale del datore di lavoro.

Ne deriva che, nelle ipotesi di spostamento della sede di lavoro al di fuori di una delle regioni per le quali è previsto l'incentivo in trattazione, l'agevolazione non spetta a partire dal mese di paga successivo a quello del trasferimento.

Tenuto conto che l'ammissione all'esonero contributivo in argomento è subordinata alla presentazione e all'accoglimento di un'apposita istanza telematica (cfr. il paragrafo 9 della presente circolare), nelle ipotesi in cui il datore di lavoro sia titolare di una matricola il cui indirizzo è coincidente con la sede legale in regioni non oggetto di decontribuzione, ma abbia una o più unità operative ubicate nelle suddette regioni, non è necessario richiedere la preventiva attribuzione di uno specifico codice di autorizzazione, poiché la sussistenza del requisito geografico richiesto viene verificata *ex post*, mediante la consultazione delle informazioni presenti nelle comunicazioni obbligatorie relative alla sede di lavoro.

Per quanto riguarda l'applicabilità dell'esonero contributivo in argomento, con riferimento ai rapporti di somministrazione, si rinvia al successivo paragrafo 4.

Inoltre, il citato articolo 24, comma 2, prevede che l'esonero in trattazione possa trovare applicazione solamente in favore dei datori di lavoro che, nel mese di assunzione, occupino fino a 10 dipendenti.

Tenuto conto della formulazione testuale della norma, il requisito relativo ai limiti dimensionali del personale occupato deve sussistere soltanto nel mese in cui si è proceduto all'assunzione incentivabile. Le successive variazioni sia in aumento che in diminuzione del personale occupato, pertanto, non impattano sulla spettanza dell'esonero contributivo.

Infine, avuto riguardo alle finalità dell'agevolazione, che è diretta a sostenere lo sviluppo occupazionale della Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno e a contribuire alla riduzione dei divari territoriali, si chiarisce che il predetto requisito dimensionale, in forza del quale il datore di lavoro può occupare fino a un massimo di 10 dipendenti nel mese di assunzione, deve essere verificato al netto del numero dei lavoratori per i quali si intende beneficiare dell'esonero contributivo in argomento.

3. Lavoratori per la cui assunzione spetta il beneficio

Ai sensi dell'articolo 24, comma 3, del decreto Coesione, l'esonero contributivo in oggetto spetta nel caso di assunzione di soggetti che, alla data dell'assunzione, hanno compiuto trentacinque anni di età e siano disoccupati da almeno ventiquattro mesi.

Per quanto riguarda il requisito anagrafico, pertanto, è necessario che il lavoratore, alla data di assunzione, abbia un'età uguale o maggiore a trentacinque anni.

Per quanto riguarda il requisito dell'essere disoccupato, si rammenta che, in base al combinato disposto dell'articolo 19, commi 1 e 3, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150, e dell'articolo 4, comma 15-quater, del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, si considerano disoccupati:

- i soggetti privi di impiego che dichiarano, in forma telematica, al sistema informativo unitario delle politiche del lavoro di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 150/2015, la propria immediata disponibilità allo svolgimento di attività lavorativa e alla partecipazione alle misure di politica attiva del lavoro concordate con il centro per l'impiego. Lo stato di disoccupazione è sospeso in caso di rapporto di lavoro subordinato di durata fino a sei mesi;
- i lavoratori il cui reddito da lavoro dipendente o autonomo corrisponde a un'imposta linda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Ai fini della verifica del requisito dello stato di disoccupazione di almeno ventiquattro mesi, nell'istanza di richiesta dell'esonero in argomento il datore di lavoro interessato alla fruizione del beneficio deve, pertanto, dichiarare la sussistenza dello *status* di disoccupato in capo al lavoratore.

Il successivo comma 4 dell'articolo 24 del decreto-legge n. 60/2024 prevede espressamente che l'esonero spetti altresì con riferimento ai soggetti che, alla data dell'assunzione incentivata, sono stati occupati a tempo indeterminato alle dipendenze di un diverso datore di lavoro che ha beneficiato parzialmente dell'esonero di cui al presente articolo.

Pertanto, in base a quanto stabilito dal citato comma 4, l'esonero può essere applicato anche nel caso in cui il lavoratore da assumere non sia nello *status* di disoccupato da almeno ventiquattro mesi alla data dell'assunzione incentivata laddove ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni:

- il lavoratore è stato in precedenza occupato a tempo indeterminato presso un diverso datore di lavoro;
- per il precedente rapporto di lavoro è stato richiesto e autorizzato l'esonero contributivo in argomento.

Laddove tali condizioni siano soddisfatte, il diverso datore di lavoro, che successivamente abbia assunto un lavoratore per il quale sia già stato autorizzato l'esonero contributivo in argomento, ha diritto a subentrare nella fruizione, per gli importi residui spettanti, dell'agevolazione in trattazione, anche se, alla data della successiva assunzione, il lavoratore dipendente non soddisfi il requisito dell'essere disoccupato da almeno ventiquattro mesi.

Si precisa che tale deroga al requisito dell'essere disoccupato da almeno ventiquattro mesi trova applicazione anche nel caso in cui il nuovo rapporto di lavoro sia stato instaurato con il medesimo datore di lavoro che abbia effettuato la prima assunzione incentivata, beneficiando parzialmente, in relazione alla stessa, dell'esonero in argomento, laddove il primo rapporto sia cessato anticipatamente per dimissioni del lavoratore o per licenziamento effettuato oltre i sei mesi successivi all'assunzione incentivata.

Viceversa, nel caso in cui il rapporto di lavoro sia cessato a causa di licenziamento effettuato nei sei mesi successivi all'assunzione incentivata, in caso di riassunzione del lavoratore da parte del medesimo datore di lavoro, l'esonero non può trovare applicazione, operando la causa ostativa espressamente prevista dall'articolo 24, comma 6, del decreto-legge n. 60/2024 (cfr. il successivo paragrafo 6.2).

Con specifico riferimento alla possibilità di fruire dell'agevolazione residua nelle ipotesi di successiva riassunzione del medesimo lavoratore, si ribadisce che l'esonero in trattazione può trovare applicazione per le sole assunzioni effettuate dal 1° settembre 2024 al 31 dicembre 2025. Pertanto, qualora un lavoratore sia stato assunto nel corso di tale intervallo temporale e il datore di lavoro abbia richiesto l'autorizzazione alla fruizione dell'agevolazione, nelle ipotesi di cessazione anticipata del rapporto di lavoro e di successiva riassunzione da parte dello stesso o di altro datore di lavoro, si può procedere alla fruizione dell'agevolazione residua rispetto a quella già autorizzata solo se anche il successivo rapporto sia stato instaurato nella medesima finestra temporale (1° settembre 2024 – 31 dicembre 2025).

Ai fini della fruizione dell'agevolazione residua, è quindi necessaria la presenza di una preventiva autorizzazione alla fruizione del beneficio per la prima assunzione.

La precedente autorizzazione costituisce, infatti, il presupposto legittimante per la maturazione del diritto alla fruizione del beneficio per il periodo residuo.

Al riguardo, si precisa che, essendo la precedente autorizzazione il presupposto legittimante la fruizione del beneficio residuo, la stessa incide non solo sull'*an* della successiva fruizione, ma anche sul *quantum*.

Pertanto, il secondo datore di lavoro può fruire dell'incentivo in trattazione per il periodo residuo spettante solo nei limiti del massimale già autorizzato al precedente datore di lavoro.

Si precisa altresì che, in caso di nuova assunzione del medesimo lavoratore, il datore di lavoro che ha proceduto all'assunzione deve rispettare il requisito legittimamente dimensionale previsto espressamente dalla norma, ossia che, nel mese di assunzione, deve avere occupato fino a 10 dipendenti (da calcolarsi, come specificato al precedente paragrafo 2, al netto delle nuove assunzioni incentivabili effettuate).

4. Rapporti di lavoro incentivabili

L'articolo 24, comma 1, del decreto Coesione stabilisce che l'esonero contributivo spetta per le assunzioni di personale non dirigenziale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato effettuate nel periodo 1° settembre 2024 - 31 dicembre 2025.

Stante la formulazione testuale della norma, che fa espresso riferimento alle assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori disoccupati da almeno ventiquattro mesi, l'esonero non può essere riconosciuto nelle ipotesi in cui si sia proceduto alla trasformazione a tempo indeterminato di rapporti di lavoro a tempo determinato già in essere.

Inoltre, considerata la *ratio* dell'agevolazione in argomento, consistente nella volontà di sostenere lo sviluppo di un'occupazione stabile nella Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno, contribuendo alla riduzione dei divari territoriali, devono ritenersi esclusi dal beneficio i rapporti di apprendistato e i contratti di lavoro domestico, in relazione ai quali il quadro normativo vigente già prevede l'applicazione di aliquote previdenziali in misura ridotta rispetto a quella ordinaria.

Infine, non rientra fra le tipologie incentivate l'assunzione con contratto di lavoro intermittente o a chiamata, di cui agli articoli da 13 a 18 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, ancorché stipulato a tempo indeterminato².

L'esonero contributivo in oggetto è, invece, applicabile in caso di rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato *part-time*, secondo le indicazioni fornite al successivo paragrafo 5, nonché ai rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato

² Al riguardo, si osserva come il lavoro intermittente, anche laddove preveda la corresponsione di un compenso continuativo in termini di indennità di disponibilità (la cui misura è, peraltro, rimessa alla pattuizione fra le parti), costituisca pur sempre una forma contrattuale strutturalmente concepita allo scopo di fare fronte ad attività lavorative di natura discontinua ("prestazione lavorativa in modo discontinuo o intermittente [...] anche [...] in periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno" - cfr. l'art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 81/2015), tant'è che, sul piano generale, la durata della prestazione lavorativa è soggetta a limitazioni di legge ("con l'eccezione dei settori del turismo, dei pubblici esercizi e dello spettacolo, il contratto di lavoro intermittente è ammesso, per ciascun lavoratore con il medesimo datore di lavoro, per un periodo complessivamente non superiore a quattrocento giornate di effettivo lavoro nell'arco di tre anni solari"- cfr. l'art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 81/2015). Infine, l'effettivo svolgimento della prestazione lavorativa, nell'area nel quantum, è soggetto alla totale discrezionalità delle esigenze produttive del datore di lavoro ("un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro che ne può utilizzare la prestazione lavorativa" - cfr. l'art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 81/2015).

instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro ai sensi della legge 3 aprile 2001, n. 142.

Considerata, da ultimo, la sostanziale equiparazione, ai fini del diritto agli incentivi all'occupazione, dell'assunzione a scopo di somministrazione ai rapporti di lavoro subordinato, da ultimo affermata con il citato decreto legislativo n. 150/2015, gli esoneri contributivi in argomento spettano anche per le assunzioni a tempo indeterminato a scopo di somministrazione, ancorché la somministrazione sia resa verso l'utilizzatore nella forma a tempo determinato.

In particolare, in caso di contratto di somministrazione di lavoro, la sede di lavoro rilevante ai fini del riconoscimento della decontribuzione deve essere individuata nel luogo di effettivo svolgimento dell'attività lavorativa, quindi, con riferimento alla sede di lavoro dell'utilizzatore e non dell'agenzia di somministrazione.

Pertanto, qualora il lavoratore svolga la propria prestazione lavorativa presso un utilizzatore che lo impiega in una sede di lavoro ubicata nelle regioni della ZES unica, il beneficio in trattazione può essere riconosciuto a prescindere da dove effettivamente abbia sede legale o operativa l'agenzia di somministrazione. Viceversa, qualora il lavoratore sia dipendente di un'agenzia di somministrazione che abbia sede legale od operativa in regioni della ZES unica, ma presti la propria attività lavorativa presso un utilizzatore che lo impiega in una sede di lavoro ubicata in una regione differente, il beneficio non può essere riconosciuto.

Tenuto conto che l'ammissione all'esonero contributivo in oggetto è subordinata alla presentazione e all'accoglimento di un'apposita istanza telematica, nelle ipotesi in cui l'agenzia di somministrazione abbia sede legale od operativa in regioni non ammesse al beneficio, ma il lavoratore svolga la propria prestazione lavorativa presso un utilizzatore che lo impiega in una sede di lavoro ubicata in una regione ammessa, non è necessario richiedere la preventiva attribuzione di uno specifico codice di autorizzazione, poiché la sussistenza del requisito geografico richiesto è verificata *ex post* mediante la consultazione delle informazioni presenti nelle comunicazioni obbligatorie relative alla sede di lavoro.

Analogamente, anche il limite dimensionale previsto per il legittimo accesso all'esonero contributivo in argomento (pari a un massimo di 10 dipendenti nel mese di assunzione) è riferito all'utilizzatore.

Inoltre, poiché l'agevolazione in trattazione costituisce un aiuto di Stato applicato nel rispetto del regolamento (UE) 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 (cfr. l'art. 2, comma 5, del D.I. 7 gennaio 2025 e il successivo paragrafo 7), l'INPS, nel registrare l'esonero contributivo autorizzato nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato, nelle ipotesi di contratti di somministrazione, imputerà lo stesso all'utilizzatore.

5. Assetto e misura dell'esonero

L'esonero contributivo previsto dall'articolo 24 del decreto-legge n. 60/2024 è pari al 100 per cento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, nel limite massimo di importo pari a 650 euro su base mensile per ciascun lavoratore e, comunque, nei citati limiti di spesa di cui al precedente paragrafo 1 e nel rispetto delle procedure, dei vincoli territoriali e dei criteri di ammissibilità previsti dal PN GDL 2021 - 2027.

Per i rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 20,96 euro (€ 650/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

Nelle ipotesi di rapporti di lavoro a tempo parziale, il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto.

A seguito dell'applicazione dell'agevolazione, resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Nella determinazione delle contribuzioni è necessario fare riferimento, ai fini della delimitazione dell'agevolazione, alla contribuzione datoriale che può essere effettivamente oggetto di sgravio.

Si ricorda, in particolare, che non sono oggetto di esonero le seguenti contribuzioni:

- i premi e i contributi dovuti all'INAIL, come espressamente previsto dal medesimo articolo 24, comma 1, del decreto-legge n. 60/2024;
- il contributo, ove dovuto, al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile" di cui all'articolo 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per effetto dell'esclusione dall'applicazione degli sgravi contributivi operata dall'articolo 1, comma 756, ultimo periodo, della medesima legge;
- il contributo, ove dovuto, ai Fondi di cui agli articoli 26, 27 e 29 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 148, per effetto dell'esclusione dall'applicazione degli sgravi contributivi prevista dall'articolo 33, comma 4, del medesimo decreto legislativo, nonché al Fondo di solidarietà territoriale intersetoriale della Provincia autonoma di Trento e al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige Sudtirol di cui all'articolo 40 dello stesso decreto legislativo;
- il contributo, ove dovuto, al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale, previsto dal decreto interministeriale 7 aprile 2016, n. 95269³, adottato ai sensi dell'articolo 40, comma 9, del decreto legislativo n. 148/2015;

³ L'articolo 6 del D.I. n. 95269/2016 prevede che ai contributi di finanziamento del Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale si applica l'articolo 33, comma 4, del decreto legislativo n. 148/2015, con conseguente esclusione dell'applicazione delle disposizioni relative agli sgravi contributivi.

- il contributo previsto dall'articolo 25, quarto comma, della legge 21 dicembre 1978, n. 845, in misura pari allo 0,30 per cento della retribuzione imponibile, destinato, o comunque destinabile, al finanziamento dei Fondi interprofessionali per la formazione continua istituiti dall'articolo 118 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Ai sensi del comma 7 dell'articolo 24 in commento, l'agevolazione spetta nei limiti delle risorse specificatamente stanziate e nel rispetto delle procedure, dei vincoli territoriali e dei criteri di ammissibilità previsti dal PN GDL 2021-2027.

Nel dettaglio, il beneficio contributivo in oggetto, secondo la previsione del citato comma 7, è riconosciuto nel limite di spesa di:

- 11,2 milioni di euro per l'anno 2024;
- 170,9 milioni di euro per l'anno 2025;
- 294,1 milioni di euro per l'anno 2026;
- 115,2 milioni di euro per l'anno 2027.

La previsione in trattazione ha disposto, come sopra riportato, che l'agevolazione spetta nei limiti delle risorse specificatamente stanziate nonché nel rispetto delle procedure, dei vincoli territoriali e dei criteri di ammissibilità previsti dal PN GDL 2021-2027.

Al riguardo, si precisa che la misura in trattazione risulta ammissibile a valere sul PN GDL 2021-2027 solo a decorrere dalla data di notifica della proposta di riprogrammazione effettuata dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali alla Commissione europea, che introduce tale misura fra le azioni previste da finanziare nell'ambito della priorità 2 - Obiettivo Specifico 4.01.

Ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 7, del regolamento (UE) 2021/1060, infatti, *"le spese che diventano ammissibili in seguito a una modifica del programma sono ammissibili dalla data di presentazione della corrispondente domanda alla Commissione"*.

L'ammontare del finanziamento a carico del PN GDL 2021-2027, a seguito delle conclusioni delle attività di riprogrammazione, è stato individuato in un importo pari a 535,4 milioni euro, così ripartito tra regioni meno sviluppate e regioni in transizione:

| categoria di Regione | percentuali |
|-----------------------------|--------------------|
| Meno sviluppate | 98,17% |
| In transizione | 1,83% |
| Totale | 100,00% |

Rientrano tra le regioni in transizione le Marche, l'Umbria e l'Abruzzo, mentre rientrano nelle regioni meno sviluppate la Basilicata, la Calabria, la Campania, il Molise, la Puglia, la Sardegna e la Sicilia.

In proposito, la Commissione europea, con la decisione di esecuzione C(2025) 5730 del 14 agosto 2025, di modifica della decisione di esecuzione C(2022) 9030 del 1° dicembre 2022, ha approvato la proposta di riprogrammazione del PN GDL, quindi, in attuazione di quanto disposto dal citato articolo 63, paragrafo 7, del regolamento (UE) 2021/1060, le spese relative all'Esonero ZES sono ammissibili a decorrere dalla data di invio della proposta alla Commissione europea, ossia dal 31 marzo 2025.

Pertanto, il finanziamento a carico del PN GDL 2021-2027 può essere utilizzato, come da indicazioni ministeriali, oltre che per le assunzioni decorrenti dal 31 marzo 2025, anche per i periodi di fruizione dell'esonero successivi al 31 marzo 2025, in relazione alle assunzioni effettuate precedentemente alla citata data del 31 marzo 2025.

Per i restanti periodi di spettanza della misura, decorrenti da settembre 2024 e fino a marzo 2025, pertanto, sono state individuate risorse nazionali volte al finanziamento, in via sostitutiva, della misura.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 1, comma 405, lettera c), della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito, legge di Bilancio 2025), ha disposto che: "*Per effetto di quanto previsto al comma 404 del presente articolo, sono modificati come segue i limiti di spesa previsti dagli articoli da 22 a 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95:*

[...] c) il limite di spesa di cui all'articolo 24, comma 7, primo periodo, è incrementato in misura pari a 2,1 milioni di euro per l'anno 2024, a 68,9 milioni di euro per l'anno 2025, a 73,5 milioni di euro per l'anno 2026 e a 28,7 milioni di euro per l'anno 2027".

Al fine di integrare le risorse stanziate dalla legge di Bilancio 2025 per l'anno 2024, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha individuato un ulteriore finanziamento a valere sul Fondo di Rotazione per la formazione professionale e l'accesso al Fondo sociale europeo di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto-legge 20 maggio 1993, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 236, per un ammontare pari a 15 milioni di euro per l'anno 2024.

Alla luce del quadro dei finanziamenti delineato e a seguito della riprogrammazione del PN GDL 2021-2027, gli importi volti al finanziamento della misura in trattazione sono pertanto i seguenti:

| Fonte finanziamento | Anno 2024 | Anno 2025 | Anno 2026 | Anno 2027 |
|-------------------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Fondo di Rotazione | 15 milioni di euro | ----- | ----- | ---- |
| Legge di Bilancio 2025 | 2,1 milioni di euro | 68,9 milioni di euro | 73,5 milioni di euro | 28,7 milioni di euro |
| PN GDL | ---- | 125,9 milioni di euro | 294,1 milioni di euro | 115,4 milioni di euro |
| Totale | 17,1 milioni di euro | 194,8 milioni di euro | 367,6 milioni di euro | 144,1 milioni di euro |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | | |
|--|--|--|--|--|

Per le sopra riportate fonti di finanziamento (PN GDL 2021-2027, Fondo di Rotazione e fondi di cui alla legge di Bilancio 2025), che costituiscono il complessivo massimale entro cui può essere riconosciuta l'agevolazione, in esito alla rilevazione contabile di seguito indicata, l'Istituto provvederà a ripartire *ex post* in via amministrativa gli oneri dell'esonero in argomento.

Al riguardo, si precisa che l'INPS provvede, ai sensi del comma 7 dell'articolo 24 del decreto Coesione e secondo le modalità indicate dall'articolo 6 del D.I. 7 gennaio 2025, al monitoraggio del rispetto del limite di spesa complessivo sopra descritto, inviando trimestralmente la rendicontazione del numero di domande accolte e dei relativi oneri al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'Economia e delle finanze.

Se dall'attività di monitoraggio dovesse emergere, anche in via prospettica, il raggiungimento del limite di spesa, l'INPS non procederà all'accoglimento di ulteriori domande da parte dei datori di lavoro per l'accesso ai benefici e provvederà a darne immediata comunicazione ai citati Ministeri.

Per quanto riguarda il profilo temporale di applicazione della misura, che ha una durata massima di ventiquattro mesi, la stessa spetta per le assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato effettuate nel periodo ricompreso tra il 1° settembre 2024 e il 31 dicembre 2025.

Infine, come già precisato per altre agevolazioni, il periodo di fruizione dell'esonero può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, consentendo, in tale ipotesi, il differimento temporale del periodo di godimento del beneficio.

6. Condizioni di spettanza dell'esonero

L'esonero in argomento, costituendo un incentivo all'assunzione, è subordinato al rispetto dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione, disciplinati dall'articolo 31 del decreto legislativo n. 150/2015, al rispetto delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro e dell'assicurazione obbligatoria dei lavoratori, nonché al rispetto dei presupposti specificamente previsti dall'articolo 24 del decreto Coesione.

6.1 Condizioni generali

Per quanto riguarda i principi generali di fruizione degli incentivi stabiliti dall'articolo 31 del decreto legislativo n. 150/2015, il cui rispetto è espressamente richiamato dall'articolo 24, comma 5, del decreto-legge n. 60/2024, l'esonero contributivo in argomento non spetta ove ricorra una delle seguenti condizioni:

- 1) l'assunzione viola il diritto di precedenza, stabilito dalla legge o dal contratto collettivo, alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine che abbia manifestato per iscritto - entro sei mesi dalla cessazione del rapporto (tre mesi per i rapporti stagionali) - la propria volontà di essere riassunto (art. 31, comma 1, lettera b). Tale condizione vale anche nel caso in cui, prima dell'utilizzo di un lavoratore mediante contratto di somministrazione, l'utilizzatore non abbia preventivamente offerto la riassunzione al lavoratore titolare di un diritto di precedenza per essere stato precedentemente licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine. Circa le modalità di esercizio del suddetto diritto di precedenza, si rinvia a quanto stabilito, da ultimo, nella risposta a interpello n. 7/2016 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, secondo la quale, in mancanza o nelle more di una volontà espressa per iscritto da parte del lavoratore entro i termini di legge, il datore di lavoro può legittimamente procedere all'assunzione di altri lavoratori o alla trasformazione di altri rapporti di lavoro a termine in essere;
- 2) presso il datore di lavoro o l'utilizzatore con contratto di somministrazione sono in atto sospensioni dal lavoro connesse a una crisi o riorganizzazione aziendale, salvi i casi in cui l'assunzione o la somministrazione siano finalizzate all'assunzione di lavoratori inquadrati a un livello diverso da quello posseduto dai lavoratori sospesi o da impiegare in unità produttive diverse da quelle interessate dalla sospensione (art. 31, comma 1, lettera c).

Inoltre, si ribadisce quanto già previsto dal medesimo articolo 31, nella parte in cui dispone, al comma 1, lettera e), che, con riferimento al contratto di somministrazione, i benefici economici legati all'assunzione sono trasferiti in capo all'utilizzatore e, al comma 3, che l'inoltro tardivo delle comunicazioni telematiche obbligatorie inerenti l'instaurazione e la modifica di un rapporto di lavoro o di somministrazione produce la perdita di quella parte dell'incentivo relativa al periodo compreso tra la data di decorrenza del rapporto agevolato e la data della tardiva comunicazione.

Fra i principi di carattere generale che regolano, in una visione di sistema, il diritto alla fruizione degli incentivi, si ricorda quanto ribadito dall'articolo 31, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 150/2015, in base al quale gli incentivi all'occupazione non spettano se l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di legge o della contrattazione collettiva, anche nel caso in cui il lavoratore avente diritto all'assunzione viene utilizzato mediante contratto di somministrazione. La predetta condizione ostativa è preordinata ad assicurare il corretto utilizzo delle risorse che finanziano gli incentivi all'assunzione nel presupposto fondamentale che gli incentivi medesimi siano esclusivamente finalizzati a creare "nuova occupazione".

Nello specifico, nonostante l'espresso richiamo effettuato dall'articolo 24, comma 5, del decreto-legge n. 60/2024 al rispetto dei principi generali di fruizione degli incentivi, la portata dell'agevolazione ha natura speciale e, in quanto tale, prevale sulle previsioni dell'articolo 31, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 150/2015.

Pertanto, per le assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato, effettuate nel rispetto delle complessive condizioni legittimanti illustrate nell’ambito della presente circolare, si può fruire dell’esonero contributivo in argomento a prescindere dalla circostanza che le medesime assunzioni costituiscano attuazione di un obbligo stabilito da norme di legge o di contratto collettivo di lavoro.

Inoltre, si fa presente che, per l’esonero in trattazione, non trova applicazione il disposto di cui all’articolo 31, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 150/2015, secondo il quale l’incentivo non spetta qualora l’assunzione riguardi lavoratori licenziati, nei sei mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, alla data del licenziamento, presenta elementi di relazione con il datore di lavoro che assume, sotto il profilo della sostanziale coincidenza degli assetti proprietari o della sussistenza di rapporti di controllo o collegamento. Tale previsione deve essere ricondotta alla finalità di contrastare comportamenti volti esclusivamente a reiterare la fruizione di agevolazioni in capo allo stesso gruppo di imprese.

Nel caso dell’esonero in trattazione, tale finalità deve considerarsi assorbita da quanto previsto dall’articolo 24, comma 4, del decreto-legge n. 60/2024, laddove è previsto che “*L’esonero di cui ai commi da 1 a 3 spetta altresì con riferimento ai soggetti che alla data dell’assunzione incentivata sono stati occupati a tempo indeterminato alle dipendenze di un diverso datore di lavoro che ha beneficiato parzialmente dell’esonero di cui al presente articolo*”, con ciò implicando che, per le successive assunzioni a tempo indeterminato di un lavoratore per il quale l’incentivo sia stato parzialmente fruito, il beneficio è riconosciuto ai successivi datori di lavoro per il periodo residuo utile alla piena fruizione, a prescindere dal requisito dell’essere disoccupato da ventiquattro mesi.

Pertanto, anche nelle ipotesi di licenziamenti e successive assunzioni dello stesso lavoratore in capo a datori di lavoro collegati, il beneficio riconoscibile è solo quello eventualmente residuo.

Si chiarisce ulteriormente che, di contro, in caso di licenziamento del lavoratore assunto con l’esonero in argomento nei sei mesi successivi all’assunzione incentivata e successiva riassunzione da parte del medesimo datore di lavoro, l’esonero non può essere riconosciuto per la durata residua, operando la preclusione di cui all’articolo 24, comma 6, del decreto-legge n. 60/2024 (cfr. il successivo par. 6.2).

Inoltre, per le suesposte motivazioni, anche il principio del cumulo delle agevolazioni enunciato dal comma 2 del medesimo articolo 31 del decreto legislativo n. 150/2015, secondo il quale, ai fini della determinazione del diritto agli incentivi e della loro durata, si cumulano i periodi in cui il lavoratore ha prestato l’attività in favore dello stesso datore di lavoro, a titolo di lavoro subordinato o somministrato, deve considerarsi assorbito dal disposto del citato comma 4 dell’articolo 24 del decreto Coesione.

Infine, il diritto alla fruizione dell'agevolazione, sostanziandosi in un beneficio contributivo, è subordinato al rispetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1175, della legge n. 296/2006, ossia:

- regolarità degli obblighi di contribuzione previdenziale, ai sensi della normativa in materia di documento unico di regolarità contributiva (DURC);
- assenza di violazioni nelle predette materie, ivi comprese le violazioni in materia di tutela delle condizioni di lavoro nonché di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro individuate con decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, fermi restando gli altri obblighi di legge;
- rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Al riguardo, si rappresenta che, secondo il disposto di cui al medesimo articolo 1, comma 1175-bis⁴, della legge n. 296/2006: *"Resta fermo il diritto ai benefici di cui al comma 1175 in caso di successiva regolarizzazione degli obblighi contributivi ed assicurativi, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, nonché delle violazioni accertate di cui al medesimo comma 1175, entro i termini indicati dagli organi di vigilanza sulla base delle specifiche disposizioni di legge. In relazione alle violazioni amministrative che non possono essere oggetto di regolarizzazione, il recupero dei benefici erogati non può essere superiore al doppio dell'importo sanzionatorio oggetto di verbalizzazione"*.

6.2 Condizioni specifiche

In relazione ai vincoli specificamente previsti dal decreto Coesione, l'esonero contributivo in argomento spetta in relazione a tutte le nuove assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, effettuate nel periodo 1° settembre 2024 - 31 dicembre 2025, per le tipologie contrattuali ammesse, purché sia rispettato il requisito geografico della sede di lavoro o dell'unità produttiva, la quale deve collocarsi in una delle regioni rientranti nella Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno.

Inoltre, il diritto alla legittima fruizione dell'agevolazione in trattazione è subordinato alla sussistenza delle seguenti condizioni:

1. il lavoratore, alla data della nuova assunzione a tempo indeterminato, deve avere compiuto trentacinque anni;
2. il lavoratore, alla data della prima assunzione incentivata, deve essere disoccupato da almeno ventiquattro mesi;
3. i datori di lavoro, nel mese di assunzione a tempo indeterminato, devono occupare fino ad un massimo di 10 dipendenti;

⁴ Il comma 1175-bis dell'articolo 1 della legge n. 296/2006 è stato introdotto dall'articolo 29, comma 1, lettera a), del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 aprile 2024, n. 56.

4. i datori di lavoro non devono avere proceduto, nei sei mesi precedenti l'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo o a licenziamenti collettivi, ai sensi della legge 23 luglio 1991, n. 223, nella stessa unità produttiva (cfr. l'art. 24, comma 5, del decreto-legge n. 60/2024);
5. i datori di lavoro non devono procedere, nei sei mesi successivi all'assunzione, al licenziamento per giustificato motivo oggettivo del lavoratore assunto con l'esonero in oggetto o di un lavoratore impiegato con la stessa qualifica nella medesima unità produttiva del primo. La violazione di tale divieto comporta la revoca dell'esonero e il recupero del beneficio già fruito. Al riguardo, si fa presente che, ai fini del computo del periodo residuo utile alla fruizione dell'esonero in capo al nuovo datore di lavoro, l'eventuale revoca del beneficio per violazione del divieto di licenziamento sopra indicato non ha effetti nei confronti degli altri datori di lavoro privati che assumono il lavoratore. Pertanto, nelle ipotesi in cui l'agevolazione venga revocata a causa dei suddetti licenziamenti, il precedente periodo di fruizione deve essere, comunque, computato per il calcolo del periodo residuo spettante (cfr. l'art. 24, comma 6, del decreto-legge n. 60/2024). Con specifico riferimento ai licenziamenti per giustificato motivo oggettivo, si rappresenta che non sono ostativi al riconoscimento dell'esonero gli eventuali licenziamenti effettuati per sopravvenuta inidoneità assoluta al lavoro e per superamento del periodo di comporto, in quanto trattasi di fattispecie *sui generis*, in cui assume rilevanza preponderante l'oggettiva impossibilità di reimpiegare il lavoratore cessato dal rapporto;
6. l'assunzione del lavoratore disoccupato deve determinare un incremento occupazionale netto rispetto alla media dei lavoratori occupati nei dodici mesi precedenti (cfr., sul punto, il successivo paragrafo 7).

7. Compatibilità con la normativa in materia di aiuti di Stato

Sotto il profilo soggettivo, il beneficio contributivo previsto all'articolo 24 del decreto-legge n. 60/2024, in quanto rivolto a una specifica platea di destinatari (datori di lavoro che operano nella Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno), si configura quale misura selettiva.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del D.I. 7 gennaio 2025, il beneficio si applica nel rispetto delle previsioni di cui al regolamento (UE) 651/2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

In forza del rinvio al rispetto delle previsioni di cui al citato regolamento (UE) 651/2014, l'assunzione del lavoratore disoccupato deve determinare un incremento occupazionale netto rispetto alla media dei lavoratori occupati nei dodici mesi precedenti.

Ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale netto il numero dei dipendenti è calcolato in Unità di Lavoro Annuo (U.L.A.), secondo il criterio convenzionale proprio del diritto comunitario.

Come chiarito dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. la Corte di giustizia dell'Unione europea, Sezione II, sentenza 2 aprile 2009, n. C-415/07), nell'operare la valutazione dell'incremento dell'occupazione *"si deve porre a raffronto il numero medio di unità lavoro-anno dell'anno precedente all'assunzione con il numero medio di unità lavoro-anno dell'anno successivo all'assunzione"*.

Il principio espresso dalla citata sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, come già chiarito nell'interpello n. 34 del 17 dicembre 2014 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, deve essere inteso nel senso che l'impresa deve verificare l'effettiva forza lavoro presente nei dodici mesi successivi all'assunzione agevolata e non una occupazione "stimata". Pertanto, l'incremento occupazionale netto relativo ai dodici mesi successivi deve essere verificato tenendo in considerazione l'effettiva forza occupazionale media al termine del periodo dei dodici mesi e non la forza lavoro "stimata" al momento dell'assunzione.

Per tale motivo, qualora al termine dell'anno successivo all'assunzione si riscontri un incremento occupazionale netto in termini di U.L.A., le quote mensili di incentivo eventualmente già godute si "consolidano"; in caso contrario, l'incentivo non può essere legittimamente riconosciuto e il datore di lavoro è tenuto alla restituzione delle singole quote di incentivo eventualmente già godute in mancanza del rispetto del requisito richiesto mediante le procedure di regolarizzazione.

L'incentivo, inoltre, in forza del disposto dell'articolo 32, paragrafo 3, del regolamento (UE) 651/2014, è comunque applicabile qualora l'incremento occupazionale netto non si realizzi in quanto il posto o i posti di lavoro precedentemente occupati si siano resi vacanti a seguito di:

- dimissioni volontarie;
- invalidità;
- pensionamento per raggiunti limiti d'età;
- riduzione volontaria dell'orario di lavoro;
- licenziamento per giusta causa.

Il requisito dell'incremento occupazionale netto deve, invece, essere rispettato nel caso in cui il posto o i posti di lavoro prima occupati si siano resi vacanti a seguito di licenziamenti per riduzione di personale.

Inoltre, come espressamente previsto dall'articolo 31, comma 1, lettera f), del decreto legislativo n. 150/2015, il calcolo della forza lavoro mediamente occupata si effettua mensilmente, confrontando il numero di lavoratori dipendenti equivalente a tempo pieno del mese di riferimento con quello medio dei dodici mesi precedenti, avuto riguardo alla nozione di "impresa unica" di cui all'articolo 2, paragrafo 2, del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013.

L'incremento deve, pertanto, essere valutato in relazione all'intera organizzazione del datore di lavoro e non rispetto alla singola unità produttiva presso cui si svolge il rapporto di lavoro.

Per la valutazione dell'incremento occupazionale è necessario considerare le varie tipologie di lavoratori a tempo determinato e indeterminato, salvo il lavoro cosiddetto accessorio. Il lavoratore assunto - o utilizzato mediante somministrazione - in sostituzione di un lavoratore assente non deve essere computato nella base di calcolo, mentre va computato il lavoratore sostituito.

Il rispetto dell'eventuale requisito dell'incremento occupazionale deve essere verificato in concreto, in relazione a ogni singola assunzione per la quale s'intende fruire dell'incentivo.

Il venire meno dell'incremento fa perdere il beneficio per il mese di calendario di riferimento; l'eventuale ripristino dell'incremento per i mesi successivi consente, invece, la fruizione del beneficio dal mese di ripristino fino alla sua originaria scadenza, ma non consente di recuperare il beneficio perso.

La legittima fruizione dell'incentivo in trattazione è altresì subordinata, in forza dell'applicazione della misura nel rispetto del regolamento (UE) 651/2014, alle seguenti condizioni:

- il datore di lavoro non deve rientrare tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in conto bloccato gli aiuti individuali definiti come illegali o incompatibili della Commissione europea (cfr. l'art. 46 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, c.d. clausola *Deggendorf*);
- il datore di lavoro non deve essere un'impresa in difficoltà, come definita dall'articolo 2, paragrafo 18, del regolamento (UE) 651/2014.

In considerazione della natura dell'agevolazione in trattazione quale aiuto di Stato, si rammenta che l'INPS provvederà a registrare l'esonero contributivo autorizzato nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato.

Con specifico riferimento alle assunzioni a scopo di somministrazione, come anticipato, si precisa che l'agevolazione verrà registrata sul Registro surrichiamato e imputata in capo all'utilizzatore.

8. Coordinamento con altri incentivi

Come espressamente previsto dall'articolo 24, comma 8, del decreto-legge n. 60/2024, l'agevolazione in trattazione non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente.

Nello specifico, l'esonero non è cumulabile con gli esoneri e le riduzioni delle aliquote di

finanziamento previsti dalla normativa vigente in relazione alla contribuzione dovuta dal datore di lavoro.

Conseguentemente, si precisa che, a titolo esemplificativo, per il periodo di applicazione della misura in trattazione non è possibile godere, per i medesimi lavoratori, della c.d. "Decontribuzione Sud", disciplinata dall'articolo 1, commi da 161 a 168, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, e, da ultimo, dall'articolo 1, commi da 406 a 422, della legge di Bilancio 2025, come espressamente previsto dai commi 411 e 419 del medesimo articolo 1.

Inoltre, considerata l'entità della misura di esonero, pari al 100 per cento della contribuzione dovuta dal datore di lavoro, l'agevolazione in oggetto non risulta cumulabile con l'incentivo all'assunzione dei lavoratori disabili di cui all'articolo 13 della legge 12 marzo 1999, n. 68, come modificato dall'articolo 10 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 151, né con l'incentivo all'assunzione di beneficiari del trattamento NASpI di cui all'articolo 2, comma 10-bis, della legge 28 giugno 2012, n. 92, pari, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 24, comma 3, del decreto legislativo n. 150/2015, al 20 per cento dell'indennità che sarebbe spettata al lavoratore se non fosse stato assunto per la durata residua del trattamento.

Sempre con riferimento all'eventuale compatibilità dell'esonero in oggetto con altri regimi agevolati, si fa presente che, nelle ipotesi in cui i lavoratori assunti vengano occupati in Paesi extra UE non convenzionati, in considerazione della disciplina speciale del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, recante "Norme in materia di tutela dei lavoratori italiani operanti nei Paesi extracomunitari e di rivalutazione delle pensioni erogate dai fondi speciali gestiti dall'INPS", convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, con la quale si prevede una contribuzione previdenziale speciale, con l'applicazione di retribuzioni convenzionali, l'esonero in trattazione non trova applicazione (cfr. la circolare n. 236 del 30 luglio 1994, nella quale, con riferimento alle agevolazioni previste per le assunzioni dei lavoratori in mobilità, si era già esclusa la possibilità di concedere i benefici contributivi per i lavoratori operanti in Paesi extracomunitari assicurati in base al citato decreto-legge, data la specialità dell'impianto normativo del medesimo).

In forza della previsione secondo cui l'esonero non è cumulabile con "*altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa*", si fa inoltre presente che il beneficio non è cumulabile con la riduzione contributiva prevista per i datori di lavoro agricoli che occupano personale nei territori montani o nelle singole zone svantaggiate, né con le riduzioni contributive previste per il settore dell'edilizia.

Per espressa previsione del citato articolo 24, comma 8, la misura è compatibile, senza alcuna riduzione, con la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, prorogata fino al 2027 dalla legge di Bilancio 2025.

La misura è inoltre compatibile con l'esonero disciplinato dall'articolo 5 della legge 5 novembre 2021, n. 162, pari all'1% dei contributi previdenziali, nel limite massimo di 50.000 euro annui, a favore dei datori di lavoro privati che siano in possesso della "Certificazione della parità di genere" di cui all'articolo 46-bis del decreto legislativo 11 aprile 2006, n. 198, nei limiti e nel rispetto della contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro effettivamente dovuta.

L'esonero in trattazione è altresì cumulabile con le agevolazioni consistenti in una riduzione della contribuzione previdenziale a carico del lavoratore, quale, ad esempio, l'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico della lavoratrice madre prevista dall'articolo 1, commi 180 e 181, della legge 30 dicembre 2023, n. 213.

9. Procedimento di ammissione all'incentivo. Adempimenti dei datori di lavoro

Allo scopo di conoscere con certezza l'ammontare del beneficio spettante e l'eventuale residua disponibilità delle risorse, il datore di lavoro richiedente l'esonero contributivo in argomento per l'assunzione già effettuata deve inoltrare all'INPS la domanda di ammissione all'agevolazione, avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza *on line* reperibile sul sito istituzionale www.inps.it, nella sezione denominata "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" - "Incentivi Decreto Coesione- Articolo 24".

Nel modulo di istanza *on line* devono essere indicate, anche sulla base di quanto previsto dall'articolo 4, comma 2, del D.I. 7 gennaio 2025, le seguenti informazioni:

- a) i dati identificativi dell'impresa, con particolare riferimento al numero di dipendenti occupati nel mese in cui avviene l'assunzione incentivata;
- b) i dati identificativi del lavoratore nei cui confronti è intervenuta l'assunzione a tempo indeterminato e la dichiarazione circa la sussistenza dello *status* di disoccupato di lunga durata alla data di assunzione;
- c) l'indicazione della tipologia di contratto di lavoro (se a tempo pieno o a tempo parziale) e l'eventuale percentuale oraria di lavoro;
- d) l'importo della retribuzione mensile media, comprensiva dei ratei di tredicesima e quattordicesima mensilità, nonché l'ammontare dell'aliquota contributiva datoriale riferita al rapporto di lavoro. Nel caso di rapporto *part-time* deve essere indicata la retribuzione effettivamente erogata;
- e) l'indicazione della regione e della provincia di esecuzione effettiva della prestazione lavorativa (sede, stabilimento, filiale, ufficio o reparto autonomo).

L'INPS, una volta ricevuta la domanda telematica, mediante i propri sistemi informativi centrali provvede a:

- calcolare l'ammontare del beneficio spettante in base all'ammontare dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro dichiarati nella richiesta;

- consultare il Registro Nazionale degli aiuti di Stato per verificare che per quel datore di lavoro sussistano le condizioni per riconoscere l'agevolazione richiesta, relativamente al rispetto della c.d. clausola *Deggendorf* richiamata al paragrafo 7 della presente circolare;
- fornire, qualora risulti che vi sia sufficiente capienza di risorse e che i requisiti di cui sopra siano rispettati, un riscontro in merito all'accoglimento della domanda e procedere alla registrazione dell'agevolazione sul Registro Nazionale degli aiuti di Stato.

Si invitano, al riguardo, i datori di lavoro a prestare la massima attenzione nel compilare correttamente i moduli telematici dell'INPS e le comunicazioni telematiche obbligatorie (Unilav/Unisomm) inerenti al rapporto per cui si chiede l'incentivo. Si evidenzia, in particolare, che non può essere accettata una domanda contenente dati diversi da quelli presenti nelle comunicazioni Unilav/Unisomm.

Ai fini dell'ammissione alla fruizione della misura, l'INPS quantifica quanto possa essere erogato per ciascuna annualità per il singolo rapporto di lavoro, provvedendo ad accogliere le richieste solo laddove vi sia sufficiente capienza di risorse da ripartire *pro quota* per tutti i ventiquattro mesi di agevolazione spettante.

L'importo dell'esonero riconosciuto dalle procedure telematiche costituisce l'ammontare massimo dell'agevolazione che può essere fruita nelle denunce contributive.

Si precisa inoltre che, con riferimento ai rapporti a tempo parziale, nell'ipotesi di variazione in aumento della percentuale oraria di lavoro in corso di rapporto, compreso il caso di assunzione a tempo parziale e successiva trasformazione a tempo pieno, il beneficio fruibile non potrà superare, per i vincoli legati al finanziamento della misura, il tetto già autorizzato mediante le procedure telematiche. Nelle ipotesi di diminuzione dell'orario di lavoro, compreso il caso di assunzione a tempo pieno e successiva trasformazione in *part-time*, sarà onere del datore di lavoro riparametrare l'incentivo spettante e fruire dell'importo ridotto.

Infine, si evidenzia che il modulo di domanda deve essere utilizzato esclusivamente per la prima assunzione incentivata, mentre, ai fini del riconoscimento del beneficio residuo spettante per la successiva assunzione del lavoratore, non è previsto l'invio di una nuova richiesta.

Anche a seguito dell'autorizzazione al godimento dell'agevolazione, l'Istituto provvede ai necessari controlli, anche attraverso le informazioni rese disponibili dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e dall'Ispettorato nazionale del lavoro, per quanto di rispettiva competenza, per accertare l'effettiva sussistenza dei presupposti di legge per la fruizione dell'incentivo di cui si tratta.

L'effettiva realizzazione dei controlli avviene anche mediante interoperabilità delle diverse banche dati, che verrà definita dallo stesso Ministero del Lavoro e delle politiche sociali attraverso l'adozione di specifici protocolli informatici.

Al riguardo, si precisa che i datori di lavoro che hanno beneficiato indebitamente dell'esonero contributivo sono tenuti al versamento dei contributi dovuti, nonché al pagamento delle sanzioni previste dalle vigenti disposizioni di legge in materia, ferma restando l'eventuale responsabilità penale ove il fatto costituisca reato.

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

Per potere esporre l'agevolazione contributiva in argomento, dal mese di competenza febbraio 2026, i datori di lavoro autorizzati a fruire della misura devono valorizzare all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, elemento <InfoAggcausalibContrib> i seguenti elementi:

- nell'elemento <CodiceCausale> deve essere inserito il nuovo valore "**EZES**", avente il significato di "Esonero contributivo Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95.;"
- nell'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> deve essere inserito il numero di protocollo della domanda telematica;
- nell'attributo <TipoIdentMotivoUtilizzo> deve essere indicato il valore "**PROTOCOLLO**".

Nel caso delle agenzie di somministrazione, relativamente alla posizione per i lavoratori assunti per essere impegnati presso l'impresa utilizzatrice (posizione contributiva contraddistinta dal C.S.C. 7.07.08 e dal C.A. 9A), oltre all'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> contenente il numero di protocollo della domanda telematica e al relativo attributo <TipoIdentMotivoUtilizzo>, deve essere esposto un ulteriore <IdentMotivoUtilizzoCausale> contenente la matricola aziendale o il codice fiscale e il relativo attributo <TipoIdentMotivoUtilizzo> con valore "**MATRICOLA_AZIENDA**" oppure "**CF_PERS_FIS**" o "**CF_PERS_GIU**";

- 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 nel flusso Uniemens, come sopra specificati, vengono poi riportati, a cura dell'Istituto, nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure come segue:

- con il codice di nuova istituzione "**L619**", avente il significato di "Conguaglio Esonero contributivo Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95";

- con il codice “**L620**” di nuova istituzione, avente il significato di “Arretrati Esonero contributivo Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95”.

Si fa presente che la valorizzazione dell'elemento <AnnoMeseRif> con riferimento alle mensilità da settembre 2024 a gennaio 2026 può essere effettuata esclusivamente nei flussi Uniemens di competenza di febbraio 2026, marzo 2026 e aprile 2026.

Nel caso in cui il datore di lavoro stia usufruendo di altri incentivi non cumulabili con l'esonero in trattazione, deve procedere alla restituzione dell'agevolazione tramite flussi regolarizzativi che saranno elaborati senza l'aggravio delle sanzioni civili.

I datori di lavoro che hanno diritto al beneficio, ma hanno sospeso o cessato l'attività e vogliono fruire dell'esonero spettante, devono avvalersi della procedura delle regolarizzazioni (Uniemens/vig).

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

I datori di lavoro privati per usufruire dell'esonero in argomento per i lavoratori iscritti alla Gestione pubblica, a partire dal periodo di competenza febbraio 2026, devono esporre nel flusso Uniemens sezione “Lista/PosPA”, 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.

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 “**66**”, avente il significato di “Bonus Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95”;
- nell'elemento <**Importo**> deve essere indicato l'importo del contributo oggetto dello sgravio.

Si fa presente che il recupero dell'agevolazione relativa ai mesi da settembre 2024 a gennaio 2026 può essere effettuato ed esposto esclusivamente nei flussi Uniemens sezione “Lista/PosPA” dei mesi di febbraio 2026, marzo 2026 e aprile 2026.

Si evidenzia altresì che l'agevolazione riguarda esclusivamente la contribuzione dovuta ai fini pensionistici e che la stessa non si applica nei confronti della pubblica Amministrazione, individuabile assumendo come riferimento la nozione e l'elencazione recate nell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001.

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

I datori di lavoro agricoli autorizzati a fruire dell'esonero in argomento, per le assunzioni a tempo indeterminato devono valorizzare, a partire dalla denuncia di competenza febbraio 2026, per i lavoratori interessati all'esonero, gli elementi di seguito specificati:

- in <TipoRetribuzione>/<CodiceRetribuzione> il codice “**Y**”;
- in <AgevolazioneAgr>/<CodAgio> il codice Agevolazione “**ZS**”, che assume il significato di “Esonero contributivo Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95.”.

Per dichiarare l'importo spettante dell'esonero relativo alle competenze pregresse (da settembre 2024 a gennaio 2026), per i lavoratori indicati con il <CodAgio> “**ZS**” devono essere valorizzati i seguenti elementi:

- <CodiceRetribuzione> con il codice “**Y**”;
- <CodAgio> con il codice agevolazione “**ZP**”, che assume il significato di “Arretrati Esonero contributivo Zona Economica Speciale unica per il Mezzogiorno - D.L.7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 luglio 2024, n. 95”;
- <Retribuzione> con l'importo del recupero spettante, rispetto alla totalità dei periodi pregressi.

Il codice agevolazione “**ZP**”, utilizzato per dichiarare l'importo spettante rispetto ai periodi pregressi dell'esonero ZES unica, deve essere utilizzato esclusivamente nella competenza di marzo 2026 inviata entro il primo periodo di trasmissione 2026, ossia entro il 31 maggio 2026.

Come espressamente previsto dall'articolo 24, comma 8, del decreto-legge n. 60/2024, l'agevolazione in trattazione non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, pertanto, il flusso viene scartato nel caso in cui il datore di lavoro compili il flusso <PosAgri> per lo stesso lavoratore beneficiario dell'esonero ZES unica, con altri <CodAgio> e/o con i codici relativi alle zone tariffarie agevolate.

In fase di trasmissione dei flussi, l'Istituto verifica che le agevolazioni indicate negli stessi siano coerenti con le autorizzazioni rilasciate.

I datori di lavoro agricoli possono verificare l'attribuzione dei suddetti codici di agevolazione consultando le sezioni “Codici Autorizzazione” e “Lavoratori Agevolati” della posizione aziendale, nel Cassetto previdenziale per aziende agricole.

13. Istruzioni contabili

L'esonero contributivo di cui all'articolo 24 del decreto-legge n. 60/2024 trova la sua manifestazione contabile nell'ambito della gestione degli interventi assistenziali e di

sostegno alle gestioni previdenziali – evidenza contabile GAW (Gestione sgravi degli oneri sociali e altre agevolazioni contributive), con l’istituzione del seguente conto:

- GAW37203 Esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali per le assunzioni a tempo indeterminato di personale di età pari a 35 anni, a favore dei datori di lavoro privati operanti in una sede o unità produttiva ubicata in una delle regioni della ZES unica, che occupano fino a 10 dipendenti per un periodo massimo di 24 mesi – articolo 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60.

Al nuovo conto, gestito dalla procedura automatizzata di ripartizione contabile dei DM, vanno contabilizzate le somme conguagliate dai datori di lavoro con i codici evento “**L619**” per il periodo corrente e “**L620**” a titolo di arretrati, secondo le istruzioni operative fornite al paragrafo 10 della presente circolare.

La rilevazione contabile dell’esonero spettante ai datori di lavoro che si avvalgono del flusso Uniemens sezione “ListaPosPA” avviene facendo uso del medesimo conto a cui sono attribuite le somme esposte con il codice recupero “**66**”, secondo le istruzioni riportate al paragrafo 11 della presente circolare.

Allo stesso modo, i datori di lavoro della gestione agricola si avvalgono del conto di nuova istituzione per rilevare le somme a titolo di esonero, conguagliate nella sezione <PosAgri> del flusso Uniemens con i codici di agevolazione “**ZS**”, e “**ZP**”, rispettivamente per il periodo corrente e per gli arretrati, secondo le istruzioni operative di cui al precedente paragrafo.

I rapporti finanziari con lo Stato, ai fini del rimborso deli oneri previsti dalla normativa, sono tenuti come di consueto dalla Direzione generale.

Si riporta nell’Allegato n. 1 la variazione al piano dei conti.

Il Direttore generale
Valeria Vittimberga

Direzione Centrale Entrate

Direzione Centrale Pensioni

Direzione Centrale Bilanci, Contabilita' e Servizi Fiscali

Direzione Centrale Tecnologia, Informatica e Innovazione

Roma, 05/02/2026

*Ai Dirigenti centrali e territoriali
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
territoriali delle Aree dei professionisti
Al Coordinatore generale, ai coordinatori
centrali e ai responsabili territoriali
dell'Area medico legale*

Circolare n. 12

E, per conoscenza,

*Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Amministrazione
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo
di Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali*

OGGETTO: **Modifiche alla disciplina del Fondo di Tesoreria di cui all'articolo 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, introdotte dalla legge 30 dicembre 2025, n. 199. Indicazioni amministrative e operative. Istruzioni contabili**

SOMMARIO: *Con la presente circolare si forniscono le prime indicazioni amministrative concernenti l'attuazione delle modifiche relative agli aspetti di natura contributiva disposte dalla legge 30 dicembre 2025, n. 199 (legge di Bilancio 2026), in materia di trattamento di fine rapporto e obbligo di versamento al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei*

trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile" di cui all'articolo 1, comma 755, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Si forniscono altresì istruzioni operative per la composizione dei flussi Uniemens.

INDICE

Premessa

1. Ambito di applicazione e requisiti soggettivi
2. Determinazione del requisito dimensionale
3. Calcolo della quota mensile da versare al Fondo di Tesoreria
4. Decorrenza dell'obbligo di versamento del contributo di finanziamento al Fondo di Tesoreria
5. Misure compensative
6. Istruzioni operative
7. Periodi pregressi
8. Istruzioni contabili

Premessa

L'articolo 1, comma 203, della legge 30 dicembre 2025, n. 199 (di seguito, legge di Bilancio 2026), modifica il comma 756 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, aggiungendo, in fine, i seguenti periodi: "Con effetto sui periodi di paga decorrenti dal 1° gennaio 2026, sono tenuti al versamento del contributo di cui al presente comma anche i datori di lavoro che hanno raggiunto o raggiungono, negli anni successivi a quello di inizio dell'attività, la soglia dimensionale di cui al terzo periodo, prendendo a riferimento la media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente all'anno del periodo di paga considerato, e, limitatamente al periodo 2026-2027, a condizione che, nel medesimo anno solare, la predetta media annuale non sia inferiore a sessanta addetti alle proprie dipendenze. Con effetto sui periodi di paga decorrenti dal 1° gennaio 2032, sono altresì tenuti al versamento del contributo di cui al presente comma i datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o superiore a quaranta o che raggiungono, anche negli anni successivi a quello di inizio dell'attività, la soglia dimensionale di quaranta addetti alle proprie dipendenze, prendendo a riferimento la media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente all'anno del periodo di paga considerato".

In particolare, a seguito della descritta novella, relativamente all'ambito di applicazione della norma, viene meno il rilievo esclusivo della dimensione occupazionale del datore di lavoro rilevata con riferimento al primo anno di attività, attribuendo rilevanza anche all'incremento del numero dei lavoratori eventualmente intervenuto negli anni successivi.

In sede di prima applicazione, limitatamente al periodo 2026-2027, la media annuale dei lavoratori da considerare ai fini dell'obbligo contributivo non deve essere inferiore a 60 addetti alle proprie dipendenze.

Inoltre, con effetto sui periodi di paga decorrenti dal 1° gennaio 2032, l'obbligo di versamento si estende anche ai datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o superiore a 40 o che raggiungono tale soglia negli anni successivi all'inizio dell'attività, calcolata sempre sulla base della media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente all'anno del periodo di paga considerato.

Nel silenzio della disposizione in ordine al requisito dimensionale applicabile per il periodo 2028-2031, continua a trovare applicazione il requisito dimensionale ordinario di almeno 50 addetti, già previsto dalla disciplina generale in materia di conferimento delle quote del trattamento di fine rapporto (TFR) al Fondo in argomento (di seguito, Fondo di Tesoreria).

L'obbligo di versamento degli accantonamenti al Fondo di Tesoreria ricorre, peraltro, in tutti i casi in cui il lavoratore non aderisce alle forme pensionistiche complementari secondo le modalità di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, come modificato dal comma 204 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2026^[1]. In tali ipotesi, il TFR maturando resta regolato dall'articolo 2120 del codice civile e le relative quote devono essere versate al Fondo di Tesoreria qualora il datore di lavoro soddisfi i requisiti dimensionali previsti dalla normativa.

Tanto rappresentato, con la presente circolare si forniscono le prime indicazioni amministrative e operative in ordine alle modifiche apportate alla disciplina del Fondo di Tesoreria introdotte dalla disposizione in argomento. Eventuali ulteriori istruzioni di dettaglio, anche con riferimento agli adempimenti procedurali e applicativi, saranno fornite dall'Istituto con successive circolari e messaggi.

Per tutto quanto non espressamente illustrato nella presente circolare, restano ferme le indicazioni fornite con la circolare n. 70 del 3 aprile 2007 e nelle successive circolari e messaggi pubblicati dall'istituto in materia ^[2].

1. Ambito di applicazione e requisiti soggettivi

La disciplina in esame continua a riguardare esclusivamente i lavoratori per i quali trova applicazione l'articolo 2120 del codice civile ai fini del TFR.

Pertanto, sono obbligati al versamento del contributo al Fondo di Tesoreria tutti i datori di lavoro privati, con esclusione dei datori di lavoro domestico.

Sono altresì obbligati al versamento di tale contributo gli Organismi pubblici privatizzati e gli Enti pubblici economici, limitatamente ai rapporti di lavoro regolati dal diritto comune e, quindi, assoggettati alla disciplina dell'articolo 2120 del codice civile.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina in argomento i dipendenti delle pubbliche Amministrazioni di cui all'articolo?1, comma?2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n.?165, salvo che i rapporti di lavoro siano regolati integralmente dal diritto comune, con conseguente applicazione dell'articolo?2120 del codice civile.

In caso di operazioni societarie (ad esempio, acquisizione di ramo d'azienda, incorporazione) o cessione di contratto:

- se il personale transita alle dipendenze di un datore di lavoro obbligato al versamento, quest'ultimo deve effettuare il versamento del contributo al Fondo di Tesoreria anche per tali lavoratori, a partire dal periodo di paga in corso alla data di acquisizione;
- se il personale (in precedenza alle dipendenze di un datore di lavoro assoggettato all'obbligo di versamento al Fondo di Tesoreria) transita alle dipendenze di un datore di lavoro non obbligato al versamento, il nuovo datore è tenuto a versare il contributo solo per il personale transitato, limitatamente al periodo successivo al trasferimento.

Sono assoggettati all'obbligo contributivo i datori di lavoro che, per i lavoratori occupati all'estero (indipendentemente dall'esistenza di convenzioni di sicurezza sociale e dal regime previdenziale applicato), accantonano comunque il TFR ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile, anche in virtù di clausole contrattuali di miglior favore.

Alla luce di quanto previsto dal novellato comma 756 dell'articolo 1 della legge n. 296/2006, per i lavoratori dipendenti del settore privato di prima assunzione, con esclusione dei lavoratori domestici, l'obbligo di versamento delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria sorge nell'ipotesi in

cui il lavoratore, entro sessanta giorni dalla data di prima assunzione, manifesti espressamente la volontà di non aderire alle forme pensionistiche complementari e di mantenere il TFR secondo il regime di cui all'articolo 2120 del codice civile.

In tale evenienza, qualora il datore di lavoro sia in possesso dei requisiti dimensionali previsti dalla normativa vigente, le quote di TFR maturando, non destinate alle forme pensionistiche complementari, devono essere conferite al Fondo di Tesoreria secondo le modalità ordinarie.

L'obbligo di versamento delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria ricorre, inoltre, per i lavoratori non di prima assunzione non aderenti alle forme pensionistiche complementari. In tali casi, il TFR maturando resta disciplinato dall'articolo 2120 del codice civile, con l'obbligo di versamento delle relative quote di TFR al Fondo di Tesoreria, laddove il datore di lavoro stesso soddisfi i requisiti dimensionali previsti dalla normativa.

2. Determinazione del requisito dimensionale

Il requisito dimensionale si determina sulla base della media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente rispetto all'anno del periodo di paga considerato.

Pertanto, il contributo di finanziamento al Fondo di Tesoreria è dovuto se, alla fine dell'anno solare precedente (nella prassi amministrativa, l'anno civile, ossia dal 1° gennaio al 31 dicembre)[\[3\]](#), la media dei dipendenti occupati raggiunge il limite dimensionale di seguito dettagliato:

- 60 addetti per il periodo 2026-2027;
- 50 addetti per il periodo dal 2028 al 2031;
- 40 addetti dal 1° gennaio 2032.

Al riguardo, si precisa che i riferimenti temporali contenuti nella disposizione in argomento devono intendersi riferiti alla competenza del periodo di paga e ai relativi accantonamenti, mentre la verifica del requisito dimensionale è sempre effettuata con riferimento all'anno solare precedente (ad esempio, per il periodo di paga decorrente da gennaio 2026 e per i relativi accantonamenti, si considera la media annuale dei dipendenti in forza nell'anno 2025 - 1° gennaio/31 dicembre 2025; per il periodo di paga decorrente da gennaio 2027 e per i relativi accantonamenti, si considera la media annuale dei dipendenti in forza nell'anno 2026 - 1° gennaio/31 dicembre 2026, ecc.).

Pertanto, se un datore di lavoro non raggiunge la soglia dimensionale riferita all'anno 2025 (media inferiore a 60 addetti), il medesimo non è tenuto all'obbligo di conferimento delle quote di TFR per l'anno 2026. Tuttavia, se nel corso dell'anno 2026 raggiunge la soglia dimensionale prevista dalla disposizione in argomento, l'obbligo suddetto scatterà per il periodo di paga decorrente da gennaio 2027, poiché il calcolo si baserà sulla media dei dipendenti riferita all'anno 2026.

Eventuali riduzioni del numero di addetti intervenute successivamente non incidono sull'obbligo di versamento.

La media annuale dei dipendenti deve essere calcolata avendo riguardo esclusivamente ai mesi di effettiva attività del datore di lavoro, escludendo dal computo eventuali periodi di sospensione dell'attività aziendale. Pertanto, il calcolo della media deve riflettere la reale presenza dei lavoratori nei mesi in cui il datore di lavoro è stato effettivamente operativo, garantendo così una rappresentazione fedele della dimensione occupazionale.

Si precisa che, relativamente al primo anno di applicazione della novella (2026), l'obbligo contributivo configurato dal nuovo comma 756 dell'articolo 1 della legge n. 296/2006 trova applicazione per i datori di lavoro in attività nell'anno 2024. Ciò in ragione del fatto che, come

sopra anticipato, il legislatore subordina l'insorgenza dell'obbligo di versamento delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria al superamento della soglia dimensionale calcolata sulla media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare precedente a quello del periodo di paga considerato. Ne consegue che, per l'anno 2026, il parametro di riferimento è necessariamente l'anno solare 2025, che deve poter essere considerato come anno "precedente" ai fini del calcolo della media occupazionale. Ciò presuppone l'esistenza di un periodo di attività aziendale già avviato e consolidato prima del 2025; pertanto, solo i datori di lavoro in attività nel 2024 dispongono di una base temporale coerente con il dato normativo, volta a valutare la dimensione occupazionale su un arco annuale significativo e comparabile.

Inoltre, considerato che la novella in argomento non interviene sulle fattispecie già disciplinate dal citato comma 756, un datore di lavoro che abbia iniziato l'attività nell'anno 2025 e che, con riferimento a tale anno, raggiunga la media di 50 dipendenti, è tenuto al versamento del contributo di finanziamento al Fondo di Tesoreria, a decorrere dal mese di inizio dell'attività.

A titolo esemplificativo, il datore di lavoro che abbia avviato l'attività nel mese di aprile 2025 e che, nel medesimo anno, raggiunge una media occupazionale pari a 50 dipendenti, nonostante si trovi nel suo primo anno di attività, è obbligato al versamento contributivo al Fondo di Tesoreria, in quanto - alla luce di quanto ancora previsto dal novellato comma 756 - il raggiungimento della media di 50 dipendenti nell'anno di inizio dell'attività fa nascere l'obbligo di conferire le quote di TFR al Fondo di Tesoreria.

Ciò in quanto, nonostante la novella, l'attuale disciplina continua ad attribuire rilievo alla verifica del requisito dimensionale nell'anno di costituzione dell'azienda, indipendentemente dalle nuove soglie introdotte dalla legge di Bilancio 2026, che operano esclusivamente per gli anni successivi a quello di inizio dell'attività.

Ne consegue che, per le aziende di nuova costituzione, continua ad applicarsi il criterio vigente prima della novella di cui all'articolo 1, comma 203, della legge di Bilancio 2026, il quale richiede il raggiungimento della media di 50 dipendenti nell'anno di inizio dell'attività ai fini dell'obbligo di conferimento delle quote al Fondo di Tesoreria.

Ai fini del calcolo devono essere considerati tutti i lavoratori con contratto di lavoro subordinato alle dipendenze del medesimo datore di lavoro, indipendentemente dalla tipologia e dall'orario di lavoro, compresi i lavoratori con contratto *part-time*. Questi ultimi, a prescindere dalla tipologia del contratto (orizzontale, verticale o misto), sono computati in proporzione all'orario, sommando mensilmente gli orari individuali e rapportandoli all'orario del lavoratore a tempo pieno, con arrotondamento all'unità per frazioni/superiori alla metà dell'orario normale (cfr. l'art. 9 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81).

Ai fini del computo, i datori di lavoro che rientrano nel requisito dimensionale di cui sopra devono rilasciare all'Istituto apposita dichiarazione, anche per via telematica, utilizzando il modello denominato "SC34", reperibile nella sezione "Moduli" del sito istituzionale www.inps.it. L'Istituto, in ogni caso, effettua le necessarie verifiche.

3. Calcolo della quota mensile da versare al Fondo di Tesoreria

Ai fini della determinazione dell'importo mensile da versare al Fondo di Tesoreria, per ciascun lavoratore interessato deve essere presa in considerazione la retribuzione mensile utile ai fini del TFR, riferita al periodo di paga di competenza.

La quota di TFR maturata nel periodo è determinata applicando alla suddetta retribuzione l'aliquota pari al 7,41% (1/13,5), in conformità a quanto previsto dall'articolo 2120 del codice civile.

Dall'importo così determinato deve essere detratto il contributo dello 0,50% previsto dall'articolo 3, ultimo comma, della legge 29 maggio 1982, n. 297, nei confronti dei lavoratori

per i quali tale contributo è dovuto.

Il contributo dello 0,50% continua a essere esposto e versato unitamente agli altri contributi previdenziali obbligatori, restando ferma la possibilità di procedere al relativo conguaglio in sede di regolazione di fine anno, ove necessario.

4. Decorrenza dell'obbligo di versamento del contributo di finanziamento al Fondo di Tesoreria

Il versamento delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria deve essere effettuato dai datori di lavoro con periodicità mensile, con le medesime modalità e nei termini previsti per il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria; pertanto, il versamento deve avvenire **entro il giorno 16 del mese successivo** a quello del periodo di paga cui si riferisce la quota di TFR maturata.

Si precisa che tale contribuzione ha natura obbligatoria e non può beneficiare di alcuna forma di agevolazione contributiva, ivi comprese le riduzioni o gli esoneri previsti dall'ordinamento per la contribuzione previdenziale ordinaria.

Il contributo affluisce al Fondo di Tesoreria al netto dell'importo corrispondente al contributo dello 0,50% previsto dal citato articolo 3, ultimo comma, della legge n. 297/1982, dovuto per ciascun lavoratore.

5. Misure compensative

In relazione ai conferimenti delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria, si richiamano le misure compensative applicabili ai datori di lavoro, già previste dalla normativa vigente.

In particolare, quanto disposto dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 252/2005, il quale prevede l'esonero dal versamento del contributo al Fondo di garanzia di cui all'articolo 2 della legge n. 297/1982 (pari allo 0,20% o allo 0,40% per i dirigenti industriali), in misura corrispondente alla quota di TFR maturando conferita alle forme pensionistiche complementari e al Fondo di Tesoreria.

Si richiama altresì quanto previsto all'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale riconosce, a favore dei datori di lavoro, l'esonero dal versamento dei contributi sociali dovuti alla gestione di cui all'articolo 24 della legge 9 marzo 1989, n. 88, per ciascun lavoratore, nella misura di 0,28 punti percentuali a decorrere dal 2014 applicati nella stessa percentuale del TFR maturando conferito alle forme pensionistiche complementari e al Fondo di Tesoreria^[4].

6. Istruzioni operative

I datori di lavoro che soddisfino i requisiti dimensionali come sopra illustrati sono tenuti a richiedere, per le posizioni INPS afferenti alla gestione DM, il codice di autorizzazione "**1R**", avente il significato di "Azienda in cui sono occupati lavoratori per i quali è dovuto il contributo di finanziamento del Fondo di Tesoreria".

Al riguardo, si precisa che i datori di lavoro già in possesso del codice di autorizzazione "**1R**", non per effetto del requisito dimensionale ma in ragione della presenza di singoli lavoratori per i quali veniva effettuato il versamento al Fondo di Tesoreria, restano comunque tenuti a procedere alla verifica del requisito dimensionale previsto dalla normativa vigente. Qualora tale requisito risulti soddisfatto, i medesimi datori di lavoro sono tenuti a effettuare il versamento al Fondo di Tesoreria anche per la generalità dei lavoratori dipendenti, con esclusione di quelli che risultino aderenti a forme pensionistiche complementari.

7. Periodi pregressi

Le aziende che hanno iniziato l'attività nell'anno 2025 e che perfezionano il requisito dimensionale di almeno 50 addetti nel corso del medesimo anno sono tenute al versamento delle quote di TFR maturate anche per i mesi pregressi, a fare tempo da quello di inizio dell'attività. In proposito si confermano le modalità operative riportate nella circolare n. 70/2007.

Le aziende costituite antecedentemente all'anno 2025 e che raggiungono in tale anno il limite dimensionale di almeno 60 addetti sono tenute al versamento delle quote di TFR a fare tempo dal 1° gennaio 2026.

Ai sensi della deliberazione n. 5 del Consiglio di Amministrazione dell'Istituto del 26 marzo 1993, approvata con decreto ministeriale 7 ottobre 1993, i datori di lavoro possono assolvere all'obbligo contributivo di versamento delle quote di TFR al Fondo di Tesoreria entro il giorno 16 del terzo mese successivo a quello di pubblicazione della presente circolare.

A tale fine viene istituito nel flusso Uniemens, il nuovo codice causale "**CF05**" all'interno dell'elemento **TipoImpPregCMT** di GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoPregresso avente il significato di "Versamento arretrati quote TFR legge 30 dicembre 2025, n. 199".

8. Istruzioni contabili

Ai fini delle rilevazioni contabili della contribuzione dovuta dai soggetti interessati dalla novella normativa contenuta nella legge di Bilancio 2026, si rinvia alla circolare n. 89 del 22 maggio 2007, con la quale sono stati istituiti i seguenti conti, nell'ambito della Gestione TF - Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile – Art. 1, comma 755, legge 27 dicembre 2006, n. 296 - contabilità separata TFR:

- TFR 21/110 e TFR 21/170 per i contributi riscossi e derivanti dai modd. DM 10 attivi competenza anni precedenti e anni in corso;
- TFR 21/120 e TFR 21/180 per i contributi riscossi e derivanti dai modd. DM 10 attivi competenza anni precedenti e anni in corso modd. DM 10 insoluti o da DM 10/V.

La procedura DM provvede alla ripartizione contabile ai conti in uso anche dei contributi dovuti dai datori di lavoro e individuati nel flusso Uniemens con il codice causale "CF05", secondo le istruzioni operative di cui al paragrafo precedente.

Per quanto riportato al paragrafo 5, in ordine alle misure di esonero contributivo previste dalla normativa vigente (cfr. l'art. 10 del decreto legislativo n. 252/2005 e l'art. 8 del decreto-legge n. 203/2005), si rinvia alle istruzioni contabili in essere, contenute nella circolare sopra citata e nella circolare n. 4 del 14 gennaio 2008.

Il Direttore Generale
Valeria Vittimberga

[1] Si precisa che le disposizioni di cui al comma 204 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2026 si applicano a decorrere dal 1° luglio 2026 ed entro la medesima data la Commissione di Vigilanza sui Fondi Pensione (COVIP) è tenuta ad adeguare le proprie istruzioni (cfr. il comma

205 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2026).

[2] In particolare, per tutti gli aspetti non espressamente riproposti ai paragrafi 1, 2, 3 e 4 della presente circolare.

[3] Cfr. la circolare n. 37 del 1° marzo 2018.

[4] Cfr. la circolare n. 23 del 24 gennaio 2007, la circolare n. 70/2007 e la circolare n. 4 del 14 gennaio 2008.