

Prot. n. F40/RNS
Bologna, 08 aprile 2020

Oggetto: Premio erogato ai lavoratori dipendenti ai sensi dell'articolo 63 del decreto "cura Italia" Covid-19 (D.L. n. 18/2020): chiarimenti forniti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 3 aprile 2020.

Sintesi

Con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di calcolo del premio in oggetto affrontando numerosi temi fra i quali i più rilevanti ineriscono:

- l'eventuale cessazione del rapporto di lavoro nel mese di marzo;
- il computo dei lavoratori in servizio esterno;
- il trattamento dei lavoratori in part-time;
- i criteri di determinazione dell'importo del reddito di lavoro dipendente;
- i giorni lavorati in modalità lavoro agile;
- l'attestazione redditi del dipendente.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con il documento di prassi in oggetto, per fornire le prime indicazioni operative relative al premio erogato ai lavoratori dipendenti di cui all'art. 63 del Decreto Cura Italia.

Tale norma statuisce che: *Ai titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che possiedono un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro spetta un premio, per il mese di marzo 2020, che non concorre alla formazione del reddito, pari a 100 euro da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese...i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 riconoscono, in via automatica, l'incentivo di cui al comma 1 a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno...".*

Si ritiene opportuno precisare che i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate non sono contenuti in un provvedimento di prassi con cui la stessa Agenzia affronta in modo organico e completo quanto contenuto nell'articolo 63, in commento, ma si è limitata a rispondere a quesiti posti, senza peraltro talvolta motivare la risposta medesima, come per esempio è accaduto nell'individuazione del



criterio di quantificazione del numero dei giorni di lavoro svolti presso la propria sede di lavoro, come di seguito si dirà.

COMPUTO GIORNI del MESE di MARZO

La prima questione affrontata dall'Agencia concerne il calcolo dei giorni relativi a marzo poiché il bonus di 100 euro risulta da corrispondere in base al numero di giorni di lavoro prestati nella propria sede di lavoro.

Secondo l'Amministrazione, il quantum dell'importo da erogare si ottiene dal rapporto tra:

- **al numeratore**, le ore effettive lavorate nella sede nel mese;
- **al denominatore**, le ore lavorabili come previsto contrattualmente⁽¹⁾.

Se il rapporto tra numeratore e denominatore risulta pari a 1 è erogabile l'importo totale di 100 euro.

In merito a tale calcolo si evidenzia che, laddove la norma fa un riferimento letterale ai giorni di lavoro effettuati, la circolare adotta un criterio discutibile e più stringente richiedendo una quantificazione oraria dei giorni di lavoro effettuati. Ben più in linea con il dato letterale della norma e la ratio della stessa sarebbe stato fare riferimento ai giorni di presenza rilevabili dal libro unico del lavoro (LUL).

L'interpretazione dell'Agencia è giunta in un momento in cui gran parte delle imprese, che avevano programmato l'erogazione del bonus con la retribuzione di Marzo, aveva ultimato i conteggi sulla base dei giorni di lavoro svolti e non sulla base delle ore lavorate.

In considerazione del fatto che l'interpretazione dell'Agencia si discosta dal puro dettato normativo, si ritiene che non sia opportuno procedere ad immediate rettifiche dei conteggi effettuati sulla base del criterio che fa riferimento ai giorni di lavoro svolti. Correzione che si renderà invece obbligatoria in presenza di una eventuale futura norma di interpretazione autentica, entro il momento del conguaglio di fine anno.

CESSAZIONE del RAPPORTO di LAVORO nel MESE di MARZO

Il rapporto tra numeratore e denominatore, come sopra individuati, viene traslato anche al caso di lavoratori cessati nel mese di marzo, così che saranno da individuare i giorni effettivi lavorati nel mese.

In riferimento al punto in precedenza commentato, si noti che nella risposta data a questo quesito, l'Agencia ha fatto riferimento non alle ore lavorate ma ai giorni di lavoro svolti.

Si ritiene che nell'ipotesi in esame al denominatore siano da considerare i giorni lavorabili dell'intero mese; si creerebbero, altrimenti, particolari situazioni in cui il premio sarebbe assegnato per intero anche ai lavoratori che hanno interrotto il rapporto di lavoro nei primi giorni del mese di

¹ Ossia le ore di lavoro individuate come normali nel CCNL applicato.



marzo. Il medesimo criterio troverebbe applicazione anche alle ipotesi di assunzione avvenute nel corso del medesimo mese di marzo.

LAVORATORI NON IN SEDE – C.D. SERVIZIO ESTERNO

L’Agenzia delle Entrate, richiamando la *ratio* agevolativa della norma, vale a dire la promozione di una premialità diretta a “...*dare ristoro ai dipendenti che hanno continuato a lavorare nel mese di marzo senza poter adottare, quale misura di prevenzione, quella del lavoro agile o da remoto...*” ha ritenuto agevolabili anche i lavoratori in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell’impresa.

Per il medesimo motivo la misura non viene ritenuta estensibile ai lavoratori in *smart working* (lavoro agile).

L’Agenzia, inoltre, ha considerato opportuno precisare come il limite dei 40mila euro per accedere al beneficio sia da calcolare considerando solo il reddito da lavoro dipendente percepito nel 2019 e soggetto a tassazione ordinaria, con esclusione di quelli a tassazione separata o a imposta sostitutiva; a questo proposito l’Agenzia richiama alcuni chiarimenti già forniti nella circolare n. 28/E del 15 giugno 2016.

LAVORATORI in *PART TIME*

Secondo l’Amministrazione finanziaria, indipendentemente dalla tipologia di contratto, l’importo del bonus erogabile deve essere determinato in ragione del periodo di lavoro durante il quale il dipendente presta effettivamente l’attività lavorativa presso la propria sede.

L’Agenzia pertanto eguaglia – ai fini del calcolo premiale – il trattamento di un lavoratore con contratto *part time* a quello di un lavoratore con contratto *full time*, attenendosi alla lettera della norma che rapporta l’ammontare del premio “*al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro*”.

Se l’Agenzia delle entrate avesse preso in considerazione i giorni di lavoro effettivamente prestati, anche per un lavoratore con contratto a tempo parziale avrebbe potuto considerare i “giorni di presenza”, a prescindere dalle ore di lavoro che caratterizzano il *part time*, senza richiedere l’applicazione di correttivi che consentano, anche a tali lavoratori, di percepire il premio per intero.

Ne consegue che nell’applicazione operativa del calcolo di spettanza del premio, al denominatore, si dovrebbero considerare i giorni lavorabili di un lavoratore a orario pieno.

Nella medesima ottica, nella circolare si specifica che non devono considerarsi nel rapporto – né al numeratore né al denominatore – le giornate di ferie, di malattia o le giornate di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni.

Tale affermazione dovrebbe comportare l’esclusione dai conteggi anche di quelle fattispecie di assenza che trovano giustificazione in una norma di legge o di contratto collettivo, come i congedi Covid-19 e l’estensione dei giorni di permesso previsti dalla legge 104/1992 introdotti dal decreto Cura Italia e degli altri istituti ordinari quali i permessi, il recupero flessibilità e banca delle ore, i



congedi parentali; in relazione ai quali sarebbe tuttavia auspicabile un chiarimento, in quanto tale interpretazione non sembrerebbe in linea con la ratio della norma che vuole “premiare” quei lavoratori che, in un contesto di emergenza epidemiologica, hanno svolto regolarmente la loro attività lavorativa presso la loro sede di lavoro.

In analogia con la determinazione che ha portato l’Agenzia a quantificare il premio per i lavoratori a tempo parziale in base “al numero dei giorni di lavoro svolti presso la propria sede” alla stessa stregua dei lavoratori tempo pieno, si può ritenere che siano irrilevanti le ore di lavoro straordinario, ossia che queste non debbano essere inserite al numeratore del rapporto più sopra descritto.

L’affermazione dell’Amministrazione finanziaria sopra indicata, in virtù della quale i giorni di assenza per ferie non devono essere inseriti né al numeratore, né al denominatore del rapporto sopra descritto, pone alcuni dubbi interpretativi.

La tesi dell’Agenzia, (non condivisibile e non in linea con la *ratio* della norma, quanto meno ad una prima lettura) sarebbe la seguente:

qualora il calcolo del rapporto venisse impostato non considerando nel medesimo rapporto le giornate di ferie o di malattia – si potrebbe arrivare a situazioni paradossali per cui un lavoratore con un giorno di lavoro in sede ed i restanti giorni in ferie o in malattia riceverebbe l’intero premio di 100 euro, in quanto il rapporto, eliminando nel numeratore e nel denominatore le giornate di assenza, sarebbe pari a 1.

Si ritiene invece che risulti più rispondente alla ratio della norma l’interpretazione in virtù della quale i giorni di “assenza per ferie...” siano esclusi solo al numeratore del predetto rapporto. A miglior chiarimento si riporta il seguente esempio:

Giorni lavorabili nel mese di marzo 22. Giorni lavorati 11: Ferie godute: 11 giorni.

Tenuto conto che al numeratore vanno esposti solo i giorni effettivamente lavorati e al denominatore i giorni complessivamente lavorabili del mese, non considerando al numeratore 11 giorni di ferie, avremo:

Premio = 100*11/22 = 50.

EROGAZIONE del BONUS e ATTESTAZIONE REDDITI del DIPENDENTE

In merito all’erogazione del premio, come noto, la norma dispone al comma 2 che i sostituti d’imposta riconoscano, in via automatica, l’incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

L’Agenzia precisa in tal senso che l’erogazione bonus non debba avvenire necessariamente con la retribuzione corrisposta nel mese di aprile 2020, ma viene riconosciuta **a partire** dalla retribuzione corrisposta ad aprile 2020



Per quanto concerne invece la verifica del reddito in capo al dipendente al fine dell'erogazione del premio, la circolare richiama i ragionamenti già espressi in passato con riferimento alla disciplina della detassazione dei premi di risultato.

In tali ipotesi, così come per la presente fattispecie, il dipendente, al fine di ottenere il premio, dovrà rilasciare al sostituto di imposta un'autodichiarazione ai sensi degli articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000, in cui attestare l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente, vale a dire nel periodo d'imposta 2019.

Quanto sopra nell'ipotesi in cui il lavoratore percepisca il premio di 100 euro da un sostituto di imposta diverso da quello che ha rilasciato la certificazione unica 2020.

UTILIZZO del CREDITO d'IMPOSTA RICONOSCIUTO al DATORE di LAVORO

Come già rammentato nella nostra precedente circolare prot. F36/RNS del 01.04.2020, il datore di lavoro recupera in compensazione orizzontale il premio anticipato al dipendente mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate e non è soggetto agli altri limiti o vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta.

La risoluzione n. 17 del 31 marzo 2020 già commentata ha istituito a questo proposito due codici tributo al fine di permettere al sostituto d'imposta di recuperare il premio in compensazione nel modello F24.

Il codice tributo 1699 è destinato al modello F24 ordinario, mentre il codice tributo 169E riguarda l'utilizzo nel modello F24 EP, riservato agli enti pubblici; per ulteriori dettagli sulla compilazione dei modelli si rimanda alla richiamata circolare prot. F36/RNS del 01.04.2020.

Cordiali saluti.

Allegati:

- circolare n. 8/E del 03.04.2020