



Tassazione delle mance percepite dal personale impiegato nei settori turismo e ristorazione

La Legge di Bilancio 2023 ha previsto l'applicazione di un'imposta sostitutiva, in luogo di quella ordinaria, sulle somme elargite dai clienti, a titolo di liberalità (mance), sia in contanti sia attraverso mezzi di pagamento elettronici. La disposizione è strutturale e interessa i lavoratori del settore privato, impiegati nelle attività ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande.

Con la Circolare n. 26/E del 29.08.2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito i necessari chiarimenti interpretativi in tema di tassazione delle mance.

Il beneficio in argomento consente di applicare alle mance un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5%, entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.

La tassazione sostitutiva si applica in presenza di 3 requisiti soggettivi:

- 1. titolarità di un rapporto di lavoro nel settore privato per le prestazioni appena menzionate;*
- 2. percezione nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente non superiori a € 50.000, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, comprese le somme assoggettate alla tassazione sostitutiva delle mance (si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono, in ossequio al c.d. principio di cassa allargato);*
- 3. mancata rinuncia alla tassazione sostitutiva.*

Il limite annuale del 25% rappresenta una franchigia, pertanto solo l'eccedenza sarà tassata con modalità ordinarie. Le somme assoggettate a imposta sostitutiva non rientrano nell'imponibile contributivo né in quello per il calcolo dei premi Inail e non sono computate ai fini del calcolo del Tfr. Tali somme rilevano, tuttavia, qualora le vigenti disposizioni, per il riconoscimento al lavoratore, di deduzioni, detrazioni o benefici a qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, facciano riferimento al possesso di requisiti reddituali.

Al superamento del limite di € 50.000 di redditi di lavoro dipendente, il lavoratore conserva il diritto alla tassazione agevolata nell'anno in cui percepisce le mance, ma lo perde in relazione all'anno successivo. La verifica del limite reddituale spetta al datore di lavoro che, nel caso fosse stato l'unico ad aver rilasciato la Certificazione Unica per l'anno precedente, applica direttamente l'imposta sostitutiva; in caso contrario, dovrà acquisire un'attestazione scritta del lavoratore con l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente o dell'insussistenza del diritto.

TASSAZIONE DELLE MANCE PERCEPITE DAL PERSONALE IMPIEGATO NEI SETTORI TURISMO E RISTORAZIONE

Circ. Ag. Entrate 29.08.2023, n. 26/E - Art. 51 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 1, cc. da 58 a 62 L. 29.12.2022, n. 197
Art. 39-bis D. Lgs. 4.05.2023, n. 48

I commi da 58 a 62 dell'art. 1 della L. 29.12.2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023), introducono, in luogo della tassazione ordinaria, una nuova modalità di tassazione per particolari somme percepite dai lavoratori dipendenti. Nello specifico, i commi in questione prevedono, a determinate condizioni, una **tassazione sostitutiva in relazione alle somme elargite dai clienti - a titolo di liberalità (cosiddette mance) e corrisposte sia in contanti sia attraverso mezzi di pagamento elettronici - ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'art. 5 della L. 25.08.1991, n. 287**. Con la Circ. 29.08.2023, n. 26/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in merito al trattamento integrativo speciale disciplinato dall'art. 39-bis del D.L. 4.05.2023, n. 48 (cosiddetto Decreto Lavoro), convertito, con modificazioni, dalla L. 3.07.2023, n. 85, a favore dei lavoratori del settore privato del comparto turistico, ricettivo e termale.

IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE MANCE ELARGITE AI LAVORATORI DEL SETTORE PRIVATO, IMPIEGATI NELLE STRUTTURE RICETTIVE E NEGLI ESERCIZI DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE

AMBITO OGGETTIVO

- Secondo quanto previsto dall'art. 51, c. 1, del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.
- **L'esistenza del rapporto di lavoro costituisce il presupposto per l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente di tutti gli introiti percepiti dal lavoratore e, pertanto, le somme e i valori corrisposti da parte di soggetti terzi al lavoratore nell'ambito del rapporto di lavoro rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente.**
- Dalla tecnica seguita dal legislatore di definire in termini generali la nozione di reddito di lavoro dipendente e di prevedere poi specifiche ipotesi di esclusione, si desume che i redditi indicati come esclusi rientrano nella nozione generale di reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51 del TUIR, atteso che, diversamente opinando, non vi sarebbe alcuna necessità di prevederne l'esclusione.
- Con riferimento alle somme destinate dai clienti ai lavoratori delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande a titolo di liberalità, con i citati commi da 58 a 62 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 è stata prevista, in luogo della naturale inclusione nel reddito di lavoro dipendente, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5%, entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.
- Il regime di tassazione agevolata in parola trova applicazione con esclusivo riferimento alle mance percepite dai lavoratori - del settore privato - delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all'art. 5 della L. n. 287/19914.
- Ai fini dei chiarimenti forniti con la Circ. AdE n. 26/E/2023, quando si fa riferimento alle prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione si intendono quelle prestazioni di lavoro del settore privato rese sia presso le strutture ricettive sia presso gli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'art. 5 della L. n. 287/1991.

Requisito reddituale	<ul style="list-style-type: none">• Il nuovo regime di tassazione sostitutiva si applica alle mance percepite dai lavoratori del settore privato delle strutture sopra indicate, che risultino titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a € 50.000 e che non abbiano rinunciato per iscritto alla facoltà di optare per la tassazione sostitutiva.• In merito alla determinazione del requisito reddituale di applicazione della norma in commento, e considerato che l'art. 1, c. 62 L. 197/2022 fa riferimento ai titolari di "reddito di lavoro dipendente", ai fini del calcolo del limite reddituale ivi previsto, devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente conseguiti dal lavoratore, compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione.	
	<ul style="list-style-type: none">• Il predetto limite reddituale di € 50.000 è riferito al periodo d'imposta precedente a quello di percezione delle mance da assoggettare a imposta sostitutiva, così come specificato nella relazione tecnica alla legge di bilancio 2023.• Ai sensi dell'art. 51, c. 1, del TUIR, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (cosiddetto principio di cassa allargato).	<ul style="list-style-type: none">• Ai fini della verifica del limite reddituale si rinvia ai chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate, per quanto compatibili, con la Circ. del 15.06.2016, n. 28/E, paragrafo 1.1.2.• Resta fermo che, in coerenza con quanto già chiarito con la citata circolare, entrano nel computo della soglia reddituale le somme assoggettate, nel precedente periodo d'imposta, alla tassazione sostitutiva delle mance.

AMBITO SOGGETTIVO

- I requisiti soggettivi per l'applicazione del regime sostitutivo sono sostanzialmente 3:
 1. titolarità di un rapporto di lavoro nel settore privato in uno specifico comparto economico;
 2. percezione nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente non superiori a € 50.000, anche se derivanti da più rapporti di lavoro con datori di lavoro diversi;
 3. assenza di una rinuncia scritta alla tassazione sostitutiva.

La tassazione sostitutiva è il regime naturale di tassazione delle mance, alle condizioni sopra indicate, essendo possibile l'applicazione dell'ordinario regime di tassazione solo in caso di rinuncia scritta del lavoratore.

MODALITÀ APPLICATIVE E LIMITI

- Le mance elargite dai clienti ai lavoratori a mero titolo di liberalità - anche attraverso l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici - costituiscono redditi di lavoro dipendente e, salva espressa rinuncia scritta del lavoratore, sono soggette, a opera del sostituto d'imposta, a una tassazione sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali, con l'aliquota del 5%, entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.
- La base di calcolo cui applicare il 25% è costituita dalla somma di tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione, ivi comprese le mance, anche se derivanti da rapporti di lavoro intercorsi con datori di lavoro diversi.

- **Il limite annuale del 25% del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione rappresenta una franchigia, con la conseguenza che, in caso di superamento dello stesso, solo la parte eccedente il limite deve essere assoggettata a tassazione ordinaria.**

- Le liberalità in esame, assoggettate a imposta sostitutiva, sono escluse dalla retribuzione imponibile ai fini del calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale e dei premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali e non sono computate ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto.
- Le medesime somme rilevano in tutte le ipotesi in cui le vigenti disposizioni, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione, in favore del lavoratore, di deduzioni, detrazioni o benefici a qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, facciano riferimento al possesso di requisiti reddituali.
- Il superamento del limite reddituale di € 50.000 di redditi di lavoro dipendente, non rileva nell'anno in cui si percepiscono le mance, ma costituisce una causa ostativa alla tassazione agevolata delle predette mance conseguite nell'anno successivo.
- **È previsto che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.**

- Per meglio comprendere il regime sostitutivo in argomento, si formula la seguente ipotesi esemplificativa.

- **Si supponga che un lavoratore, in possesso dei requisiti soggettivi sopra individuati, abbia conseguito:**

- a) nel 2022 redditi di lavoro dipendente (anche in settori diversi da quello turistico-alberghiero e della ristorazione) per un importo complessivo non superiore a € 50.000;
- b) nel 2023 un reddito di lavoro dipendente maturato nel settore turistico pari a € 45.000, di cui € 15.000 per mance, e un reddito di lavoro dipendente relativo a un settore diverso da quello turistico-alberghiero e della ristorazione pari a € 10.000.

- In applicazione della norma in commento:

- a) € 11.250 sono tassati con imposta sostitutiva nella misura del 5% ($€ 45.000 \times 0,25 = € 11.250$);
- b) € 3.750 sono assoggettati alle ordinarie disposizioni fiscali ($€ 15.000 - € 11.250 = € 3.750$).

- Si precisa che il reddito di riferimento dell'anno 2023 nel caso sopra descritto, che rileva per l'applicazione della norma nell'anno 2024, è pari a € 55.000, ossia la somma di tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno 2023, ivi incluse le mance tassate con imposta sostitutiva.

- Ne consegue che, sempre con riferimento all'esempio sopra riportato, il lavoratore non potrà beneficiare dell'agevolazione in esame nell'anno 2024, avendo superato nell'anno d'imposta precedente, vale a dire il 2023, il limite reddituale normativamente previsto (€ 50.000).

ADEMPIMENTI DEL DATORE DI LAVORO

- Ai sensi dell'art. 1, c. 60 della L. 197/2022, l'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, vale a dire il datore di lavoro, che deve versarla utilizzando i codici tributo specificati con la Ris. Ag. Entrate del 17.03.2023, n. 16/E.
 - Tale applicazione presuppone la previa verifica da parte del datore di lavoro del rispetto del limite di € 50.000 di reddito di lavoro dipendente conseguito dal lavoratore, che deve essere riferito al precedente periodo d'imposta e includere tutti i rapporti di lavoro, anche quelli non rientranti nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione.
 - Nel caso in cui il datore di lavoro accerti successivamente all'erogazione delle mance che sussistono i presupposti richiesti per l'agevolazione, lo stesso può applicare l'imposta sostitutiva e recuperare le maggiori ritenute operate con la prima retribuzione utile, senza attendere le operazioni di conguaglio.
 - **Il sostituto deve indicare separatamente nella certificazione unica sia le mance assoggettate a imposta ordinaria sia quelle assoggettate a imposta sostitutiva, nonché l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme erogate al lavoratore.**
- Ai fini IVA, le somme elargite a titolo di liberalità dalla clientela della struttura turistico-alberghiera o di ristorazione a favore dei dipendenti rappresentano movimentazioni finanziarie fuori campo IVA e, pertanto, non incrementano il volume d'affari del datore di lavoro. Nondimeno, atteso che la percezione e il riversamento delle mance per il tramite del datore di lavoro costituiscono, come detto, una mera movimentazione finanziaria, ai fini delle imposte dirette, le somme in esame non sono né ricavi né costi (per il personale) per il datore di lavoro.
 - È rimessa al datore di lavoro la valutazione circa le misure contabili e finanziarie idonee ad assicurare la rendicontazione separata delle somme corrisposte a titolo di mance.

ADEMPIMENTI DEL LAVORATORE

- Per quanto concerne il lavoratore, invece, questi è tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo nell'ipotesi in cui nell'anno precedente abbia conseguito redditi di lavoro dipendente d'importo superiore a € 50.000, ovviamente se conseguiti presso datori di lavoro diversi.
 - Il medesimo lavoratore deve, altresì, comunicare al datore di lavoro, ai fini della verifica del rispetto del limite annuale delle mance agevolabili (pari al 25% del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione), l'importo del reddito percepito per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione presso altri datori di lavoro e delle eventuali mance assoggettate a imposta sostitutiva dagli stessi.
 - **L'Agenzia delle Entrate ritiene che, la rinuncia del lavoratore possa essere manifestata e acquisita dal datore di lavoro, senza particolari modalità operative, fermo restando l'obbligo della forma scritta.**
 - In assenza della rinuncia scritta del prestatore di lavoro, atteso che il regime di tassazione sostitutiva è il regime naturale di tassazione delle mance, il sostituto d'imposta, se sussistono le condizioni previste dalla norma, procede ad applicare l'imposta sostitutiva.
 - Tuttavia, se il sostituto d'imposta rileva che la tassazione sostitutiva è meno vantaggiosa per il lavoratore, anche in assenza di rinuncia da parte di quest'ultimo, può applicare la tassazione ordinaria, portandone a conoscenza il lavoratore stesso.
 - Qualora sia stata applicata l'imposta sostitutiva in assenza dei presupposti richiesti e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio, il lavoratore deve far concorrere al reddito di lavoro dipendente da assoggettare a tassazione ordinaria, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta in cui le somme sono state percepite, le somme ricevute a titolo di mance.
- **Il lavoratore, inoltre, può comunicare al proprio datore di lavoro l'eventuale rinuncia al regime agevolato.**
 - In conseguenza della rinuncia espressa formulata dal lavoratore, l'intero ammontare delle somme in questione, erogate nel periodo d'imposta, concorre ordinariamente alla formazione del reddito di lavoro dipendente. In tal caso il sostituto deve comunque indicare separatamente nella certificazione unica le mance percepite dal lavoratore assoggettate a tassazione ordinaria e la parte di queste teoricamente assoggettabili a imposizione sostitutiva, per la quale l'agevolazione non sia stata applicata in ragione della rinuncia espressa del contribuente o per altre cause.
 - Resta ferma la possibilità per il lavoratore di utilizzare la dichiarazione dei redditi per applicare il regime che risulti per lui più favorevole.
 - In particolare, lo stesso può assoggettare a tassazione ordinaria le somme in questione se il datore di lavoro ha applicato l'imposta sostitutiva o, viceversa, avvalersi dell'imposta sostitutiva se, pur sussistendone le condizioni, il datore di lavoro non vi abbia già provveduto.

TRATTAMENTO INTEGRATIVO SPECIALE PER I LAVORATORI DEL SETTORE PRIVATO, IMPIEGATI NEL COMPARTO TURISTICO, RICETTIVO E TERMAL

PREMESSA E RATIO

- L'art. 39-bis del D.L. 4.05.2023, n. 48, rubricato “**Detassazione del lavoro notturno e festivo per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere**”, riconosce un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del D. Lgs. 8.04.2003, n. 66, effettuato nei giorni festivi.
- Attesa la formulazione letterale della disposizione e tenuto conto della ratio della stessa, l’Agenzia delle Entrate ritiene che il trattamento integrativo spetti per le prestazioni di lavoro straordinario effettuate nei giorni festivi o per il lavoro notturno.
- **Ai fini della definizione di lavoro notturno e di lavoro straordinario occorre far riferimento alla disciplina giuslavoristica, con particolare riguardo al D. Lgs. n. 66/2003 («Attuazione delle Direttive 93/104/CE e 2000/34/CE concernenti taluni aspetti dell’organizzazione dell’orario di lavoro»).**

BENEFICIARI

- Il trattamento integrativo speciale è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro dipendente impiegati nel settore privato del comparto turistico, ricettivo e termale, i quali nel periodo d’imposta 2022 siano stati titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a € 40.000.
- **Anche in questo caso trova applicazione il cosiddetto principio di cassa allargato.**
- Ai fini del calcolo del limite reddituale ivi previsto, devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente conseguiti dal lavoratore (anche da più datori di lavoro), compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico, ricettivo e termale.
- Il sostituto d’imposta riconosce il trattamento integrativo speciale su richiesta del lavoratore, il quale attesta per iscritto l’importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell’anno 2022 tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell’art. 47 del D.P.R. 28.12.2000, n. 445.
- In ogni caso è necessario conservare la documentazione comprovante l’avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

RETRIBUZIONE E PERIODO DI RIFERIMENTO

- **L’agevolazione è calcolata sulla retribuzione lorda - corrisposta per il lavoro straordinario prestato nei giorni festivi e/o per il lavoro notturno - riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo compreso dal 1.06.2023 al 21.09.2023.**
- Il sostituto d’imposta può erogare il trattamento integrativo speciale a partire dalla prima retribuzione utile, comprendendo nella stessa anche le quote di trattamento integrativo riferite a mesi precedenti non ancora erogate.
- **Resta fermo che il datore di lavoro può erogare il trattamento in commento anche successivamente al 21.09.2023 e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.**
- Il sostituto d’imposta indicherà nella certificazione unica, relativa al periodo d’imposta 2023, il trattamento integrativo speciale erogato al lavoratore.

RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA

- **Al fine di consentire il recupero da parte dei sostituti d’imposta delle somme erogate, gli stessi possono utilizzare l’istituto della compensazione di cui all’art. 17 del D. Lgs. 9.07.1997, n. 241.**
- Il recupero in compensazione orizzontale del trattamento erogato al lavoratore deve avvenire mediante l’utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate e non è soggetto agli altri limiti o vincoli previsti per l’utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta.
- A tal fine è stato istituito, con la Risoluzione AdE 9.08.2023, n. 51/E, il codice tributo “1702”, denominato “**Credito maturato dai sostituti d’imposta per l’erogazione del trattamento integrativo speciale del lavoro notturno e straordinario effettuato nei giorni festivi - art. 39-bis del D.L. 4.05.2023, n. 48**”.