

Mance, come applicare l'imposta sostitutiva Regime ordinario solo in caso di rinuncia scritta

La circolare agenzia delle Entrate n. 26/E del 29 agosto 2023 fornisce chiarimenti interpretativi sulla disciplina delle mance percepite dal personale impiegato nelle strutture ricettive e di somministrazione di alimenti e bevande, introdotta dalla legge di Bilancio 2023, nonché sul trattamento integrativo speciale previsto per i lavoratori del settore turistico di cui all'articolo 39-bis del DL 48/2023 (cd. Decreto Lavoro).

Legge di bilancio 2023: regime fiscale applicabile alle mance

La legge di Bilancio per il 2023 **(1)** ha previsto una **specifico disciplina**, derogatoria alla disciplina di carattere generale, applicabile alle **mance erogate ai lavoratori dipendenti privati di alcuni peculiari settori economici** ed al verificarsi di determinate condizioni. Il carattere eccezionale della norma **(2)** non può che confermare, pertanto, la regola generale già ribadita dai giudici di legittimità **(3)** circa l'assoggettabilità ad imposizione ordinaria della mancia ricevuta dal lavoratore. La stessa agenzia delle Entrate, all'indomani della riforma operata con il Decreto legislativo 314/1997, che ha notevolmente allargato il perimetro impositivo del reddito da lavoro dipendente includendovi tutto quanto percepito in "relazione al rapporto di lavoro" **(4)**, aveva incluso nella base imponibile le mance "nella integrale misura corrisposta" **(5)**, proprio in ragione del nuovo e più ampio perimetro disegnato per i redditi di lavoro dipendente, inclusivo di tutte le somme ed i valori "che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro". Tesi non del tutto condivisibile in quanto omette di considerare l'estraneità dal rapporto di lavoro dipendente del rapporto tra cliente e lavoratore, ossia tra colui che effettua liberamente la dazione della mancia e colui che la riceve. L'articolo 49 del Tuir, infatti, qualifica redditi di lavoro dipendente quelli che "derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri". L'erogazione della mancia coinvolge una parte (il cliente tradens) completamente estranea al rapporto di lavoro, e l'eventuale intento remuneratorio di questi non è mai causale ma frutto di liberalità, concretizzando, secondo la migliore dottrina, al più una **liberalità remuneratoria** o liberalità remuneratoria d'uso **(6)**, essendo mancia e retribuzione attribuzioni diverse, aventi finalità diverse, che ineriscono a rapporti diversi **(7)**.

La disciplina delle mance ai lavoratori delle strutture ricettive e di somministrazione di alimenti e bevande

Come anticipato la legge di Bilancio 2023 ha introdotto una specifica ipotesi di **tassazione sostitutiva delle mance** erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato impiegati nelle **strutture ricettive** e negli **esercizi di somministrazione di alimenti e bevande**. Circa l'individuazione di tali aziende, la relazione illustrativa definisce la misura mirata "a rafforzare l'attrattività delle professioni a contatto con la clientela presso le imprese del comparto turistico-ricettivo e di quello

della ristorazione e a rimediare alle difficoltà di reclutamento incontrate dai datori di lavoro nel settore, nonché a preservare e rilanciare il comparto turistico-alberghiero e della ristorazione, introducendo una misura volta ad assicurare un concreto strumento di contrasto alle difficoltà del settore, al fine di favorire la ripresa e la crescita del lavoro e del turismo in Italia, con misure funzionali all'incremento della produttività, della competitività e della redditività" (8). Se non sussistono particolari difficoltà nell'individuazione degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande in quanto elencati specificamente dall'articolo 5 della legge 287/1991 cui la norma, espressamente, rinvia, **non appare immediatamente chiaro quali tipologie di aziende** siano incluse nella locuzione "strutture ricettive". È possibile fare riferimento all'articolo 8 del Codice del Turismo (9) che definisce come tali: a) le strutture ricettive alberghiere e paralberghiere; b) le strutture ricettive extralberghiere; c) le strutture ricettive all'aperto; d) le strutture ricettive di mero supporto. L'attività ricettiva è, invece, "l'attività diretta alla produzione di servizi per l'ospitalità esercitata nelle strutture ricettive". Ma tale classificazione opera solo a determinati fini (10). L'ampia dizione utilizzata dalla norma, tuttavia, indurrebbe a ritenere inclusi nel suo perimetro applicativo (in attesa di auspicabili chiarimenti amministrativi (11)) anche attività non propriamente turistiche quali le attività di agriturismo (12), le strutture "ricettive" predisposte dagli affittacamere, i campeggi, i bed and breakfast, ecc.

La tassazione agevolata delle mance, corrisposte ai dipendenti privati delle aziende di cui sopra, consiste nella applicazione, in luogo dell'imposizione ordinaria, di un'**imposta sostitutiva** dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali **pari al 5%**, entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro. Ulteriore condizione richiesta è la titolarità di **redditi di lavoro dipendente** di un importo **non superiore ad euro 50.000** e la **non espressa rinuncia** da parte del lavoratore, formulata per iscritto, **alla tassazione sostitutiva**. Circa l'applicabilità di tali condizioni, la circolare 26/E ha precisato che:

- il limite dei 50mila euro si riferisce al reddito percepito nel periodo d'imposta precedente (13) a quello di percezione delle mance, riferito a tutti i datori di lavoro ed a tutti i comparti economici (anche quelli diversi dal settore turistico-alberghiero e della ristorazione) nei quali il lavoratore abbia eventualmente prestato la propria opera;
- la base di calcolo su cui applicare il 25% è costituita dalla somma dei redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno per le prestazioni rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione comprese le mance. Tale limite rappresenta una franchigia: quindi, in caso di suo superamento, solo la parte eccedente è soggetta ad imposizione ordinaria;
- le mance percepite, infine, non sono soggette a contribuzione ed ai premi assicurativi e non sono computate ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto.

Esempio

Ipotizziamo la seguente griglia retributiva (lavoratore del turismo, retribuzione ordinaria euro 2.000 mensili per 14 mensilità, contributi c/o dipendente pari al 9,49%):

Anno 2023	Retrib. ordinaria	Mance	Impon. previdenziale	Contrib. ord. c/o dipend.	Esonero	Impon. fiscale ordinario
Gennaio	2.000,00	450,00	2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
Febbraio	2.000,00	500,00	2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
Marzo	2.000,00	460,00	2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
Aprile	2.000,00	520,00	2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
Maggio	2.000,00	700,00	2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
Giugno + 14ma	4.000,00	1.000,00	4.000,00	379,60	0	3.620,40
Luglio	2.000,00	1.500,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
Agosto	2.000,00	1.600,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
Settembre	2.000,00	900,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
Ottobre	2.000,00	200,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
Novembre	2.000,00	150,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
Dicembre	2.000,00	500,00	2.000,00	189,80	120,00	1.930,20
13ma	2.000,00		2.000,00	189,80	40,00	1.850,20

L'imponibile fiscale ordinario a fine anno è pari a euro 26.302,80. Stando alle indicazioni contenute nella circolare 26/E per calcolare la franchigia del 25%, a tale imponibile si dovrebbero aggiungere le mance erogate (euro 8.480,00). Quindi:

Limite di franchigia = $26.302,80 + 8.480,00 = 34.782,80 \times 0.25\% = 8.695,70$.

Poiché l'importo delle mance rientra interamente nel limite della franchigia, sarà assoggettato per l'intero ad imposta sostitutiva. Il consuntivo di fine anno è il seguente:

Imponibile previdenziale	28.000,00
Mance erogate	8.480,00
Imponibile fiscale ordinario senza mance	26.302,80
Imponibile fiscale soggetto ad imposta sostitutiva	8,480,00

Imposta lorda	6.275,70
Imposta sostitutiva	424,00
Detrazione lavoro + 65	2.130,36
Imposta netta	4.569,34
Trattamento integrativo	0
Contributi c/o dip. al netto esonero	1.697,20
Esonero c/o dipendente	960,00

La circolare 26/E non affronta, tuttavia, la specifica problematica degli effetti, mese per mese, dell'eventuale superamento del limite di franchigia. L'erogazione di mance oltre tale limite, infatti, determina non solo un incremento dell'imponibile fiscale ma anche un incremento dell'imponibile previdenziale. Il superamento, in ragione di mese, dei limiti previsti per l'applicazione dell'esonero per effetto del concorso delle mance percepite (attualmente il 7% per 1.923 euro ed il 6% per 2.692 euro mensili a partire dal mese di luglio ed esclusi i ratei di tredicesima che scontano una percentuale di esonero differente), può determinare in ipotesi l'azzeramento stesso dell'esonero e, conseguentemente, un duplice effetto di incremento dell'imponibile fiscale (che si ottiene dall'imponibile previdenziale al netto dei contributi a carico del dipendente). Pertanto, **sotto un profilo strettamente tecnico non è corretto** assoggettare all'ordinaria imposizione fiscale l'importo delle mance eccedente la franchigia come illustrato a pagina 8-9 della circolare 26/E. Attualmente **non è chiaro** come tali effetti dovranno essere trattati in sede di conguaglio (auspicabilmente dovrebbe essere l'Inps a diffondere i relativi chiarimenti).

Proviamo ad ipotizzare la situazione lavorativa precedente **senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva**:

Anno 2023	Retrib. ordinaria	Mance (*)	Impon. previdenziale	Contrib. ord. c/o dipend.	Esonero	Impon. fiscale ordinario
Gennaio	2.450,00	450,00	2.450,00	232,51	49,00	2.266,49
Febbraio	2.500,00	500,00	2.500,00	237,25	50,00	2.312,75
Marzo	2.460,00	460,00	2.460,00	233,45	49,20	2.275,75
Aprile	2.520,00	520,00	2.520,00	239,15	50,40	2.331,25
Maggio	2.700,00	700,00	2.700,00	256,23	0	2.443,77
Giugno +	5 000 00	1 000 00	5 000 00	474 50	0	4 525 50

14ma						
Luglio	3.500,00	1.500,00	3.500,00	332,15	0	3.262,75
Agosto	3.600,00	1.600,00	3.600,00	341,64	0	3.258,36
Settembre	2.900,00	900,00	2.900,00	275,21	0	2.624,79
Ottobre	2.200,00	200,00	2.200,00	275,21	132,00	2.056,79
Novembre	2.350,00	150,00	2.350,00	223,02	141,00	2.267,98
Dicembre	2.500,00	500,00	2.500,00	237,25	150,00	2.412,75
13ma	2.000,00		2.000,00	189,80	40,00	1.850,20
(*) In questa griglia retributiva le mance sono considerate un "di cui" della retribuzione ordinaria.						

Il consuntivo di fine anno è il seguente:

Imponibile previdenziale	36.680,00
Mance erogate	8.480,00
Imponibile fiscale ordinario	33.889,13
Imposta lorda	8.761,20
Detrazione lavoro + 65	1.463,72
Imposta netta	7.297,48
Trattamento integrativo	0
Contributi c/o dip. al netto esonero	2.885,77
Esonero c/o dipendente	661,60

Come si vede si verifica non solo un sostanziale aumento dell'imposta netta, ma anche un aumento dei contributi c/o dipendente, effetto amplificato dalla diminuzione dell'esonero.

Si noti che la **tassazione sostitutiva**, nel rispetto delle condizioni sopra indicate, è il **regime naturale di tassazione delle mance**, essendo possibile l'applicazione dell'**ordinario regime di tassazione solo in caso di rinuncia** scritta del lavoratore. Il datore di lavoro dovrà 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.

Il trattamento integrativo speciale per lavoro notturno e lavoro straordinario nei giorni festivi

*L'articolo 39-bis del DL 48/2023 (cd. Decreto Lavoro) ha previsto, a favore dei lavoratori del comparto del turismo in possesso di determinati requisiti, l'erogazione di un **trattamento integrativo speciale** per le prestazioni di **lavoro notturno** e le prestazioni di **lavoro straordinario effettuato nei giorni festivi**. Il trattamento spetta solo per le prestazioni effettuate **dal 1° giugno 2023 ed entro il 21 settembre 2023**. La circolare 26/E ha fornito i relativi **chiarimenti operativi**. La misura interessa i **lavoratori dipendenti privati del comparto del turismo**, inclusi gli stabilimenti termali, ed è mirata a garantire la stabilità occupazionale ed a sopperire all'eccezionale mancanza di offerta di lavoro nel settore turistico, ricettivo e termale.*

*Il trattamento integrativo è riconosciuto ai soli lavoratori dipendenti del settore privato titolari di **reddito di lavoro dipendente** di importo **non superiore**, nel 2022, **ad euro 40.000**. Trova applicazione il cd. principio di cassa allargato. Inoltre, ai fini del calcolo del limite reddituale, 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. Secondo i chiarimenti forniti dalla circolare 26/E, il trattamento integrativo spetta **distintamente** (il testo della norma non è molto chiaro in proposito): per le prestazioni di lavoro notturno (anche nei giorni non festivi) e per le prestazioni di lavoro straordinario rese nei soli giorni festivi.*

Lavoro notturno

Per la definizione del lavoro notturno la circolare dell'agenzia delle Entrate rimanda espressamente alla disciplina giuslavoristica, in particolare al Decreto legislativo 66/2003. È tale (articolo 1, comma 2, lett. d) il lavoro effettuato nell'intervallo tra la mezzanotte e le cinque del mattino.

È il caso di notare, tuttavia, come i contratti collettivi possano prevedere intervalli differenti. Ad esempio, il CCNL Turismo Confcommercio prevede (articolo 121) che "il periodo notturno, è quello specificato per ciascun comparto nella parte speciale del presente Contratto agli articoli 218, 269, 301, 380". L'articolo 218, ad esempio, stabilisce per le aziende alberghiere che "Ai fini di cui al comma 1 dell'articolo 121, il periodo notturno comprende l'intervallo tra le ore 23:30 e le ore 6:30 del mattino". Non è chiaro, pertanto, se le ore prestate tra le 5:00 e le 6:30 e tra le 23:30 e le 24:00 siano idonee o meno alla maturazione del trattamento integrativo speciale.

Inoltre, l'articolo 13 prevede che il lavoro notturno non possa superare le otto ore in media nelle ventiquattro ore, salva l'individuazione da parte dei contratti collettivi, anche aziendali, di un periodo di riferimento più ampio sul quale calcolare come media il suddetto limite. La stessa contrattazione collettiva stabilisce l'eventuale definizione delle riduzioni dell'orario di lavoro o dei trattamenti economici indennitari nei confronti dei lavoratori notturni.

Lavoro straordinario

Anche per la definizione del lavoro straordinario la circolare dell'agenzia delle Entrate rimanda alla disciplina giuslavoristica. In particolare, l'articolo 5 del citato Decreto legislativo 66/2003 afferma che il ricorso a prestazioni di lavoro straordinario dev'essere contenuto e, in ogni caso, ferme le disposizioni in materia di orario normale, i contratti collettivi di lavoro regolamentano le eventuali modalità di esecuzione delle prestazioni di lavoro straordinario.

In difetto di disciplina collettiva applicabile, il ricorso al lavoro straordinario è ammesso soltanto previo accordo tra datore di lavoro e lavoratore per un periodo che non superi le duecentocinquanta ore annuali. Il lavoro straordinario che dà luogo al trattamento integrativo speciale è solo quello prestato "nei giorni festivi".

Esempio

Operaio comune del turismo, paga base 1.371,95 euro. Fino al 21 settembre ha effettuato 12 ore di straordinario in giorno festivo. Lo straordinario festivo per le imprese di viaggio e turismo è remunerato con una maggiorazione del 40%. Quindi abbiamo $1.371,95/172$ (coefficiente orario corrispondente ad un orario di 40 ore settimanali) = 7,98 + 40% = 11,18. Su tale importo dovrà essere calcolato il trattamento integrativo. Quindi avremo un trattamento integrativo speciale pari a: $11,18 \times 12 \text{ ore} \times 15\% = 20,12$ euro. La circolare 26/E parla di "retribuzione lorda", quindi l'importo si assume al lordo dei contributi a carico del dipendente. A nostro avviso tale importo lordo dovrebbe comunque essere depurato dall'eventuale esonero contributivo (ma si attendono chiarimenti operativi sul punto).

Importo del trattamento e adempimenti del datore di lavoro

La **somma erogata** è pari al **15% delle retribuzioni lorde** corrisposte in relazione al lavoro notturno e al lavoro straordinario effettuato nei giorni festivi (nella retribuzione si considerano anche le eventuali maggiorazioni previste dal contratto collettivo). La somma riconosciuta a titolo di trattamento integrativo speciale **non** concorre alla formazione del **reddito**.

Il datore di lavoro eroga il trattamento integrativo speciale al lavoratore **in busta paga** e procede poi al recupero utilizzando l'importo a titolo di **credito d'imposta** (quindi può utilizzarlo in compensazione con la prima retribuzione utile). 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. Mentre la prestazione di lavoro notturno o straordinario festivo che dà luogo al trattamento integrativo deve necessariamente essere stata effettuata tra il 1° giugno ed il 21 settembre 2023, il trattamento integrativo può essere erogato anche successivamente a tale ultima data ma, in ogni caso, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno (precisazioni contenute nella circolare 26/E). Per la compensazione è stato istituito, con la risoluzione agenzia delle Entrate 9 agosto 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 -

articolo 39-bis del decreto legge 4 maggio 2023, n. 48". Prima di procedere all'erogazione, è necessario acquisire una **dichiarazione** scritta da parte **del lavoratore** nella quale quest'ultimo: a) confermi la sua volontà di ricevere il trattamento integrativo speciale; b) dichiari di aver conseguito un reddito di lavoro dipendente nell'anno 2022 non superiore a 40mila euro. Tale documentazione dev'essere conservata dal datore di lavoro ed eventualmente esibita a richiesta degli organi di controllo.

Note:

- (1) Commi da 58 a 62 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.
- (2) L'altra eccezione, introdotta dalla legge 381/1990, riguarda i croupiers per i quali è prevista la limitazione della tassazione delle mance erogate al 75% degli importi percepiti. Con riferimento a tale specifica fattispecie la stessa Corte di Cassazione ha più volte ricordato la natura di stretta interpretazione delle norme in materia di agevolazione tributaria, in quanto tali non suscettibili di interpretazione analogica o estensiva.
- (3) Cass., ordinanza n. 26512 del 30 settembre 2021.
- (4) La precedente formulazione faceva, invece, riferimento ai compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili "in dipendenza del rapporto di lavoro".
- (5) Circolare 326/1997.
- (6) F. Galgano, *Negoziio giuridico in Tratt. dir. civ. e comm.*, 2002, p. 91.
- (7) F. Santoro Passarelli, *Mance dei giuocatori vincenti e retribuzione in Saggi di diritto civile, II*, 1961, p. 1105.
- (8) *Relazione illustrativa al disegno di legge di Bilancio 2023*, 27 novembre 2022.
- (9) Decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79.
- (10) In particolare: "Ai fini del presente decreto legislativo, nonché, in particolare, ai fini dell'esercizio del potere amministrativo statale di cui all'articolo 10" (articolo 8, comma 1).
- (11) La circolare agenzia delle Entrate n. 26/E non affronta la problematica segnalata nel testo.
- (12) Legge 20 febbraio 2006, n. 96.
- (13) Quindi, per il 2023, entro il 12 gennaio 2023.