

Risposta n. 7/2025

OGGETTO: Articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento sulle somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di liberalità (c.d. mance) nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande.

Con l'istanza specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero istante (di seguito "*Ministero*" o "*Istante*") chiede chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 1, commi 58 e seguenti, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), relativamente al trattamento fiscale delle mance corrisposte ai lavoratori nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande.

In particolare, il comma 58 prevede che nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, le somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di liberalità, anche attraverso mezzi di pagamento elettronici, riversate ai

lavoratori, costituiscono redditi di lavoro dipendente e, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggette a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5 per cento, entro il limite del 30 per cento del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.

La predetta imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta (cfr. comma 60) e per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano in quanto compatibili le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette (cfr. comma 61).

Tali disposizioni si applicano con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore ad euro 75.000 (cfr. comma 62).

Ciò posto, l'*Istante* rappresenta che i gestori delle strutture ricettive e di esercizi di somministrazione e bevande si avvalgono, talvolta, delle prestazioni rese dai lavoratori dipendenti di fornitori esterni (quali ad esempio agenzie di somministrazione).

Pertanto, chiede se tali disposizioni si rendano applicabili anche nei confronti dei lavoratori che non sono dipendenti delle strutture ricettive e di esercizi di somministrazione e bevande, ma sono dipendenti dei fornitori esterni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'*Istante*, in primo luogo, evidenzia che la legge di bilancio 2023 non introduce alcuna distinzione dei lavoratori in funzione del datore di lavoro.

Difatti, l'articolo 1, comma 58, della citata legge di bilancio 2023, che prevede un trattamento fiscale agevolato per le somme destinate dai clienti ai lavoratori "*nelle*

strutture ricettive e negli esercizi", fa riferimento a un impiego nella struttura, senza richiedere che i lavoratori siano necessariamente anche impiegati della struttura.

A tal proposito, il *Ministero* evidenzia che la circolare 29 agosto 2023, n. 26/E, pur non affrontando direttamente tale aspetto, fa riferimento al personale impiegato "nelle" strutture o "presso" di esse.

Inoltre, neanche il comma 62 prevede limitazioni o distinzioni in funzione della natura del datore di lavoro, prevedendo l'applicazione "al settore privato" nel suo complesso.

Dunque, sulla base di tali premesse, l'*Istante* ritiene che l'applicazione della disciplina possa estendersi anche ai dipendenti di soggetti esterni.

Peraltro, l'*Istante* evidenzia che *«le mance costituiscono una liberalità versata da terzi sia per i lavoratori impiegati dalla struttura ricettiva, sia per quelli che vi operano in forza di un rapporto di impiego con un soggetto esterno. In altri termini, il cliente che eroga la mancia è nella medesima condizione di terzietà rispetto a entrambe le categorie di lavoratori, a prescindere dal fatto che il loro datore di lavoro sia il gestore della struttura o dell'esercizio o un soggetto esterno»*.

Inoltre, il *Ministero* sottolinea che *«limitare l'accesso alle mance e alla relativa disciplina tributaria ai soli dipendenti delle strutture e degli esercizi, escludendo quelli di soggetti esterni, potrebbe risultare contrario alla Costituzione, in ragione del divieto di discriminazione insito nell'art. 3 Cost. e del principio di proporzionalità della remunerazione rispetto alla quantità e alla qualità del lavoro svolto di cui all'art. 36 Cost.»*.

Da ultimo, l'*Istante* evidenzia che, secondo una prassi diffusa, le mance sono frequentemente acquisite dalle strutture ricettive o dagli esercizi di somministrazione di bevande e alimenti, che solo successivamente le riversano ai lavoratori, trattenendo le somme dovute a titolo di imposta.

Dunque, tenuto conto che per i lavoratori esterni il sostituto d'imposta è il loro datore di lavoro, il *Ministero* ritiene che *«gli importi a titolo di mancia debbano essere trasferiti dalla struttura ricettiva o dall'esercizio di somministrazione al fornitore esterno, che dovrà, poi, riversare tale importo ai propri dipendenti trattenendo le somme previste dalla l. n. 197/2022»*.

Pertanto, l'*Istante* ritiene che tale trasferimento non costituisca un ricavo per l'impresa "esterna", trattandosi di una semplice liberalità trasferita a un dipendente e assoggettata all'aliquota forfettaria del 5 per cento prevista dalla legge, quindi, *«il trasferimento delle mance dalle strutture al datore di lavoro esterno dovrebbe, pertanto, avvenire in regime di neutralità fiscale, poiché il suo trattamento è già espressamente disciplinato dall'art.1, commi 58-62 della l. n. 197/2022»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 58, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), come modificato dall'articolo 1, comma 520 della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025), prevede che *«Nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287, le somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di liberalità, anche attraverso mezzi di pagamento elettronici, riversate ai lavoratori di cui al comma 62, costituiscono*

redditi di lavoro dipendente e, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggette a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 5 per cento, entro il limite del 30 per cento del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro. Tali somme 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».

A norma del successivo comma 60 l'imposta sostitutiva di cui al comma 58 è applicata dal sostituto d'imposta.

Chiarimenti in merito alla tassazione delle mance percepite dal personale impiegato nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande sono stati forniti con la circolare 29 agosto 2023, n. 26/E.

Con riferimento agli ulteriori chiarimenti richiesti dall'*Istante* in merito alla portata applicativa dell'articolo 1, comma 58, della legge di bilancio 2023, si evidenzia che dal tenore letterale della norma non si evince alcun elemento che possa giustificare un diverso trattamento fiscale in ragione del soggetto destinatario delle somme erogate a titolo di liberalità.

Difatti, il citato comma 58 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 5 per cento con riferimento alle somme erogate dai clienti ai lavoratori, senza richiedere espressamente che gli stessi siano anche impiegati della struttura ricettiva ovvero dell'esercizio di somministrazione di alimenti e bevande.

Pertanto, si ritiene che l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 58 della legge di bilancio 2023 si applichi indistintamente sia ai lavoratori dipendenti direttamente dalle strutture ricettive e dagli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande sia a quelli dipendenti di fornitori esterni, impiegati presso le citate strutture.

Con riferimento agli obblighi del sostituto d'imposta, l'articolo 33, comma 2, del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, dispone che *«Con il contratto di somministrazione di lavoro l'utilizzatore assume l'obbligo di comunicare al somministratore il trattamento economico e normativo applicabile ai lavoratori suoi dipendenti che svolgono le medesime mansioni dei lavoratori da somministrare e a rimborsare al somministratore gli oneri retributivi e previdenziali da questo effettivamente sostenuti in favore dei lavoratori»*.

Da tale disposizione si evince che il soggetto tenuto al pagamento del trattamento economico, comprensivo anche delle eventuali mance, è l'agenzia di somministrazione sulla quale, di conseguenza, ricadono gli obblighi di sostituzione d'imposta.

Il riversamento delle mance da parte dei gestori delle strutture ricettive e di esercizi di somministrazione e bevande al fornitore esterno costituisce una mera movimentazione finanziaria, che non assume rilevanza ai fini delle imposte sul reddito.

Nell'istanza viene rappresentato che *«secondo una prassi diffusa, le mance sono frequentemente acquisite dalle stesse strutture ricettive o dagli esercizi di somministrazione di bevande e alimenti che li riversano poi ai lavoratori, trattenendo le somme dovute a titolo d'imposta»*.

Nel caso di specie, se le mance riscosse dalle strutture ricettive o dagli esercizi di somministrazione di bevande e alimenti, destinate al lavoratore somministrato sono

elargite dalla stessa struttura utilizzatrice, non vengono meno gli obblighi di sostituzione in capo alla società somministratrice. Infatti, con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326, al paragrafo 3.2 è stato precisato che *«poiché costituiscono redditi di lavoro dipendente, da determinare a norma dell'articolo 48 [ndr. ora 51] del TUIR, non soltanto le somme e i valori che il datore di lavoro corrisponde direttamente, ma anche le somme e i valori che in relazione al rapporto di lavoro sono erogate da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, ne discende che il datore di lavoro-sostituto d'imposta deve effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a tutte le somme e i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto con lui, anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo (ad esempio, un accordo o convenzione stipulata dal sostituto d'imposta con il soggetto terzo). Ciò significa che tra il sostituto d'imposta e il terzo erogatore o il dipendente sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni che consenta di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente corrisposto»*.

Tenuto conto che gli obblighi di sostituzione d'imposta ricadono sull'agenzia di somministrazione, anche nel caso in cui gli importi relativi alle mance siano erogati direttamente dall'utilizzatore, tra la società di somministrazione (sostituto d'imposta) e la struttura erogatrice (terzo erogatore) sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni, al fine di assoggettare correttamente a tassazione le somme corrisposte, nonché di trasmissione delle somme, trattenute a titolo di imposta sostitutiva dalla struttura ricettiva, al datore di lavoro (sostituto d'imposta) che è tenuto ad effettuare il versamento.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)