



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 29 agosto 2023

***OGGETTO:*** *Chiarimenti interpretativi in tema di tassazione delle mance percepite dal personale impiegato nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197) e di trattamento integrativo speciale previsto per i lavoratori del settore turistico, ricettivo e termale (articolo 39-bis del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48)*

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Imposta sostitutiva delle mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Ambito oggettivo e soggettivo .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2 Modalità applicative e limiti .....</b>	<b>7</b>
<b>1.3 Adempimenti del datore di lavoro e del lavoratore.....</b>	<b>9</b>
<b>2. Trattamento integrativo speciale per i lavoratori del settore privato, impiegati nel comparto turistico, ricettivo e termale .....</b>	<b>12</b>

## PREMESSA

I commi da 58 a 62 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito legge di bilancio 2023)<sup>1</sup>, 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 (c.d. 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'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023.

Con la presente circolare, inoltre, si forniscono chiarimenti in merito al trattamento integrativo speciale disciplinato dall'articolo 39-*bis* del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48 (c.d. Decreto Lavoro)<sup>2</sup>, convertito, con modificazioni, dalla

---

<sup>1</sup> L'articolo 1, commi da 58 a 62, della legge di bilancio 2023 dispone che: «58. *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 25 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.*

*59. Qualora 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, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva di cui al comma 58.*

*60. L'imposta sostitutiva di cui al comma 58 è applicata dal sostituto d'imposta.*

*61. Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.*

*62. Le disposizioni dei commi da 58 a 61 si applicano con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a euro 50.000».*

<sup>2</sup> L'articolo 39-*bis* del Decreto Lavoro dispone che: «1. *Al fine di garantire la stabilità occupazionale e di sopperire all'eccezionale mancanza di offerta di lavoro nel settore turistico, ricettivo e termale, per il periodo dal 1° giugno 2023 al 21 settembre 2023 ai lavoratori del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, è riconosciuto un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, effettuato nei giorni festivi.*

legge 3 luglio 2023, n. 85, a favore dei lavoratori del settore privato del comparto turistico, ricettivo e termale.

## **1. Imposta sostitutiva delle mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande**

### **1.1 Ambito oggettivo e soggettivo**

Secondo quanto previsto dall'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 rientrino nella nozione generale di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51 del TUIR, atteso che, diversamente opinando, non vi sarebbe alcuna necessità di prevederne l'esclusione (cfr. ordinanza della Corte di Cassazione del 30 settembre 2021, n. 26512).

---

2. *Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nel periodo d'imposta 2022, a euro 40.000.*

3. *Il sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale di cui al comma 1 su richiesta del lavoratore, che attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2022.*

4. *Il sostituto d'imposta compensa il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo speciale di cui al comma 1 mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».*

Ciò premesso e 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 è stata prevista, in luogo della naturale inclusione nel reddito di lavoro dipendente<sup>3</sup>, «*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 25 per cento 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'articolo 5 della l. n. 287 del 1991<sup>4</sup>.

Di seguito, ai fini dei chiarimenti forniti con la presente circolare, 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'articolo 5 della l. n. 287 del 1991.

Ai sensi del combinato disposto dei commi 58 e 62, il nuovo regime di tassazione sostitutiva in esame si applica alle mance percepite dai lavoratori del settore privato delle strutture sopra indicate, che risultino «*titolari di reddito di*

---

<sup>3</sup> Il citato comma 58 della legge di bilancio 2023 precisa che «*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 (...)*».

<sup>4</sup> Il comma 1 dell'articolo 5 della l. n. 287 del 1991 prevede che anche «*ai fini della determinazione del numero delle autorizzazioni rilasciabili in ciascun comune e zona, i pubblici esercizi di cui alla presente legge sono distinti in:*

*a) esercizi di ristorazione, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21 per cento del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi similari);*

*b) esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolci, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari);*

*c) esercizi di cui alle lettere a) e b), in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari;*

*d) esercizi di cui alla lettera b), nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione».*

*lavoro dipendente di importo non superiore a euro 50.000»<sup>5</sup> 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 il comma 62 fa riferimento ai titolari di *«reddito di lavoro dipendente»*, si è dell'avviso che, ai fini del calcolo del limite reddituale ivi previsto, debbano 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.

Si precisa che il predetto limite reddituale di euro 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<sup>6</sup>. Al riguardo, è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 51, comma 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 (c.d. principio di cassa allargato).

Ai fini della verifica del limite reddituale si rinvia ai chiarimenti resi, per quanto compatibili, con la circolare del 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 1.1.2.

Resta fermo che, in coerenza con quanto disposto dal comma 59 e 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.

I requisiti soggettivi per l'applicazione del regime sostitutivo sono sostanzialmente tre:

- titolarità di un rapporto di lavoro nel settore privato in uno specifico comparto economico;

---

<sup>5</sup> Nel limite di euro 50.000 devono essere ricomprese anche le eventuali mance ricevute, ancorché le stesse vengano tassate in via sostitutiva.

<sup>6</sup> Al riguardo, la relazione tecnica della legge di bilancio 2023 chiarisce che la disposizione in esame *“introduce a favore dei lavoratori dipendenti privati impiegati nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande, con reddito dell'anno precedente non superiore a 50.000 euro, una imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali del 5 per cento sulle mance ricevute, entro il limite del 25 per cento dell'ammontare del reddito percepito nell'anno”*.

- percezione nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente non superiori a euro 50.000, anche se derivanti da più rapporti di lavoro con datori di lavoro diversi;
- 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.

## **1.2 Modalità applicative e limiti**

Come previsto dal comma 58, 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<sup>7</sup> e, salva espressa rinuncia scritta del lavoratore, sono soggette, a opera del sostituto d'imposta, a una tassazione sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali, con l'aliquota del 5 per cento, entro il limite del 25 per cento del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro.

La base di calcolo cui applicare il 25 per cento 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.

Si ritiene, inoltre, che il limite annuale del 25 per cento del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione rappresenti una franchigia, con la conseguenza che, in caso di

---

<sup>7</sup>L'articolo 51, comma 1, del TUIR stabilisce che 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». Al riguardo, con la circolare del 23 dicembre 1997, n. 326 (paragrafo 2.1.), è stato chiarito che, in quanto riconducibili al rapporto di lavoro, le mance sono soggette a tassazione nella integrale misura corrisposta. Tale interpretazione è stata poi ribadita dalla Corte di Cassazione che, nel confermare l'interpretazione resa con la citata circolare n. 326 del 1997, ha formulato il seguente principio di diritto in tema di reddito di lavoro dipendente «*le erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente, in relazione alla propria attività lavorativa, tra cui le cosiddette mance, rientrano nell'ambito della nozione onnicomprensiva di reddito fissata dall'art. 51, primo comma, del d.P.R. n. 917/1986, e sono pertanto soggette a tassazione*» (cfr. ordinanza n. 26512 del 2021).

superamento dello stesso, solo la parte eccedente il limite deve essere assoggettata a tassazione ordinaria.

Ai sensi del comma 58, 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.

Nondimeno, ai sensi del comma 59, 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 euro 50.000 di redditi di lavoro dipendente, previsto dal comma 62 per l'accesso al regime sostitutivo in esame, 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.

Il comma 61, infine, prevede che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.

Tutto ciò premesso, 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:

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



alberghiero e della ristorazione pari a euro 10.000.

In applicazione della norma in commento:

- euro 11.250 sono tassati con imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento (euro 45.000 x 0,25 = euro 11.250);
- euro 3.750 sono assoggettati alle ordinarie disposizioni fiscali (euro 15.000 – euro 11.250 = euro 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 euro 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 (euro 50.000).

### **1.3 Adempimenti del datore di lavoro e del lavoratore**

Ai sensi del comma 60, 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 risoluzione del 17 marzo 2023, n. 16/E.

Tale applicazione presuppone la previa verifica da parte del datore di lavoro del rispetto del limite di euro 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<sup>8</sup>.

Nell'applicare l'imposta sostitutiva, il datore di lavoro deve tener conto non solo delle mance corrisposte attraverso mezzi di pagamento elettronici, ma anche di quelle che i lavoratori ricevono in denaro.

Il sostituto d'imposta, se è stato l'unico datore di lavoro ad aver rilasciato

---

<sup>8</sup> Nel computo del limite di reddito di euro 50.000 rientrano, chiaramente, anche le mance, ancorché assoggettate a imposta sostitutiva.

la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, applica direttamente l'imposta sostitutiva, mentre, in caso contrario, l'applicazione dell'imposta sostitutiva avverrà a condizione che il lavoratore attesti per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno precedente.

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.

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 euro 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 per cento 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.

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.

Al riguardo, nel silenzio della norma, si 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<sup>9</sup>.

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.

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.

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<sup>10</sup> e, pertanto, non

---

<sup>9</sup> Coerentemente con quanto precisato con la circolare n. 28/E del 2016, par. 4.1.

<sup>10</sup> Tali somme sono qualificabili, infatti, tra le cessioni di denaro di cui all'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

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.

## **2. Trattamento integrativo speciale per i lavoratori del settore privato, impiegati nel comparto turistico, ricettivo e termale**

L'articolo 39-bis del Decreto Lavoro, 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 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, effettuato nei giorni festivi.

Attesa la formulazione letterale della disposizione e tenuto conto della *ratio* della stessa, si ritiene che il trattamento integrativo spetti per le prestazioni di lavoro straordinario effettuate nei giorni festivi o per il lavoro notturno<sup>11</sup>. 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 del 2003 («*Attuazione delle direttive 93/104/CE e 2000/34/CE concernenti taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro*»)<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> In tal senso si veda la relazione tecnica di passaggio dell'A.C. 1238, conversione del d.l. n. 48 del 2023, secondo cui la “*disposizione introduce, per i lavoratori nel settore turistico e termale, nel periodo dal 1° giugno 2023 al 21 settembre 2023, una somma a titolo di trattamento integrativo speciale che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde per prestazioni di lavoro straordinario effettuate nei giorni festivi o per lavoro notturno*”.

<sup>12</sup> Il comma 2 dell'articolo 1 del d.lgs. n. 66 del 2003 definisce: «(...) c) «*lavoro straordinario*»: è il lavoro prestato oltre l'orario normale di lavoro così come definito all'articolo 3;  
d) «*periodo notturno*»: periodo di almeno sette ore consecutive comprendenti l'intervallo tra la mezzanotte e le cinque del mattino;  
e) «*lavoratore notturno*»:

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 euro 40.000. Anche in questo caso trova applicazione il c.d. 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.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo in commento, 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'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 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.

L'agevolazione in commento 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° giugno 2023 al 21 settembre 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 settembre 2023 e comunque entro il termine di effettuazione

---

1) qualsiasi lavoratore che durante il periodo notturno svolga almeno tre ore del suo tempo di lavoro giornaliero impiegato in modo normale;  
2) qualsiasi lavoratore che svolga durante il periodo notturno almeno una parte del suo orario di lavoro secondo le norme definite dai contratti collettivi di lavoro. In difetto di disciplina collettiva è considerato lavoratore notturno qualsiasi lavoratore che svolga, per almeno tre ore, lavoro notturno per un minimo di ottanta giorni lavorativi all'anno; il suddetto limite minimo è riproporzionato in caso di lavoro a tempo parziale (...)»

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.

Al fine di consentire il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate, il comma 4 dell'articolo in commento prevede che gli stessi possono utilizzare l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 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 (cfr. circolare 3 aprile 2020, n. 8/E, quesito n. 4.9, e circolare 14 dicembre 2020, n. 29/E, paragrafo 7).

A tal fine è stato istituito, con la risoluzione del 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*".

\*\*\*

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
(firmato digitalmente)