

La tassa sulle mance torna a far discutere

La Corte di Cassazione - Sezione tributaria, con la recente ordinanza n. 26510 del 30 settembre 2021, è tornata ad affrontare la spinosa questione del trattamento fiscale delle mance che vengono percepite dal lavoratore dipendente durante l'esercizio della propria attività lavorativa, per ribadire un principio giurisprudenziale secondo cui *“le erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente, sono soggette ad imposizione fiscale IRPEF, quindi tassate come reddito da lavoro dipendente ai sensi dall'art. 51, primo comma, del Dpr n. 917/1986”*.

In particolare, con la suddetta ordinanza, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso avanzato dall'Agenzia delle Entrate ed ha cassato la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Sardegna che aveva considerato non tassabili le somme percepite a titolo di mance dal capo ricevimento di una struttura alberghiera, che per l'anno d'imposta 2005, aveva incassato e non dichiarato oltre 77 mila euro di mance.

Ebbene, il tema del trattamento fiscale delle erogazioni liberali, comunemente note con il termine “mance”, costituisce da sempre un tema di non poco conto nell'ambito del diritto tributario, posto che si pone al centro dell'attenzione la nozione vera e propria di **reddito soggetto a tassazione**.

In linea generale, la mancia è qualificabile come una donazione remuneratoria ai sensi dell'art. 770 comma 1 del codice civile, che il cliente elargisce al lavoratore in piena libertà ed in assenza di obblighi o accordi tra le parti. Pertanto, in un primo momento, potrebbe ritenersi che proprio l'esistenza di questo **rapporto liberale** che intercorre tra l'erogatore ed il percettore della mancia non sia sufficiente a soddisfare quella correlazione con il **rapporto di lavoro** richiesto, invece, dagli artt. 49 e 51 del Dpr n. 917/1986 - TUIR. Tuttavia, tale correlazione sorge nel momento in cui tale donazione remuneratoria (c.d. mancia) viene elargita a seguito dell'esercizio di un'attività o prestazione lavorativa e, pertanto, va tassata come reddito da lavoro dipendente.

Ebbene, sul punto la Suprema Corte di Cassazione, con la suddetta ordinanza, ha evidenziato che nel nostro ordinamento giuridico esiste un'unica nozione di reddito da lavoro dipendente tanto ai fini fiscali quanto ai fini contributivi, fornendo di fatto una visione onnicomprensività del concetto di reddito da lavoro dipendente non più limitata al solo salario percepito dal datore di lavoro ma esteso a tutto ciò che il dipendente può ricevere durante l'esercizio della propria attività lavorativa, comprese le mance.

Sul punto i giudici di legittimità hanno ricordato come l'attuale **art. 51, primo comma, del Dpr n. 917/1986**, nel testo post riforma del 2004, **prevede che "il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere" (intendendo con tale espressione la quantificazione dei beni e dei servizi) "a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"**.

È dunque marcata, prosegue la decisione, la differenza rispetto all'originaria previsione (art. 48 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597) che definiva il reddito da lavoro dipendente come "costituito da tutti i componenti in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro" (poi sostanzialmente trasfuso nell'art. 48 del Tuir).

La Corte di Cassazione ha ricostruito il quadro normativo del reddito soggetto a tassazione, sottolineando la differenza esistente tra i diversi concetti di **reddito di lavoro dipendente**.

In particolare:

- **l'art. 49 comma 1 del Dpr n. 917/1986 (TUIR)** considera *"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, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro"*.
- **l'art. 51 comma 1 Dpr n. 917/1986 (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"*.
- **l'art. 51 comma 2 lett. i) del TUIR**, *non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, per il 25% del loro ammontare, le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa.*

Una volta ricostruito il quadro normativo la Suprema Corte ha condiviso l'assunto dell'Amministrazione finanziaria con la Circolare Ministeriale n. 326/97 secondo cui **"l'onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente giustifica la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche, quindi, come nel caso in esame, non direttamente dal datore di lavoro, ma sulla cui percezione il dipendente può fare, per sua comune esperienza, ragionevole, se non certo affidamento"**.

In conclusione, il trattamento fiscale delle mance, che vengono percepite dal lavoratore dipendente durante l'esercizio della propria attività lavorativa, è da ritenersi soggetto a tassazione come reddito da lavoro dipendente ai sensi dall'art. 51, primo comma, del Dpr n. 917/1986, atteso che tale nozione è diversa e ben più ampia di quella della retribuzione, in quanto in essa rientrano tutti quegli introiti del lavoro subordinato, ottenuti in denaro o in natura, che si legano con l'esercizio della prestazione lavorativa.

Lecce 08 ottobre 2021

Avv. Alessandro Villani

Avv. Maurizio Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it



26510.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

**IVA
ACCERTAMENTO**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Presidente -
- Dott. ANDREINA GIUDICEPIETRO - Consigliere -
- Dott. FILIPPO D'AQUINO - Consigliere -
- Dott. PAOLO FRAULINI - Consigliere -
- Dott. GIULIO MAISANO - Rel. Consigliere -

R.G.N. 22393/2014

Cron. 26510

Rep.

Ud. 11/02/2014

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 22393-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

SOLAS TARCISIO;

- intimato -

avverso la sentenza n. 65/2014 della COMM.TRIB.REG.SARDEGNA SEZ.DIST. di SASSARI, depositata il 20/02/2014;

2021

1151

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio dell' 11/02/2021 dal Consigliere Dott. GIULIO
MAISANO;

Rilevato che:

Con sentenza n. 65/8/14 pubblicata il 20 febbraio 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Sardegna - sezione staccata di Sassari - ha accolto l'appello proposto dal sig. Tarcisio Solas avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Sassari n. 157/1/12 con la quale era stato rigettato il ricorso del Solas avverso l'avviso di accertamento n. TW901DF00109/2010 emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate e con il quale venivano recuperati a tassazione per l'anno 2005 redditi da lavoro dipendente non dichiarati per € 77.321,00 corrispondenti a mance percepite nello svolgimento delle proprie mansioni di capo ricevimento alle dipendenze della Sardegna Resort s.r.l. presso l'hotel Romazzino.

La Commissione tributaria regionale ha considerato non tassabili le somme percepite a titolo di mance, ritenendo non comprese nella previsione di reddito da lavoro dipendente di cui all'art. 51 del TUIR nel testo in vigore dal primo gennaio 2004 al 2008, stante la loro natura aleatoria ed in quanto percepite direttamente dai clienti senza alcuna relazione con il datore di lavoro.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza, affidato ad un unico motivo.

Il contribuente è rimasto intimato.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 51, primo e secondo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.; in particolare si deduce che le somme oggetto della tassazione in questione sono state comunque percepite dal contribuente in relazione al rapporto di lavoro, per cui rientrano pienamente nella nozione di lavoro dipendente introdotta con la riforma del d.lgs. n. 314 del 1997, in sostituzione del

precedente art. 48 del TUIR, che sottolinea la natura onnicomprensiva del reddito da lavoro dipendente non più limitato al salario percepito dal datore di lavoro.

1.1. Il motivo di ricorso è fondato.

L'attuale art. 51, primo comma, del TUIR, nel testo post - riforma del 2004, applicabile, *ratione temporis*, nella presente controversia, del medesimo tenore letterale dell'art. 48 dello stesso testo unico delle imposte sui redditi, così come già a suo tempo modificato dal d.lgs. 2 settembre 1997 n. 314, espressamente prevede che «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere» (intendendo con tale espressione la quantificazione dei beni e dei servizi) «a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro».

A sua volta l'art. 49, comma 1, del TUIR nella formulazione applicabile *ratione temporis*, reca la medesima definizione di redditi da lavoro dipendente, di cui al previgente art. 46 nel testo *ante* riforma del 2004, quale a sua volta sostituito, con decorrenza dal primo gennaio 1998, dall'art. 1, comma 1, del citato d. lgs. n. 314/1997, secondo cui «[s]ono 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, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro».

Risulta, pertanto, marcata, la differenza rispetto all'originaria previsione di cui all'art. 48 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che definiva il reddito da lavoro dipendente come «costituito da tutti i componenti in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro» poi sostanzialmente trasfuso nell'art. 48 TUIR nel suo testo originario, secondo cui «[i]l reddito da lavoro dipendente è «costituito da

tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro, comprese le somme percepite a titolo di rimborso di spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali».

Per quanto è ancora di rilievo in questa sede, l'attuale art. 51, secondo comma, lett. i) del TUIR, così come l'analoga disposizione del previgente art. 48, secondo comma, lett. i), stabilisce che non concorrono a formare il reddito le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (*croupiers*) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

L'art. 12 della l. 30 aprile 1969, n. 153, nel testo sostituito dall'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 314/1997, rinvia, infine, per la determinazione dei redditi da lavoro dipendente ai fini contributivi, all'art. 46 comma 1 TUIR, di modo che costituiscono a tal fine i redditi di cui al citato art. 46 (ora, dunque, 49), comma 1, TUIR, maturati nel periodo di riferimento.

Così ricostruito il quadro normativo, che, a seguito dell'emanazione del citato d. lgs. n. 314/1997, ha evidenziato un'unica nozione di reddito da lavoro dipendente tanto ai fini fiscali che contributivi, va rilevato come debba essere condiviso l'assunto dell'Amministrazione finanziaria ricorrente, consonante con il proprio documento di prassi seguito all'emanazione del citato decreto legislativo (cfr. Circolare ministeriale n. 326 del 23 dicembre 1997, par. 2.1.), secondo cui l'onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente giustifica la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche, quindi, come nel caso in esame, non direttamente dal datore di lavoro, ma sulla cui percezione il dipendente può fare, per sua comune esperienza, ragionevole, se non certo affidamento.

Il nesso di derivazione delle somme che comunque promanano dal rapporto di lavoro ne giustifica, nel citato contesto normativo di

riferimento, la totale imponibilità, salvo le esclusioni (e/o deroghe) espressamente previste.

1.2. Può, pertanto, sotto il profilo propriamente tributario, ed in termini generali, prestarsi condivisione a quanto già a suo tempo affermato dalla sezione lavoro di questa Corte (cfr. Cass. sez. lav., 21 marzo 2006, n. 6238), resa in fattispecie riguardante mance dei *croupiers*, dove, peraltro, l'inclusione, parziale, delle mance, secondo la specifica disciplina sopra ricordata, nella base del reddito rilevante sembra piuttosto affermata in considerazione della disposizione contrattuale che attribuisce ad apposito organismo della casa da gioco il compito di ripartire le mance stesse.

1.2.1. Si ebbe, allora, ad osservare che «[m]entre la retribuzione è strettamente connessa, in virtù del vincolo sinallagmatico che qualifica il rapporto di lavoro subordinato, con la prestazione lavorativa, il concetto di derivazione dal rapporto di lavoro, contenuto nella norma in esame» (ora art. 49 TUIR) «prescinde dal suddetto sinallagma ed individua pertanto non solo tutto quanto può essere concettualmente inquadrato nella nozione di retribuzione, ma anche tutti quegli altri introiti del lavoratore subordinato, in denaro o natura, che si legano casualmente con il rapporto di lavoro (e cioè derivano da esso), nel senso che l'esistenza del rapporto di lavoro costituisce il necessario presupposto per la loro percezione da parte del lavoratore subordinato. Costituisce logica conseguenza di quanto fin qui detto che l'ampiezza del concetto di derivazione adottato dal legislatore impone di inserire nella nozione di redditi di lavoro anche gli introiti corrisposti al lavoratore subordinato da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro sempre che ricorrano i suddetti requisiti».

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 deve logicamente desumersi che i redditi indicati come esclusi rientrino nella nozione generale, atteso che, diversamente opinando, non vi sarebbe alcuna necessità di prevedere l'esclusione.

1.2.2. Non giova, pertanto, a sostegno della tesi esposta dal contribuente nel doppio grado di merito, contestare la natura retributiva delle mance per sostenere che le stesse non sono ricomprese nella nozione di reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51 del d.P.R. n. 917/1986, atteso che, per le ragioni fin qui esposte, tale nozione è diversa e più ampia di quella di retribuzione (cfr., riguardo al profilo fiscale, sul rilievo del nesso di derivazione di somme percepite in relazione a rapporto di lavoro, piuttosto che del concetto di corrispettività, Cass. sez. 5, 4 giugno 2014, n. 12485 in tema di trattamento fiscale di cd. incentivo all'esodo).

1.3. Il fatto poi che per le mance spettanti ai *croupiers* sia stata prevista una deduzione forfettaria del 25%, ciò integrando una disciplina agevolativa per una specifica categoria di lavoratori, comporta che detta disciplina non possa essere oggetto di interpretazione analogica o estensiva, avendo più volte questa Corte affermato la natura di stretta interpretazione delle norme in materia di agevolazione tributaria (cfr., *ex multis*, tra le altre, Cass. sez. 5, 28 ottobre 2020, n. 23686; Cass. sez. 5, 6 dicembre 2016, n. 24894; Cass. SU 2 maggio 2014, n. 9560).

1.4. Va infine osservato come, al riguardo, proprio in ragione della sostanziale convergenza, alla luce delle sopra richiamate disposizioni normative, tra disciplina fiscale e previdenziale, con l'accoglimento di una nozione di reddito di lavoro utilizzabile sia ai fini contributivi che a quelli tributari, le considerazioni già esposte, in ambito previdenziale, da Corte cost. 7 novembre 2001, n. 354, inducano a non ipotizzare dubbi di legittimità costituzionale riguardo all'art. 51 TUIR nella sua interpretazione in questa sede accolta.

2. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate merita pertanto accoglimento, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Commissione tributaria della Sardegna - sezione staccata di Sassari - in diversa composizione, che si uniformerà al principio di diritto di seguito formulato: «In tema di reddito da 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».

Il giudice di rinvio provvederà inoltre al regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sardegna - sezione staccata di Sassari - in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio dell'11 febbraio 2021

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Dott. Lucio Napolitano

del. 30 SET. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

