

## RISOLUZIONE N. 101/E



*Roma, 27 luglio 2005*

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

---

***OGGETTO: Istanza di interpello – Art. 30, primo e secondo comma, del DPR n. 600 del 1973 – Premi corrisposti per operazioni a premio da soggetto diverso dal datore di lavoro – XX***

### **QUESITO**

La XX, nello svolgimento dell'attività di importazione e distribuzione sul territorio nazionale di autoveicoli, intende organizzare in favore dei dipendenti dei propri concessionari un'operazione a premio che prevede l'erogazione di premi in base al raggiungimento di un determinato quantitativo di vendite (c.d. target).

La società interpellante chiede di conoscere quale sia il trattamento tributario applicabile agli anzidetti premi.

## **SOLUZIONE INTERPRETTIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE**

La società istante, richiamando la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, ritiene che le operazioni a premio organizzate a favore di lavoratori dipendenti da un soggetto diverso dal datore di lavoro possono essere assoggettate alla disciplina di cui all'art. 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, *“solo qualora la manifestazione sia svolta «per conto» del datore di lavoro”*.

Secondo l'interpellante, in base alla menzionata circolare n. 326/E, la manifestazione a premio può dirsi organizzata da parte di un terzo *“per conto”* del datore di lavoro solo *“laddove vi sia un «accordo o convenzione» tra quest'ultimo e il soggetto terzo, volto alla regolamentazione, appunto, dell'erogazione a favore del dipendente”*.

Ciò premesso, la XX, evidenziando nel caso di specie la mancanza di qualsiasi accordo o convenzione con il datore di lavoro, ritiene che i premi da essa corrisposti ai dipendenti dei propri concessionari non siano tassabili come redditi di lavoro dipendente in capo ai percettori, ai sensi dell'art. 23 del citato DPR n. 600 del 1973, ma siano assoggettabili alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 25 per cento, ai sensi dell'art. 30, secondo comma, dello stesso DPR n. 600.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si osserva preliminarmente che ai fini della soluzione del quesito oggetto dell'istanza di interpello in esame è necessario procedere alla ricostruzione della disciplina delle ritenute sui premi derivanti da operazioni a premio recata dall'art. 30 del DPR n. 600 del 1973.

Il primo periodo del primo comma del citato art. 30 stabilisce, fra l'altro, che *“i premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi (...) corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte”*.

Il secondo comma dello stesso articolo prevede che *“l'aliquota della ritenuta è stabilita nel dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti o comitati di beneficenza, nel venti per cento sui premi dei giuochi svolti in occasione di spettacoli radiotelevisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe, nel venticinque per cento in ogni altro caso”*.

Dall'art. 30 in esame si desumono i seguenti principi in merito al trattamento tributario dei premi erogati in base ad operazioni a premio:

- a) sono assoggettati a ritenuta alla fonte i premi derivanti da operazioni a premio se riconducibili in una delle categorie reddituali dell'art. 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- b) i premi non riconducibili ad alcuna categoria dell'art. 6 del TUIR (ad es. i premi corrisposti ai consumatori finali) non assumono carattere reddituale e non sono conseguentemente assoggettati a ritenuta alla fonte;
- c) i premi riconducibili in categorie reddituali per le quali già è prevista l'applicazione di ritenute alla fonte sono assoggettati

a ritenuta alla fonte con l'aliquota e le modalità proprie della categoria di appartenenza (ad es. per i premi corrisposti al dipendente, la ritenuta è applicata a titolo di acconto con l'aliquota relativa al proprio scaglione di reddito e con le modalità previste dall'art. 23 del DPR n. 600 del 1973);

- d) la ritenuta alla fonte si applica a titolo d'imposta e con facoltà di rivalsa per i premi derivanti da operazioni a premio riconducibili in categorie reddituali per le quali la relativa disciplina tributaria non prevede l'assoggettamento a ritenuta alla fonte: in tal caso l'aliquota applicabile è quella del 25 per cento fissata in via residuale dal secondo comma dello stesso art. 30.

Ciò premesso, si osserva che la soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante non è coerente con la normativa in materia di trattamento tributario delle operazioni a premio.

La XX, infatti, mentre da una parte esclude che i premi da essa corrisposti ai dipendenti dei propri concessionari *“siano tassabili come reddito di lavoro dipendente in capo ai percettori ai sensi dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73”*, dall'altra non individua per gli anzidetti premi la categoria reddituale di appartenenza, limitandosi a ricondurli fra quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 25 per cento di cui al secondo comma dell'art. 30 del DPR n. 600 citato.

Dalla ricostruzione normativa operata, ai fini dell'individuazione della disciplina tributaria relativa al caso oggetto dell'istanza di interpello, consegue che non si può prescindere, invece, dalla verifica della categoria reddituale alla quale ricondurre i premi in argomento.

A tale riguardo si rileva che, nelle fattispecie in esame, i premi erogati originano nell'ambito della prestazione di lavoro dipendente, in quanto connessi

al raggiungimento di un determinato quantitativo di vendite e sono, quindi, assegnati in funzione e nello svolgimento della prestazione di lavoro dipendente.

Sotto il profilo oggettivo, pertanto, detti premi devono ricondursi al reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR, secondo cui *“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 (...)”*.

Non vale ad escludere, peraltro, a parere della scrivente, la riconducibilità dei premi in argomento nella categoria dei redditi di lavoro dipendente, la circostanza che essi siano erogati da un soggetto diverso dal datore di lavoro, ancorché manchi fra detti soggetti uno specifico accordo o convenzione, come riferito dalla società interpellante.

In proposito, la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, paragrafo 2.1, chiarisce che costituiscono redditi di lavoro dipendente le somme e i valori *“che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro”* e richiama fra le somme e i valori in argomento, a titolo meramente esemplificativo, *“i premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto”*, senza fornire esplicitamente indicazioni sull'espressione *“per suo conto”* riferita alle operazioni organizzate da terzi.

Il passo della circolare richiamato dall'istante per interpretare l'anzidetta espressione, è contenuto al paragrafo 3.2 e riguarda, in generale le fattispecie in cui le somme e i valori che concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente siano erogati al lavoratore non direttamente dal proprio datore di lavoro, ma da un terzo in virtù di un collegamento esistente con quest'ultimo. Al fine di esplicitare la tipologia di collegamento, la circolare cita, a titolo esemplificativo, l'accordo o la convenzione stipulati dal datore di lavoro con il terzo, senza con ciò elevare tali atti a condizione tassativa per l'individuazione del collegamento stesso.

Non si ritiene, pertanto, che le indicazioni fornite dalla circolare n. 326/E, peraltro in via esemplificativa, possano condurre ad affermare l'inapplicabilità del regime di tassazione dei redditi di lavoro dipendente alle fattispecie in esame, adducendo la mancanza di un accordo formale tra datore di lavoro e terzo per la specifica organizzazione ed esecuzione delle operazioni a premio.

Si rileva, in proposito, che il datore di lavoro, quale concessionario della società che organizza ed esegue le operazioni a premio, ha un rapporto stabile con detta società e l'operazione è rivolta ad incentivare la vendita presso lo stesso concessionario di autoveicoli importati e distribuiti dalla società medesima.

Ciò precisato si osserva, inoltre, che la circolare n. 326/E del 1997, al paragrafo 3.2 già citato, chiarisce che ai fini dell'individuazione dei soggetti tenuti ad operare la ritenuta di cui all'art. 23 del DPR n. 600 del 1973, non rileva la circostanza che il percipiente assuma la qualifica di lavoratore dipendente del soggetto erogante.

L'obbligo di effettuare la ritenuta di cui all'art. 23 del DPR n. 600 sussiste in capo al soggetto erogante ogni qual volta l'erogazione riguardi somme e valori di cui all'art. 51 (già art. 48) del TUIR e, quindi, somme e valori *“in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro”* ancorché siano corrisposti *“a favore di soggetti che non sono propri dipendenti”*.

Sulla base delle precisazioni svolte, si ritiene che i premi oggetto dell'istanza di interpello erogati dalla società interpellante ai dipendenti dei propri concessionari *“in base al raggiungimento di un predeterminato quantitativo di vendite effettuato dai dipendenti stessi”*, in quanto obiettivamente riconducibili fra i redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 del TUIR, devono essere assoggettati dalla società promotrice alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto di cui all'art. 23 del DPR n. 600 del 1973, anziché alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, con facoltà di rivalsa, di cui all'art. 30 del DPR n. 600 del 1973.

Fra società promotrice e datore di lavoro sarà attivato un sistema di comunicazioni relativamente ai premi erogati, al fine di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente.