



STUDIO PENSO & ASSOCIATI  
*consulenza societaria, finanziaria, fiscale nazionale ed internazionale*

# **DL 16.10.2017 n. 148 (c.d. “decreto fiscale collegato”) conv. L. 4.12.2017 n. 172 - Novità in materia di imposte dirette**

*Il decreto collegato alla legge di bilancio 2018 prevede alcune novità in materia di imposte dirette, tra cui:*

- *la nuova “mini voluntary disclosure”;*
- *la detrazione IRPEF del 19% per alimenti a fini medici speciali;*
- *l’estensione della detrazione IRPEF del 19% per i canoni di locazione degli studenti universitari “fuori sede”;*
- *alcune modifiche alla deducibilità delle erogazioni liberali alle fondazioni e associazioni riconosciute;*
- *la nuova detrazione per i contributi associativi alle società di mutuo soccorso.*

## 1 PREMESSA

Il DL 16.10.2017 n. 148, c.d. “decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2018”, è stato convertito nella L. 4.12.2017 n. 172, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario.

Il DL 148/2017 è entrato in vigore il 16.10.2017, mentre la L. 172/2017 è entrata in vigore il 6.12.2017. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito si riepilogano le novità contenute nel DL 148/2017 convertito in materia di imposte dirette.

## 2 NUOVA “MINI VOLUNTARY DISCLOSURE”

L’art. 5-*septies* del DL 148/2017 convertito disciplina una nuova procedura di collaborazione volontaria avente un ambito di applicazione circoscritto (c.d. “mini *voluntary disclosure*”).

In particolare, sarà possibile regolarizzare le violazioni relative al quadro RW per somme su conti o libretti derivanti da redditi di lavoro dipendente o autonomo prodotti all’estero e/o dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione dell’attività lavorativa.

### 2.1 SOGGETTI INTERESSATI DALLA PROCEDURA

Possono beneficiare della “mini *voluntary disclosure*” i soggetti:

- fiscalmente residenti in Italia, ovvero i loro eredi, in precedenza residenti all’estero, iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE);
- oppure coloro che hanno prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all’estero in zona di frontiera o in Stati limitrofi.

### 2.2 ATTIVITÀ ESTERE INTERESSATE DALLA PROCEDURA

L’ambito di applicazione della “mini *voluntary disclosure*” viene circoscritto alle attività depositate e alle somme detenute su conti o libretti esteri alla data del 6.12.2017 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 148/2017).

Inoltre, tali attività devono risultare derivanti dalle seguenti tipologie di redditi prodotti all’estero:

- redditi di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo.

Tuttavia, per espressa previsione normativa, questo regime viene esteso anche alle attività estere derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.

#### **Attività e somme già oggetto di *voluntary disclosure***

Per espressa previsione normativa, la procedura di “mini *voluntary disclosure*” non si applica per le attività e le somme già oggetto di collaborazione volontaria di cui alla L. 186/2014 e al DL 153/2015.

### 2.3 VERSAMENTO DEL 3% E PRESENTAZIONE DELL’ISTANZA DI COLLABORAZIONE VOLONTARIA

Per procedere con la regolarizzazione delle somme illecitamente detenute all’estero e dei redditi prodotti dalle stesse, occorre provvedere al versamento del 3% del valore delle attività e della giacenza al 31.12.2016. Tale versamento si considera a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

L’istanza per l’adesione alla procedura deve essere presentata entro il 31.7.2018.

Gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al versamento in un’unica soluzione di quanto dovuto entro il 30.9.2018, senza avvalersi della compensazione prevista dall’art. 17 del DLgs. 241/97.

Inoltre, sarà possibile ripartire il versamento in tre rate mensili consecutive di pari importo, effettuando il pagamento della prima rata entro il 30.9.2018.

#### **Perfezionamento della procedura**

Il perfezionamento della procedura di regolarizzazione avviene dal momento del versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o dell'ultima rata.

#### **2.4 PROROGA DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO E DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI**

In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, i termini di accertamento e di irrogazione delle sanzioni ordinariamente scadenti a decorrere dall'1.1.2018 sono fissati al 30.6.2020 per le sole attività oggetto della "mini *voluntary disclosure*" in esame.

#### **2.5 DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della procedura di "mini *voluntary disclosure*".

### **3 ALIMENTI A FINI MEDICI SPECIALI - APPLICAZIONE DELLA DETRAZIONE IRPEF DEL 19%**

Ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. c) del TUIR, per le spese sanitarie sostenute dal contribuente spetta una detrazione dall'IRPEF lorda pari al 19%.

L'art. 5-*quinquies* del DL 148/2017 convertito, modificando tale disposizione, ha stabilito che la detrazione spetta anche per le spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali.

#### **3.1 ALIMENTI A FINI MEDICI SPECIALI DETRAIBILI**

Più specificatamente, la detrazione IRPEF spetta per gli alimenti a fini medici speciali che sono inseriti nella sezione A1 del Registro nazionale di cui all'art. 7 del DM 8.6.2001, con alcune eccezioni.

Come indicato sul sito del Ministero della Salute, si tratta di prodotti che sono volti al "*trattamento dietetico di soggetti affetti da turbe, malattie o condizioni mediche che determinano una vulnerabilità nutrizionale, cioè l'impossibilità o la forte difficoltà ad alimentarsi utilizzando i comuni alimenti, integratori alimentari compresi, per soddisfare il loro fabbisogno nutritivo*".

#### **3.2 ALIMENTI ESCLUSI DALL'AGEVOLAZIONE**

La detrazione non compete con riferimento alle spese sostenute per l'acquisto di:

- prodotti destinati ai lattanti;
- alimenti senza glutine (che rientrano nella sezione A2 del Registro nazionale), destinati ai celiaci.

#### **3.3 PERIODI D'IMPOSTA DI APPLICAZIONE DELLA DETRAZIONE**

La detrazione in esame si applica limitatamente ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2017 e al 31.12.2018.

In pratica, riguardando i soli soggetti IRPEF, la detrazione compete per:

- l'anno 2017 (modelli 730/2018 e REDDITI 2018 PF);
- l'anno 2018 (modelli 730/2019 e REDDITI 2019 PF).

#### **3.4 FRANCHIGIA NON DETRAIBILE**

La detrazione IRPEF del 19% spetta solo per la parte delle spese sanitarie che eccede l'importo della franchigia di 129,11 euro.

In tale importo rientrano ora anche le spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali.

### **3.5 SPESE SANITARIE SOSTENUTE PER I FAMILIARI FISCALMENTE A CARICO**

Le spese sanitarie di cui alla lett. c) dell'art. 15 co. 1 del TUIR sono detraibili anche se sono state sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico (es. coniuge e figli), ai sensi del precedente art. 12 (art. 15 co. 2 primo periodo del TUIR).

### **3.6 SPESE SANITARIE SOSTENUTE PER I FAMILIARI NON FISCALMENTE A CARICO**

L'art. 15 co. 2 secondo periodo del TUIR stabilisce invece che la detrazione per le spese sanitarie spetta anche per le spese sostenute nell'interesse di familiari non fiscalmente a carico:

- per la parte che non trova capienza nell'imposta da essi dovuta;
- a condizione che si tratti di soggetti affetti da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria (c.d. "ticker") e la detrazione "trasferita" sia relativa alle sole spese sanitarie riguardanti tali patologie.

In questo caso, l'ammontare massimo delle spese sanitarie sulle quali spetta la detrazione del 19% è complessivamente di 6.197,48 euro e l'importo di tali spese deve essere indicato per intero senza ridurlo della franchigia di 129,11 euro.

### **3.7 DOCUMENTAZIONE DA POSSEDERE E CONSERVARE**

La nuova norma non precisa quale documentazione di supporto debba essere posseduta e conservata al fine di beneficiare della detrazione del 19% per gli alimenti a fini medici speciali.

Sul punto si attendono chiarimenti ufficiali.

## **4 CANONI DI LOCAZIONE DEGLI STUDENTI UNIVERSITARI "FUORI SEDE" - ESTENSIONE DELLA DETRAZIONE IRPEF DEL 19%**

Ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. i-sexies) del TUIR, è riconosciuta una detrazione IRPEF del 19% per i canoni di locazione, derivanti da contratti stipulati o rinnovati ai sensi della L. 431/98, sostenuti dagli studenti universitari iscritti ad un corso di laurea presso una Università situata in un Comune diverso da quello di residenza (c.d. studenti "fuori sede").

L'art. 20 co. 8-bis del DL 148/2017 convertito, modificando tale disposizione, ha stabilito che la suddetta detrazione d'imposta per canoni di locazione è estesa all'ipotesi in cui l'Università sia ubicata in un Comune distante da quello di residenza almeno 50 chilometri (invece che almeno 100 chilometri), a condizione che gli studenti fuori sede siano residenti in zone montane o disagiate.

### **4.1 UBICAZIONE DELL'UNIVERSITÀ**

La detrazione del 19% in esame compete a condizione che l'Università sia ubicata in un Comune:

- diverso da quello in cui lo studente ha la propria residenza anagrafica;
- distante da quest'ultimo almeno 100 chilometri, distanza ridotta a 50 chilometri per gli studenti residenti in zone montane o disagiate.

Per beneficiare della detrazione viene eliminata, in relazione a tutti gli studenti, l'ulteriore condizione che l'Università debba essere ubicata in una Provincia diversa rispetto a quella di residenza dello studente.

### **4.2 LIMITE DI IMPORTO**

I canoni di locazione pagati sono detraibili al 19% per un importo massimo di 2.633,00 euro.

#### **4.3 PERIODI D'IMPOSTA DI APPLICAZIONE DELLE MODIFICHE ALLA DETRAZIONE**

Le nuove disposizioni si applicano limitatamente ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2017 e al 31.12.2018.

In pratica, riguardando i soli soggetti IRPEF, la detrazione relativa alle suddette modifiche compete per:

- l'anno 2017 (modelli 730/2018 e REDDITI 2018 PF);
- l'anno 2018 (modelli 730/2019 e REDDITI 2019 PF).

### **5 CODICE DEL TERZO SETTORE - APPLICABILITÀ DELLE DISPOSIZIONI FISCALI - NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA**

Introducendo una norma di interpretazione autentica, l'art. 5-*sexies* del DL 148/2017 convertito dispone che l'art. 104 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 ("Codice del terzo settore") "*si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore*" del Codice stesso. "*Pertanto, le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli articoli 99, comma 3, e 102, comma 1, del medesimo codice [...] continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017*".

#### **Disposizioni applicabili fino al 31.12.2017**

Di conseguenza, si applicheranno fino al 31.12.2017 le disposizioni fiscali contenute nelle seguenti norme:

- art. 15 co. 1 lett. *i-bis*) del TUIR, relativa alla detrazione IRPEF del 19% per i contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso, su un importo non superiore a 1.291,14 euro;
- art. 15 co. 1 lett. *i-quater*) del TUIR, relativa alla detrazione IRPEF del 19% per le erogazioni liberali in denaro a favore delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte negli appositi registri, su un importo non superiore a 2.065,83 euro;
- art. 100 co. 2 lett. l) del TUIR, relativa alla deducibilità delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 1.549,37 euro o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di associazioni di promozione sociale (APS) iscritte negli appositi registri;
- art. 14 co. 1 del DL 35/2005, conv. L. 80/2005, nella versione *ante* modifiche introdotte dall'art. 99 co. 3 del DLgs. 117/2017, relativo alla deducibilità delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale, delle fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, oppure lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica (si veda il successivo § 6);
- L. 11.8.91 n. 266 (Legge-quadro sul volontariato);
- L. 7.12.2000 n. 383 (Disciplina delle associazioni di promozione sociale);
- artt. 2, 3, 4 e 5 della L. 15.12.98 n. 438 (Contributo statale a favore delle associazioni nazionali di promozione sociale);
- DM 14.9.2010 n. 177 (Regolamento concernente i criteri e le modalità per la concessione e l'erogazione dei contributi di cui all'art. 96 della L. 21.11.2000 n. 342, in materia di attività di utilità sociale, in favore di associazioni di volontariato e organizzazioni non lucrative di utilità sociale);
- DM 8.10.97 (Modalità per la costituzione dei fondi speciali per il volontariato presso le Regioni).

### **6 EROGAZIONI LIBERALI ALLE FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE - DEDUCIBILITÀ A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2018**

Modificando l'art. 99 co. 3 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 ("Codice del Terzo settore"), l'art. 5-*ter* del DL

148/2017 convertito stabilisce che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (anno 2018 per i soggetti "solari") e fino all'abrogazione di cui all'art. 102 co. 2 lett. h) dello stesso Codice, le disposizioni contenute nei co. 1, 2, 3, 4, 5 e 6 dell'art. 14 del DL 35/2005 (conv. L. 80/2005) continuano ad applicarsi con alcune modifiche.

Si ricorda che l'art. 14 del DL 35/2005 prevede la deducibilità delle erogazioni liberali (in denaro e in natura) effettuate da persone fisiche o da enti soggetti all'IRES a beneficio di determinati soggetti.

#### **6.1 SOGGETTI BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI**

Dal periodo d'imposta 2018 (soggetti "solari") e sino a quando non sarà abrogato, quindi, ai sensi dell'art. 14 co. 1 del DL 35/2005, come modificato dall'art. 99 co. 3 del DLgs. 117/2017, ai fini della prevista deducibilità le erogazioni liberali devono essere effettuate a beneficio dei seguenti soggetti:

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al DLgs. 42/2004;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con un apposito DPCM.

Viene invece meno la deducibilità, prevista dalla disposizione in esame, per le erogazioni liberali in favore:

- delle ONLUS;
- delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale.

#### **6.2 LIMITI DI DEDUCIBILITÀ**

Ai sensi dell'art. 14 co. 1 del DL 35/2005, le erogazioni liberali (sia in denaro che in natura) ai suddetti soggetti sono deducibili entro il limite massimo:

- del 10% del reddito dichiarato;
- comunque, di 70.000,00 euro annui.

### **7 CONTRIBUTI ASSOCIATIVI ALLE SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO - DETRAIBILITÀ A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2018**

L'art. 83 co. 5 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 ("Codice del Terzo settore") introduce una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 19% in relazione ai contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano in determinati settori di attività.

La "nuova" detrazione, oltre a sostituire, di fatto, quella prevista dall'art. 15 co. 1 lett. i-bis) del TUIR, che viene abrogata dall'art. 102 co. 1 lett. g) del DLgs. 117/2017, è lievemente diversa da quella prevista dal suddetto TUIR.

#### **7.1 LIMITE DI IMPORTO DELLA "NUOVA" DETRAZIONE**

Con l'art. 5-*quater* del DL 148/2017 convertito è stato stabilito che la "nuova" detrazione per i contributi associativi alle società di mutuo soccorso, di cui all'art. 83 co. 5 del DLgs. 117/2017, spetta fino ad un importo degli stessi non superiore a 1.300,00 euro.

#### **7.2 SOGGETTO BENEFICIARIO DELLA DETRAZIONE**

Dal punto di vista del soggetto beneficiario della detrazione sembrerebbe che non sia cambiato nulla.

La "nuova" detrazione, infatti, dovrebbe spettare a tutti i soci delle società di mutuo soccorso, sia che essi siano persone fisiche che giuridiche.

### **7.3 DECORRENZA DELLA DETRAZIONE**

La “nuova” detrazione si applica in via transitoria dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (anno 2018 per i soggetti “solari”) e fino al periodo d’imposta di entrata in vigore delle disposizioni del Titolo X del Codice del Terzo settore che, a loro volta, si applicano agli enti iscritti nel RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in cui perverrà l’autorizzazione da parte della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo d’imposta successivo a quello di operatività del RUNTS (art. 104 del DLgs. 117/2017).

## **8 DESTINAZIONE DEL 5 PER MILLE DELL’IRPEF - ESTENSIONE AGLI ENTI GESTORI DELLE AREE PROTETTE**

Per effetto dell’art. 17-ter del DL 148/2017 convertito, le persone fisiche potranno destinare il 5 per mille della propria IRPEF anche a sostegno degli enti gestori delle aree protette.

### **8.1 DECORRENZA**

Tale estensione si applica a decorrere dall’anno 2018, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d’imposta precedente.

La nuova disciplina si applica quindi a partire dall’IRPEF relativa al 2017, derivante dai modelli 730/2018 e REDDITI 2018 PF.

### **8.2 FINALITÀ DI DESTINAZIONE DEL 5 PER MILLE**

La nuova destinazione del 5 per mille dell’IRPEF va quindi ad aggiungersi, in alternativa, alle seguenti:

- sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori previsti per le ONLUS (assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d’interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell’ambiente; promozione della cultura e dell’arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale; cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale);
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge e che svolgono una rilevante attività di interesse sociale;
- finanziamento dell’Università e della ricerca scientifica;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici;
- sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente.

### **8.3 DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

In relazione all’estensione agli enti gestori delle aree protette, con un successivo DPCM saranno stabilite le modalità di:

- accesso al contributo;
- formazione degli elenchi degli enti ammessi;
- riparto ed erogazione delle somme.