CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

CIRCOLARE PER LA CLIENTELA

- La Legge di Stabilità per il 2015 -

22 Gennaio 2015

Indice:

Lo *Split Payment*	1
Le novità per il "reverse charge"	3
Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo	3
La detassazione dei redditi derivanti da beni immateriali	5
L'aggiornamento degli elenchi degli Stati a fiscalità privilegiata	6
La proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni	7
Le novità in materia di accertamento e riscossione	7
La spese per lavoro subordinato e le altre novità IRAP	8
Le novità in materia di detrazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie	9
La riforma degli istituti deflattivi del contenzioso	11
Le altre novità	13

La *Legge di Stabilità per il 2015*

La **Legge 23 dicembre 2014 n. 190** – *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (c.d. "*Legge di stabilità per il 2015*") è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 300 del 29 dicembre 2014 e le disposizioni nella stessa contenute, salvo specifiche deroghe, sono entrate in vigore il **1° gennaio 2015**.

Il testo di Legge si compone di un unico articolo declinato in 735 commi.

Nel merito segnaliamo che la *Legge di stabilità per il 2015* introduce modifiche normative ad ampio raggio che spaziano dal reddito d'impresa, alle modifiche relative alla disciplina dell'IVA, alla deducibilità dalla base imponibile IRAP delle spese dei dipendenti, alle novità in materia di ravvedimento operoso, accertamento e riscossione.

Tenuto pertanto conto della necessità di concentrare l'attenzione sulle modifiche di interesse più comune, di seguito vengono analizzate le principali misure di carattere fiscale contenute nel provvedimento di Legge mentre nella tabella conclusiva vengono riportate le ulteriori novità di maggiore interesse per le imprese e per i professionisti.

1. Il meccanismo impositivo dello *split payment*

L'articolo 1, comma 629, lettera b) della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 è intervenuto sull'impianto normativo dell'IVA inserendo il nuovo articolo 17- *ter* del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "*Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici*". In base al nuovo articolo cambiano i criteri di applicazione dell'IVA per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato.

1.1 Le modalità applicative

In base al meccanismo dello *split payment* l'ente pubblico è tenuto a corrispondere al fornitore il solo corrispettivo concordato per l'operazione, mentre l'IVA dovuta sulla cessione di beni o sulla prestazione di servizi deve essere accreditata dall'ente in un apposito conto corrente vincolato. In sostanza, quindi:

- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di enti pubblici;
- sono questi ultimi a dover versare l'IVA all'Erario in luogo del fornitore (al quale non viene dunque versata l'IVA, dovendosi il pagamento limitare all'imponibile della fattura).

1.2 L'ambito oggettivo

Sono oggetto delle nuove disposizioni le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai seguenti enti pubblici:

- lo Stato;
- gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti ex articolo 31 del Testo unico di cui al D.Lgs 18 agosto 2000 n. 267;
- le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- gli istituti universitari;
- le aziende sanitarie locali;
- gli enti ospedalieri;
- gli enti pubblici di ricovero e cura avente prevalente carattere scientifico;
- gli enti pubblici di assistenza e beneficienza;
- gli enti di previdenza.

Le Pubbliche Amministrazioni acquirenti di beni e servizi versano direttamente all'Erario l'IVA che viene addebitata loro dai fornitori

1.3 Le deroghe all'ambito applicativo

La nuova disposizione non trova applicazione:

- nel caso in cui l'ente pubblico sia già debitore d'imposta (*reverse charge*);
- per i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sui redditi.

1.4 La decorrenza

L'articolo 1 comma 632 della *Legge di stabilità* per il 2015 dispone che il nuovo regime "*trova comunque applicazione per le operazioni per le quali l'IVA è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015*".

A fronte del disposto normativo che vincola al nuovo regime tutte le operazioni per le quali l'esigibilità dell'IVA si sia realizzata **dopo il 1° gennaio 2015**, il Ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto, mediante il comunicato stampa n. 7 del 9 gennaio 2015, specificandone ulteriormente la decorrenza.

Secondo quanto affermato nel comunicato (che anticipa il decreto attuativo di prossima emanazione), il meccanismo dello "*split payment*" si applica:

- **alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015**;
- per le quali **l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente a tale data**.

Come ribadito dal Ministero, per le operazioni nei confronti degli enti pubblici a norma dell'articolo 6 comma 5 del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi ovvero, facoltativamente, al momento di emissione della fattura (il comunicato, impropriamente, parla di momento di "ricezione" della fattura).

In conclusione, quindi:

- tutte le operazioni fatturate entro il 31 dicembre 2014 sono escluse dalla nuova disciplina e l'IVA dovrà essere liquidata e assolta secondo le modalità ordinarie;
- le operazioni fatturate dopo il 1° gennaio 2015 per le quali l'esigibilità dell'IVA si è realizzata nel 2014 sono altresì escluse dalla nuova disciplina (si tratta, però, di un'ipotesi residuale);
- le operazioni fatturate dopo il 1° gennaio 2015, per le quali l'IVA non è ancora risultata esigibile (perché non sono stati pagati i corrispettivi) rientrano a tutti gli effetti nel nuovo meccanismo impositivo.

2. Le novità in materia di *"reverse charge"*

Il "*reverse charge*" è uno speciale meccanismo tale per cui, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, l'obbligo di assolvere l'imposta è in capo al cessionario o committente dell'operazione. Il cedente, dunque, emette fattura senza applicazione dell'imposta e indicando sulla stessa che l'operazione è effettuata in base a "*reverse charge*".

L'articolo 1, comma 629, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha introdotto rilevanti modifiche all'articolo 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 e all'articolo 74, comma 7 del medesimo decreto, che hanno esteso il meccanismo dell'inversione contabile a nuove fattispecie.

A decorrere dal **1° gennaio 2015**, pertanto, il meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante il c.d. *"reverse charge"* è stato esteso:

- alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici;
- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
- ai trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore;
- alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

La Legge di stabilità 2015 ha ampliato le fattispecie alle quali si applica il reverse charge

Il *"reverse charge"* è stato altresì esteso alle cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari. In questo caso, tuttavia, l'entrata in vigore della norma è subordinata a una specifica autorizzazione da parte del Consiglio europeo e nelle more dell'autorizzazione non risulta applicabile.

3. Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo

L'articolo 1, commi 35 e 36 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha ridisegnato il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo previsto dall'articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013 n. 145. In particolare, il credito d'imposta è riconosciuto per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati da tutte le imprese, indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico in cui operano;
- dal regime contabile adottato;

nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019 (per i soggetti "solari" **sono agevolabili gli investimenti effettuati dal 2015 al 2019**).

3.1 Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili

Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili risultano essere le seguenti:

- i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;

- la ricerca pianificata o le indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui al seguente punto;
- l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati o altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi;

La Legge di stabilità 2015 ha ridisegnato il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo

- la produzione e il collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano, invece, attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

3.2 I costi di ricerca e sviluppo agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono agevolabili le spese relative a:

- personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico;
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con apposito DM, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000,00 euro (al netto dell'IVA);
- spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start up innovative;
- competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

3.3 La misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2012, 2013 e 2014, per i soggetti "solari").

La misura è elevata al 50% con riferimento alle spese:

- per personale altamente qualificato;
- per contratti di ricerca "extra muros".

Al fine di accedere all'agevolazione, devono essere sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a 30.000,00 euro.

Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 5.000.000,00 euro per ciascun beneficiario.

3.4 L'utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24;
- deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi.

Ai fini della fruizione del credito d'imposta non si applica:

- il limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro;
- il limite massimo per la compensazione di 700.000,00 euro.

4. La detassazione dei redditi derivanti da beni immateriali (c.d. *Patent box*)

I commi da 37 a 45 della *Legge di Stabilità* per l'anno 2015 hanno introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. *Patent box*) **per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali**.

La relazione illustrativa ha individuato la finalità di tale disposizione con riferimento alla possibilità di:

- incentivare la collocazione in Italia di beni immateriali detenuti all'estero;
- favorire il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la riallocazione all'estero;
- incoraggiare l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

La Legge di stabilità 2015 ha introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali

4.1 La decorrenza

Il nuovo regime opzionale è applicabile **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014** (2015 per i soggetti "solari").

4.2 L'ambito soggettivo

Possono fruire dell'agevolazione tutti i titolari di reddito d'impresa.

L'opzione è consentita **a condizione che i soggetti svolgano attività di ricerca e sviluppo**, anche mediante contratti di ricerca stipulati con Università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione di beni immateriali.

4.3 L'ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- opere dell'ingegno;
- brevetti industriali;
- marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

4.4 Il regime di tassazione agevolato

L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito complessivo **del 50%** (**30% nel 2015** e **40% nel 2016**) dei redditi derivanti dalla concessione in uso a terzi o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali sopra richiamati.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:

- i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale;
- i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene.

Non concorrono a formare il reddito complessivo le plusvalenze derivanti dalla cessione dei suddetti beni immateriali. L'esclusione si applica a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito:

- nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili;
- prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione.

4.5 La durata dell'opzione

L'opzione per il regime di tassazione agevolata:

- ha durata per cinque esercizi sociali;
- è irrevocabile.

5. L'aggiornamento degli elenchi degli Stati a fiscalità privilegiata

La *Legge di stabilità 2015* ha previsto una revisione degli elenchi dei c.d. Paesi *black list*, attualmente contenuta nel D.M. 23.01.2002, in relazione sia alla presunzione di indeducibilità dei costi (articolo 110 comma 10 del TUIR) sia ai fini della disciplina relativa alle *controlled foreign companies* (CFC) prevista dall'articolo 167 del TUIR.

La Legge di stabilità 2015 prevede una revisione degli elenchi dei Paesi a fiscalità privilegiata sia ai fini della indeducibilità dei costi sia ai fini della disciplina CFC

In sostanza è stato previsto che il Ministero dell'Economia e delle Finanze provvederà ad emanare una nuova *black list* contenente i Paesi che **non favoriscono un adeguato scambio di informazioni**.

Di conseguenza, dal punto di vista dell'indeducibilità dei costi, a seguito delle nuove disposizioni saranno penalizzate le imprese residenti che:

- intrattengono rapporti con controparti localizzate in Paesi che **non consentono un adeguato scambio di informazioni**;
- in relazione alle controparti con cui intrattengono operazioni, non forniscano **almeno uno** degli elementi previsti dall'articolo 110, comma 11 del TUIR, ovvero:
  - lo svolgimento di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera;
  - la sussistenza di un effettivo interesse economico nell'operazione.

In aggiunta a quanto sopra, attraverso le disposizioni contenute nel comma 680 dell'articolo 1 della *Legge di stabilità 2015* è stata prevista una modifica, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, della disciplina relativa alle c.d. *CFC* contenuta nell'articolo 167 del TUIR.

In particolare, sono stati riformulati i criteri necessari ad individuare le imprese residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata prevedendo che il regime CFC coinvolga le sole partecipazioni in società controllate residenti in Stati o territori aventi un livello di tassazione **inferiore al 50% di quello applicato in Italia**.

Tenuto conto di quanto sopra, si renderà necessario provvedere ad una modifica della *Black list* contenuta nel D.M. 21.11.2001, eliminando Stati o territori il cui livello di imposizione generale è almeno pari al 13,75% (la metà dell'aliquota IRES ordinaria nazionale).

La nuova norma precisa, infine, che si considerano **in ogni caso privilegiati** i regimi fiscali "speciali" che consentono un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia e ciò anche nelle ipotesi in cui questo livello di tassazione sia previsto da Stati che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50% di quello italiano.

6. La proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni

L'articolo 1, commi 626-627, della *Legge di stabilità 2015* ha riaperto i termini per la **rideterminazione del costo o valore d'acquisto** di:

- **terreni** edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- **partecipazioni** non quotate in mercati regolamentati, possedute a titolo di proprietà e usufrutto;

posseduti alla data dell'1.1.2015, **non in regime di impresa**, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché di enti non commerciali.

Il nuovo termine per la rideterminazione del costo o valore d'acquisto di terreni edificabili, agricoli e di partecipazioni non quotate è fissato al 30.06.2015

Il termine entro il quale provvedere alla **redazione** ed all'**asseverazione della perizia** di stima al **versamento dell'imposta sostitutiva** è fissato al **30.6.2015**.

Va evidenziato che, rispetto alla previgente normativa, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è stata **raddoppiata** e pertanto risulta pari al:

- **4%** per le **partecipazioni non qualificate;**
- **8%** per le **partecipazioni qualificate** e per i **terreni**.

7. Le novità in materia di accertamento e riscossione

In tema di accertamento e riscossione delle imposte, attraverso le previsioni normative contenute nella *Legge di stabilità 2015*, è stata prevista:

1. la proroga, per l'anno 2015, della **compensazione dei crediti commerciali verso Pubbliche Amministrazioni con somme iscritte a ruolo**;
2. la postergazione dei **termini di decadenza per l'accertamento derivanti dalla presentazione di dichiarazioni integrative**.

Per la prima delle novità sopra riportate si segnala che l'articolo 1, comma 19 della *Legge di stabilità* ha previsto, anche per l'anno in corso, l'applicabilità delle disposizioni contenute nell'articolo 12 del D.L. 23 dicembre 2013 n. 145, ovverosia **la possibilità di utilizzare in compensazione con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo**, i crediti:

- maturati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni;
- relativi a somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali;
- non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, che sono stati oggetto di apposita certificazione da parte dell'ente debitore secondo le modalità del D.M. 22.05.2012 e del D.M 25.06.2012;
- di importo superiore alla somma iscritta a ruolo.

La compensazione dei crediti commerciali verso Pubbliche Amministrazioni con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo è percorribile anche nel 2015

Per quanto riguarda la seconda novità, la *Legge di stabilità 2015* ha previsto che, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa o, qualora non sia prevista la dichiarazione periodica, di regolarizzazione dell'errore o dell'omissione:

- il termine per la **notifica periodica della cartella di pagamento** prevista dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b) del D.P.R. n. 602/1973, riferita alla dichiarazione integrativa presentata per la regolarizzazione di errori od omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorre dalla **data di presentazione della stessa**, "*limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione*";

- il termine per **l'accertamento** previsto dagli articoli 43 del D.P.R. n. 600/73 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 decorre **dalla presentazione della dichiarazione integrativa**, "*limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione*";
- il termine **di liquidazione in materia di imposta di registro** previsto dall'articolo articolo 76 del D.P.R. n. 131/1986 e di **imposta sulle successioni e donazioni** dall'articolo 27 del D.Lgs. n. 346/1990 decorre **dalla regolarizzazione dell'errore**.

8. La deducibilità delle spese per lavoro subordinato e le altre novità in materia di IRAP

Con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono state introdotte alcune novità in materia di IRAP al fine di ridurre l'incidenza del costo del lavoro nella determinazione della base imponibile dell'imposta a partire **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014**.

Nel dettaglio segnaliamo che la *Legge di stabilità* ha previsto:

- la deducibilità integrale dalla base imponibile IRAP dei costi relativi ai dipendenti a tempo indeterminato (anche parziale);
- il riconoscimento di un credito d'imposta, pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a beneficio di quei soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti e, quindi, non possono beneficiare delle ulteriori misure di favore;
- l'abrogazione della disposizione che aveva disposto la riduzione, in misura pari al 10% circa, delle aliquote applicabili ai diversi soggetti passivi del tributo.

Per effetto delle nuove disposizioni viene ammessa la deduzione integrale, agli effetti IRAP, del costo complessivo sostenuto per lavoro dipendente, a tempo indeterminato, eccedente l'ammontare delle deduzioni – analitiche o forfetarie – riferibili al costo medesimo e ammesse in deduzione dalle norme già in vigore

8.1 Deducibilità del costo dei dipendenti a tempo indeterminato

L'articolo 1, comma 20, della *Legge di stabilità 2015* ha introdotto il comma 4-*octies* all'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 che **ammette in deduzione la differenza tra:**

- **il costo complessivamente sostenuto per i dipendenti con contratto a tempo indeterminato;**
- **le deduzioni spettanti a fronte dell'impiego di personale, già attualmente previste** dai commi 1, lettera a), 1-*bis*, 4-*bis.1* e 4-*quater* dello stesso articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

In pratica, il contribuente deve, innanzitutto, applicare le deduzioni riconosciute a fronte dell'impego di personale già vigenti. In secondo luogo, se l'ammontare deducibile così determinato è inferiore alle spese dei dipendenti a tempo indeterminato sostenute nel periodo d'imposta, compete l'ulteriore nuova deduzione integrale del costo del lavoro.

La nuova deduzione, inoltre, avrà effetti sull'importo deducibile, ai fini IRPEF/IRES, dell'IRAP relativa al costo del lavoro. In particolare, le grandezze da considerare devono essere assunte al netto, oltre che delle deduzioni già previste, anche della "nuova" deduzione integrale del costo del lavoro.

La disposizione introdotta dalla *Legge di stabilità 2015* si applica ai soggetti passivi IRAP che "*determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9*" del D.Lgs. n. 446/1997, ivi inclusi:

- gli enti privati non commerciali, limitatamente all'attività commerciale eventualmente esercitata in via non prevalente;
- le società e gli enti non residenti;
- le Amministrazioni Pubbliche per l'attività commerciale eventualmente esercitata e per la cui determinazione abbiano optato per le disposizioni di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

Rimangono, pertanto, esclusi dalla predetta disposizione gli Enti privati non commerciali (ivi inclusi i trust non esercenti attività commerciali) e le Amministrazioni pubbliche, le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

8.2 Credito d'imposta IRAP per i soggetti che non impiegano dipendenti

L'articolo 1, comma 21, della *Legge di stabilità 2015* prevede la concessione, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, di un **credito d'imposta pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore dei soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti**.

La Legge di stabilità incrementa le fattispecie finalizzate a ridurre l'incidenza del costo del lavoro nella determinazione della base imponibile IRAP

Condizione necessaria per la fruizione del credito d'imposta è che i soggetti passivi IRAP che "*determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9*" del D.Lgs. n. 446/1997 non devono impiegare né dipendenti a tempo indeterminato (anche part time) né dipendenti a tempo determinato (anche part time).

Tuttavia, la fruizione del credito d'imposta non è preclusa ai soggetti passivi IRAP che impiegano collaboratori a progetto o lavoratori occasionali, non trattandosi di dipendenti.

8.3 Abrogazione della riduzione delle aliquote IRAP

L'articolo 1, comma 22, della *Legge di stabilità 2015* ha **abrogato la riduzione delle aliquote IRAP**, precedentemente introdotte dall'articolo 2, commi 1 e 4, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89.

In particolare, quest'ultima disposizione aveva disposto, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, la riduzione**, in misura pari al 10% circa, delle aliquote IRAP applicabili ai diversi soggetti passivi del tributo diversi da quelli per i quali trova applicazione una misura particolare** (es. banche, finanziarie, assicurazioni e produttori agricoli) **e fatta eccezione per le Amministrazioni Pubbliche**.

L'articolo 1, comma 23, della *Legge di stabilità 2015 ha previsto una* ***disposizione di salvaguardia****. In particolare, ha previsto che* ***nel caso in cui i minori acconti determinati sulla base delle aliquote IRAP ridotte si dovessero rilevare insufficienti*** *(ovvero inferiore al 101,5% dell'IRAP dovuta per il 2014), sarà comunque esclusa l'applicazione di sanzioni e interessi. Infatti, la minore IRAP corrisposta in sede di acconto sarà recuperata in sede di versamento del saldo relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.*

9. Le novità in materia di detrazioni fiscali per gli interventi di recupero edilizio, di riqualificazione energetica e per il c.d. "bonus mobili"

L'articolo 1, commi 47, 48 e 657, della Legge n. 190/2014 contiene importanti novità in relazione alle agevolazioni per gli immobili. Nello specifico, le agevolazioni sono le seguenti.

9.1 Detrazione per le spese di recupero del patrimonio edilizio

L'articolo 1, comma 47, lettera b) della *Legge di stabilità per il 2015* ha prorogato la detrazione IRPEF per gli **interventi volti al recupero del patrimonio edilizio** disciplinati dall'articolo 16-*bis* del TUIR nella misura del **50%**, fino ad un limite massimo di spesa detraibile pari ad **96.000 euro** per unità immobiliare (limite rimasto invariato) per le spese sostenute **fino al 31 dicembre 2015**.

La *Legge di stabilità 2015* è intervenuta prorogando l'aliquota del 50% per le spese sostenute dal 26 febbraio 2012 al 31 dicembre 2015 e, quindi, abrogando quanto stabilito dall'articolo 16, comma 1, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito nella Legge 3 agosto 2013, n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 139, lettera d), n. 1, della Legge n. 147/2013 (c.d. "Legge di stabilità per il 2014").

In particolare, quest'ultima aveva ridotto al 40% l'aliquota della detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015.

Infine, rimane invariata la disciplina generale relativa alla detrazione fiscale in commento e, quindi, anche gli interventi per i quali è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 50%, definiti dall'articolo 16-*bis*, comma 1, del TUIR.

9.2 Detrazione per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici (c.d. "bonus mobili")

L'articolo 1, comma 47, lettera b) della *Legge di stabilità per il 2015* ha prorogato la detrazione IRPEF relativa all'**acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (c.d. "bonus mobili")** adibiti all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione nella misura del **50%**, fino ad un massimo di spesa detraibile per l'acquisto di mobili pari a **10.000 euro**, per le spese sostenute fino al **31 dicembre 2015**.

La *Legge di stabilita 2015* ha, inoltre, confermato l'eliminazione del limite previsto per le spese agevolate, fissato dalla Legge di stabilità 2014 in misura pari alle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione.

Sono confermate anche per il 2015 le detrazioni fiscali IRPEF/IRES per gli interventi di recupero edilizio, per gli interventi di riqualificazione energetica e per il "bonus mobili"

9.3 Detrazione di immobili interamente ristrutturati

Da ultimo segnaliamo che l'articolo 1, comma 47, lettera a) della *Legge di stabilità* per il 2015 ha prorogato la detrazione IRPEF riguardante **l'acquisto o l'assegnazione di unità immobiliari site in fabbricati interamente recuperati** disciplinata dall'articolo 16-bis, comma 3, del TUIR nella misura del **50%** del valore dell'intervento eseguito, considerato per Legge pari al 25% del prezzo delle unità immobiliari, quale risulta dall'atto pubblico di acquisto o assegnazione, per le spese sostenute **fino al 31 dicembre 2015**.

L'articolo 1, comma 48, della *Legge di stabilità 2015* ha, inoltre, esteso il termine entro cui le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e le cooperative edilizie devono provvedere alla vendita degli immobili oggetto degli interventi.

In particolare, queste ultime devono provvedere, **entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori**, alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile (in precedenza, il termine era stabilito in sei mesi).

9.4 Detrazione per gli interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici

L'articolo 1, comma 47, lettera a) della *Legge di stabilità per il 2015* ha prorogato la detrazione IRPEF per gli **interventi volti alla riqualificazione energetica** degli edifici esistenti nella misura del 65%, fino ad un limite massimo di spesa detraibile previsto con riferimento a ciascuna delle detrazioni IRPEF/IRES sulla riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 1, commi 344 – 347, della Legge n. 296/2006 (limite rimasto invariato) per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2015.

La *Legge di stabilità 2015* è intervenuta prorogando l'aliquota del 65% per le spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2015 e, quindi, abrogando quanto stabilito dall'articolo 14, comma 1, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito nella Legge 3 agosto 2013, n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 139, lettera b), n. 1, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. "Legge di stabilità per il 2014"). In particolare, quest'ultima aveva ridotto al 50% l'aliquota della detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015.

Infine, rimane invariata la disciplina generale relativa alla detrazione fiscale in commento e, in particolare, gli interventi per i quali è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 65%. Tuttavia, con riferimento agli adempimenti necessari da porre in essere al fine di fruire della detrazione in esame si segnala che l'articolo 12 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. "decreto semplificazioni") ha abrogato la comunicazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, relativamente ai lavori che proseguono oltre il periodo d'imposta, il cui obbligo era disposto dall'articolo 29, comma 6, del D.L. n. 185/2008.

9.5 Aumento della ritenuta d'acconto sui bonifici

L'articolo 1, comma 657, della *Legge di stabilità 2015* ha **incrementato dal 4% all'8%** la misura della ritenuta sui pagamenti effettuati con bonifico in relazione ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

In particolare, la nuova disposizione era stata introdotta dall'articolo 25, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122) nella misura del 10% e, successivamente, ridotta dal 10% al 4% dall'articolo 23, comma 8, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito dalla Legge15 luglio 2011, n. 111).

10. La riforma degli istituti deflattivi del contenzioso

10.1 Ravvedimento operoso

Attraverso le disposizioni contenute nella *Legge di stabilità* per il 2015 è stata significativamente modificata la disciplina relativa all'istituto del ravvedimento operoso contenuta nell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che ora prevede alcune distinzioni tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (tutte le imposte dirette: IRES, IRPEF e relative addizionali, IRAP, ritenute; imposte sostitutive; e le imposte indirette: IVA, imposta di registro, ipotecaria e catastale, ecc…) e non amministrati dalla medesima ma da altri soggetti (Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio, Uffici Comunali, ecc…).

In particolare, relativamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, è stato previsto che il ravvedimento **non è più precluso dall'inizio di un controllo fiscale**, ma costituisce causa ostativa dello stesso:

- la notifica dell'avviso di accertamento o di liquidazione del tributo;
- oppure la notifica delle comunicazioni bonarie emesse a seguito di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

A decorrere dal 1° gennaio 2015 il ravvedimento operoso relativo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non è più precluso dall'avvio di un controllo fiscale a carico del contribuente

Con riferimento, invece, ai tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, **costituiscono causa ostativa del ravvedimento** le seguenti ipotesi:

- accessi, ispezioni o verifiche;
- inviti a comparire;
- questionari.

In tutti i casi e, quindi, sia per le ipotesi relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate sia per quelli amministrati da altri enti, il momento rilevante è costituito dalla **data in cui il contribuente ha ricevuto l'atto** e non il momento nel quale lo stesso è stato spedito.

Inoltre sono stati modificati i termini entro i quali può essere operato il ravvedimento e sono state apportate alcune modifiche al regime sanzionatorio attraverso l'introduzione della previsione in base alla quale, per tutte le violazioni ravvedibili (ad eccezione dell'omessa dichiarazione) e a prescindere dall'ente titolare del potere impositivo, è stato previsto che se l'errore o l'omissione vengono sanati entro **90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro **90** giorni dalla commissione della violazione, la riduzione della sanzione è pari a **1/9 del minimo**.

Alla luce delle novità introdotte, **a decorrere dal 1° gennaio 2015** si avrà, quindi che, in applicazione del ravvedimento, la riduzione delle sanzioni potrà essere pari:

- per le violazioni sui versamenti relative a tutti i tributi, a **1/10 del minimo** se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (articolo 13, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 472/1997), con riduzione a **1/15 per giorno di ritardo** se questo non è superiore a 14 giorni;
- per tutti i tributi, a **1/9 del minimo**, se il ravvedimento avviene entro **90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione (articolo 13, comma 1, lettera a-*bis* del D.Lgs. n. 472/1997);

- per tutti i tributi, a **1/8 del minimo**, se il ravvedimento avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa** o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro 1 anno dalla violazione** (articolo 13, comma 1, lettera b del D.Lgs. n. 472/1997);
- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, a **1/7 del minimo**, se il ravvedimento avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa**, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro 2 anni dalla violazione** articolo (13, comma 1, lettera b-*bis* del D.Lgs. n. 472/1997);
- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, a **1/6 del minimo**, se il ravvedimento avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa** o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **oltre 2 anni dalla violazione** (articolo 13, comma 1, lettera b-*ter* del D.Lgs. n. 472/1997);
- per tutte le violazioni (con l'eccezione di alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali), a **1/5 del minimo** se il ravvedimento avviene **dopo la notifica del Processo Verbale di Constatazione** (articolo 13, comma 1, lettera b-*quater* del D.Lgs. n. 472/1997).

A decorrere dal 1° gennaio 2016 saranno abrogati gli istituti dell'adesione al PVC, dell'adesione agli inviti al contraddittorio e della c.d. acquiescenza "rinforzata"

Le sanzioni sopra indicate vanno considerate in via autonoma e, conseguentemente, in occasione del ravvedimento, **non trovano applicazione gli istituti del "cumulo giuridico" e della "continuazione"**.

Non risulta, invece, modificata la previsione contenuta nell'articolo 13, comma 1, lettera c) del D.Lgs n. 472/1997 che consente la regolarizzazione dell'omessa dichiarazione attraverso il pagamento della sanzione **ridotta ad 1/10 del minimo** qualora la presentazione della stessa avvenga con un ritardo **non superiore a 90 giorni** rispetto al termine ultimo di presentazione.

Con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni si segnala che la *Legge di stabilità 2015* non contiene indicazioni specifiche. Tuttavia, trattandosi di norma procedimentale, in attesa di chiarimenti ufficiali è possibile ritenere che il nuovo regime del ravvedimento possa trovare applicazione anche in relazione alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015, sempre che non sia stato notificato l'atto impositivo.

Allo stesso modo, dovrà essere chiarito se il nuovo ravvedimento è applicabile anche in presenza di violazioni relative a:

- comunicazioni disposte dalle norme tributarie (articoli 10 e 11 del D.Lgs. n. 471/1997);
- violazioni in materia di monitoraggio fiscale (articolo 5 del D.L. n. 167/1990);
- rilascio infedele del visto di conformità (articolo 39 del D.Lgs. n. 241/1997).

Da ultimo segnaliamo che, in occasione del riordino delle disposizioni relative al ravvedimento operoso, a decorrere dal **1° gennaio 2016** è stata disposta l'abrogazione dei seguenti istituti deflattivi del contenzioso:

- **l'adesione ai "PVC"** disciplinata dall'articolo 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, in base alla quale, limitatamente alle imposte sui redditi e all'IVA, è previsto che, in caso di integrale adesione ai contenuti del verbale di constatazione, con apposita comunicazione entro 30 giorni dalla relativa consegna, le sanzioni sono ridotte a 1/6 del minimo edittale. Considerato che l'abrogazione decorre dal 1° gennaio 2016, questo istituto continua a trovare applicazione per i verbali notificati entro il 31 dicembre 2015;
- **l'adesione agli inviti al contraddittorio** disciplinata dall'articolo 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* e dell'articolo 11, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, in base alla quale, in caso di integrale adesione all'invito al contraddittorio finalizzato al successivo accertamento con adesione, le sanzioni sono ridotte a 1/6 del minimo edittale. Anche questo istituto continua a trovare applicazione per gli inviti notificati entro il 31 dicembre 2015;
- **l'acquiescenza "rinforzata"** disciplinata dall'articolo 13, comma 2-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997 secondo la quale, in caso di acquiescenza all'accertamento, con pagamento degli importi entro il termine per il ricorso, le sanzioni sono ridotte a 1/3 dell'importo irrogato. Le sanzioni sono ridotte a 1/6 in caso di mancata consegna, in precedenza, di un verbale di constatazione o di un invito al contraddittorio definibile.

11. Le altre novità

Tra le **altre novità** della *Legge di stabilità 2015* si segnalano le seguenti modifiche:

Argomento	Oggetto delle modifiche apportate dalla *Legge di stabilità 2015*
ART BONUS	È stato esteso l'ambito applicativo del credito d'imposta a favore della cultura (c.d. *Art-Bonus*) anche alle erogazioni liberali in denaro per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici per il sostegno delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione.
CREDITO D'IMPOSTA SUL GASOLIO PER AUTOTRAZIONE DEGLI AUTOTRASPORTATORI	Attraverso le disposizioni contenute nella *Legge di stabilità per il 2015* è stato disposto che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, il credito d'imposta relativo all'agevolazione sul gasolio per autotrazione degli autotrasportatori non spetta per i veicoli di categoria Euro 0 o inferiore. Inoltre è stato previsto che per gli anni dal 2014 al 2018 non si applica la riduzione del 15% del credito d'imposta relativo all'agevolazione sul gasolio per autotrazione degli autotrasportatori.
NUOVA "SABATINI"	È stato disposto il rifinanziamento della c.d. "Nuova Sabatini" ossia dell'agevolazione che consiste nel riconoscimento di finanziamenti agevolati e contributi in conto interessi per l'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature da parte delle piccole e medie imprese.
IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL RISULTATO DELLA GESTIONE DEI FONDI PENSIONE	Con riferimento ai fondi pensione è stato disposto l'incremento dall'11% al 20% dell'imposta sostitutiva sul risultato della gestione e la riduzione della base imponibile dell'imposta sostitutiva se il fondo investe in titoli di Stato. In particolare, se il risultato della gestione include proventi da titoli di Stato italiani e titoli equiparati o titoli di Stato esteri, tali redditi concorrono alla formazione della base imponibile in base al rapporto tra: - l'aliquota prevista dalle disposizioni vigenti per questi proventi (es.: 12,5% per i titoli di Stato italiani); - l'aliquota del 20%. Con riferimento alla decorrenza si segnala che la nuova aliquota del 20% si applica dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014. Dal periodo d'imposta 2015 è previsto un credito d'imposta del 9% sul risultato della gestione, a condizione che sia investito in attività finanziarie a medio-lungo termine individuate con apposito decreto.
REDDITI FINANZIARI PERCEPITI DALLE CASSE DI PREVIDENZA PRIVATE	Attraverso le disposizioni contenute nella *Legge di stabilità 2015* è stato messo a regime il credito d'imposta sui redditi di natura finanziaria percepiti dalle Casse professionali e dagli enti di previdenza privata. Al riguardo si ricorda che questo credito d'imposta è pari alla differenza tra l'ammontare delle ritenute e delle imposte sostitutive applicate nella misura del 26% e l'ammontare delle stesse ritenute e imposte sostitutive computate nella misura del 20%.
IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR	A decorrere dal 1° gennaio 2015 la misura dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR viene incrementata dall'11% al 17%.
DIVIDENDI PERCEPITI DAGLI ENTI NON COMMERCIALI	La quota esclusa da tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali viene ridotta dal 95% al 22,26%. In questo modo la tassazione degli utili percepiti dagli enti non commerciali viene equiparata a quella degli utili percepiti da persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate.

	Al riguardo, in attesa di chiarimenti ufficiali, si segnala che la riduzione della quota non tassata dovrebbe riguardare i soli dividendi derivanti dalle partecipazioni non detenute quali beni d'impresa. Con riferimento, infine, alla decorrenza e al credito d'imposta evidenziamo che la riduzione al 22,26% della percentuale di esclusione riguarda, in via retroattiva, gli utili distribuiti dal 1° gennaio 2014. Per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2014 è stato previsto un credito d'imposta pari alla differenza tra l'imposta dovuta in base al nuovo regime e l'imposta calcolata secondo le previgenti disposizioni.
BUONI PASTO ELETTRONICI	Con riferimento ai buoni pasto, la *Legge di stabilità 2015* ha apportato modifiche all'articolo 51, comma 2, lettera c), del TUIR, prevedendo, per i buoni pasto resi in formato elettronico, una quota non tassata in capo al dipendente pari a 7 euro, rispetto alla quota di 5,29 euro fissata per quelli cartacei. Questa novità trova applicazione a decorrere dal 1° luglio 2015.
PELLET IN LEGNO	A decorrere dal 1° gennaio 2015 alle cessioni di "pellet" di legno si applica l'aliquota IVA del 22% in luogo della precedente aliquota del 10%.
DICHIARAZIONE ANNUALE IVA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2015	A decorrere dal periodo d'imposta 2015 la dichiarazione annuale IVA non potrà più essere presentata nell'ambito della dichiarazione dei redditi (modello UNICO), ma dovrà essere presentata entro il mese di febbraio. In concomitanza con questa modifica è stato eliminato l'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA. Non vi sono state, invece, variazioni in relazione alla comunicazione annuale e alla dichiarazione annuale IVA relative all'anno 2014).
ALIQUOTE TASI PER L'ANNO 2015	Con riferimento ai tributi locali, è stato previsto che, a determinate condizioni (applicazione di detrazioni d'imposta o altre misure sulle abitazioni principali e equiparate) l'aliquota TASI possa essere ulteriormente aumentata dello 0,8 per mille. Pertanto, a fronte di questo aumento, relativamente agli anni 2014 e 2015: - la somma delle aliquote IMU e TASI potrebbe passare dal 10,6 per mille all'11,4 per mille; - l'aliquota dovuta per le abitazioni principali, per le quali non è invece dovuta l'IMU, potrebbe arrivare al 3,3 per mille (2,5 + 0,8).
NUOVO REGIME FORFETTARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI	La *Legge di stabilità*, nel riordinare i regimi agevolati, introduce un regime forfettario quale regime "naturale" per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che sostituisce, a decorrere dal 1° gennaio 2015, tutti gli altri regimi agevolati ossia: - il "regime dei minimi" (disciplinato dall'articolo 27 commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011), fatto salvo il regime transitorio; - il regime "superagevolato" (articolo 27 comma 3 del D.L. n. 98/2011); - il regime "delle nuove iniziative produttive" (articolo 13 della Legge n. 388/2000). Per espressa previsione normativa il regime dei minimi, nonostante l'abrogazione, può continuare ad essere applicato dai soggetti che già lo applicavano nel 2014 fino a scadenza naturale e cioè: - fino a compimento del 35° anno di età; - oppure fino a scadenza del 5° periodo d'imposta in regime agevolato.