

SENATO DELLA REPUBBLICA

XIX LEGISLATURA

Doc. LVII

n. 01-bis

ALLEGATO II

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

(Articoli 7, comma 2, lettera b), e 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196)

Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri

(MELONI)

—————
Comunicata alla Presidenza il 5 novembre 2022
—————

ALLEGATO II

**Rapporto programmatico recante
gli interventi in materia di spese fiscali**

ALLEGATO II

Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali

INDICE

I. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	7
II. I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES	9
III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE	13

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022**I. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO**

L'art. 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione dell'articolo 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega sulla riforma tributaria) disciplina il monitoraggio annuale delle spese fiscali. In particolare il terzo comma, lettera b) prevede che all'art. 21 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), dopo il comma 11, sia inserito il seguente comma 11-bis:

“Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale”.

Il quarto comma del medesimo articolo dispone, inoltre, che per la redazione di tale rapporto annuale sulle spese fiscali “il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze”.

Tale Commissione è stata istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il 28 aprile 2016 e ha provveduto a redigere il “Primo Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016)”, allegato allo Stato di Previsione dell'Entrata del Bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019.

Il D.Lgs. n. 160/2015, comma 1, prevede, infine, che la Nota di aggiornamento del DEF sia corredata da “un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica.

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.

Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma”.

La procedura di monitoraggio delle spese fiscali disegnata dal d.lgs. 160/2015 prevede dunque due strumenti con caratteristiche ben distinte. Da una parte il rapporto programmatico, da allegare alla Nota di aggiornamento al DEF, che è redatto dal Governo. Dall'altra, il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali, affidato alla Commissione come organo tecnico. Si può ritenere che il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali possa costituire la base informativa per la redazione del rapporto di natura programmatica.

La scelta del legislatore delegato di prevedere un rapporto sulle spese fiscali di natura ricorrente, a cadenza annuale, è volta a evitare gli inconvenienti di alcune esperienze passate di ricognizioni episodiche e discontinue e vuole essere uno strumento utile di trasparenza fiscale e di monitoraggio della finanza pubblica. La stessa relazione illustrativa al D.Lgs. 160/2015 sottolinea come l'utilità di rapporti di questo genere si accresca lungo il processo della loro stratificazione nel tempo e rende possibile un graduale percorso di affinamento e ampliamento.

In questo spirito, la Commissione ha avviato una serie di indagini e di approfondimenti, che potranno consentire di accrescere nel tempo la portata informativa del rapporto annuale e le scelte metodologiche adottate ai fini di questo primo rapporto potranno essere oggetto di modifiche, aggiustamenti e integrazioni nei rapporti successivi.

Il decreto prevede esplicitamente che ciascuna misura di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, sia accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Gli effetti finanziari devono essere valutati prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione. Ove possibile devono essere effettuati confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizzati gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale.

II. I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES

Il quadro normativo delineato nel paragrafo precedente stabilisce che il rapporto annuale individui le spese fiscali e ne valuti gli effetti finanziari “prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione”, ma lascia alla discrezionalità della Commissione la scelta di tale standard di riferimento.

Sebbene la pratica di individuare, quantificare e contabilizzare nei bilanci pubblici le “spese mediante imposta” o “spese fiscali” (*tax expenditures*) si sia diffusa sul piano internazionale a partire dagli anni Settanta del secolo scorso e diverse organizzazioni internazionali, a cominciare dall’OCSE, abbiano molto investito nel tentativo di codificare definizioni e metodi e costruire modelli di riferimento di generale accettazione sul piano internazionale, rimane a tutt’oggi un’ampia diversità di approcci, sia in termini di definizione della spesa fiscale, che in termini di criteri di classificazione, procedure di stima e perimetrazione degli enti pubblici considerati.

Dal “Rapporto annuale sulle spese fiscali (2019)” si evince come la Commissione abbia scelto come criterio quello adottato nei Paesi che sembrano oggi attuare le *best practices* nel campo della definizione delle spese fiscali, vale a dire il metodo del benchmark legale nel quale il sistema tributario di riferimento è identificato con quello vigente (*current tax law*).

Sono, quindi, stati tralasciati altri metodi quali il *benchmark* teorico (valutato con il modello del reddito onnicomprensivo, il modello dell’imposta sulla spesa o il modello duale), che risulta essere soggetto a un ampio margine di arbitrio, e il *benchmark* della spesa equivalente, che avrebbe comportato una definizione di spesa fiscale troppo restrittiva.

Il metodo del *benchmark* legale consiste nel valutare, volta per volta, se una disposizione di natura agevolativa, rappresenti una caratteristica strutturale del tributo, riferita cioè al suo assetto “normale”, oppure rappresenti una deviazione dalla norma. Solo in questo secondo caso la disposizione sarà ritenuta spesa fiscale.

La valutazione è basata, da un lato, sull’esame di carattere sistematico del tributo, a partire dalle norme istitutive e della loro giustificazione da parte del legislatore (relazioni di accompagnamento e altri documenti ufficiali), dall’altro lato, sulla considerazione della portata dimensionale della disposizione, sia sotto il profilo delle implicazioni finanziarie in termini di gettito, sia del numero dei soggetti destinatari del provvedimento.

Le principali implicazioni di questa scelta metodologica per i due maggiori tributi sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- nel campo dell’Irpef, non sono state qualificate come spese fiscali le detrazioni per spese di produzione del reddito (reddito da lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati), e le imposte sostitutive sui redditi da capitale;
- nel campo dell’Iva, non sono state qualificate come spese fiscali le aliquote ridotte e le disposizioni obbligatorie derivanti dall’armonizzazione dell’imposta a livello comunitario.

La classificazione delle spese fiscali è stata effettuata con riferimento a:

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

- Norma di riferimento
- Descrizione misura
- Tipo di tributo (Irpef, Ires, Iva, Irap, ecc.)
- Termine vigenza: (a regime o meno; strutturale o meno; anno di vigenza)
- Natura della misura di agevolazione
- Effetti finanziari sul gettito per ciascun anno del bilancio triennale
- Numero agevolazioni (frequenze)
- Importo medio dell'agevolazione
- Soggetti e categorie beneficiari (persone fisiche, persone giuridiche, enti non commerciali, ecc.)
- Spese fiscali in vigore da più di 5 anni.

La disposizione legislativa prevede che le spese fiscali siano “raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità”. Per quanto riguarda le categorie omogenee, la Commissione ha deciso di fare riferimento alle missioni di spesa considerate nel bilancio dello stato. Questa scelta contabile agevola peraltro “i confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità”, previsto dalla norma.

Delle 34 missioni del bilancio dello Stato, sono state escluse le voci non rilevanti. Come indicato nel “Rapporto annuale sulle spese fiscali 2017”, pubblicato sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze, l'elenco utilizzato è risultato composto di 20 voci, riportate di seguito, che possono essere confrontate anche con la classificazione delle spese COFOG in sede Ue.

NUMERO SPESE FISCALI PER MISSIONE		
MISSIONE 9	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	32
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	27
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	106
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	7
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	5
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	12
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	52
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	21
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	30
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	92
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	54
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	21
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	90
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	13
MISSIONE 31	TURISMO	3
TOTALE		592

L'ampiezza delle variabili considerate ai fini della classificazione delle spese fiscali ne consente, inoltre, l'aggregazione secondo criteri diversi dalle missioni, assicurando al bilancio una maggiore trasparenza e leggibilità e fornendo uno strumento efficace per future scelte in termini di *spending review*.

Di seguito, a titolo esemplificativo, si riportano le classificazioni per tributo, per natura dell'agevolazione e per classe di costo.

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

Tributo	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (in milioni di euro)	Ammontare 2024 %
IRPEF	167	28,2%	114.071.570	-42.038,1	50,9%	-42.317,6	54,2%	-41.687,1	53,1%
IRES	56	9,5%	234.625	-753,0	0,9%	-868,8	1,1%	-937,0	1,2%
IRPEF/IRES	43	7,3%	295.057	-6.890,8	8,3%	-8.040,1	10,3%	-7.867,8	10,0%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	12	2,0%	3.145	-119,1	0,1%	-64,4	0,1%	-57,0	0,1%
IVA	80	13,5%	1.010.452	-2.143,3	2,6%	-2.103,3	2,7%	-2.103,3	2,7%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	64	10,8%	243.921	-5.818,1	7,0%	-5.690,6	7,3%	-5.690,6	7,3%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	16	2,7%	25	-25,7	0,0%	-25,7	0,0%	-25,7	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	29	4,9%	2.741.048	-8.696,6	10,5%	-4.550,8	5,8%	-7.884,3	10,0%
ACCISA	37	6,3%	N.D.	-3.368,8	4,1%	-3.368,8	4,3%	-3.368,8	4,3%
IMPOSTA DI CONSUMO	5	0,8%	1.600.700	-2.116,6	2,6%	-2.116,6	2,7%	-2.116,6	2,7%
CREDITI D'IMPOSTA	61	10,3%	89.220	-10.263,9	12,4%	-8.562,1	11,0%	-6.273,0	8,0%
ALTRO	22	3,7%	376.751	-334,0	0,4%	-433,6	0,6%	-459,8	0,6%
TOTALE	592	100%	120.666.514	-82.568,0	100%	-78.142,3	100%	-78.470,9	100%

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (in milioni di euro)	Ammontare 2024 %
DETRAZIONE	59	10,0%	47.812.956	-25.160,5	30,5%	-26.775,0	34,3%	-25.786,2	32,9%
DEDUZIONE	46	7,8%	41.150.188	-9.793,1	11,9%	-9.839,9	12,6%	-9.881,3	12,6%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,5%	6.428	-167,8	0,2%	-167,8	0,2%	-167,8	0,2%
ESENZIONE	125	21,1%	4.389.908	-5.581,6	6,8%	-5.425,4	6,9%	-5.407,4	6,9%
ESCLUSIONE	117	19,8%	9.374.446	-5.594,7	6,8%	-5.419,0	6,9%	-5.558,9	7,1%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	42	7,1%	747.908	-5.950,2	7,2%	-5.950,2	7,6%	-5.942,4	7,6%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	11	1,9%	1.600.018	-8.142,1	9,9%	-4.076,2	5,2%	-7.288,1	9,3%
RIDUZIONE BASE IMPONIBILE	1	0,2%	N.D.	-2,2	0,0%	-2,2	0,0%	-2,2	0,0%
REGIME SPECIALE	41	6,9%	986.955	-1.136,0	1,4%	-1.076,0	1,4%	-1.076,0	1,4%
REGIME SOSTITUTIVO	28	4,7%	2.742.426	-5.612,1	6,8%	-5.684,5	7,3%	-5.923,8	7,5%
REGIME FORFETARIO	9	1,5%	4.548	-62,9	0,1%	-62,9	0,1%	-62,9	0,1%
ESENZIONE E MISURA FISSA	24	4,1%	N.D.	-1.084,8	1,3%	-1.084,8	1,4%	-1.084,8	1,4%
CREDITO D'IMPOSTA	61	10,3%	89.220	-10.263,9	12,4%	-8.562,1	11,0%	-6.273,0	8,0%
NON IMPONIBILITA'	5	0,8%	N.D.	0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0%
ALTRO	14	2,4%	11.761.513	-4.016,1	4,9%	-4.016,1	5,1%	-4.016,1	5,1%
TOTALE	592	100%	120.666.514	-82.568,0	100%	-78.142,3	100%	-78.470,9	100%

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2022											Non quantificabile	Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mid	>1mid	Effetti di trascurabile entità						
IRPEF	64	7	11	11	12	14	9	5	23	11	167			
IRES	13	3	4	5	4	0	0	6	12	9	56			
IRPEF/IRES	6	1	5	2	4	2	2	5	2	14	43			
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	5	3	0	1	0	0	0	1	1	1	12			
IVA	21	3	5	0	1	4	0	5	40	1	80			
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCATAI	21	1	0	0	2	3	2	0	34	1	64			
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	6	1	0	0	0	0	0	1	5	3	16			
IMPOSTA SOSTITUTIVA	10	1	1	1	1	0	2	2	4	7	29			
ACCISA	17	1	1	1	1	1	2	0	12	1	37			
IMPOSTE DIRETTE E IVA	3	0	0	0	0	0	1	0	1	0	5			
CREDITO D'IMPOSTA	19	5	7	8	4	1	3	5	3	6	61			
ALTRO	10	1	1	2	1	0	0	0	7	0	22			
TOTALE	195	27	35	31	30	25	21	30	144	54	592			

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022**III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE**

Il riordino delle *tax expenditures* può essere compiutamente definito solo all'interno di un più ampio e organico disegno di riforma fiscale. La riforma del sistema fiscale è una riforma abilitante del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Essa dovrebbe accompagnare l'attuazione del programma di riforme strutturali (giustizia, pubblica amministrazione, semplificazione della legislazione e promozione della concorrenza) necessarie per innescare la trasformazione strutturale del paese e rilanciare il potenziale di crescita dell'economia.

In questo quadro di riferimento, le linee programmatiche per il riordino delle *tax expenditures* saranno definite in prossimi provvedimenti normativi.

