

Le spese fiscali in Italia nel primo rapporto annuale (2016)

Riferimenti normativi, orientamenti ed
elementi per la valutazione

DOCUMENTO DI ANALISI N. 8

DOCUMENTO
DI ANALISI

Ufficio Valutazione Impatto
Impact Assessment Office



Senato della Repubblica

Crediti

Questo Rapporto è a cura di

GIUSEPPE DELRENO

ALESSANDRA DI GIOVAMBATTISTA

VALERIA BEVILACQUA

Senato della Repubblica

con il contributo di

NADIA CLEMENTI e GLAUCO CHYAKI SESTA

Senato della Repubblica

I dati sono aggiornati al 8 settembre 2017



Quest'opera è distribuita con Licenza [Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 4.0 Internazionale](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Le spese fiscali in Italia.

Il Rapporto annuale 2016

Normativa, questioni metodologiche ed elementi per la valutazione

Settembre 2017

Abstract

Le spese fiscali sono ben conosciute nella letteratura e nelle esperienze internazionali. Importanti passi sono stati fatti nel ricercare definizioni e approcci comuni, tuttavia continuano ad esistere differenze, tra i Paesi, sul modo di individuare le spese fiscali, di valutarne gli effetti finanziari e di risolvere i problemi metodologici e operativi che pone la materia. Questo lavoro offre un quadro informativo sulle *tax expenditures* in generale con specifica attenzione all'esperienza italiana: ripercorre le norme nazionali in materia, illustra le misure, i dati e le problematiche legate a questioni metodologiche non ancora del tutto risolte, offrendo anche elementi per la valutazione.

Tax expenditures are well known in literature and in the international experiences. Important steps have been made to reach common approaches and definitions. However, it hasn't been enough for reaching the goal and differences continue to exist between countries about the way of defining tax expenditures, of appreciating their financial effects and of solving methodological and operative questions on the field. The paper's scope is not to give a scientific contribution to solve those questions. It just wants to offer a framework about tax expenditures in general and with special attention to the Italian experience. Going through the relevant Italian laws in the field, measures, data and information will be illustrated and elements for evaluation will be provided.

Sommario

In sintesi	7
PARTE PRIMA	8
Gli orientamenti internazionali e l'esperienza nazionale: definizioni, rilevazioni e problemi di metodo	8
1. Le <i>tax expenditures</i> nelle raccomandazioni degli Organismi internazionali e nel diritto dell'Unione europea.....	8
L'OCSE.....	8
Il FMI	9
L'Unione europea	10
2. Le spese fiscali nella disciplina italiana.....	11
2.1 La Delega fiscale.....	13
2.2 Il legislatore delegato.....	14
2.3 La legge di contabilità e finanza pubblica.....	18
3. Le ricognizioni in materia di spese fiscali precedenti al Rapporto annuale 2016.20	
Le ricognizioni annuali.....	26
4. Il Rapporto sulle spese fiscali 2016.	27
PARTE SECONDA Le spese fiscali nel Rapporto 2016: dati e analisi.....	32
Le misure erariali introdotte dal 2015.....	32
Spese fiscali con effetti trascurabili.....	33
5. Il complesso delle spese fiscali erariali: elaborazioni e grafici.....	36
Approfondimento: le spese fiscali di trascurabile entità.....	45
Approfondimento: le misure più diffuse.....	53
Approfondimento: il minor numero di beneficiari ed effetti <i>pro capite</i>	60
Approfondimento: l'andamento finanziario delle misure nn. 52 e 57	62
La <i>vigenza delle misure</i>	63
PARTE TERZA. CONCLUSIONI.....	67
Riferimenti bibliografici.....	70

Indice delle figure e delle tabelle

Figura 1 - Effetti finanziari 2017 per missione (valori percentuali)	36
Figura 2 - Effetti finanziari 2017 per missione (in valori percentuali) - misure superiori a 500 milioni di euro (percentuale sul totale)	39
Figura 3 - Effetti finanziari 2017 per missione - misure superiori a 500 milioni di euro (valori percentuali)	42
Figura 4 -- Spese fiscali quantificate, non quantificabili e con effetti di trascurabile entità (rapporti percentuali)	44
Figura 5 - Spese fiscali quantificate con indicazione del numero dei beneficiari (percentuali).....	47
Figura 6 - Distribuzione delle spese fiscali per classi (frequenze di beneficiari).....	50
Figura 7 - Distribuzione delle frequenze dei destinatari per numero di richieste	51
Figura 8 - Distribuzione degli importi delle spese fiscali per scaglioni di frequenza	52
Figura 9 - Totali (importi <i>pro capite</i> in euro)	55
Figura 10 - Frequenze da 0 a 5 milioni - Effetti <i>pro capite</i> da 0 a 200.000 euro (importi <i>pro capite</i> in euro)	56
Figura 11 - Frequenze da 0 a un milione - Effetti <i>pro capite</i> da 0 a 40.000 euro (importi <i>pro capite</i> in euro)	57
Figura 12 - Frequenze da 0 a 300.000 - Effetti <i>pro capite</i> da 0 a 10.000 euro (importi <i>pro capite</i> in euro)	58
Figura 13 - Frequenze da 0 a 100.000 - Effetti <i>pro capite</i> da 0 a 3.000 euro(importi <i>pro capite</i> in euro)	59
Figura 14 – Incidenza delle misure fiscali rispetto ai tributi (2017)	65
 Tabella 1 - Agevolazioni a partire da 100 milioni di euro. Effetti 2017	32
Tabella 2 - Nuove spese fiscali introdotte nel 2015. Effetti 2017	32
Tabella 3 - Nuove spese fiscali introdotte tra gennaio e giugno 2016. Effetti 2017	33
Tabella 4 - Alcuni riscontri in ordine agli effetti finanziari	34
Tabella 5. La distribuzione delle risorse tra le missioni (2017)	37
Tabella 6. Distribuzione delle risorse per missioni (importi > di 500 milioni di euro) ed indicazione del valore residuale riferito alle altre misure (importo < di 500 milioni di euro).....	40
Tabella 7. Spese fiscali quantificate, non quantificabili o di trascurabile entità (frequenze)	45
Tabella 8. Indicazione del numero dei beneficiari (valori assoluti)	48

Tabella 9. Spese fiscali divise per scaglioni di beneficiari, misure per scaglione, fruitori effettivi e valori.....	49
Tabella 10. Valori finanziari associati alla vigenza delle misure.....	63
Tabella 11. Gli effetti finanziari delle misure. Suddivisione per tributi (2017).....	64
Tabella 12. Effetti finanziari per tributo delle misure con risorse > 500 milioni di euro (2017)	65
Tabella 13. IRPEF. Le misure in dettaglio, suddivise per missioni (2017).....	66

In sintesi

Questo studio intende offrire un quadro di insieme sulla materia delle cosiddette spese fiscali (*tax expenditures*). Si tratta, in una prima approssimazione, del complesso di misure - quali agevolazioni fiscali, crediti di imposta, esenzioni o riduzioni di base imponibile o di imposta - che determinano minori entrate per l'erario e, correlativamente, vantaggi fiscali in favore di specifici gruppi di contribuenti: attraverso queste misure, il legislatore persegue politiche pubbliche che avrebbe potuto attuare in alternativa attraverso specifici programmi di spesa.

Una particolare attenzione viene dedicata al primo *Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016)* allegato allo stato di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 2017 e per il triennio 2017-2019.

Il lavoro è articolato in tre parti.

La prima parte, in sintesi e con i limiti che sono propri di ogni compendio, ripercorre gli orientamenti e le raccomandazioni degli Organismi internazionali, le questioni metodologiche sottese all'individuazione delle spese fiscali e alla stima dei loro effetti finanziari, i riferimenti normativi che consentono di delineare la materia e le più significative e recenti ricognizioni di spese fiscali nazionali.

La seconda parte si concentra sui risultati delle rilevazioni e in particolare sull'analisi svolta dalla Commissione di esperti nel primo *Rapporto annuale sulle spese fiscali (anno 2016)*¹.

Sulla base dei dati e delle informazioni contenute nel *Rapporto*, vengono effettuate elaborazioni in relazione ad alcune ipotesi di indagine, illustrate anche con il supporto di grafici e tabelle.

Le analisi hanno condotto talvolta alla formulazione di "elementi per la valutazione": si tratta di considerazioni, rilevazioni, dati e di quant'altro ritenuto meritevole di approfondimento per svolgere valutazioni in merito alle *tax expenditures* e al loro impatto finanziario.

La terza parte riporta gli elementi di valutazione conclusivi e le proposte suggerite dall'approfondimento svolto.

¹ A.C. 4127, Tabella 1, Stato di previsione di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 2017 e per il triennio 2017-2019, pp. 1117-1201.

PARTE PRIMA

Gli orientamenti internazionali e l'esperienza nazionale: definizioni, rilevazioni e problemi di metodo

1. Le *tax expenditures* nelle raccomandazioni degli Organismi internazionali e nel diritto dell'Unione europea

Le organizzazioni internazionali, in particolare l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OECD) ma anche il Fondo monetario internazionale (IMF) e l'Unione europea, hanno variamente svolto e promosso approfondimenti ed analisi, anche comparate, delle più significative esperienze nazionali² nel tentativo di pervenire, in materia di *tax expenditures*, a definizioni, metodi e modelli condivisi³. Nonostante l'impegno, rimangono differenze negli approcci metodologici e applicativi, in particolare su criteri di individuazione, di classificazione e di stima delle varie misure.

I problemi discendono - come si vedrà meglio più avanti - dalle incertezze che si registrano nella individuazione del modello impositivo di riferimento (cosiddetto *basic tax structure o benchmark*) e, dunque, nella difficoltà di verificare se le spese fiscali considerate siano aspetti costitutivi del tributo (ossia parte del *benchmark*) oppure sue eccezioni. Solo queste ultime rientrerebbero, a rigore, nell'ambito delle *tax expenditures*.

L'OCSE

Per l'OCSE le spese fiscali possono essere considerate come una spesa pubblica attuata attraverso il sistema fiscale e per mezzo di una speciale agevolazione tributaria che dà luogo - per alcuni gruppi di contribuenti o settori di attività⁴ - a una minore imposizione fiscale **in ragione delle politiche pubbliche perseguite**. Si fa riferimento, per esempio, a un'esclusione, un'esenzione, un credito di imposta, una aliquota agevolata, una dilazione.

In estrema sintesi si tratterebbe di misure che costituiscono una deviazione dal modello di tassazione di riferimento (il *benchmark*), la cui individuazione risente peraltro dell'approccio

² Per una analisi comparata dell'esperienza in materia di *tax expenditure* in Paesi OCSE si fa rinvio a: OECD (2010b). La pubblicazione considera 10 Paesi OCSE ed esamina le differenze nel definire le *tax expenditure*, le metodologie ed i *benchmark* utilizzati. Si veda anche: Servizio del bilancio del Senato (2010), pp. 4 e seguenti.

³ Si veda sul tema: OECD (2010b); OECD (2004), p. 130; IMF (2007), p. 76; European Commission - Directorate General for economic and financial affairs (2014), p. 11 e seguenti.; Barrios, S., Figari, F., Gandullia, L. and Riscado, S. (2016), pp. 4 e ss.; Polackova Brix H. - Valenduc C. M. A - Swift Z. L. (2004).

⁴ OECD (2010a), p. 39.

metodologico prescelto⁵.

In un'ottica di trasparenza, l'OCSE raccomanda di dare un'evidenza separata, nei documenti annuali di bilancio, all'impatto finanziario almeno per le più significative spese fiscali (OECD *Best practices guidelines*)⁶. Un ricorso massivo e non ponderato alle predette misure⁷ potrebbe infatti causare effetti distorsivi sul sistema impositivo e sull'allocazione delle risorse pubbliche.

II FMI

Il Fondo monetario internazionale (FMI) considera le **tax expenditures** come entrate a cui lo Stato rinuncia attraverso misure selettive: esenzioni di base imponibile, riduzione di aliquote e rateazioni riducono l'imposizione fiscale in favore di alcune categorie - di persone, imprese, famiglie – **in ragione di politiche pubbliche perseguite** (legate alla redistribuzione del reddito, alla tutela della salute, volte ad accrescere l'istruzione etc.) e che spesso sono **utilizzate in luogo di espliciti programmi di spesa**.

Una importante differenza rispetto ai programmi di spesa starebbe nel fatto che **le tax expenditures sono spesso previste a regime e non soggette ad approvazione anno per anno, rimanendo quindi in vigore sino a revoca o modifica**. Per tale motivo il ricorso crescente alle predette misure è da valutare con cautela in quanto può dar luogo a una **seria perdita di trasparenza** (*Fiscal transparency*). Il FMI **raccomanda perciò di integrare i documenti di bilancio annuali con un riepilogo delle spese fiscali**, indicando le **finalità** perseguite da ogni disposizione, la loro **durata** e i soggetti **beneficiari**. Inoltre, fatti salvi alcuni casi in cui la stima risulti di particolare complessità, andrebbe rappresentato **l'impatto finanziario** delle misure, almeno per le più significative, anche al fine di **consentire valutazioni sull'efficacia** delle agevolazioni in rapporto agli obiettivi perseguiti all'epoca della loro istituzione.⁸

⁵ Per la definizione del "modello" di tassazione l'OCSE individua tre approcci di base: concettuale, normativo e sussidio di spesa. L'approccio *concettuale* adotta un modello di tassazione ("*normal*" *tax system*) basato su un concetto teorico di reddito, di consumo o di valore aggiunto (adattato per tener conto di limitazioni in relazione ai dati e/o dei problemi tecnici nell'implementazione di un modello teorico puro). L'approccio *normativo* utilizza come *benchmark* di riferimento il sistema fiscale vigente nel paese e considera spese fiscali le misure che da esso si discostano per conseguire specifici obiettivi di *policy*. L'approccio *sussidio di spesa* identifica come spese fiscali solo quelle misure che sono chiaramente equivalenti a un sussidio erogato come spesa. L'approccio concettuale è seguito dalla maggior parte dei paesi OCSE. La Germania utilizza l'approccio "sussidio di spesa".

⁶ Cfr. OECD (2002), p.12.

⁷ **L'utilizzo di una tax expenditure per una policy**, nei casi in cui la misura non è configurata entro i limiti di un tetto di spesa, **potrebbe dar luogo a elusioni dei vincoli di bilancio**. È un rischio che non si rinviene nei casi in cui la politica pubblica è attuata attraverso un programma di spesa, di per sé caratterizzato dalla predefinizione di limiti quantitativi anche in termini individuazione del tasso di evoluzione della spesa.

⁸ IMF (2007), pp.64, 65. Cfr. IMF (2014).

L'Unione europea

Il **Consiglio dell'Unione europea** ha adottato nel 2015, nell'ambito della strategia *Europa 2020*⁹, una nuova serie di orientamenti integrati che sostituiscono quelli del 2010. Si richiama qui l'attenzione sugli orientamenti di massima per le politiche economiche – sia degli Stati membri sia dell'Unione - espressi nella Raccomandazione (UE) 2015/1184 del Consiglio del 14 luglio 2015. Queste indicazioni costituiscono la base delle raccomandazioni specifiche che il Consiglio può rivolgere a ciascuno degli Stati membri.

In particolare, l'Orientamento 4¹⁰, *Migliorare la sostenibilità delle finanze pubbliche e la loro capacità di creare un ambiente favorevole alla crescita*, ribadisce che l'efficienza del sistema tributario "potrebbe essere migliorata ampliando le basi imponibili, **eliminando o riducendo per esempio l'uso e la generosità delle esenzioni e dei regimi preferenziali, verificando la portata e l'efficienza delle spese fiscali**"¹¹ e rafforzando l'amministrazione fiscale, semplificando il sistema tributario e combattendo l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva".

In linea con gli orientamenti della Commissione, il Consiglio dell'Unione europea, nella sua Raccomandazione del 12 luglio 2016 sul programma nazionale di riforma 2016 dell'Italia¹², ha invitato il nostro paese a "ridurre il numero e la portata delle agevolazioni fiscali"¹³. Anche per il **biennio 2017-2018** Il Consiglio dell'Unione europea, su proposta della Commissione, ha riproposto l'invito a intraprendere una "**azione decisa per ridurre il numero e l'entità delle agevolazioni fiscali**", sottolineando come, nonostante la legislazione italiana la imponga con cadenza annuale, la revisione delle agevolazioni fiscali, da tempo attesa, è stata ulteriormente rinviata¹⁴.

Nel **diritto dell'Unione europea**, la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio del 9 novembre

⁹ Europa 2020 è la strategia decennale dell'Unione europea, varata nel 2010, per creare le condizioni favorevoli all'occupazione e ad una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva. Sono stati individuati cinque obiettivi quantitativi da realizzare entro la fine del 2020 in materia di occupazione, ricerca e sviluppo, clima ed energia, istruzione, integrazione sociale e riduzione della povertà.

¹⁰ L'orientamento è contenuto nell'allegato "Orientamenti di massima per le politiche economiche degli Stati membri e dell'Unione europea. Parte I degli orientamenti integrati Europa 2020" di cui alla Raccomandazione citata.

¹¹ Nel testo in lingua inglese, in relazione all'espressione in lingua italiana "verificando la portata e l'efficienza delle spese fiscali" si legge: "verifying the scope and efficiency of tax expenditures".

¹² E che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2016 (2016/C 299/01); in GUUE del 18 agosto 2016.

¹³ Nel testo in lingua inglese si legge: "Reduce the number and scope of tax expenditures".

¹⁴ Raccomandazione del Consiglio dell'Unione europea dell'11 luglio 2017 (2017/C 261/11) sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia e che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2017 dell'Italia. In GUUE del 9 agosto 2017. Si veda anche Commissione europea, Raccomandazione del Consiglio sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia e che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2017 dell'Italia, (COM (2017) 511 final, 22 maggio 2017, Bruxelles).

2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, nel capo VI - *Trasparenza delle finanze dell'Amministrazione pubblica ed ambito di applicazione completo dei quadri di bilancio* - all'art. 14, comma 2, **prescrive agli Stati membri di pubblicare informazioni dettagliate circa l'impatto sulle entrate del minore gettito dovuto alle spese fiscalmente detraibili.**

Elementi per la valutazione

*Gli organismi internazionali e il diritto europeo prescrivono di **evidenziare separatamente le tax expenditures nell'ambito dei documenti di bilancio annuali**, così da consentire al decisore politico e ai cittadini una valutazione consapevole circa la portata¹⁵ ed efficacia delle varie misure. In questo modo si favorirebbe anche l'analisi delle politiche pubbliche perseguite attraverso le spese fiscali, la loro eventuale implementazione o revisione.*

*L'Unione europea ha ripetutamente invitato l'Italia a **ridurre in tempi brevi il numero delle agevolazioni esistenti, l'entità delle misure e l'incidenza del complesso delle tax expenditures** sull'intero sistema tributario. Tali interventi, da operare in termini quantitativi e qualitativi, andrebbero preceduti da analisi e valutazioni ex post sull'efficacia delle misure adottate in rapporto agli obiettivi che hanno condotto alla loro istituzione¹⁶.*

2. Le spese fiscali nella disciplina italiana.

Nell'ordinamento nazionale **le spese fiscali sono definite come qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore** derivante dalle norme in vigore.

Le *tax expenditures* sono elencate nel *Rapporto annuale sulle spese fiscali* che è allegato allo stato di previsione dell'entrata del Bilancio di previsione dello Stato.

Il *Rapporto programmatico* annesso alla *Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza* indica **gli interventi di riduzione, eliminazione o riforma delle spese fiscali** da attuarsi nell'ambito della manovra di bilancio annuale, con particolare attenzione a quelle istituite da più di cinque anni.

Nello specifico, i riferimenti normativi che consentono un inquadramento della materia

¹⁵ Fornendo quindi informazioni in proposito quali il loro numero, i beneficiari, gli obiettivi perseguiti, l'impatto finanziario.

¹⁶ Si ricorda che il Programma nazionale di riforma – PNR, Documento di economia e finanza 2017 - indica tra le azioni da svolgere, per gli anni 2017 e 2018, la revisione o abolizione delle *tax expenditures*. L'obiettivo è quello di ottimizzare le spese fiscali in funzione delle politiche per la sostenibilità fiscale e la riduzione della tassazione. Secondo il PNR, la pubblicazione del Rapporto sulle spese fiscali (2016) ha costituito un passo avanti nella trasparenza fiscale dal quale il Governo prenderà le mosse per rimodulare in maniera razionale le spese fiscali, preservando gli effetti di progressività delle misure (Ministero dell'Economia e delle finanze (2017), pp. 5 e 41.

sono espressi:

- dall'ultima **Delega fiscale (legge n. 23 del 2014,,)**, in particolare l'articolo 4 (Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia fiscale);
- dal **Decreto legislativo attuativo** del citato articolo 4 della Legge delega (**D.Lgs. n. 160 del 2015,,**), in particolare l'art. 1 (Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio)¹⁷;
- dalla **Legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196 del 2009,,)**; nello specifico gli articoli 10-*bis* (Nota di aggiornamento del DEF), 10-*bis*.1 (monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva) e 21 (Bilancio di previsione).

Le spese fiscali: la disciplina nel periodo dal 1971 al 2009

1971. La legge delega della riforma tributaria dei primi anni Settanta (**legge n. 825 del 1971**), con specifico riguardo alla "materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo", ha indicato quale criterio generale quello di "limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione" (art. 9).

1973. Il provvedimento attuativo (**D.P.R. n. 601 del 1973**) con l'articolo 42 ha statuito l'abrogazione delle disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni tributarie e regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle previste dallo stesso provvedimento o da altri decreti emanati in base alla delega per la riforma tributaria (legge n. 825 del 1971)¹⁸.

1990. L'articolo 17 della **legge n. 408 del 1990** ha delegato il Governo a rivedere e modificare tutte le disposizioni di legge in materia di "*esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, ivi comprese le disposizioni recanti agevolazioni o regimi agevolativi riconducibili a caratteristiche strutturali dei tributi che costituiscono comunque deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione*".

Tra i criteri di delega ha previsto:

- l'obiettivo di ridurre l'impatto finanziario (onere) delle spese fiscali del 50 per cento;
- la sostituzione delle misure agevolative con autorizzazioni di spesa temporanee al fine di consentire la concessione di crediti o buoni d'imposta (ma solo entro il limite dello stanziamento autorizzato)¹⁹;
- in alternativa, la soppressione ovvero il mantenimento (totale o parziale) delle misure

¹⁷ L'articolo 1 interviene, tra l'altro, sugli articoli 10-*bis*, 11 e 21 della legge di contabilità e finanza pubblica; l'art. 11 è stato quindi abrogato dall'art. 1, comma 2, della legge n. 163 del 2016, attuativa dell'art. 15 della legge n. 243 del 2012, (c.d. legge rinforzata attuativa dell'art. 81 della Costituzione).

¹⁸ È stato rilevato che "*Il DPR 601 avrebbe dovuto essere un primo intervento, volto a colmare i tempi necessari per l'adozione di un intervento organico sugli incentivi. In realtà questo intervento organico non fu mai attuato e le moltissime agevolazioni vigenti, contenute in varie leggi, restarono in vigore*". Ministero dell'economia e delle finanze (2011), p. 34.

se le finalità istitutive potessero ritenersi ancora sussistenti e conformi a specifici indirizzi di natura costituzionale o a specifici obiettivi di politica economica, sociale o culturale compatibili con gli indirizzi della Comunità economica;

- in ogni caso, tutte le esenzioni, le agevolazioni ed i regimi sostitutivi avrebbero dovuto essere applicati per un periodo di tempo limitato, necessario al raggiungimento degli obiettivi di politica economica nazionale (fatti salvi quelli conformi a specifici indirizzi costituzionali).

È stato previsto anche l'obbligo di predisporre e inviare al Parlamento una relazione analitica per dare conto delle agevolazioni, esenzioni e regimi sostitutivi esistenti nel campo delle imposte dirette e dell'IVA, e dell'entità dei benefici fiscali da ciascuno derivanti. Ne è seguita una ricognizione dettagliata ma la delega è rimasta inattuata, in considerazione della fine della legislatura.

1997. In base all'articolo 2 della **legge n. 468 del 1978** (da ultimo al comma 4-*quater* introdotto dall'art. 1 della **legge n. 94 del 1997**), la **nota preliminare** dello stato di previsione dell'entrata deve illustrare, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, gli effetti connessi alle nuove disposizioni che hanno introdotto nell'esercizio esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, specificando anche la natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti.

2009. L'articolo 21, comma 11, lett. a) della **legge n. 196 del 2009** (nel testo previgente al decreto legislativo n. 160/2015) ha indicato la **nota integrativa** dello stato di previsione dell'entrata come la sede in cui specificare gli effetti delle disposizioni vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio. La nota deve illustrare le misure introdotte nell'anno, la natura delle agevolazioni, i soggetti e le categorie dei beneficiari e gli obiettivi perseguiti.

2.1 La Delega fiscale

Con specifico riguardo alle spese fiscali:

- ne ha fornito una nozione ed ha indicato uno strumento per favorirne l'individuazione, il monitoraggio e le analisi: il **Rapporto annuale del Governo sulle spese fiscali**;
- ha previsto, in via eventuale, l'istituzione di una **Commissione di esperti**, da nominarsi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- ha prefigurato, attraverso i decreti attuativi, **l'introduzione di norme dirette 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 costituiscono una**

¹⁹ Il cosiddetto tetto di spesa.

duplicazione²⁰,

Nel corso dell'esame parlamentare del DDL delega, il Ministro dell'economia e delle finanze, Pier Carlo Padoan²¹ ha spiegato che un altro elemento importante è *"la revisione delle cosiddette spese fiscali che, non solo per intensità ma anche per numerosità delle norme costituisce, come l'evidenza internazionale conferma, un importante ostacolo alla crescita e l'evidenza internazionale suggerisce anche che, laddove questi problemi siano aggrediti e risolti, ne derivano benefici permanenti al modo in cui un'economia si sviluppa in modo stabile"*.

- ha destinato le maggiori entrate rivenienti dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale, in via esclusiva, al **Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale**²².

2.2 Il legislatore delegato

Il Governo, attuando il coordinamento²³ previsto con la Legge di contabilità e finanza pubblica, con l'**art. 1 del D.Lgs. n. 160 del 2015**²⁴ ha stabilito che:

- **le spese fiscali** vengono definite come **"qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore"**²⁵;
- **il Rapporto annuale deve recare l'elenco delle spese fiscali** derivanti dalle norme in vigore, evidenziando separatamente quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso;
- **il Rapporto annuale costituisce un allegato allo stato di previsione dell'entrata del bilancio di previsione dello Stato**^{26 27};

²⁰ La delega, nel prefigurare il riordino, indica la priorità da riservare alla tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, ai redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, alla famiglia, alla salute, alle persone economicamente o socialmente svantaggiate, al patrimonio artistico e culturale, alla ricerca e dell'istruzione, nonché all'ambiente ed all'innovazione tecnologica.

²¹ Nell'ambito della discussione della proposta di legge Causi; Zanetti; Capezzone ed altri; Migliore ed altri: Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (Approvata, in un testo unificato, dalla Camera e modificata dal Senato) (A.C. 282-950-1122-1330-B) svoltasi nella seduta dell'Assemblea della Camera dei deputati n. 180 del 26 febbraio 2014.

²² Il Fondo è stato istituito dall'art. 2, comma 36, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138. Le risorse del Fondo, in particolare, sono finalizzate al contenimento degli oneri fiscali gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

²³ In particolare, con le novelle operate agli articoli 11 e 21 della legge n. 196 del 2009, legge di contabilità e finanza pubblica.

²⁴ L'art. 1 concerne la disciplina del monitoraggio delle spese fiscali e del coordinamento con le procedure di bilancio.

²⁵ È stata quindi ripresa integralmente la definizione di spesa fiscale di cui alla legge delega.

²⁶ Allegato Tabella n. 1. La legge delega collocava il rapporto annuale, più genericamente, come allegato al Disegno di legge di bilancio.

- per **ciascuna spesa** fiscale si deve dare **la descrizione, l'individuazione della tipologia dei beneficiari** e, ove possibile, **la quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari**;
- le misure devono essere raggruppate in categorie omogenee, contrassegnando ciascuna con un codice che ne caratterizzi la natura e le finalità;
- nell'individuazione delle spese fiscali e per la valutazione degli effetti finanziari, devono essere presi a riferimento **modelli economici standard** di tassazione, considerando anche le spese fiscali negative;
- nei casi in cui sia possibile e, comunque, per le spese fiscali entrate in vigore da cinque anni²⁸, il rapporto deve effettuare confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa che hanno lo stesso obiettivo, analizzandone gli effetti micro-economici e le ricadute sul contesto sociale;
- in relazione alla Commissione di esperti prevista dalla delega:
 - il numero dei componenti: stabilito nel limite massimo consentito (15 unità);
 - la funzione: il Governo si avvale della Commissione per la redazione del rapporto annuale;
 - i requisiti: deve trattarsi di esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie;
 - le Amministrazioni che li designano: la Presidenza del Consiglio dei ministri (2 membri), il Ministero dell'economia e delle finanze (5 membri), l'Istat, il Ministero dello sviluppo economico, l'Associazione nazionale dei comuni italiani, la Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, la Banca d'Italia (un componente ciascuno);
 - la composizione della Commissione: tre commissari sono professori universitari²⁹;

²⁷ Conseguentemente ha espunto la norma (posta all'interno della lettera a), comma 11, dell'art. 21 della legge n. 196 del 2009) che individuava nella nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata la sede nella quale specificare gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, indicando anche la natura delle agevolazioni, i soggetti e le categorie dei beneficiari e gli obiettivi perseguiti (La soppressione è stata operata dall'art. 1, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 160 del 2015).

²⁸ La precisazione riferita alle spese fiscali varate da più di cinque anni è stata introdotta nel decreto legislativo in accoglimento di una osservazione della 6^a Commissione finanze del Senato resa nel prescritto parere sullo schema di decreto legislativo (Atto del Governo n. 182). Si vedano sul tema: Servizi studi e bilancio del Senato della Repubblica e Servizio studi della Camera dei deputati (2015).

È stato quindi ribadito nel decreto legislativo quanto già previsto nella legge delega circa la possibilità, per la Commissione, di avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari (non è più presente invece il riferimento al contributo delle autonomie locali). Inoltre si conferma che la partecipazione alla Commissione non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, né a rimborsi di spese, introducendovi la specificazione "*a qualunque titolo*".

- l'assenza del diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi spese, riferita alla partecipazione alla Commissione a qualunque titolo³⁰;
- la legge di stabilità deve indicare, tra l'altro, "le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali",³¹
- le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta dalla manovra finanziaria vanno attribuite di norma al Fondo per la riduzione della pressione fiscale;³²
- la ***Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza (NADEF)*** deve essere corredata di un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi che il Governo intende attuare - con la manovra di finanza pubblica - per 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 finalità³³. Sono oggetto di specifiche **proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore**³⁴.

L'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 160 del 2015³⁵ ha poi introdotto nella legge di contabilità (legge n. 196 del 2009) il nuovo art. 10-*bis*.1: le spese fiscali e le minori entrate ascrivibili alle stesse vanno escluse dalla stima dell'evasione fiscale e contributiva (cfr. Art. 10-*bis*.1, comma 5 ed in particolare lettere c) e d)).

I pareri parlamentari

La delega contemplava l'obbligo di trasmettere alle Camere gli schemi dei decreti legislativi attuativi³⁶: le Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari avevano a disposizione 30 giorni per esprimere il loro parere.

In caso di necessità³⁷, le Commissioni avrebbero potuto chiedere una proroga di 20 giorni del termine, decorso il quale il decreto avrebbe potuto essere comunque adottato.

³⁰ La formulazione della legge delega era più generica sul punto e l'assenza del diritto a compensi etc. poteva intendersi come riferita esclusivamente ai Componenti della Commissione.

³¹ Con la modifica operata all'art. 11, comma 3, lettera b), della legge n. 196 del 2009. L'art. 11 è stato poi abrogato in conseguenza della riforma della struttura del bilancio dello Stato, essendo venuta meno la distinzione tra legge di stabilità e legge di bilancio.

³² Introducendo il nuovo comma 3-*bis* all'art. 11 della legge n. 196 del 2009.

³³ Sono state quindi ribadite le priorità poste dalla legge delega che devono essere tenute ferme nel processo di revisione delle spese fiscali; per la loro individuazione si veda la nota 20.

³⁴ Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 10-*bis* della legge n. 196 del 2009, introdotto dal comma 1 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 160 del 2015.

³⁵ L'art. 2 concerne la disciplina del monitoraggio dell'evasione fiscali e del coordinamento con le procedure di bilancio.

³⁶ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5, della delega (legge n. 23 del 2014).

L'adozione dei decreti legislativi di attuazione avrebbe dovuto aver luogo entro 15 mesi (26 agosto 2015)³⁸ dall'entrata in vigore della legge (avvenuta il 26 marzo 2014).

Lo schema di decreto legislativo (**Atto del Governo n. 182**)³⁹ è stato assegnato:

- alla **5ª Commissione permanente (Bilancio)** del Senato della Repubblica in sede consultiva il 27 giugno 2015, con scadenza del termine per l'espressione del parere il 27 luglio 2015⁴⁰;

- alla **6ª Commissione permanente (Finanze e tesoro)** in sede consultiva il 27 giugno 2015, con scadenza del termine inizialmente fissata al 27 luglio 2015 e successivamente prorogata al 16 agosto 2015⁴¹.

I pareri sull'Atto del Governo 182 sono stati espressi, per il Senato della Repubblica:

- dalla 6ª Commissione permanente in data 4 agosto 2015: esito favorevole con osservazioni;

- dalla 5ª Commissione permanente in data 5 agosto 2015: esito favorevole con condizioni.

I pareri sull'Atto del Governo n. 182 sono stati espressi per la Camera dei deputati:

- dalla VI Commissione permanente in data 4 agosto 2015: esito favorevole con osservazioni;

- dalla V Commissione permanente in data 15 luglio 2015: esito favorevole con condizioni.

E' stata quindi applicata la norma - prevista dall'art. 1, comma 7-bis⁴² della legge delega - per cui, qualora i termini per l'espressione dei pareri parlamentari⁴³ fossero scaduti

³⁷ Per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi.

³⁸ Il termine, inizialmente previsto in 12 mesi, è stato prorogato a 15 mesi con l'art. 1, comma 2, lettera a), della legge n. 34 del 2015.

³⁹ Trasmesso alla Presidenza del Senato il 27 giugno 2015.

⁴⁰ Sono state richieste osservazioni anche alla 1ª Commissione permanente il 27 giugno 2015 con scadenza il 17 luglio 2015.

⁴¹ Ai sensi della legge delega, le Commissioni parlamentari potevano chiedere ai Presidenti delle rispettive Camere di prorogare di venti giorni il termine per l'espressione del parere, qualora ciò si fosse reso necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi.

⁴² Introdotto dall'art. 1, comma 2, lettera c), della legge n. 34 del 2015.

⁴³ Di cui ai commi 5 e 7.

nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega⁴⁴, ovvero successivamente, questi ultimi sarebbero stati prorogati di 90 giorni (il 24 novembre 2015).

Il Governo non ha inteso conformarsi ai pareri del Parlamento. Sempre ai sensi della legge delega (art. 1, comma 7), è perciò seguita una nuova trasmissione dei testi alle Camere con le osservazioni del Governo e le modificazioni corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione.

Lo schema di decreto legislativo riformulato (**Atto del Governo 182-bis**)⁴⁵ è stato assegnato:

- alla **6^a Commissione permanente (Finanze e tesoro) in sede consultiva** il 9 settembre 2015 con scadenza del termine per l'espressione del parere il 19 settembre 2015;
- alla **5^a Commissione permanente (Bilancio) in sede di osservazioni** il 9 settembre 2015 con scadenza termine il 16 settembre 2015.

I pareri definitivi **delle Commissioni competenti per materia** dovevano essere espressi entro il termine di 10 giorni, decorso il quale i decreti avrebbero potuto essere comunque adottati⁴⁶ (comma 7 della legge delega).

Il parere sull'AG 182-bis è stato reso, per il Senato della Repubblica: dalla 6^a Commissione permanente in data 15 settembre 2015: esito favorevole, mentre la **5^a Commissione** non ha formulato osservazioni.

Il parere sull'Atto del Governo n. 182-bis è stato espresso, per la Camera dei deputati: dalla VI Commissione permanente in data 16 settembre 2015, con esito favorevole, mentre la **V Commissione permanente** in data 15 settembre 2015 non ha espresso rilievi, valutando favorevolmente l'atto del Governo, come riformulato.

Il decreto legislativo n. 160 reca la data del 20 settembre 2015 ed è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015.

2.3 La legge di contabilità e finanza pubblica

- non contempla più quale contenuto proprio della nuova legge di bilancio le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali⁴⁷;

⁴⁴ Previsti dai commi 1 e 8.

⁴⁵ Trasmesso alla Presidenza del Senato il 9 settembre 2015.

⁴⁶ La legge delega autorizza inoltre il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, ad adottare eventuali decreti correttivi e integrativi.

⁴⁷ Cfr. l'art. 21 della legge n. 196 del 2009. L'art. 11 che disciplinava la manovra di finanza pubblica ed in particolare la legge di stabilità è stato abrogato dall'art. 2, comma 1, della legge n. 163 del 2016, recante modifiche alla legge n. 196 del 2009, concernenti il contenuto della legge di bilancio in attuazione dell'art. 15 della legge n. 243 del 2012.

- non reca più la disposizione (art. 11, comma 3-bis)⁴⁸ che destinava di norma le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali al Fondo per la riduzione della pressione fiscale;
- continua a prevedere al suo interno le novelle operate dal D.Lgs. n. 160 del 2015 sulla disciplina del monitoraggio delle spese fiscali (art. 21, comma 11-bis), sulla considerazione distinta delle spese fiscali nell'ambito ed ai fini del monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva (art. 10-bis.1) e sul contenuto del rapporto programmatico della NADEF (art. 10-bis, comma 5-bis).

Elementi per la valutazione

Il Legislatore delegato non parrebbe aver recepito pienamente la delega. La legge n. 23 del 2014 prevedeva infatti, attraverso i decreti attuativi, l'introduzione di norme dirette 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 costituiscono una duplicazione. Il decreto legislativo attuativo non reca rimodulazioni, riforme e soppressioni di spese fiscali vigenti⁴⁹.

Il legislatore delegato ha invece indicato la manovra di finanza pubblica come la sede preposta, anno per anno, all'individuazione delle "norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali"⁵⁰.

Per l'anno 2016, il Governo non ha presentato il rapporto programmatico sulle spese fiscali⁵¹.

⁴⁸ In conseguenza dell'abrogazione dell'art. 11 della legge n. 196 del 2009.

⁴⁹ A supporto della predetta lettura, si ricorda che la delega chiedeva al Governo, in funzione delle maggiori entrate o minori spese rivenienti dalle predette norme di rimodulazione delle *tax expenditure*, di assicurare con i decreti attuativi la razionalizzazione e la stabilizzazione della destinazione del 5 per mille dell'IRPEF in base alle scelte espresse dai contribuenti.

⁵⁰ Le novelle operate alla legge di contabilità, in attuazione della cosiddetta legge rinforzata attuativa dell'art. 81 della Costituzione, non hanno più indicato le predette norme in materia di spese fiscali quale contenuto proprio della nuova legge di bilancio. Tuttavia, dal contenuto, tipizzato dalla legge, del documento programmatico prodotto a corredo della nota di aggiornamento al DEF si evince che la manovra di finanza pubblica dovrebbe continuare ad essere la sede tipicamente preposta per l'attuazione degli interventi di riduzione, eliminazione o riforma delle spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità.

⁵¹ Il primo Rapporto annuale sulle spese fiscali ha evidenziato come la procedura di monitoraggio si avvalga di due strumenti ben distinti: da un lato il Rapporto programmatico da allegare alla NADEF, che è atto di natura politica del Governo; dall'altro il Rapporto annuale di natura tecnica, elaborato dalla Commissione di esperti. Secondo la Commissione, il Rapporto tecnico annuale rappresenta la base informativa per la redazione di quello politico. Tuttavia, nella procedura di bilancio, la pubblicazione del Rapporto programmatico precede quella del Rapporto annuale, per cui il primo non può che fare riferimento all'anno precedente. La Commissione ha invitato a valutare l'opportunità di un intervento normativo che meglio definisca la relazione logico-temporale tra i due strumenti base del monitoraggio delle spese fiscali.

Gli strumenti previsti (il Rapporto annuale sulle spese fiscali ed il Rapporto programmatico sulle spese fiscali) vanno nella direzione indicata dalle raccomandazioni degli Organismi internazionali che invitano a dare separata evidenza alle tax expenditures nei documenti annuali di bilancio. Non si rinvergono, tuttavia, analisi di impatto ex post.

*La successione degli interventi normativi (delega fiscale, decreto attuativo, novelle alla legge di contabilità) fa registrare **il cambiamento delle scelte del legislatore in ordine alla destinazione delle risorse rivenienti dal riordino delle spese fiscali. Si è infatti passati da una destinazione esclusiva al Fondo per la riduzione della pressione fiscale** (prevista dalla legge delega), **ad una destinazione "di norma" al predetto Fondo** (nel decreto attuativo della delega), **fino alla eliminazione di qualsiasi riferimento alla predetta destinazione**⁵² (con le novelle alla legge di contabilità)⁵³.*

Il legislatore delegato ha dato vita alla Commissione di esperti per la redazione del Rapporto annuale sulle spese fiscali, la cui istituzione era lasciata a una scelta del Governo: ha individuato la composizione della Commissione nella misura massima consentita dalla delega (15 unità) e precisato in modo più stringente, rispetto a quanto previsto nella stessa, che la partecipazione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità né a rimborsi spese.

Con riferimento all'exkursus normativo ed alla disciplina vigente, apprezzati in ottica diacronica, si registrano difficoltà nel portare a compimento un riordino della materia delle tax expenditures, benché l'intendimento sia stato più volte dichiarato o normato.

3. Le ricognizioni in materia di spese fiscali precedenti al Rapporto annuale 2016.

Attuazione della delega del 1990.

⁵² A seguito dell'abrogazione dell'art. 11 (e quindi anche del comma 4-bis) della legge di contabilità e finanza pubblica operata dall'art. 2, comma 1, della legge n. 163 del 2016.

⁵³ Si ricorda che la 5ª Commissione permanente del Senato nel parere reso sull'AG 182 aveva posto la condizione che all'art. 1, comma 2, lett. b), capoverso 3 bis dello schema fossero soppresses le parole "di norma". Nella relazione illustrativa all'Atto del Governo 182-bis il Governo ha rappresentato che il mancato accoglimento della condizione era dipeso dall'esigenza di preservare la salvezza di una diversa opzione politica. La 5ª Commissione permanente non si è poi espressa sul testo riformulato, l'Atto del Governo 182-bis. Di contro è stato accolto il parere reso dalla 6ª Commissione permanente nella parte in cui invitava il Governo a valutare l'opportunità di prevedere uno strumento di verifica di ciascuna agevolazione, dopo cinque anni di applicazione, per esaminare proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma; inoltre tale previsione - secondo il parere - dovrebbe essere considerata anche nella predisposizione del Rapporto sulle spese fiscali allegato allo stato di previsione dell'entrata. Delle osservazioni parlamentari si è tenuto conto con le novelle di cui all'ultimo capoverso del comma 5-bis dell'art. 10-bis della legge n. 196 del 2009 (contenuto del Rapporto programmatico alla NA-DEF) e di cui al comma 11-bis dell'art. 21 della legge n. 196 del 2009 (Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo stato di previsione dell'entrata)

Una prima analisi delle spese fiscali è stata svolta dal Ministero delle finanze in relazione alla legge delega n. 408 del 1990. Nell'ambito dell'ordinamento tributario sono state individuate 825 misure (relative a imposte dirette, IVA, imposte di fabbricazione, di registro, bollo, altre indirette, imposte locali). L'approfondimento è servito a predisporre lo schema di decreto legislativo attuativo - approvato dal Consiglio dei Ministri del 26 giugno 1991 - che recava l'indicazione delle varie misure (370, di cui 286 riguardavano le imposte dirette come IRPEG, ILOR E IRPEF, e altre 84 l'IVA), la loro classificazione (per finalità, settore di intervento, ambito territoriale e natura), le norme di riferimento, gli effetti finanziari, la decorrenza e l'eventuale termine di efficacia⁵⁴.

Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale del 2011

Una nuova ricognizione delle *tax expenditures* è stata elaborata nel 2011 dal Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale (la cosiddetta Commissione Vieri Ceriani) costituito dall'allora Ministro dell'economia e delle finanze⁵⁵, Giulio Tremonti (*infra* anche Ricognizione 2011)⁵⁶.

Nella **relazione finale** del 22 novembre 2011, il Gruppo di lavoro, partendo dai dati sulle esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio previste dalla legislazione vigente⁵⁷, ha ampliato l'ambito della ricognizione all'erosione, ossia a **"tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente e fa riferimento ad un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali"**.

Per individuare le *tax expenditures* intese come "scostamenti" dal modello impositivo di ri-

⁵⁴ Lo schema fu poi ritirato. Un nuovo schema attuativo, inviato al Parlamento, non completò il suo *iter* a causa della fine della legislatura. Per una più ampia sintesi si fa rinvio alla Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, pp. 34 e ss.

⁵⁵ Il Gruppo ha avuto come compito quello di "analizzare l'area dell'erosione fiscale, in specie l'area della amplissima forbice aperta dalla dialettica tra la regola (il principio generale dell'imposizione fiscale) e l'eccezione (la deviazione legale da questo principio, via esenzioni, agevolazioni, regimi sostitutivi di favore, etc.)". Al Gruppo di lavoro hanno aderito 32 tra organizzazioni sindacali, associazioni di categoria e ordini professionali. La relazione reca evidenza dei loro contributi e degli elementi di criticità e dissenso (Cfr. Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, cit.)

⁵⁶ Si segnala che al fine di offrire al decisore politico valutazioni finanziarie aggiornate in materia di spese fiscali, l'Ufficio parlamentare del bilancio ha integrato le due fonti di informazioni allora disponibili (la nota integrativa allegata al bilancio dello Stato 2015 e la classificazione elaborata dal Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale) effettuando talune elaborazioni di dati e riservando particolare attenzione alle agevolazioni in materia di IRPEF. Con l'occasione è stato evidenziato che **alle 720 misure individuate dal Gruppo di lavoro si associava una perdita di gettito di 254 miliardi di euro a fronte di 161 miliardi riferibili alle 282 voci riportate in allegato al bilancio dello Stato per l'anno 2015**. UPB - Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio sullo *Schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale* - svolta presso la 6ª Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica in data 21 luglio 2015.

⁵⁷ Espressi nella Tabella 1 allegato allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per l'anno 2011 (legge n. 221 del 2010).

ferimento (ossia il principio generale dell'imposizione fiscale) si è proceduto preliminarmente all'individuazione dei modelli impositivi (*benchmark*) per le differenti tipologie di tributi: imposte dirette, imposte indirette erariali, imposte regionali e locali.

In relazione ai diversi criteri metodologici utilizzabili per l'individuazione del *benchmark* sono state effettuate scelte differenti per tener conto delle peculiarità dei tributi. Ad esempio, per l'imposizione diretta è stato scelto un *benchmark* teorico con applicazione del cosiddetto metodo classico *Schanz-Haig-Simons (SHS)*, detto anche *comprehensive income*. Tale modello definisce il reddito imponibile come la somma dei potenziali consumi in un determinato periodo, più l'aumento di ricchezza tra il periodo in esame e il precedente. Per le imposte indirette erariali è stato invece scelto come modello quello del regime fiscale in vigore⁵⁸.

Anche per la stima degli effetti finanziari delle misure, si è reso necessario definire preliminarmente la metodologia utilizzabile, ed è stato impiegato quale parametro quello della stima dell'incremento (o della perdita) del gettito conseguente all'abolizione (o all'introduzione) della spesa in esame, **a invarianza di comportamento da parte dei contribuenti** (cosiddetta stima degli effetti di impatto)⁵⁹.

Per la stima degli effetti finanziari si è fatto riferimento a dati *ex post*⁶⁰.

Sono così state individuate 720 misure (rispetto alle 242 presenti nell' allegato allo stato di previsione dell'entrata) che sono state poi classificate sulla base di 14 codici definiti dal Gruppo di lavoro⁶¹ **per un impatto finanziario totale pari a -254 miliardi di euro**

⁵⁸ Si fa rinvio alla Relazione per la illustrazione nel dettaglio dei criteri utilizzati per la individuazione del modello impositivo di riferimento (p. 4 e ss.).

⁵⁹ La Relazione rappresenta la possibilità di utilizzare in alternativa altri due metodologie per il calcolo degli effetti finanziari delle misure: in un metodo, il guadagno (la perdita) finale di gettito avrebbe dovuto tener conto anche della possibile reazione dei contribuenti, cioè del mutamento nei comportamenti indotto dall'abolizione (introduzione) della misura. Nell'altro metodo (c.d. della equivalenza di spesa), si sarebbe dovuto considerare l'onere in uscita dal bilancio pubblico che si renderebbe necessario se la spesa fiscale venisse convertita in un programma di interventi volti, tramite trasferimenti monetari, a dare ai percettori gli stessi benefici fruiti attraverso la riduzione delle imposte. Nella Relazione si evidenzia trattarsi di metodi alternativi, rispetto a quello utilizzato, che, però, implicano complessità di calcolo e margini di discrezionalità (e di arbitrarietà) nella stima. Il metodo prescelto è peraltro quello adottato per la stima delle spese fiscali indicate nella ricognizione allegata al bilancio dello Stato.

⁶⁰ Le ricognizioni di spese fiscali allegate al bilancio esprimono di contro stime previsionali.

⁶¹ Si riportano di seguito i codici di classificazione individuati:

Misura che evita doppie imposizioni.

Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali.

Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale.

Misura finalizzata a interventi di *welfare*.

Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi.

Misura volta alla semplificazione del sistema.

Misura a rilevanza territoriale.

(Modello SHS) e -228 miliardi di euro (Modello duale)⁶². La ricognizione ha riguardato anche misure relative a tributi locali.

Si riporta di seguito un estratto dalla tabella riepilogativa recante l'elenco delle misure e dei regimi che determinano erosione fiscale elaborata dal Gruppo di lavoro (nello specifico le misure a favore delle persone fisiche per la casa):

ALLEGATO 1 - ELENCO DELLE MISURE E DEI REGIMI CHE DETERMINANO EROSIONE FISCALE												
N.	Ref. schede	Norma di riferimento	Descrizione	Termini vigenti (anno d'imposta)	Natura delle misure	Effetti finanziari ex post (in mil. di euro)	Numero frequenze	Effetti finanziari pro capite (in euro)	Soggetti e categorie dei beneficiari	CLASSIFICAZIONE		
MISURE A FAVORE DELLE PERSONE FISICHE												
PER LA CASA												
1	1.6	Art. 10, comma 3-bis), TUIR.	Deduzione della rendita catastale dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze	a regime	Deduzione	-3.276,00	24.200.000	-135,4	persone fisiche	8		
2	2.1	Art. 1 della Legge n. 449/97; ultima proroga ex art. 2, commi 10-11, della L. n.191/2009	Detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente (manutenzione ordinaria su parti comuni di edifici residenziali, manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo ristrutturazione edilizia ed altri interventi previsti dall'art. 1 della L. n. 449 del 1997)	2012	Detrazione	-1.962,30	4.779.890	-410,5	persone fisiche	8	9	10
3	2.2	Art. 37, comma 4-bis, TUIR.	Determinazione del reddito delle unità immobiliari locare: riduzione forfettaria del canone di locazione	a regime	Riduzione dell'imponibile	-1.402,00	3.572.401	-392,5	Proprietari che affittano immobili	8	10	
4	2.3	Art. 15, comma 1, lett. b) e comma 1-ter TUIR.	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale	a regime	Detrazione	-1.334,90	4.026.365	-331,5	persone fisiche	8		
5	2.3	Art. 15, comma 1, lett. b-bis) TUIR.	Detrazione su compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale	a regime	Detrazione	-13,60	88.234	-154,1	persone fisiche	8	9	10
6	2.4	Art. 1, commi 344 - 347 della Legge n. 296/06 da ultimo prorogata dall'art. 1, comma 48 della legge 220/2010 (legge di stabilità)	Detrazione del 55% per vari interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurale, posseduti o detenuti	2011	Detrazione	-1.100,70	756.227	-1.455,5	persone fisiche	8	9	10
7	2.5	Art. 16, commi 01, 1, 1-bis, 1-ter e 1-quater, TUIR.	Detrazione per canoni di locazione dell'abitazione principale	a regime	Detrazione	-157,30	730.729	-215,3	persone fisiche	8	10	
8	2.6	Art. 8 della Legge n. 431/98	Ulteriore riduzione del 30% del reddito imponibile che deriva al proprietario dai contratti stipulati o rinnovati ai sensi del comma 3 dell'art. 2 (contratti a canone concordato), ai sensi del comma 2 dell'articolo 5 (condatti universitari) nonché del comma 3 dell'art. 1 (contratti di locazione stipulati dagli enti locali in qualità di conduttori per soddisfare esigenze abitative di carattere transitorio).	a regime	Riduzione dell'imponibile	-117,70	218.891	-537,7	Proprietari che affittano immobili a canone concordato	8	10	
9	2.7	Art. 9, comma 2, della Legge n. 448/01; ultima proroga ex art. 2, commi 10-11, della L. n.191/2009	Detrazione per gli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia su interi fabbricati eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 da imprese e cooperative edilizie che procedono alla successiva alienazione dell'immobile	2012	Detrazione	-45,70	64.531	-708,2	persone fisiche	9	8	
10	2.8	Art. 11, comma 2-bis, TUIR.	Esenzione in presenza solo di redditi fondiari di importo non superiore a 500 euro	a regime	Esenzione	-30,30			Titolari di redditi fondiari inferiori a 500 euro	6		
11	2.9	Art. 11, comma 2, TUIR.	Esenzione dalla tassazione dei redditi di terreni fino a euro 185, 92 per soggetti titolari di redditi di pensione fino a 7.500 euro	a regime	Esenzione				Titolari di trattamenti pensionistici fino a 7.500 euro	8	6	

Misura a rilevanza sociale.

Misura a rilevanza settoriale.

Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili.

Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e ad incoraggiare la ricerca e lo sviluppo.

Misura la cui soppressione può comportare l'esenzione dell'imponibile.

Misura rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo.

Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese.

⁶² Si legge nel prospetto riepilogativo degli effetti finanziari delle misure, che "le stime degli effetti delle singole misure sono affidabili ma NON i totali parziali o generali. Infatti ogni singola misura è stata stimata assumendo che il resto del sistema resti invariato, cioè che le altre misure restino in vigore. La contestuale abolizione di più misure comporterebbe effetti finanziari diversi dalla somma degli effetti stimati per ogni singola misura".

ALLEGATO 1 - ELENCO DELLE MISURE E DEI REGIMI CHE DETERMINANO EROSIONE FISCALE										
N.	Ref. schede	Norma di riferimento	Descrizione	Terminale vigenza (anno d'imposta)	Natura delle misure	Effetti finanziari ex post (in mln. di euro)	Numero frequenze	Effetti finanziari pro capite (in euro)	Soggetti e categorie dei beneficiari	CLASSIFICAZIONE
12	2.10	Art. 11, comma 2, della Legge n. 413/91	Il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato	a regime	Riduzione dell'imponibile	-23,40			Proprietari degli immobili di interesse storico	11
13	2.11	Art. 3, comma 7, del D.L. n. 330 del 94, convertito dalla legge n. 473 del 94	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto di immobili da adibire ad abitazione diversa da quella principale	spettante per mutui contratti entro il 31/12/1992	Detrazione	-7,00	31.176	-224,5	persone fisiche	8
14	2.12	Art. 15, comma 1, lett. g), TUIR	Detrazione per spese di manutenzione, protezione e restauro delle case vincolate ai sensi della legge n. 1089 del 1939	a regime	Detrazione	-6,00	2.300	-2.608,7	persone fisiche	11
15	2.13	Art. 10, comma 1, lett. a), TUIR	Deduzione su canoni, livelli, censi, ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo	a regime	Deduzione	-6,00	106.498	-56,3	persone fisiche	1
16	2.14	Art. 2 della Legge n. 9/07, da ultimo prorogato per il 2011, dall'art. 2, comma 12-ter, del D.L. n. 225/10 convertito dalla L. 10/2011	Riduzione dell'imponibile dei canoni di locazione in caso di sospensione legale dello sfratto	2011	Riduzione dell'imponibile	-3,40	2.000	-1.700,0	Proprietari degli immobili che locano soggetti con disagio abitativo	8
17	2.15	Art. 1, comma 496, della Legge n. 266/05	Applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura del 20%, sulla plusvalenza realizzata a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni	a regime	Imposizione sostitutiva	-1,60			Proprietari degli immobili	6 10
18	2.16	Articolo 1, comma 4, D.L. n. 669 del 1996, convertito dalla legge n. 30 del 1997	Detrazione su interessi passivi relativi a mutui contratti nel 1997 per interventi di recupero del patrimonio edilizio	spettante per mutui contratti nel 1997	Detrazione	-1,00	5.491	-182,1	persone fisiche	8
19		Art. 42, TUIR	Non sono produttive di redditi di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni e destinate a specifici utilizzi	a regime	Esclusione dal reddito				Possessore o affittuario dei terreni destinati a specifici utilizzi	1 9
20		Art. 5-bis del D.P.R. n. 601 del 1973	Non concorrono alla formazione del reddito complessivo dei redditi catastali degli immobili destinati ad usi culturali (totalmente adibiti a sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, cineteche)	a regime	Esclusione dal reddito				Proprietari degli immobili	11
21		Art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale"	Cedolare secca. Applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali all'IRPEF nonché dell'imposta di registro e di bollo, con aliquota del 21% sui canoni derivanti dalla locazione di immobili a uso abitativo. L'aliquota è ridotta al 19% nell'ipotesi di locazione a canone concordato	a regime	Imposizione sostitutiva				Proprietari degli immobili locati	8 10
TOTALE MISURE PER LA CASA (*)						-9.485,90				

Come si evince dalla tabella le misure sono state elencate indicando il numero della scheda di valutazione, la base normativa, la descrizione, la vigenza, la natura, l'effetto finanziario a consuntivo, le frequenze, gli effetti finanziari *pro capite*, i soggetti beneficiari, la classificazione.

Di particolare interesse sono anche le schede di valutazione dell'impatto finanziario delle misure che sono state elaborate, laddove possibile (Allegato 2 della Relazione).

Sulla base delle fonti informative disponibili, delle metodologie e dei modelli di simulazione⁶³, **il Gruppo di lavoro ha elaborato 8 schede relative a misure con consistente impatto finanziario** (Sezione I) e **169 schede sintetiche concernenti misure per le quali è stato possibile effettuare una quantificazione ex post degli effetti di gettito** (sezione II).

Ad esempio, in relazione alle seguenti spese fiscali per la casa (detrazione su interessi passivi ed oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale ed alla detrazione su compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale) si riportano i dati di sintesi relativi nonché la scheda di approfondimento (misure nn. 4 e 5 - scheda n. 2.3):

⁶³ Illustrati nella Sezione III dell'allegato 2.

ALLEGATO 1 - ELENCO DELLE MISURE E DEI REGIMI CHE DETERMINANO EROSIONE FISCALE										
N.	Rif. scheda	Norma di riferimento	Descrizione	Termini vigenti (anno d'imposta)	Natura delle misure	Effetti finanziari ex post (in mln. di euro)	Numero frequenze	Effetti finanziari pro capite (in euro)	Soggetti e categorie dei beneficiari	CLASSIFICAZIONE
4	2.3	Art. 15, comma 1, lett. b) e comma 1-ter TUIR	Detrazione su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale	a regime	Detrazione	-1.334,90	4.026.365	-331,5	persone fisiche	8
5	2.3	Art. 15, comma 1, lett. b-bis) TUIR	Detrazione su compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale	a regime	Detrazione	-13,60	88.234	-154,1	persone fisiche	8 9 10

Scheda 2.3: Detrazione su mutui ipotecari e compensi agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale (Art. 15, comma 1, lett. b), b-bis) e comma 1-ter, TUIR - Misure n° 4 e 5)

Descrizione della misura: La disposizione prevede una detrazione del 19% sugli interessi passivi e sugli oneri accessori, relativi ai mutui ipotecari e ai compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale.

Fonte informativa: Dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, con riferimento all'anno di imposta 2009.

Metodologia di stima: Al dato di riferimento pari a 7.025,7 milioni di euro, contenuto nei righi RP7, RP10 e RP17, relativi ai mutui per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale e agli oneri di intermediazione, è stata applicata l'aliquota del 19%, ottenendo, così, una perdita di gettito pari a 1.334,9 milioni di euro, di cui circa 13,6 milioni di euro rappresenta l'onere relativo alla detrazione per compensi di intermediazione immobiliare (per tali spese l'ammontare dichiarato risulta pari a 71,7 milioni di euro).

La frequenza di circa 4,114 milioni di soggetti è data dalla somma delle singole frequenze presenti in dichiarazione.

Di seguito, con riferimento all'anno di imposta 2009, si indica nella Tabella 1 la distribuzione degli effetti della suddetta detrazione per classi di reddito complessivo e per area geografica e nella Tabella 2 la distribuzione per classi di reddito complessivo e per tipologia di reddito prevalente.

Tabella 1: Distribuzione per classi di reddito complessivo e area geografica

CLASSI DI REDDITO COMPLESSIVO	NORD OVEST			NORD EST			CENTRO			SUD E ISOLE			TOTALE		
	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO
fino a 10.000	103.065	30.777	0,3	63.846	19.654	0,31	64.493	21.460	0,33	67.753	20.038	0,3	299.157	91.929	0,31
da 10.000 a 15.000	147.960	43.141	0,29	94.599	28.151	0,3	83.685	27.182	0,32	81.976	25.325	0,31	408.220	123.799	0,3
da 15.000 a 26.000	649.534	203.661	0,31	415.687	133.772	0,32	339.082	117.676	0,35	317.927	105.549	0,33	1.722.230	560.659	0,33
da 26.000 a 55.000	481.393	154.464	0,32	282.756	92.852	0,33	303.948	112.288	0,37	257.158	86.418	0,34	1.325.255	446.022	0,34
da 55.000 a 75.000	56.987	19.677	0,35	30.077	10.660	0,35	36.913	14.645	0,4	23.698	8.732	0,37	147.675	53.713	0,36
da 75.000 a 120.000	39.836	14.927	0,37	20.923	7.948	0,38	26.219	11.038	0,42	16.281	6.331	0,39	103.259	40.244	0,39
oltre 120.000	18.678	7.989	0,43	8.320	3.491	0,42	11.131	5.183	0,47	4.273	1.866	0,44	42.402	18.530	0,44
TOTALE	1.497.453	474.637	0,32	916.208	296.528	0,32	865.471	309.470	0,36	769.066	254.259	0,33	4.048.198	1.334.895	0,33

Valori espressi in migliaia di euro

Tabella 2: Distribuzione per classi di reddito complessivo e reddito prevalente

CLASSI DI REDDITO COMPLESSIVO	LAVORO DIPENDENTE			PENSIONE			LAVORO AUTONOMO, D'IMPRESA E DI PARTECIPAZIONE			ALTRI REDDITI			TOTALE		
	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO	FREQUENZA	AMMONTARE	VAL. MEDIO
fino a 10.000	150.656	43.858	0,29	17.116	3.344	0,2	70.210	24.183	0,34	61.175	20.544	0,34	299.157	91.929	0,31
da 10.000 a 15.000	285.568	87.185	0,31	43.551	8.799	0,2	71.987	25.162	0,35	7.114	2.654	0,37	408.220	123.799	0,3
da 15.000 a 26.000	1.435.073	475.406	0,33	135.135	29.231	0,22	144.112	52.966	0,37	7.910	3.055	0,39	1.722.230	560.659	0,33
da 26.000 a 55.000	1.071.208	363.070	0,34	109.699	27.683	0,25	137.600	52.597	0,38	6.748	2.671	0,4	1.325.255	446.022	0,34
da 55.000 a 75.000	106.718	38.505	0,36	10.401	2.949	0,28	29.160	11.674	0,4	1.396	583	0,42	147.675	53.713	0,36
da 75.000 a 120.000	69.201	26.716	0,39	5.878	1.910	0,32	27.122	11.158	0,41	1.058	461	0,44	103.259	40.244	0,39
oltre 120.000	25.313	10.904	0,43	1.405	514	0,37	14.891	6.727	0,45	793	384	0,48	42.402	18.530	0,44
TOTALE	3.143.737	1.045.644	0,33	323.185	74.430	0,23	495.082	184.468	0,37	86.194	30.353	0,35	4.048.198	1.334.895	0,33

Valori espressi in migliaia di euro

Le ricognizioni annuali.

Tra le analisi in materia di spese fiscali si possono annoverare anche quelle espresse dagli elenchi annuali delle esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio che sono contenuti nelle note preliminari degli stati di previsione dell'entrata⁶⁴ ovvero, successivamente, allegati alle note integrative allo stato di previsione dell'entrata, a partire dal bilancio di previsione 2011 fino al 2016⁶⁵. Tali elaborazioni, effettuate sulla base del parametro normativo che fa riferimento alle sole esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio, considerano solo una parte del più ampio aggregato costituito dalle misure riconducibili alla nozione di *tax expenditures*.

Ad esempio, nell'elenco allegato alla nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata per l'anno 2016 sono state individuate **296 misure⁶⁶ per un impatto finanziario complessivo pari a 175,103 miliardi di euro**. A tale stima, come si legge nella nota introduttiva, si è arrivati aggiornando per ciascuna misura gli effetti finanziari già indicati l'anno precedente, "*per tener conto degli affinamenti delle metodologie di stima di alcune misure nonché dei dati delle dichiarazioni dei redditi ultime disponibili, con estrapolazione all'anno 2016 e proiezioni per il biennio successivo (2017-2018)*".

Elementi per la valutazione

L'individuazione delle misure definibili come "spese fiscali" risente fortemente dei criteri metodologici/normativi prescelti per la definizione del modello impositivo di riferimento (basic tax structure o benchmark) e per la stima degli effetti finanziari associabili alle misure. Nella Ricognizione 2011, ad esempio, per il benchmark si è utilizzato in materia di imposte dirette un approccio teorico con applicazione del cosiddetto metodo classico. Per gli altri tributi invece si è considerato un benchmark legale. Ne deriva che per poter favorire l'effettuazione di comparazioni tra ricognizioni di spese fiscali e dati quantitativi registrati appare necessario che siano adottati nel tempo i medesimi criteri metodologici.

Nella Ricognizione 2011, la stima dell'impatto finanziario delle misure è stata effettuata sulla base di dati a consuntivo (e quindi non previsionali).

Le schede analitiche sugli effetti finanziari appaiono di particolare interesse in quanto offrono informazioni e dati aggregati in maniera sistematica e sintetica nelle apposite ricorrenti sezioni.

⁶⁴ Ai sensi della legge n. 468 del 1978.

⁶⁵ Ai sensi della legge n. 196 del 2009.

⁶⁶ Sono state individuate 14 misure in più rispetto al numero indicato nell'allegato A della nota integrativa dello stato di previsione dell'entrate per l'anno finanziario 2015.

*Si richiama l'attenzione, nella relazione del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, sul **numero rilevante di tax expenditures per le quali non è stato possibile effettuare una quantificazione dell'effetto finanziario ex post, pari a 457 misure individuate sul totale di 720.***

4. Il Rapporto sulle spese fiscali 2016.

Il primo Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016), redatto dalla Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 aprile 2016, si sofferma sulle problematiche associate alla definizione di "spesa fiscale" derivanti dalla nota esigenza di distinguere, per ciascun tributo, gli elementi di carattere costitutivo rispetto a una struttura del tributo presa a riferimento (*benchmark*) da quelli che rappresentano una deroga rispetto al modello. Partendo dalle analisi svolte in sede OCSE, si sofferma sui *benchmark* individuati in letteratura (in estrema sintesi: quello teorico, quello legale e quello della spesa equivalente) e ricorda che, per la definizione delle spese fiscali e per la valutazione degli effetti finanziari, la legge prescrive di prendere a riferimento "modelli economici standard di tassazione".

Utilizzando un certo margine di discrezionalità, la Commissione ritiene di adottare un *benchmark* legale⁶⁷, in una accezione pratica quale è quella propria del modello basato sulla struttura fiscale vigente (*current tax law benchmark*). In applicazione di questo criterio, ciascuna disposizione va valutata singolarmente per capire "se essa rappresenti o meno un elemento di carattere strutturale, si riferisca cioè all'assetto di base (normale) del tributo, oppure segni un allontanamento da tale assetto". La valutazione è basata, da un lato, sull'esame di carattere sistematico del tributo - a partire cioè dalle norme istitutive e dalla loro giustificazione da parte del legislatore (relazione di accompagnamento e altri documenti ufficiali) - dall'altra sulla considerazione della portata della misura, sia sotto il profilo delle implicazioni finanziarie in termini di gettito sia del numero dei destinatari. Scrive la Commissione che **"un impatto finanziario molto elevato ed una ampia platea di beneficiari sono stati considerati un elemento di rilievo per escludere che possa trattarsi di un trattamento di natura particolare e la disposizione possa essere pertanto qualificata come spesa fiscale. Ci si è anche affidati ad un esame letterale della disposizione, poiché in taluni casi l'intenzione del legislatore di concedere un trattamento particolare, in deroga alla struttura di base ed alla natura del tributo, emerge con chiarezza dalla formulazione della norma"**.

⁶⁷ La Commissione ritiene di non poter far riferimento alla "*normative tax structure*" in quanto l'uso del termine "normativo" fa sì che la scelta della struttura tributaria contenga un giudizio di valore o una pretesa di ottimalità e conseguentemente, per tale approccio metodologico, non parrebbe coerente con il modello l'utilizzo stesso di forme di spesa fiscale.

Metodologie utilizzate per definire le spese fiscali

Il *Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016)* ricorda i metodi maggiormente approfonditi in letteratura e adottati nelle esperienze internazionali per identificare il modello impositivo proprio del tributo (il *benchmark*). Due approcci fanno riferimento alla struttura del tributo (*benchmark* teorico e *benchmark* legale) mentre un terzo metodo individua la regola dal lato della spesa (*benchmark* della spesa equivalente).

Il ***benchmark* teorico** identifica la regola impositiva con un modello teorico e ideale di tassazione, adeguando il modello in relazione alle caratteristiche strutturali di ogni singolo tributo.

Il ***benchmark* legale** identifica la regola con il sistema tributario vigente. Per tale metodologia, occorre verificare se una misura agevolativa rappresenti una caratteristica strutturale del tributo oppure una deviazione dal modello normativo. Nell'ambito di tale approccio si registrano varianti applicative con utilizzo talora di criteri pratici per la individuazione della spesa fiscale (ad esempio, l'associazione ad una misura di importi agevolabili complessivi elevati ed un gran numero di beneficiari indurrebbe a qualificare la stessa come una caratteristica strutturale del tributo e quindi non come una *tax expenditures*).

Il ***benchmark* della spesa equivalente** considera spese fiscali quelle che possono essere sostituite con un equivalente misura di spesa (sussidio). L'adozione di tale criterio, se applicato in senso stretto, qualificerebbe come spese fiscali solo quelle che si presentano in forma di detrazione di imposta o credito di imposta e non, ad esempio, in forma di deduzione dall'imponibile. Di contro, verrebbero qualificate spese fiscali fattispecie che non vi rientrerebbero sulla base dell'adozione degli altri *benchmark*.

Il rapporto illustra quindi le voci ed i criteri di classificazione prescelti. In proposito concretizza l'indicazione normativa di raggruppare le spese fiscali per "categorie omogenee", riconducendo le varie misure alle pertinenti missioni di spesa indicate nel bilancio dello Stato: un criterio ritenuto in grado di agevolare il confronto tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità.

Escluse quindi le voci considerate non rilevanti, le *tax expenditures* sono state raggruppate in 20 missioni di spesa.

Le misure sono state elencate in una tabella riepilogativa che mette in evidenza, per ciascuna riga, il numero progressivo, la base normativa, la descrizione della misura, il tipo di tributo, il termine di vigenza, la natura della agevolazione, gli effetti finanziari sul gettito nel triennio, il numero dei beneficiari, gli effetti finanziari *pro capite*, i soggetti e le categorie di beneficiari e le spese fiscali in vigore da più di cinque anni.

Per la stima degli effetti finanziari è stato utilizzato l'approccio corrente in uso basato sulla stima del costo "a comportamenti invariati.

La Commissione, diversamente da precedenti ricognizioni, non ha ritenuto opportuno indicare un valore complessivo degli effetti delle spese fiscali in termini di gettito, "ritenendo non superabili gli ostacoli e gli inconvenienti di una semplice aggregazione per somma, ampiamente sottolineati dalla letteratura (...). Essendo l'effetto finanziario di ogni singola misura stimato assumendo che il resto del sistema resti invariato, cioè che le altre misure rimangano in vigore, non si può procedere alla somma degli effetti stimati per ogni singola misura".

Il Rapporto 2016 ha individuato 468 misure, di cui 24 scadevano nel 2016, e 166 spese fiscali relative a tributi locali: un totale di 610. L'impatto finanziario associato al complesso delle misure relativo a tributi erariali - non calcolato direttamente dalla Commissione per i motivi spiegati - **è pari a 54,526 miliardi di euro** (l'onere associato alle spese fiscali - tributi locali è per l'anno 2017 indicati **in 22, 064 miliardi di euro**).

Nella tabella riepilogativa allegata al rapporto sono state riportate, in aggiunta all'elenco delle spese fiscali e con una distinta evidenza, anche quelle:

- in scadenza nel 2016
- entrate in vigore nel 2015
- entrate in vigore nel primo semestre del 2016
- previste in relazione a tributi locali.

Le spese fiscali entrate in vigore nel periodo dal 1° gennaio 2015 al giugno 2016 interessano 43 misure per un importo finanziario complessivo di 3,583 miliardi di euro.

Quanto alla previsione normativa per cui il rapporto annuale deve analizzare gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale, la Commissione dà conto che, al momento della pubblicazione, era ancora in corso una valutazione⁶⁸ sugli effetti microeconomici e sugli effetti distributivi delle varie misure, e dunque si riserva di pubblicare i dati non appena disponibili.

Elementi per la valutazione

*Nell'esperienza nazionale si registrano diversità in ordine alle metodologie utilizzate per la definizione del benchmark. **Il Rapporto 2016 adotta per tutti i tributi il criterio del sistema fiscale vigente** (current tax law benchmark). Di contro, la ricognizione svolta dal Gruppo di lavoro per l'erosione (2011) utilizza per le imposte dirette un modello di imposizione teorico. I differenti approcci metodologici si riflettono in modo significativo sugli esiti delle ricognizioni: raffrontando gli elenchi si rilevano **significative diversità rispetto alle spese fiscali considerate di volta in volta, al loro numero complessivo e ai valori finanziari associati.***

⁶⁸ Avvalendosi del modello di micro simulazione del Dipartimento delle finanze.

Anche nei casi in cui è stato utilizzato il medesimo criterio per la valutazione degli effetti finanziari (quello basato sulla stima del costo a comportamenti invariati), si registrano differenze: nel Rapporto 2016 e negli elenchi di cui alle note integrative allo stato di previsione dell'entrata, gli importi indicati costituiscono **dati previsionali riferiti al triennio** interessato dalla manovra di bilancio; diversamente, nella ricognizione del Gruppo di lavoro per l'erosione fiscale, i valori finanziari sono la risultante di **stime ex post dell'impatto finanziario reale** delle misure.

Al fine di agevolare analisi sulla portata delle spese fiscali, **andrebbe valutata l'utilità di riportare, in aggiunta ai valori previsionali, i dati a consuntivo dell'impatto finanziario di ciascuna spesa fiscale in un determinato arco temporale** (ad esempio un quinquennio). In tal modo, potendo disporre di un maggior numero di informazioni, sarebbe possibile apprezzare con immediatezza la fruizione dell'agevolazione nel tempo, consentendo inoltre di verificare se le relative previsioni per il triennio della manovra di bilancio possano ritenersi coerenti con il trend risultante dal dato storico.

Diversamente da quella del 2016, le ricognizioni precedenti - pur richiamando l'attenzione sui limiti di utilizzo dell'importo risultante dalla mera somma dei valori - hanno comunque ritenuto utile fornire un dato complessivo dell'impatto finanziario delle misure.

Operando una somma delle cifre indicate nel Rapporto 2016 per ciascuna misura, l'importo che si determina per l'anno 2017 (- 54,5 miliardi di euro per tributi erariali e - 22 miliardi per tributi locali per un totale di - 76, 5 miliardi di euro) è significativamente inferiore all'omologo dato che si legge, ad esempio, sia nella nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata nel bilancio 2016 **(-175,7 miliardi di euro)**⁶⁹ sia nella ricognizione svolta dal Gruppo di lavoro per l'erosione fiscale⁷⁰ **(-253,8 miliardi di euro)**⁷¹ **col Modello SHS e -227, 6 miliardi di euro col Modello duale**⁷²). Il rilievo delle differenze (per numero di misure ed importi associati) che si coglie comparando le diverse ricognizioni svolte nel tempo e, specificamente, quella del 2016, potrebbe giustificarsi in relazione ai differenti criteri metodologici prescelti, di volta in volta, per la definizione dell'ambito oggettivo di interesse (le tax expenditures ovvero le riduzioni ed esenzioni dal prelievo obbligatorio etc.). Tuttavia, diversità così significative palezano, a tacer d'altro, quelle **incertezze nella individuazione della materia** che sono state in precedenza ricordate e da cui derivano le principali difficoltà nell'effettuazione di analisi e comparazioni che, di contro, non possono prescindere dall'omogeneità nel tempo dei criteri metodologici e dei parametri di stima utilizzati.

Nel Rapporto 2016, e in particolare nelle tabelle allegate, non si rinviene l'indicazione per ciascuna misura di un codice che ne caratterizzi la natura e le finalità né

⁶⁹ Il dato arrotondato (175,689 miliardi) è relativo alle previsioni per l'anno 2017. L'importo associato per l'anno 2017 alle misure indicate nell'allegato B (che riguarda le spese fiscali introdotte da ottobre 2014 a settembre 2015) è pari a 1, 288 miliardi di euro.

⁷⁰ Anno 2011 - dati di consuntivo.

⁷¹ Importo con arrotondamento al primo decimale (253,754 miliardi di euro).

⁷² Importo con arrotondamento al primo decimale (227,596 miliardi di euro).

si effettuano confronti tra le spese fiscali per le quali sono trascorsi più di cinque anni dall'entrata in vigore ed i programmi di spesa destinati alle medesime finalità, così come invece richiesto dalla legislazione vigente.

Quanto alla prescritta analisi degli effetti micro-economici delle singole spese fiscali e delle ricadute sul contesto sociale, si prende atto della riserva di pubblicazione.

PARTE SECONDA

Le spese fiscali nel Rapporto 2016: dati e analisi.

Le misure erariali introdotte dal 2015

Si riportano nella Tabella 1 le agevolazioni con valore superiore a 100 milioni di euro in termini di risorse destinate al beneficio fiscale.

Tabella 1 - Agevolazioni a partire da 100 milioni di euro. Effetti 2017

Numero identificativo della misura nell'elenco	Descrizione dell'agevolazione	Effetti finanziari per l'anno 2017 (valore in milioni di euro)
450	Super ammortamento (140%)	967
158	Iva 5% per le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese da cooperative sociali e loro consorzi	780,3
321	Credito di imposta per nuovi investimenti al sud	617
267	Detassazione dei premi di produttività	584
380	Recupero Iva per i fornitori di imprese soggetti a procedure concorsuali	340
229	Credito di imposta per il contrasto alla povertà minorile	100

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Per le predette misure non sono stati indicati il numero dei beneficiari e gli effetti finanziari *pro capite*.

La Tabella 2 evidenzia il numero e gli effetti finanziari complessivi associati alle agevolazioni introdotte nel 2015.

Tabella 2 - Nuove spese fiscali introdotte nel 2015. Effetti 2017

Misure introdotte nel 2015	Numero delle misure	Effetti finanziari 2017 (valori in milioni di euro)
Quantificate	24	3.581,59
Non quantificate	16	
Totale	40	

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La Tabella 3 riepiloga il numero e gli effetti finanziari delle spese fiscali introdotte nel primo semestre 2016.

Tabella 3 - Nuove spese fiscali introdotte tra gennaio e giugno 2016. Effetti 2017

Misure introdotte nel primo semestre 2016 (il numero indica la posizione in tabella)	Effetti finanziari 2017 (valori in milioni di euro)
85	Effetti di trascurabile entità
86	2
468	Effetti di trascurabile entità
Totale complessivo	2

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Spese fiscali con effetti trascurabili

In relazione alle spese fiscali introdotte a partire dal 2015 e i cui effetti finanziari sono stati considerati "di trascurabile entità", si riportano gli esiti di alcuni riscontri. Per ciascuna misura prescelta (sono state esaminate solo quelle contenute nella legge di stabilità per l'anno 2016) si è fatto riferimento alla quantificazione espressa nella relazione tecnica associata alle pertinenti disposizioni.

Tabella 4 - Alcuni riscontri in ordine agli effetti finanziari

Il numero indica la posizione in tabella della misura	Descrizione della misura	Termine di vigenza (anno di imposta)	Legge 208/2015 Legge di stabilità per l'anno 2016	Valutazione degli effetti finanziari nel Rapporto 2016 per il triennio 2017-2019	Valutazione degli effetti finanziari nella relazione tecnica associata
459	Detrazione 50% IVA per acquisto immobili abitativi di nuova costruzione di classe energetica A o B	2016	Art. 1, comma 56	Effetti di trascurabile entità	-18,4 mln di euro nel 2017; -10,5 mln di euro dal 2018 al 2026; +7,9 mln di euro nel 2027; 0 mln di euro dal 2028.
466	Credito di imposta rottamazione autocaravan	2016	Art. 1, commi 85 e 86	Effetti di trascurabile entità	-5 mln di euro per l'anno 2016. Nessun effetto gli anni successivi (competenza). La norma autorizza la spesa di 5 mln di euro per l'anno 2016
80	Rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni risultanti in bilancio al 31/12/2014	Bilancio successivo a quello in corso al 31/12/2014 il cui termine di approvazione scade dopo il 1/01/2016	Art. 1, commi 889-897	Effetti di trascurabile entità	-3,72 mln di euro per il 2017; -14,02 mln di euro per il 2018; -14,32 mln di euro per il 2019; -14,76 mln di euro per il 2020 (effetti finanziari in termini di competenza).
457	Credito di imposta per installazione di sistemi di videosorveglianza	2016	Art. 1 comma 982	Effetti di trascurabile entità	-15 mln di euro per l'anno 2016. Nessun effetto per gli anni successivi (effetti finanziari in termini di competenza) Tetto di spesa e stanziamento previsto per il solo anno 2016

448	Imposta sostitutiva - estromissione agevolata beni dal regime di impresa	2016	Art. 1, commi da 115 a 120	Effetti di trascurabile entità	-46,7 mln di euro per l'anno 2017; -49,2 mln di euro per l'anno 2018; -51,8 mln di euro per l'anno 2019; -54,3 mln di euro per l'anno 2020; -54,3 mln di euro per l'anno 2021 (effetti finanziari in termini di competenza).
449	Estromissione agevolata di beni dal regime di impresa da parte di imprenditori individuali	2016	Art. 1 comma 121	Effetti di trascurabile entità	+5,2 mln di euro per il 2017 -1,9 per il 2018 -2,5 per il 2019 (effetti in termini di cassa).

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Elementi per la valutazione

Su 43⁷³ spese fiscali erariali introdotte dal 2015, ben 18⁷⁴ comportano effetti finanziari di trascurabile entità e 2 misure sono state indicate come "non quantificabili".

Per le misure identificate dai numeri 457 e 466, trattandosi di **autorizzazioni di spesa per il solo anno 2016**, andrebbe chiarito in base a quale metodologia sono stati associati **"effetti di trascurabile entità" per il triennio 2017-2019**.

Gli importi indicati nelle tabelle allegate al Rapporto 2016 **costituiscono dati previsionali relativi al periodo 2017-2019**. Con specifico riguardo ai riscontri effettuati di cui dà conto la tabella che precede, si osserva che si tratta in tutti i casi di misure non a regime, destinate ad operare entro l'anno 2016. Tuttavia, considerato che a talune misure (ad esempio quelle configurate in termini di imposta sostitutiva), la Relazione tecnica originaria ascriveva effetti finanziari riguardanti il triennio considerato, e che tali effetti sono stati contabilizzati nei saldi di finanza pubblica per **importi non irrilevanti**, andrebbe chiarito, stante il silenzio del Rapporto su questo punto, quale sia stato l'approccio metodologico seguito, e in coerenza del quale si è ritenuto di associare alle predette fattispecie "effetti di trascurabile entità".

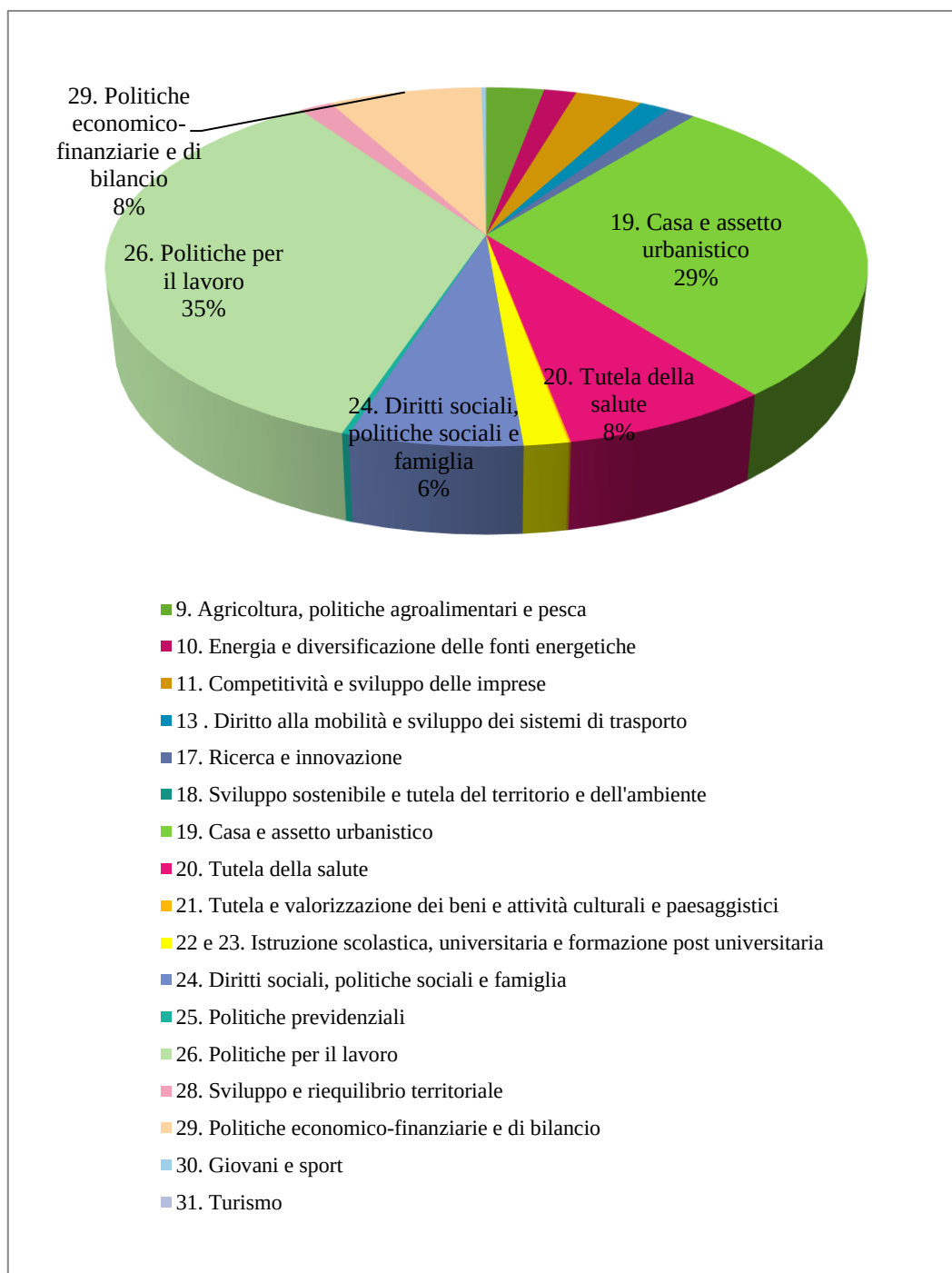
⁷³ Cioè: 40 (2015) + 3 (2016).

⁷⁴ Cioè: 16 (2015) + 2 (2016).

5. Il complesso delle spese fiscali erariali: elaborazioni e grafici

Le analisi ed elaborazioni seguenti si riferiscono variamente alle 468 misure indicate come spese fiscali erariali escludendo la ricognizione relativa alle spese fiscali - tributi locali (166 misure).

Figura 1 - Effetti finanziari 2017 per missione (valori percentuali)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Tabella 5. La distribuzione delle risorse tra le missioni (2017)

Missioni	Effetti finanziari 2017 (in milioni di euro)
26. Politiche per il lavoro	19.206,18
19. Casa e assetto urbanistico	15.603,36
29. Politiche economico-finanziarie e di bilancio	4.221,05
20. Tutela della salute	4.117,89
24. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	3.395,48
11. Competitività e sviluppo delle imprese	1.841,76
9. Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1.592,01
10. Energia e diversificazione delle fonti energetiche	890,12
28. Sviluppo e riequilibrio territoriale	886,95
22 e 23. Istruzione scolastica, universitaria e formazione post universitaria	867,22
13. Diritto alla mobilità e sviluppo dei sistemi di trasporto	829,08
17. Ricerca e innovazione	763,39
25. Politiche previdenziali	135,89
30. Giovani e sport	118,98
21. Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici	44,20
31. Turismo	12,00
18. Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	0,42
Totale complessivo	54.525,98

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 1** rappresenta, in termini percentuali, **la distribuzione degli effetti finanziari (anno 2017) tra le diverse missioni**, sulla base **dei valori complessivi delle misure che sono stati riepilogati in Tabella 5, divisi per missione**. Il grafico è costruito sulla base dei dati offerti nelle tabelle allegate al Rapporto 2016. Per molte misure non sono stati trovati valori finanziari: si riscontrano infatti spese fiscali i cui effetti finanziari sono indicati come di trascurabile entità o non quantificabili. In particolare, come si vedrà meglio successivamente, **le misure per le quali è stata fornita una quantificazione sono 273, a fronte di 148 spese fiscali non quantificabili e 47 misure per le quali si legge di effetti di trascurabile entità, senza indicazione di importi**.

Prendendo ad esame il solo anno 2017 risulta che:

- il 35% circa delle risorse (nel complesso pari a 54.526 milioni di euro) è destinato alla missione 26, politiche per il lavoro, alla quale si associano quindi fondi per 19.206 milioni di euro
- seguono la missione 19, casa e assetto urbanistico, con il 29% circa degli effetti finan-

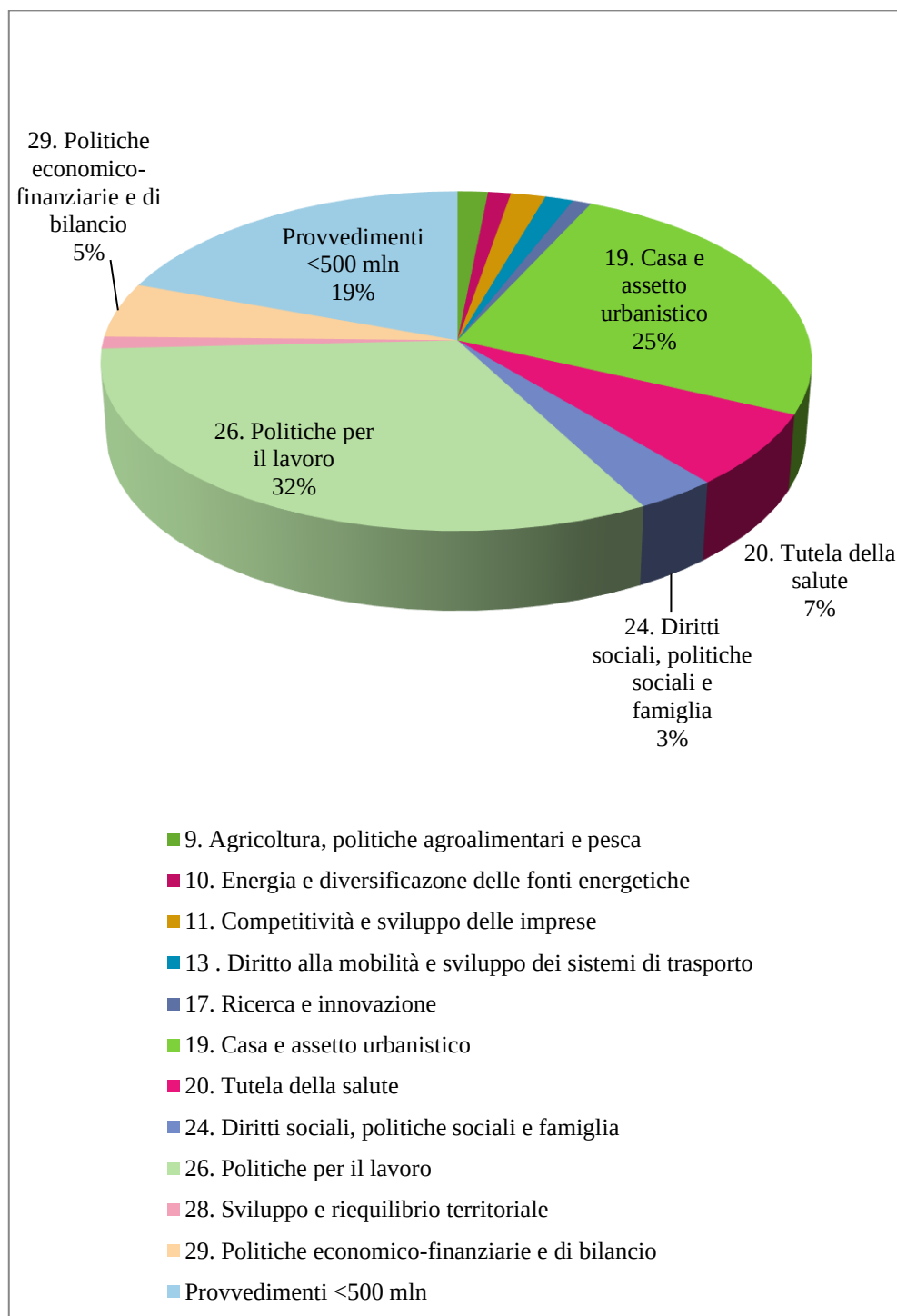
ziari (pari a 15.603 milioni di euro)

- le missioni 20, tutela della salute, e 29, politiche economico-finanziarie e di bilancio, hanno un impatto pari a circa l'8% (rispettivamente pari a 4.118 milioni di euro e 4.221 milioni di euro)
- alla missione 24, diritti sociali e politiche sociali e famiglie, è destinato il 6% circa delle risorse (pari a 3.395 milioni di euro).

A queste cinque missioni sono destinate, attraverso spese fiscali, risorse pari a 46.543 milioni di euro che corrispondono all'85 % circa del totale complessivo (54.526 milioni di euro).

Per consentire una migliore lettura del grafico non è stato possibile ricomprendervi le missioni i cui effetti finanziari risultano di scarsa entità rispetto al totale.

Figura 2 - Effetti finanziari 2017 per missione (in valori percentuali) - misure superiori a 500 milioni di euro (percentuale sul totale)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 2** focalizza l'attenzione sulle misure fiscali alle quali sono destinate risorse di importo superiore a 500 milioni di euro, evidenziandone la loro distribuzione per missioni. Al tempo stesso, rappresenta il complesso delle misure alle quali si associano oneri di importo

inferiore a 500 milioni di euro. In altri termini, il grafico indica, per il solo anno 2017 ed in termini percentuali in rapporto al valore totale delle misure (pari a 54.526 milioni di euro), come le spese fiscali più rilevanti (> di 500 mln di euro) si ripartiscono tra le pertinenti missioni mentre si limita ad esporre per le altre misure (< di 500 mln di euro) la sola incidenza complessiva sul totale (19%)⁷⁵, senza evidenziare ripartizioni tra missioni.

Tabella 6. Distribuzione delle risorse per missioni (importi > di 500 milioni di euro) ed indicazione del valore residuale riferito alle altre misure (importo < di 500 milioni di euro).

Missioni	Effetti finanziari 2017 (in mln di euro)
26. Politiche per il lavoro	17.431,78
19. Casa e assetto urbanistico	13.654,81
20. Tutela della salute	3.831,94
29. Politiche economico-finanziarie e di bilancio	2.858,38
24. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1.801,50
11. Competitività e sviluppo delle imprese	967,00
9. Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	843,23
13. Diritto alla mobilità e sviluppo dei sistemi di trasporto	785,50
10. Energia e diversificazione delle fonti energetiche	634,08
28. Sviluppo e riequilibrio territoriale	617,00
17. Ricerca e innovazione	519,70
Totale provvedimenti > 500 mln	43.944,92
Provvedimenti < 500 mln	10.581,06
Totale complessivo	54.525,98

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Dal raffronto con i valori indicati nella Tabella 5 e nella Tabella 6, focalizzando l'attenzione sulle misure alle quali sono destinate risorse maggiori di 500 milioni di euro, risulta che la **missione 26 (politiche per il lavoro) continua ad essere quella alla quale è destinato il maggior numero di risorse** (pari a 17.432 milioni di euro). L'importo corrisponde a circa il 91%⁷⁶ del totale delle somme associate alle spese fiscali pertinenti alla medesima missione, pari a 19.206 milioni di euro.

Per le altre missioni, i rapporti percentuali risultanti dall'applicazione della medesima metodologia sono i seguenti:

⁷⁵ Dato da: $10.581/54.526 \cdot 100$

⁷⁶ Dato da: $17.432/19.206 \cdot 100$

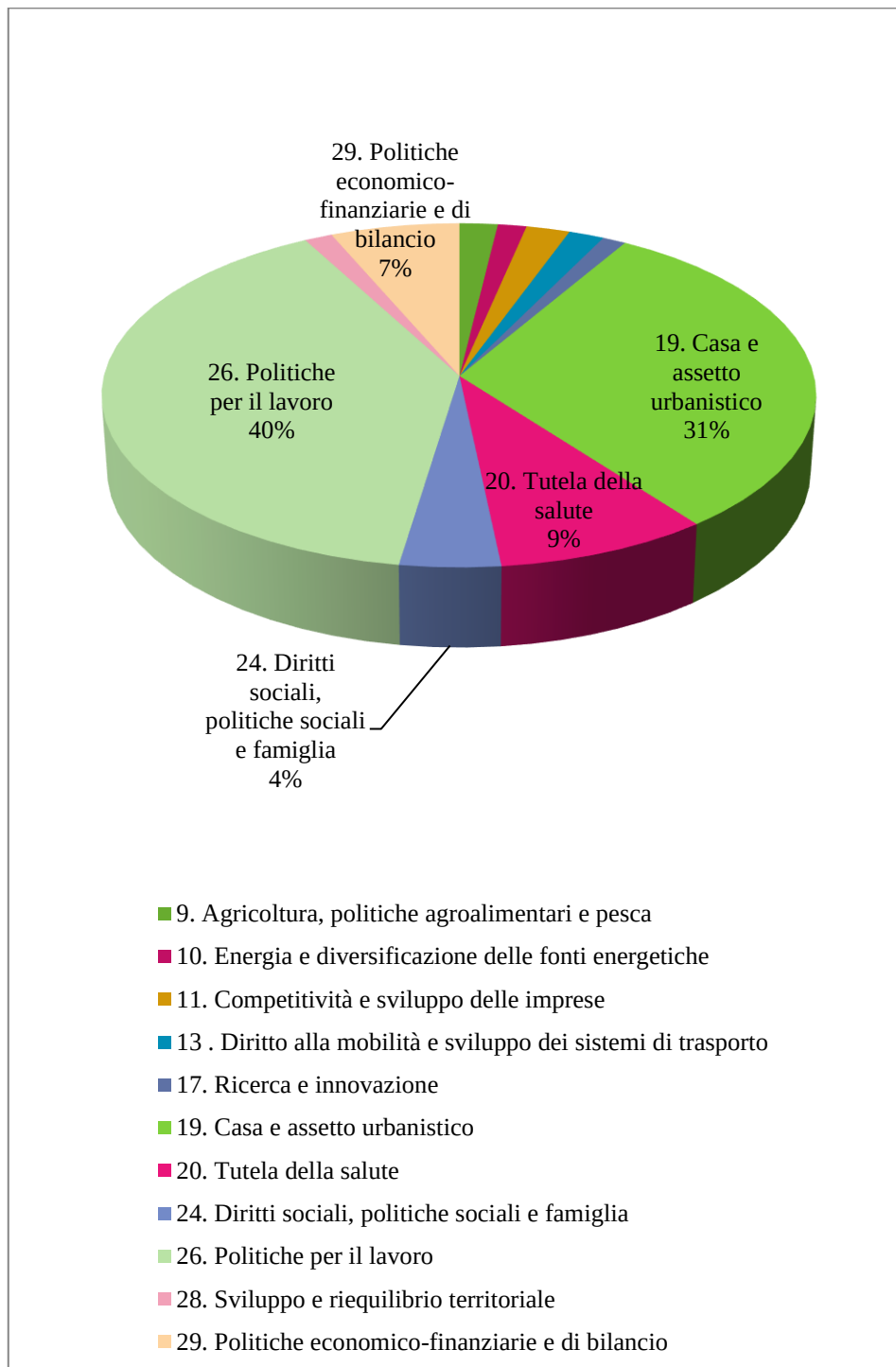
- alla missione 19 (casa ed assetto urbanistico), il valore associato di 13.654 milioni di euro corrisponde all'87%⁷⁷;
- alla missione 20 (tutela della salute) il pertinente importo di 3.832 milioni è pari a circa il 93%;
- alla missione 29 (politiche economico-finanziarie e di bilancio) il valore pari a 2.858 esprime circa il 68%;
- alla missione 24 (diritti sociali, politiche sociali e famiglia) all'importo di 1.801 milioni di euro corrisponde circa il 53%;

Si rappresenta inoltre che:

- alle altre missioni si associano pochissime spese fiscali alle quali sono destinate risorse superiori a 500 milioni di euro;
- in particolare, **alle missioni 22 e 23 (istruzione scolastica, universitaria e formazione post universitaria) non si rinvencono spese fiscali con effetti finanziari superiori ai 500 milioni di euro.**

⁷⁷ Dato da: $13.655/15.603 \times 100$

Figura 3 - Effetti finanziari 2017 per missione - misure superiori a 500 milioni di euro (valori percentuali)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Tabella 3 - Distribuzione delle risorse per missioni (importi > di 500 milioni di euro)

Missioni	Effetti finanziari 2017 (in milioni di euro)
26. Politiche per il lavoro	17.431,78
19. Casa e assetto urbanistico	13.654,81
20. Tutela della salute	3.831,94
29. Politiche economico-finanziarie e di bilancio	2.858,38
24. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1.801,50
11. Competitività e sviluppo delle imprese	967,00
9. Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	843,23
13. Diritto alla mobilità e sviluppo dei sistemi di trasporto	785,50
10. Energia e diversificazione delle fonti energetiche	634,08
28. Sviluppo e riequilibrio territoriale	617,00
17. Ricerca e innovazione	519,70
Totale complessivo	43.944,92

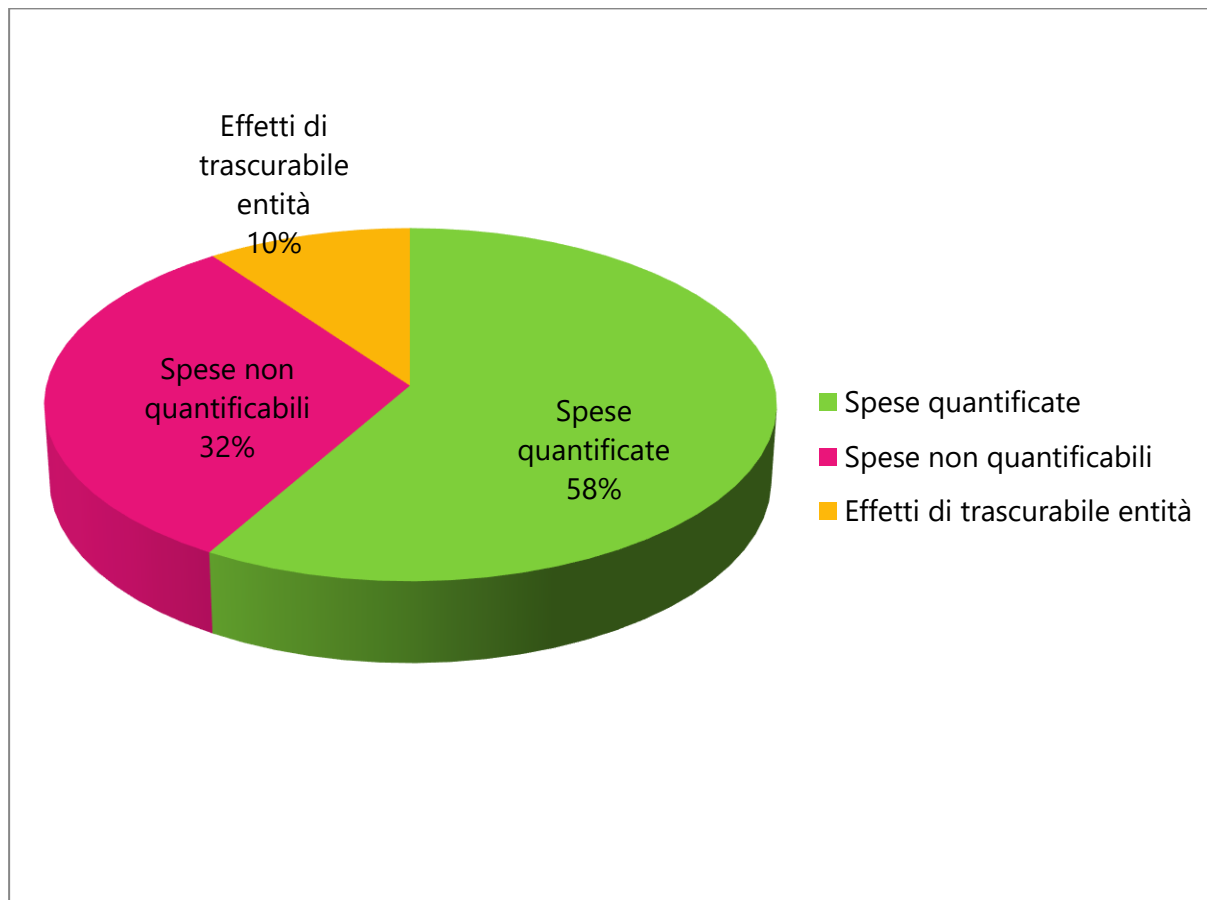
Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 3** considera le sole spese fiscali alle quali sono destinate per ciascuna misura risorse superiori a 500 milioni di euro, ponendole in rapporto percentuale rispetto al valore totale delle predette misure (per un importo complessivo pari a 43.945 milioni di euro), evidenziandone la distribuzione con riguardo alle pertinenti missioni. Rispetto alla figura 2 non sono state considerate le misure con destinazione di risorse inferiori a 500 milioni di euro. Si evidenzia che a cinque missioni (26,19, 20, 29 e 24) sono destinate nel complesso 39.778 milioni di euro pari a circa il 90% delle risorse complessive (43.945 milioni di euro)⁷⁸ e pari a circa il 73% sul totale delle risorse destinate alle spese fiscali nel loro insieme (pari a 54.526 milioni di euro) e precisamente:

- missione n. 26 (politiche per il lavoro) alla quale è associato circa il 40% (pari a 17.432 milioni di euro rispetto a 43.945 milioni di euro) delle risorse complessive;
- missione n. 19 (casa e assetto urbanistico) alla quale si ascrive il 31% circa delle risorse complessive (pari a 13.655 rispetto a 43.945 milioni di euro);
- missione n. 20 (tutela della salute) a cui corrisponde il 9% circa del totale delle risorse;
- missione n. 29 (politiche economico-finanziarie e di bilancio) alla quale è riferito il 7% circa delle risorse;
- missione n. 24 (diritti sociali, politiche sociali e famiglia), per una percentuale di circa il 4% sul totale.

⁷⁸ Il totale è riferito alla somma delle misure fiscali alle quali sono destinate per ciascuna misura risorse di importo maggiore a 500 milioni di euro.

Figura 4 -- Spese fiscali quantificate, non quantificabili e con effetti di trascurabile entità (rapporti percentuali)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

I dati considerano le sole spese fiscali relative ai tributi erariali⁷⁹.

⁷⁹ Si evidenzia che per le misure da 171 a 180 è stato indicato un unico valore per gli effetti finanziari, le frequenze e gli effetti pro-capite, da intendersi quindi riferito al complesso delle misure; analogamente per le spese fiscali da 233 a 237 e per quelle identificate dai numeri 13 e 14 e 60 e 61. Si segnala inoltre che per altre misure sono stati indicati gli effetti finanziari indistintamente senza evidenziazione degli effetti pro-capite e delle frequenze (ad esempio per le spese fiscali nn. 29 e 30, 140 e 141). Per le misure 169, 170, 196, 261 e 311 sono state riportate le frequenze in assenza della quantificazione degli effetti finanziari (indicati come di trascurabile entità).

Tabella 7. Spese fiscali quantificate, non quantificabili o di trascurabile entità (frequenze)

Tipologie di spese fiscali	Totale
Spese quantificate	273
Spese non quantificabili	148
Effetti di trascurabile entità	47
Totale complessivo	468

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 4** evidenzia il rapporto tra **spese fiscali i cui effetti finanziari sono stati quantificati (273 misure)**, le **spese non quantificabili (148 misure)** e le spese alle quali sono stati associati effetti di trascurabile entità, **senza indicazione di importi (47 misure)** rispetto al totale delle *tax expenditures* rilevate nel *Rapporto annuale 2016* (468 misure).

Per il 42% delle spese fiscali non è stato possibile indicare valori o perché ritenute agevolazioni non quantificabili (il 32%) ovvero in quanto vi sono stati associati effetti di trascurabile entità, senza fornire importi (il 10%). In termini percentuali le spese quantificate rappresentano quindi il 58% del totale.

Approfondimento: le spese fiscali di trascurabile entità

Analizzando alcune **spese fiscali alle quali sono stati ascritti effetti finanziari di trascurabile entità** (senza importi), ovvero effetti non quantificabili, si osserva:

- Misure n. 76 e 77. Incentivi all'investimento in start up e PMI innovative

76	Art. 29, D.L. 179/2012	Incentivi all'investimento in start-up innovative	IRPEF IRES	2016	Detrazione e Deduzione	Effetti di trascurabile entità			Tutti i soggetti IRPEF e IRES
77	Art. 4, D.L. 3/2015	Incentivi all'investimento in PMI innovative	IRPEF IRES	a regime	Detrazione e Deduzione	Effetti di trascurabile entità			Tutti i soggetti IRPEF e IRES

Fonte: tabella allegata al Rapporto sulle spese fiscali 2016.

La misura n. 77⁸⁰ (relativa ad incentivi all'investimento in PMI, di cui all'art. 4 D.L. n. 3 del 2015) rappresenta un'estensione della misura n. 76 (agevolazione prevista per le *start-up* innovative, di cui all'articolo 29 del D.L. n. 179 del 2012). In relazione al beneficio fiscale previsto per la misura 76, la nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata relativa all'anno finanziario 2016^{81 82} associava **effetti finanziari negativi pari a 3,2 milioni di euro per gli**

⁸⁰ Il numero è quello di ordine indicato nella tabella allegata al Rapporto 2016.

⁸¹ Nell'ambito della tabella riepilogativa degli elementi conoscitivi in ordine alle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio.

⁸² Alla misura con termine di vigenza nel 2016 individuata allora dal numero d'ordine 259.

anni 2016 e 2017 ed effetti positivi pari a 2,4 milioni di euro per l'anno 2018. Si rileva che **dei predetti effetti finanziari a valere sugli esercizi 2017 e 2018, contabilizzati sui saldi di finanza pubblica, non vi è indicazione nell'esame della misura n. 76.**

Sempre in relazione alla misura n. 77, la nota integrativa⁸³ associava **effetti finanziari negativi pari a 44 milioni per il 2016, 25,5 milioni di euro per il 2017 e 17,5 milioni di euro nel 2018.** Tali valori risultano coerenti sia con la Relazione tecnica annessa all'articolo 4 del citato D.L. n. 3 del 2015, nella sua originaria configurazione⁸⁴, sia con la RT integrativa che dava conto degli effetti finanziari associati alle modifiche introdotte in sede di conversione del provvedimento⁸⁵. Sulla base delle indicazioni della RT dall'introduzione dell'agevolazione per le PMI innovative **derivano effetti finanziari negativi a regime pari a 20,9 milioni di euro.**

- Misure nn. 284 e 285. Esclusione dal reddito di servizi o prestazioni offerte dal datore di lavoro ai familiari dei dipendenti

284	Art. 51, comma 2, lett. f), del TUIR, sostituita dall'art. 1, comma 190, lettera a), n. 1, della L. n. 208 del 2015	Non concorrono a formare il reddito l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità di disposizioni di contratto, accordo o regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti, categorie di dipendenti o familiari di cui all'art. 12 del TUIR per le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100 del citato TUIR.	IRPEF	a regime	Esclusione dal reddito	Non quantificabile			Lavoratori dipendenti	☐
285	Art. 51, comma 2, lett. f-bis, del TUIR, sostituita, da ultimo, dall'art. 1, comma 190, lettera a), n. 2, della L. n. 208 del 2015	Non concorrono a formare il reddito le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi concessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari	IRPEF	a regime	Esclusione dal reddito	Non quantificabile			Lavoratori dipendenti	☐

Fonte: tabella allegata al Rapporto sulle spese fiscali 2016

Per le misure n. 284 e n. 285, la Relazione tecnica associata alla legge di stabilità per l'anno 2016 - legge n. 208 del 2015, che ha operato le novelle di cui l'estratto tabellare dà conto all'articolo 51, lettera f) ed f-bis del TUIR - riferiva **effetti finanziari negativi, in termini di competenza, a decorrere dal 2017 in misura pari a 4,5 milioni di euro.**

Elementi per la valutazione

*In considerazione dei riscontri operati in base alla Relazione tecnica, e considerato il silenzio del Rapporto 2016 su questo punto, **andrebbe chiarito quale sia stato l'approccio metodologico seguito** in coerenza del quale si è ritenuto di associare alle misure nn. 76 e*

⁸³ Per la misura, individuata con il numero 294, relativa agli interventi per le PMI innovativi (di cui all'art. 4 del D.L. n. 3 del 2015).

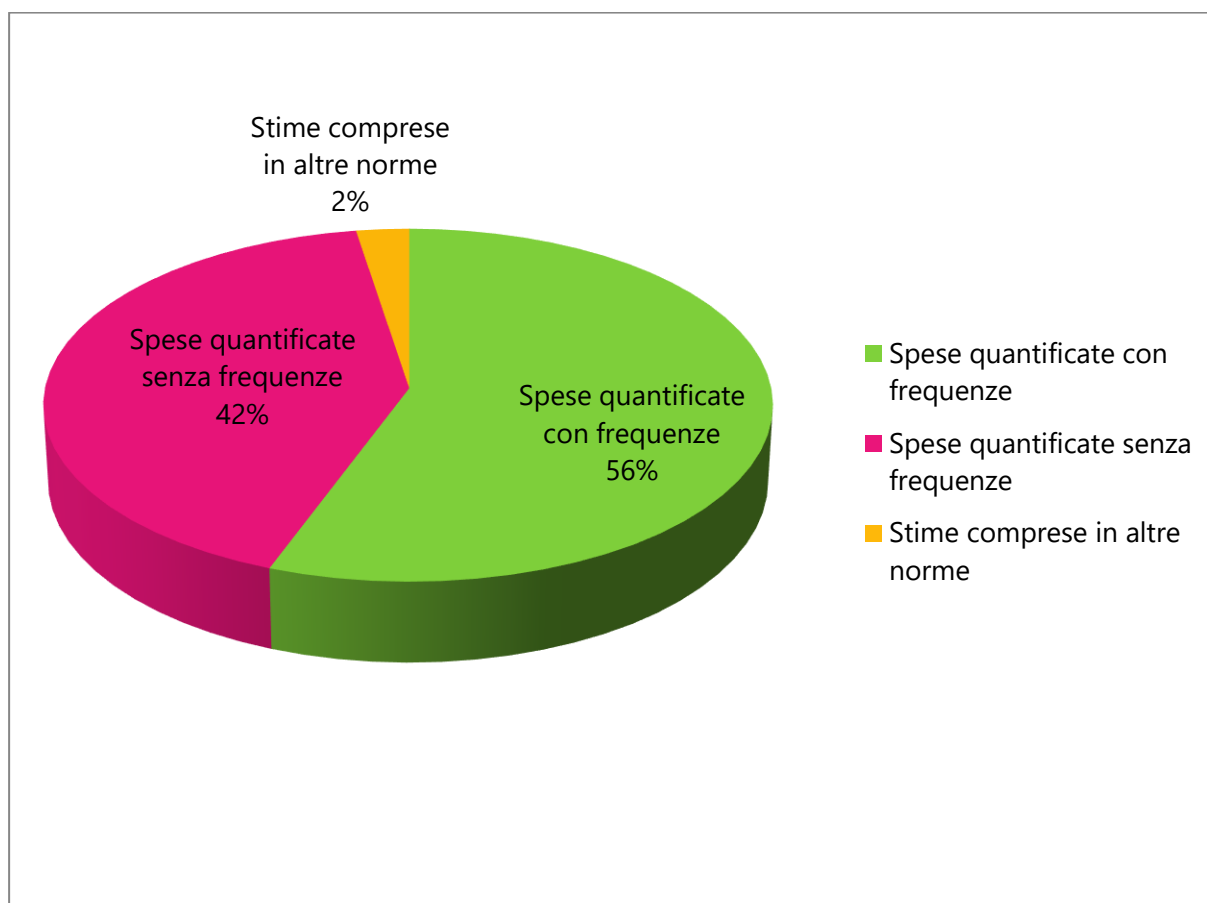
⁸⁴ Che aveva stimato per l'estensione soggettiva della citata agevolazione alle PMI una perdita di gettito a titolo di IRES/IRPEF a regime pari a 17,5 milioni di euro a decorrere dal 2017. Per effetto del meccanismo di saldo/acconto la perdita di gettito per l'anno 2016 si attestava su un valore pari a 29,5 milioni di euro. In ogni caso la ricognizione all'esame considera gli effetti previsionali delle misure sul triennio 2017-2019.

⁸⁵ Erano stati quantificati ulteriori effetti finanziari a titolo di minor gettito IRES/IRPEF pari a 13,5 milioni di euro per l'anno 2016, pari a 7,7 milioni di euro per l'anno 2017, pari a 2,3 milioni di euro per l'anno 2018 e pari a 3,2 milioni di euro a decorrere dall'anno 2019.

77 "effetti di trascurabile entità" e alle misure nn. 284 e 285 l'indicazione "non quantificabile".

L'assenza di quantificazioni della spesa fiscale rilevata (ben il 42% dei casi) priva il decisore politico di un elemento informativo indispensabile (il costo della misura)⁸⁶ per poter svolgere valutazioni in merito (rapporto costi/benefici).

Figura 5 - Spese fiscali quantificate con indicazione del numero dei beneficiari (percentuali)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

⁸⁶ Unitamente ad altri, quali ad esempio frequenze, effetti *pro capite*.

Tabella 8. Indicazione del numero dei beneficiari (valori assoluti)

Spese quantificate: suddivisione per frequenza	Totale
Spese quantificate con frequenze	152
Spese quantificate senza frequenze	114
Stime comprese in altre norme	7
Totale complessivo	273

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 5** evidenzia come, **su un totale di spese fiscali quantificate pari a 273 misure, solo per il 56% (152) sono disponibili i dati sulle frequenze (il numero dei beneficiari) e il valore *pro capite*** di ciascuna misura. Sono invece 114 le spese fiscali che non recano frequenze (pari al 42%), mentre 7 presentano frequenze comprese in altre norme (2%).

Elementi per la valutazione

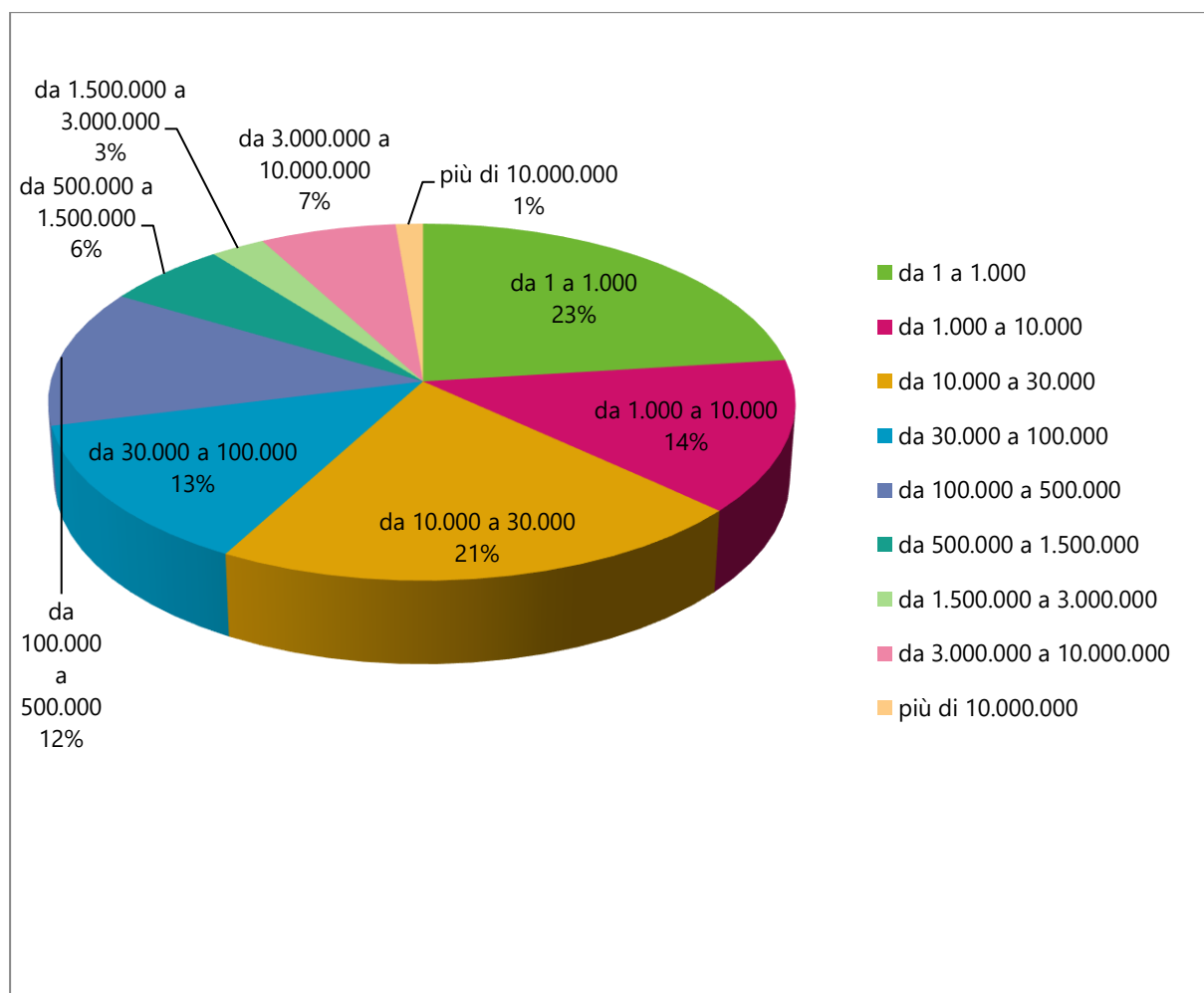
Le tax expenditures individuate nel Rapporto 2016 **per le quali sono possibili analisi e approfondimenti**, grazie alla disponibilità di tutte le informazioni interessate dalla rilevazione (effetti finanziari, frequenza dei beneficiari ed effetti finanziari pro capite) **sono solo 152**: rappresentano, rispetto al totale delle misure erariali, **una percentuale pari al 32,5%⁸⁷**.

⁸⁷ Quindi: 152/468.

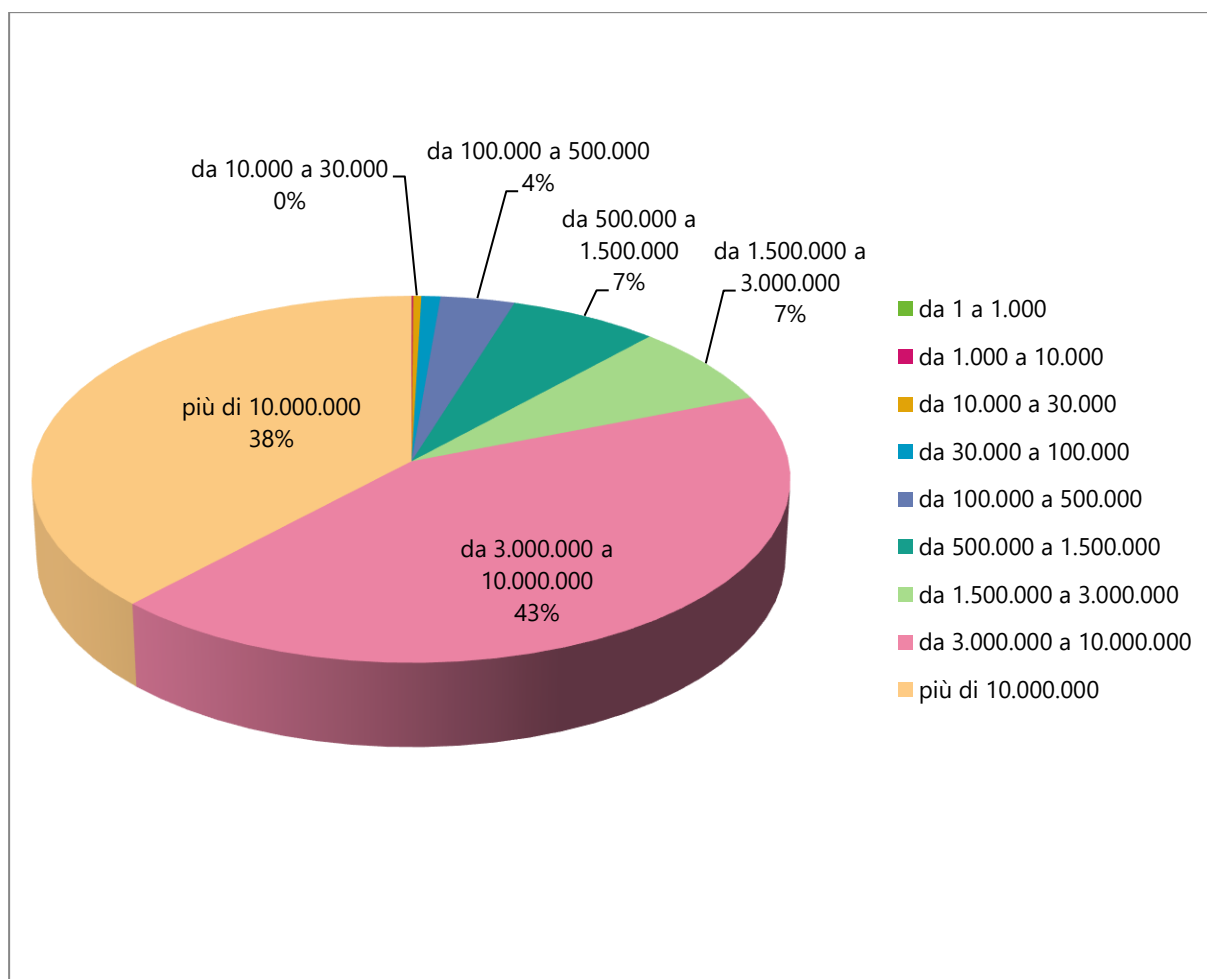
Tabella 9. Spese fiscali divise per scaglioni di beneficiari, misure per scaglione, fruitori effettivi e valori

Scaglione frequenze	Numero misure per scaglione	Totale beneficiari per scaglione	Valore delle misure per scaglione (in mln di euro)
da 1 a 1.000	35	12.331	145
da 1.000 a 10.000	21	79.245	445
da 10.000 a 30.000	32	426.390	860
da 30.000 a 100.000	20	1.011.540	1.691
da 100.000 a 500.000	19	3.939.781	3.300
da 500.000 a 1.500.000	9	7.920.108	3.396
da 1.500.000 a 3.000.000	4	8.228.709	1.997
da 3.000.000 a 10.000.000	10	48.664.524	15.209
più di 10.000.000	2	43.049.460	6.743
Totale quantificate	152	113.332.087	33.785
Totale non quantificate	316	-	-
Valore complessivo delle misure senza indicazione di frequenze	-	-	20.741
Totale complessivo	468		54.526

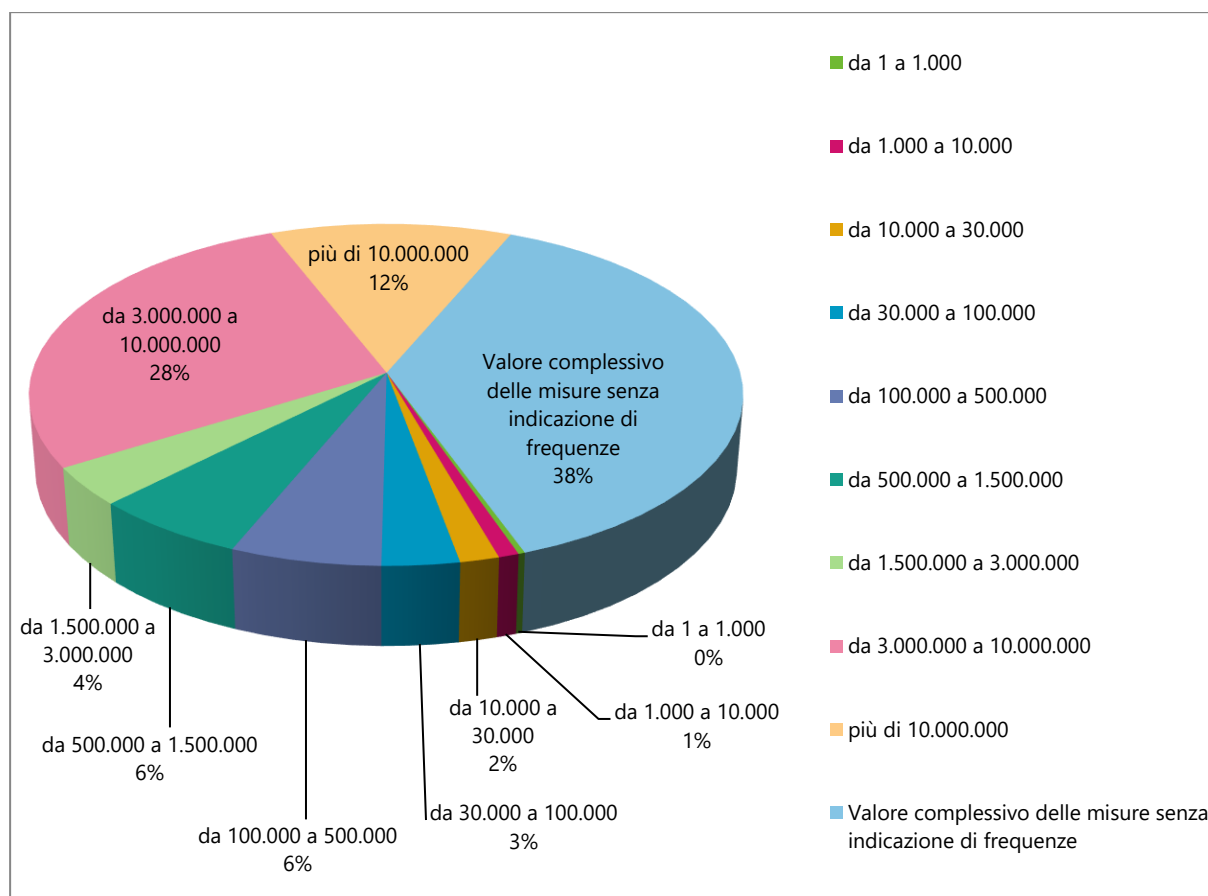
Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 6 - Distribuzione delle spese fiscali per classi (frequenze di beneficiari)

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 7 - Distribuzione delle frequenze dei destinatari per numero di richieste

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 8 - Distribuzione degli importi delle spese fiscali per scaglioni di frequenza

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La figura 6 mostra la distribuzione delle spese fiscali (152 misure quantificate) per classi di beneficiari (frequenze):

- la percentuale più elevata di misure, il 23%, è riferita a una classe di beneficiari di cui fanno parte meno di 1.000 persone
- il 21 % interessa un pubblico leggermente più vasto, da 10.000 a 30.000 unità
- il 14% è riferito alla classe da 1.000 a 10.000 beneficiari
- il 13% riguarda l'intervallo da 30.000 a 100.000 unità.

Delle 152 misure (quelle cioè per cui sono stati indicati effetti finanziari e frequenze dei beneficiari), più della metà - pari a 88 misure, che corrispondono al 58% - riguarda classi con meno di 30.000 soggetti interessati.

Elementi per la valutazione

*Dalle rilevazioni 2016 è possibile affermare **che il 58% delle spese fiscali (misure erariali) è destinata a un numero non elevato di beneficiari (max 30.000 soggetti) e che per il 67,5%, in assenza di dati quantitativi (onere, frequenze e importi pro capite), non è possibile svolgere analisi.***

Approfondimento: le misure più diffuse.

Due sole misure fanno registrare frequenze superiori ai 10 milioni di beneficiari.

- **La misura n. 124 - deduzione della rendita catastale dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze - ha effetti finanziari pari a 3.691 milioni di euro per il triennio 2017-2019 e ha coinvolto 26,1 milioni di beneficiari, con un vantaggio finanziario *pro capite* pari a 141,4 euro.** In base ai riscontri operati utilizzando le elaborazioni statistiche del MEF-Dipartimento delle finanze sulle dichiarazioni per l'anno 2015, hanno beneficiato della deduzione per abitazione principale 17,4 milioni di contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi, per un ammontare di deduzione pari a 8.674 milioni di euro e con una deduzione media per rendita catastale per abitazione principale pari a 497 euro;
- **La misura n. 154 - detrazione per spese sanitarie, spese mediche e di assistenza specifica e spese per prestazioni specialistiche - ha effetti finanziari pari a 3.051 milioni di euro e interessa una platea di 16,9 milioni di persone, con effetti finanziari *pro capite* pari a 180 euro.** I riscontri operati utilizzando le elaborazioni statistiche sulle dichiarazioni per l'anno 2015 - MEF – Dipartimento delle finanze - evidenziano che la frequenza dei soggetti beneficiari della deduzione per spese sanitarie è di circa 17,37 milioni, per un ammontare di detrazione pari a 16.250 mln di euro e con una detrazione media per spese sanitarie pari a 935 euro. In tal caso si può concludere che le risultanze del riscontro appaiono in linea con i dati indicati nel Rapporto annuale, risultando che il valore totale della detrazione è pari a 3.087 mln di euro (cioè il 19% di 16,250 miliardi) e quella *pro capite* è di 178 euro (cioè il 19% di 935 euro).

La **Figura 7** mostra che **la percentuale di fruitori è maggiore per le misure rivolte alla classe compresa tra 3 milioni e 10 milioni di possibili beneficiari: il 43%.** Nella classe superiore a 10 milioni il numero totale di beneficiari è pari al 38%. Nelle classi da 1 a 30.000 soggetti, invece, si registra un numero esiguo di fruitori che non è stato possibile rappresen-

tare in forma grafica stante il bassissimo valore percentuale di riferimento. In particolare, per i beneficiari compresi **tra 1 e 1000 unità la percentuale di fruizione è pari allo 0,01%**, per i soggetti che vanno da 1.000 a 10.000 unità è dello 0,07%, mentre per la classe da 10.000 a 30.000 unità è dello 0,38%.

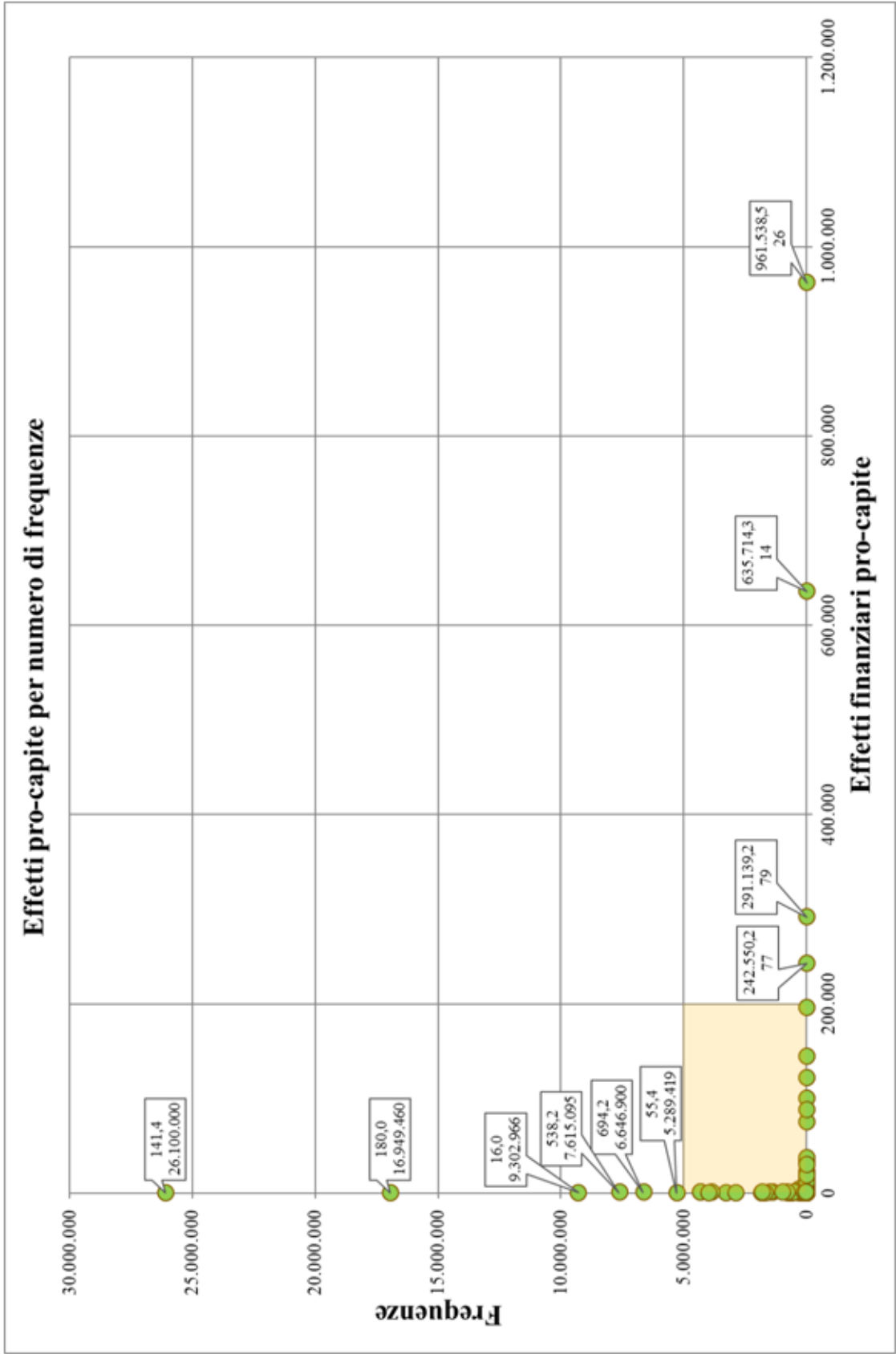
Elementi per la valutazione

*Il confronto fra i due grafici (Figura 6 e Figura 7) conferma quanto già emerso in precedenza, e cioè **il bassissimo numero di fruitori che si registra per le prime tre classi di frequenze alle quali, di contro, sono destinate un elevato numero di agevolazioni (il 58%)⁸⁸: in valore assoluto si ha un numero di beneficiari pari a circa 518 mila unità, a cui corrisponde una percentuale dello 0,46% sul totale degli aventi diritto.***

La **Figura 8** rappresenta la **distribuzione delle risorse** destinate alle misure per le classi di beneficiari. Si evidenzia in proposito che al 38% delle risorse non sono state associate rilevazioni di frequenze. Quanto alla restante percentuale di risorse, **la distribuzione si concentra sulle classi da 3.000.000 di soggetti in su**. Tuttavia si segnala che alle classi fino a 3.000.000 di unità sono destinate il 22% delle risorse (circa 11 mln di euro).

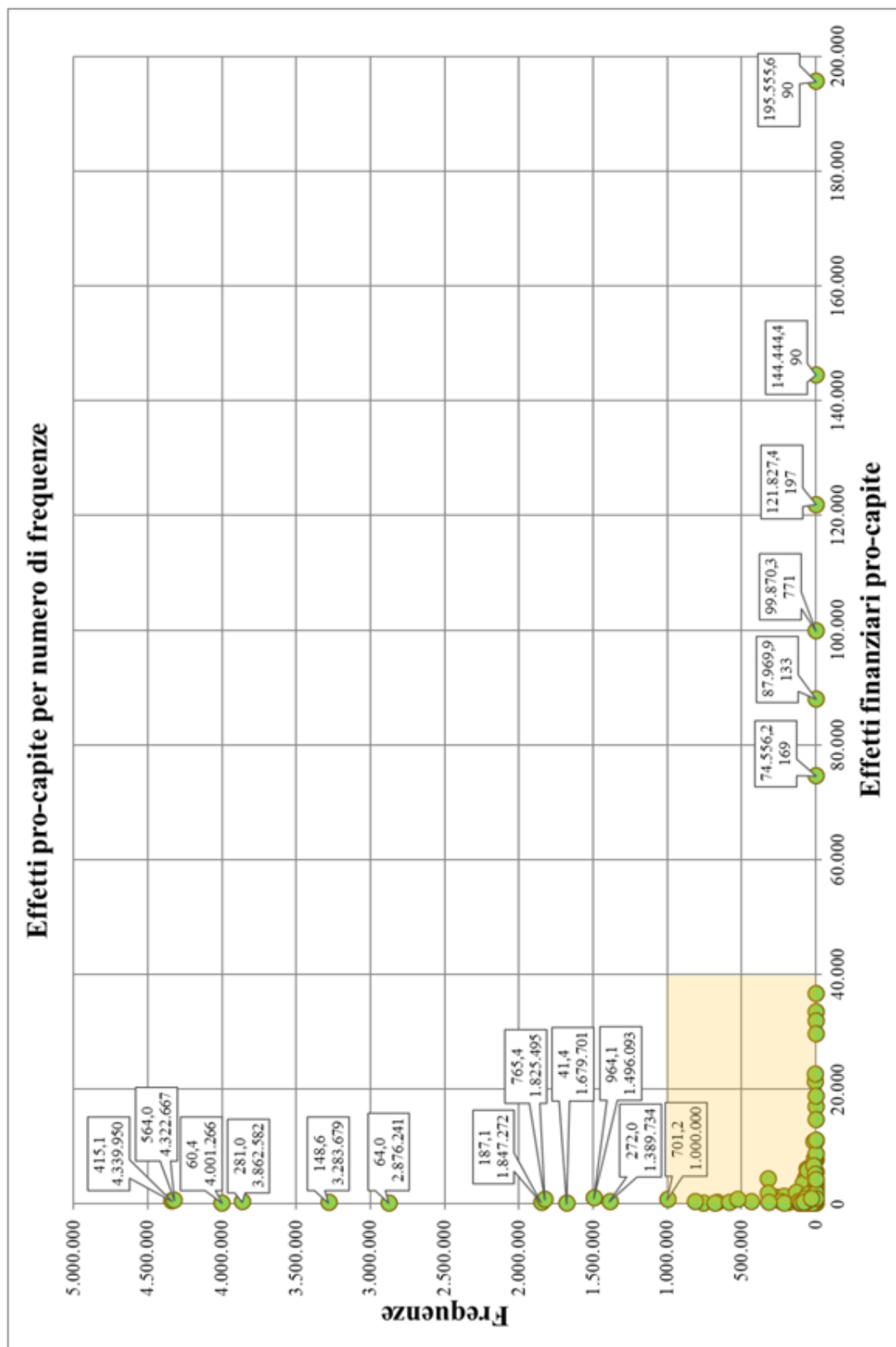
⁸⁸ Si tratta delle misure per le quali si dispone di dati ed informazioni complete.

Figura 9 - Totali (importi *pro capite* in euro)



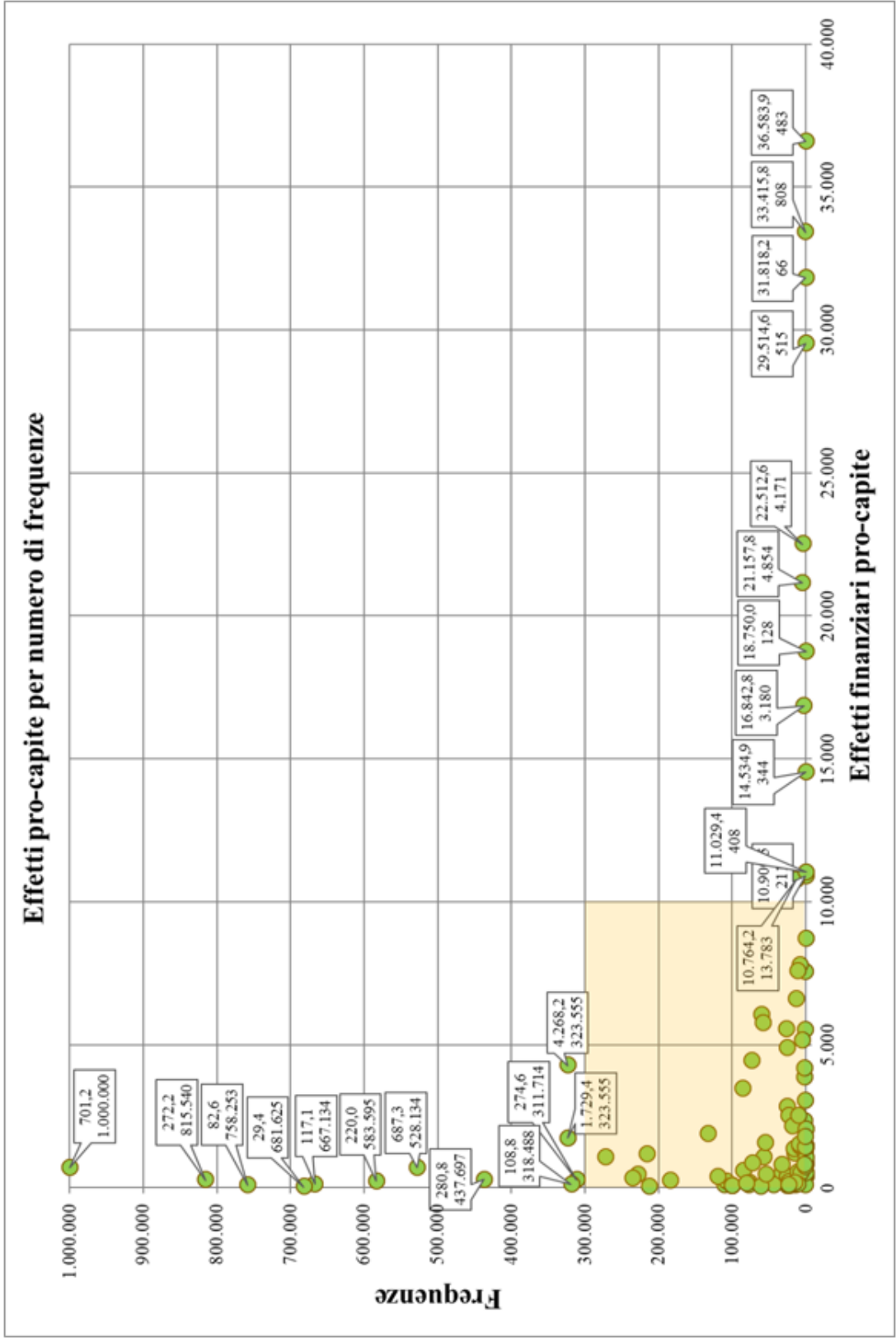
Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 10 - Frequenze da 0 a 5 milioni - Effetti *pro capite* da 0 a 200.000 euro (importi *pro capite* in euro)



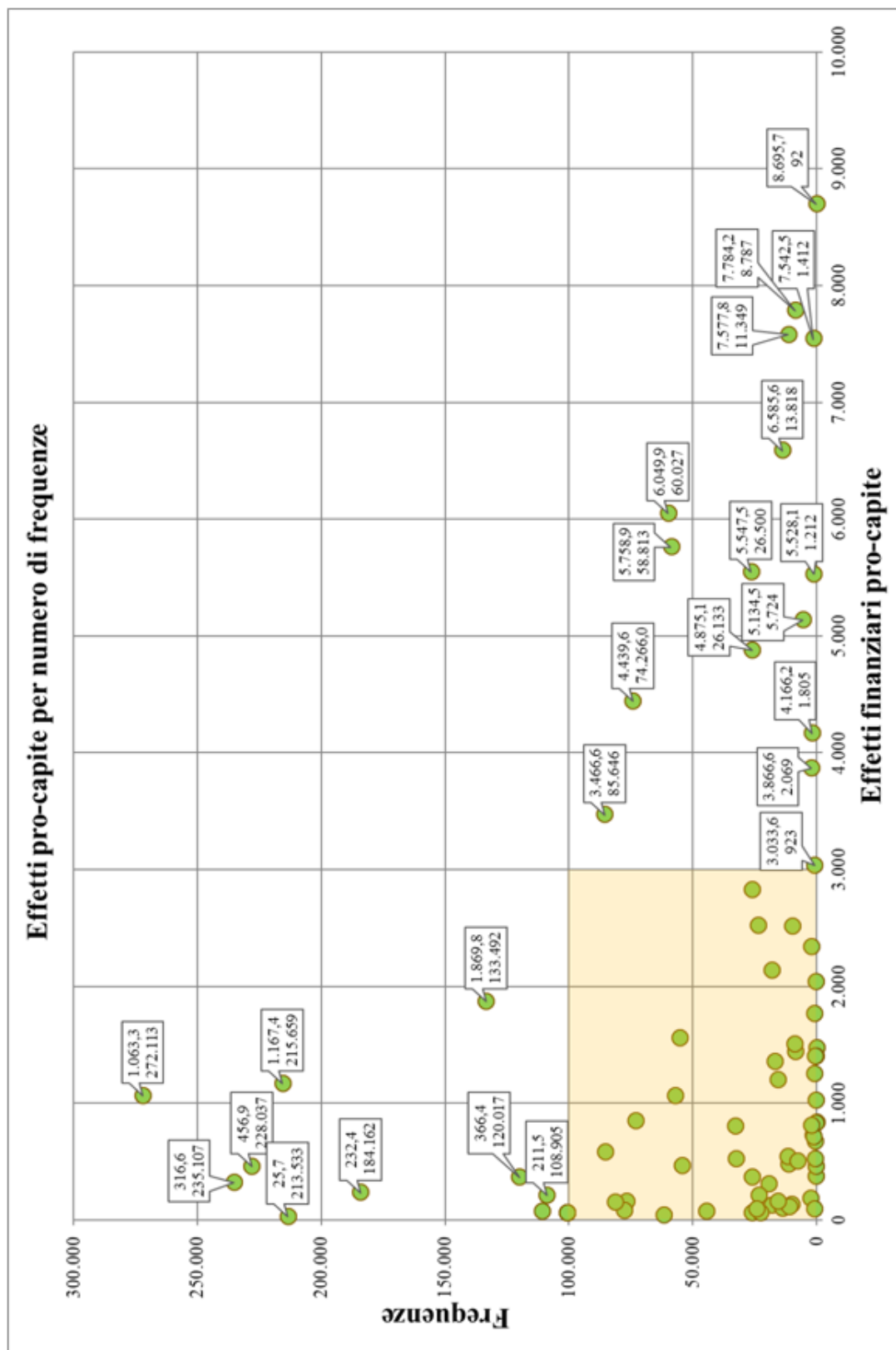
Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 11 - Frequenze da 0 a un milione - Effetti *pro capite* da 0 a 40.000 euro (importi *pro capite* in euro)



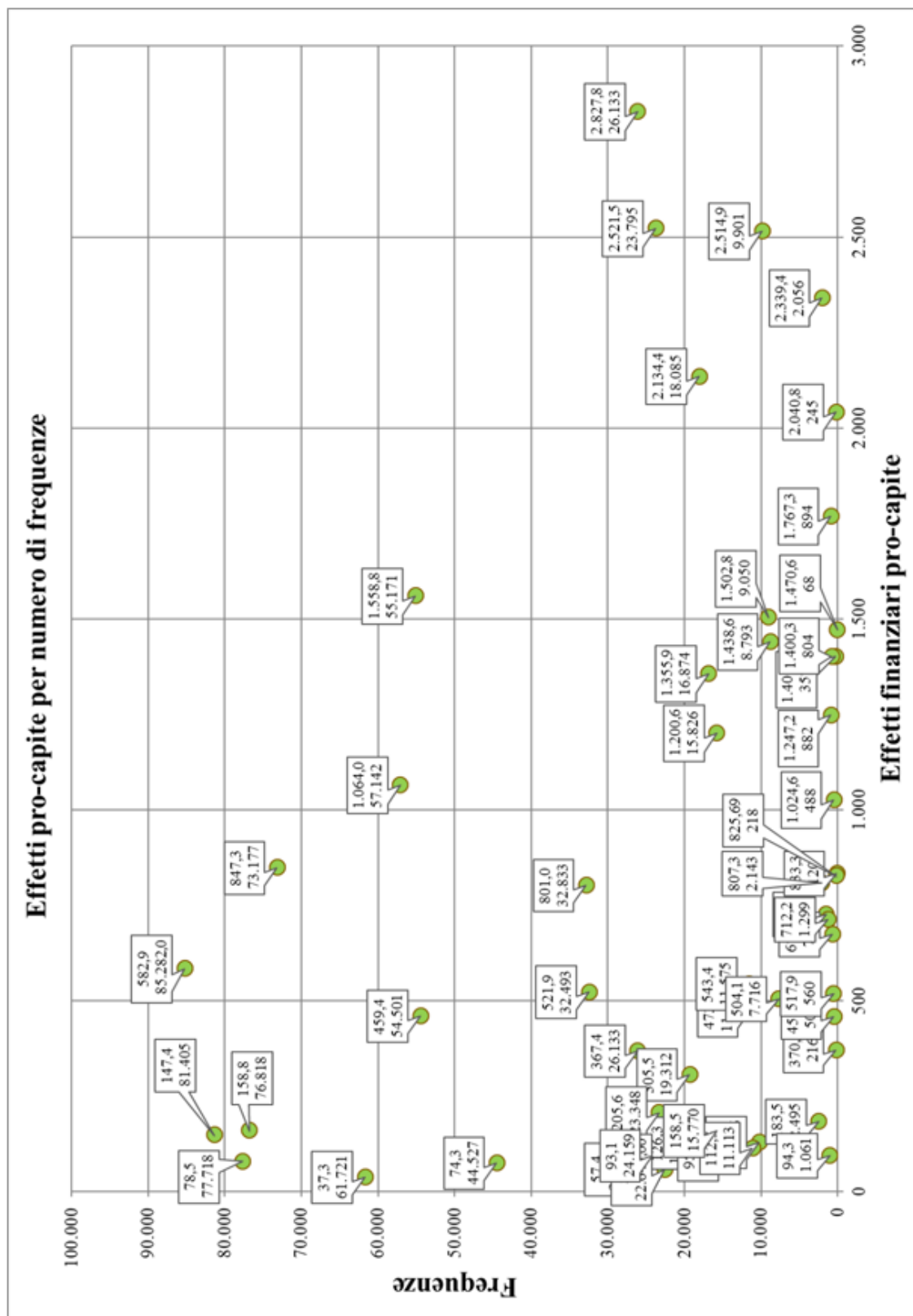
Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Figura 12 - Frequenze da 0 a 300.000 - Effetti *pro capite* da 0 a 10.000 euro (importi *pro capite* in euro)



Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.



La **Figura 9**, la **Figura 10**, la **Figura 11**, la **Figura 12** e la **Figura 13** mettono a confronto gli effetti finanziari *pro capite* rispetto alle frequenze. La Figura 9 considera l'insieme delle misure per le quali sono stati indicati gli effetti finanziari *pro capite*⁸⁹. I grafici successivi, nell'ordine, costituiscono ingrandimenti delle sezioni nelle quali si concentrano maggiormente le misure al fine di favorirne la leggibilità. La Figura 10, ad esempio, riporta le agevolazioni per cui si registrano da 0 a 5.000.000 di frequenze e valori *pro capite* da 0 a 200.000 euro (corrispondente alla parte evidenziata in giallo nella Figura 9). Ciascun cerchio verde rappresenta una misura in relazione alla quale sono forniti i dati specifici relativi al numero di beneficiari e all'importo *pro capite* (in euro).

Approfondimento: il minor numero di beneficiari ed effetti *pro capite*.

Si riportano, di seguito, **alcune tra le misure fiscali alle quali è stato associato il minor numero di soggetti beneficiari, con i più elevati effetti *pro capite* (da 60.000 euro),** partendo dall'importo più piccolo:

- **la misura n. 58 - deduzione per società cooperative e loro consorzi di somme ripartite tra i soci** a titolo di restituzione o maggior compenso, articolo 12 del D.P.R. n. 601 del 1973 - presenta effetti finanziari *pro capite* pari a **74.556 euro** e beneficia **169 soggetti IRES**;
- **la misura n. 225 - credito di imposta per acquisto di autoambulanze e mezzi antincendio** da parte di ONLUS e associazioni di volontariato, articolo 20 del D.L. n. 269 del 2003 - fa registrare effetti finanziari *pro capite* pari a **87.970 euro** e agevola **133 soggetti**;
- **la misura n. 42 - credito di imposta sulle reti di teleriscaldamento** alimentato con biomassa ed energia geotermica, art. 8, comma 10, lett. f) della legge n. 448 del 1998 - ha effetti finanziari *pro capite* pari a **121.827 euro** e **197 fruitori**;
- **la misura n. 66 - imposizione forfetaria reddito da navi iscritte nel registro internazionale**, art. 4, comma 2, del D.L. n. 457 del 1997, art. 13, comma 3 della legge n. 488 del 1999 e art. 145, comma 66, della legge n. 388 del 2000 - mostra effetti finanziari *pro capite* pari a **144.444 euro** e **90 beneficiari (IRPEF/IRES)**;
- **la misura n. 75 - esenzione dall'IRES del reddito d'impresa derivante dalla locazione immobiliare**, art. 1, comma 131, della legge n. 296 del 2006 - presenta effetti finanziari *pro capite* pari a **195.556 euro** e **agevola 90 soggetti (IRES/IRAP)**;

⁸⁹ Con l'eccezione della misura n. 52 alla quale sono state associati effetti *pro capite* (di segno positivo) pari a 1.574.074,1 euro e 54 beneficiari e la misura n. 57 alla quale sono riferite effetti *pro capite* (di segno positivo) pari a 154.115. Diversamente dalle altre fattispecie che determinano minor gettito, per le misure in esame gli effetti finanziari erariali sono positivi nel triennio 2017-2019; conseguentemente anche il valore *pro capite* fa registrare il medesimo segno positivo. Nell'ottica del contribuente le misure in esame, diversamente dalle altre, darebbero luogo a maggior imposizione.

- **la misura n. 120 - totale deducibilità fondi per finanziamento ricerca**, a titolo di contributo o liberalità, art. 1, comma, 353 della legge n. 266 del 2005 - ha effetti finanziari *pro capite* pari a **242.550 euro** e **77 soggetti IRES beneficiati**;
- **la misura n. 64 - regime forfetario della *tonnage tax***, artt. da 155 a 161 del TUIR - fa registrare effetti finanziari *pro capite* pari a **291.139 euro** e **79 soggetti IRES percettori**;
- **la misura n. 427 - imposte di registro ipotecaria e catastale applicate in misura fissa per apporti ai fondi immobiliari chiusi** - art. 8, comma 1-*bis*, del D.L. n. 351 del 2001- presenta effetti finanziari *pro capite* pari a **635.714 euro** e beneficia **14 soggetti**;
- **la misura 95 - credito d'imposta per i produttori indipendenti di opere audiovisive**, art. 8, comma 2, D.L. n. 91 del 2013⁹⁰- vanta effetti finanziari *pro capite* pari a **961.538 euro** e **26 soggetti agevolati**.

Altre spese fiscali riferite ad un numero limitato di fruitori (da 200 soggetti fino ad un massimo di 2.000) si posizionano di contro su effetti *pro capite* molto bassi. Ad esempio:

- **la misura n. 12 - detrazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA per le associazioni sindacali operanti nel settore agricolo** relativamente alle attività di assistenza rese agli associati - art. 78, comma 8 della legge n. 413 del 1991- registra **216 soggetti** con un beneficio *pro capite* di **euro 370,4**;
- **la misura n. 102 - credito di imposta correlato all'indennità corrisposta ai soggetti abilitati a svolgere la mediazione** con un massimo di 500 euro, art. 20 del D.Lgs. n. 28 del 2010 - alla quale si associano effetti finanziari *pro capite* pari a **457,8 euro** e **502 beneficiari**;
- **la misura n. 105 - tassazione separata indennità perdita di avviamento** in caso di cessazione della locazione di immobili adibiti ad usi diversi da quello di abitazione ed indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare - art. 17, comma 1, lett. h) del TUIR - fa registrare effetti *pro capite* pari ad euro **1.470,6** per un numero di fruitori **pari a 68**;
- **la misura n. 168 - detrazione per erogazioni liberali** in denaro in favore delle persone giuridiche che senza scopo di lucro svolgono attività nello spettacolo- art. 15, comma 1, lett. i) del TUIR - ha effetti *pro capite* pari ad euro **94,3** e **1.061 beneficiari**⁹¹.

⁹⁰ Norma abrogata dall'art. 39, comma 1, lett. d), legge n. 220 del 2016.

⁹¹ Si vedano anche le misure nn.169, 186, 239, 275, 276, 325, 326 e 363.

Elementi per la valutazione

*Nell'ambito delle analisi di impatto delle spese fiscali e della valutazione di efficacia delle politiche pubbliche sottese si suggerisce **di porre attenzione alle spese fiscali caratterizzate da elevati importi pro capite e numero basso di beneficiari**, al pari di quelle connotate sempre da basse frequenze ma da valori per ciascun beneficiario poco significativi sotto il profilo finanziario.*

Approfondimento: l'andamento finanziario delle misure nn. 52 e 57

Si richiama l'attenzione sulla **misura n. 52** - imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento ai marchi di impresa ed altre attività - e sulla **misura n. 57** - imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Misure nn. 52 e 57. Imposte sostitutive sui maggiori valori attribuiti in bilancio

57	Art. 1, comma 47 legge n. 244 del 2007 e art. 176, comma 2-ter, del TUIR D.M. 25 luglio 2008 Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali.	Per le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di aziende) di cui agli articoli 172, 173 e 176 del TUIR, l'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, prevede che, in alternativa al regime di neutralità fiscale, sia possibile optare per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, di un'imposta sostitutiva. Misura dell'imposta sostitutiva: 1-2% fino a 5 milioni di euro; 14% da 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro; 16% sulla parte che eccede i 10 milioni di euro.	Imposizione sostitutiva	a regime	Imposizione sostitutiva	88,0	74,1	74,1	571	154.115,6	Soggetti che effettuano operazioni straordinarie
52	Art. 15, commi 10, 11 e 12 del decreto legge n. 185 del 2008. Art. 23, commi 12-15 D.L. n. 98 del 2011 prorogato dall'art. 20 del D.L. n. 201/2011; Art. 1, co. 502, 503 e 505, legge n. 228/2012; Art. 1, co. 95 e 96 della legge n. 209/2015. Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio, all'avviamento, ai marchi di impresa e ad altre attività	Il soggetto beneficiario di una operazione straordinaria può assoggettare, in tutto o in parte, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi di impresa e alle altre attività immateriali, a imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'art. 176, con l'aliquota del 16%. E', inoltre, possibile riallineare i valori relativi ad attività diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali (attivo circolante e immobilizzazioni finanziarie), assoggettando i maggiori valori a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo. I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. L'applicazione è applicabile anche ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo, iscritti in bilancio a seguito dell'operazione a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali.	Imposizione sostitutiva	a regime	Imposizione sostitutiva	85,0	59,0	29,0	54	1.574.074,1	Soggetti che effettuano operazioni straordinarie

Fonte: Rapporto sulle spese fiscali 2016

In relazione a queste spese fiscali, come evidenziato in tabella, sono riportati gli effetti finanziari positivi (sia per il triennio sia *pro capite*): tali effetti derivano dalla somma degli impatti finanziari associati ai provvedimenti che si sono succeduti nel tempo sulla materia (puntualmente richiamati nella colonna "norma di riferimento"). La spesa fiscale in esame, per sua natura e isolatamente considerata, dà però luogo a **effetti finanziari positivi nella sua prima applicazione** (associati al pagamento dell'imposta sostitutiva in precedenza non dovuta) e a **successivi effetti onerosi derivanti dalla maggiore deducibilità** che consegue alla rideterminazione al rialzo dei valori in bilancio attribuiti alle immobilizzazioni materiali e immateriali e all'avviamento. Si osserva inoltre che **le predette misure non sono state indicate nella precedente rilevazione annuale** che si legge nella nota integrativa allo stato di previsione per l'entrata per l'anno 2016.

La vigenza delle misure

La **Tabella 10** suddivide le misure distinguendo tra quelle **a regime**, quelle **a termine** e quelle per le quali non è stata fornita **alcuna informazione**. Si riportano inoltre i **valori finanziari associati** disponibili in termini assoluti e percentuali.

Tabella 10. Valori finanziari associati alla vigenza delle misure.

Introdotte nel primo semestre 2016	Numero di misure	Effetti 2017	
		milioni di euro	%
A regime	420	36.712,69	67,33%
Non a regime	45	8.588,29	15,75%
Nessuna indicazione	3	9.225,00	16,92%
Totale	468	54.525,98	100,00%

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Tabella 11**, procedendo dal maggiore al minore dei valori, riepiloga **gli effetti finanziari delle misure suddivise per tributo**. I valori indicati risentono dei criteri di classificazione utilizzati nel *Rapporto annuale* che, per diverse spese fiscali (evidenziate nella Tabella 11), si limita ad offrire un unico importo, riferito indistintamente ai tributi indicati.

Tabella 11. Gli effetti finanziari delle misure. Suddivisione per tributi (2017)

Tributo	Effetti 2017 (in milioni di euro)
IRPEF	38.550,8
Accisa	2.687,9
IVA	2.047,9
Registro	1.961,1
Credito d'imposta	1.664,5
Registro e altre imposte indirette	1.600,5
Imposizione sostitutiva	1.338,5
IRPEF \ IRES	967,0
IVA IRPEF IRAP	914,5
IRPEF \ IRES	666,6
IRES	647,3
Imposta catastale	559,6
Imposta ipotecaria	363,2
Registro e ipocatastali	198,7
Imposta di bollo	161,8
Imposta sulle assicurazioni	73,0
Imposta di registro	32,0
Ritenuta su redditi finanziari	25,3
Imposta di registro e ipocatastali	18,0
Imposta di bollo, registro e altre	17,8
IRES IRAP	10,5
Imposta di registro, ipotecaria e catastale	8,9
Cc.gg.	5,5
Imposta sulle successioni	1,5
Imposta di consumo?*	1,0
Imposta sulle donazioni	1,0
IVIE	0,8
Imposta sulle successioni, ipocatastali, bollo e altre	0,5
Imposta di registro e altre	0,2
Imposta di donazione e ipocatastali	0,2
IRES \ IVA	0,1
Totale complessivo	54.526,0

* Dicitura ripresa dal Rapporto.

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

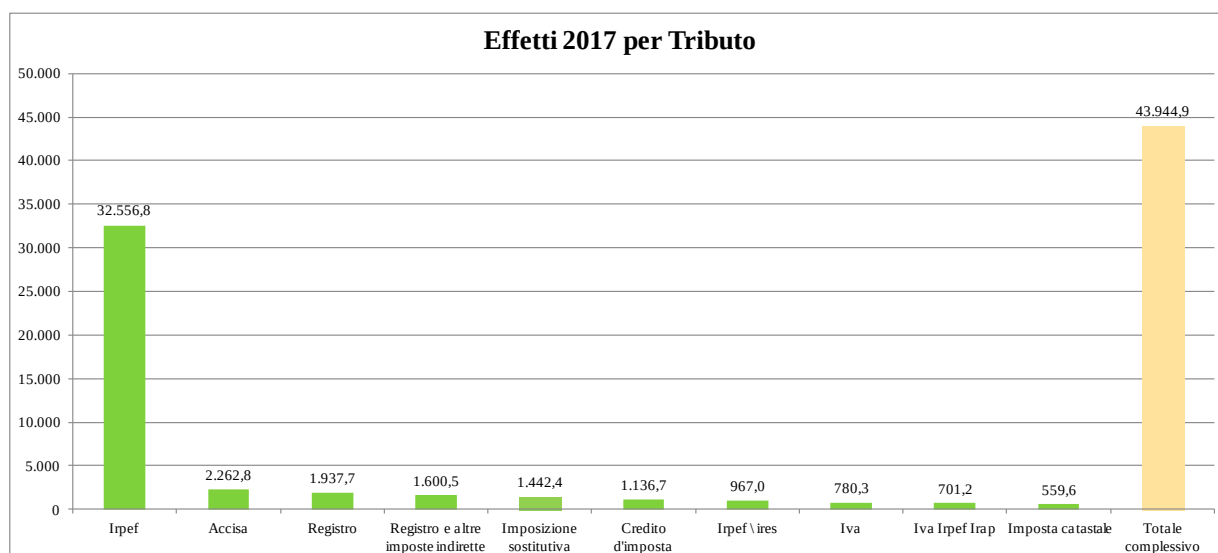
La Tabella 12 considera le sole misure alle quali sono destinate risorse finanziarie superiori a 500 milioni di euro. Riepiloga quindi procedendo dal maggiore al minore dei valori **gli effetti finanziari delle misure suddivise per tributo**, sulla base delle indicazioni fornite nel *Rapporto*. Anche in tal caso i valori indicati risentono dei criteri di classificazione utilizzati dalla Commissione che, per diverse misure, si limita ad offrire un unico importo, riferito indistintamente ai tributi indicati.

Tabella 12. Effetti finanziari per tributo delle misure con risorse > 500 milioni di euro (2017)

Tributo	Effetti 2017 (in milioni di euro)
IRPEF	32.556,8
Accisa	2.262,8
Registro	1.937,7
Registro e altre imposte indirette	1.600,5
Imposizione sostitutiva	1.442,4
Credito d'imposta	1.136,7
IRPEF \ IRES	967,0
IVA	780,3
IVA IRPEF IRAP	701,2
Imposta catastale	559,6
Totale complessivo	43.944,9

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Figura 14** evidenzia l'**incidenza delle misure fiscali per tipologia di tributo sul totale delle risorse**, pari a 43.944,9 (sono state considerate le sole misure erariali alle quali sono destinati importi maggiori di 500 milioni di euro).

Figura 14 – Incidenza delle misure fiscali rispetto ai tributi (2017)

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

La **Tabella 13**, considerando sempre le sole misure alle quali sono destinate risorse mag-

giori di 500 milioni di euro, evidenza per l'IRPEF **il dettaglio delle agevolazioni interessate suddivise per missioni.**

Tabella 13. IRPEF. Le misure in dettaglio, suddivise per missioni (2017)

	Missione	Num. provv.	Natura	Effetti 2017 (in milioni di euro)
IRPEF	19. Casa e assetto urbanistico	124	deduzione	3.691,00
		127	detrazione	1.085,40
		453	detrazione	4.098,22
		458	detrazione	1.397,22
	Totale			10.271,84
	20. Tutela della salute	154	detrazione	3.051,64
	24. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	210	esclusione reddito	1.801,50
	26. Politiche per il lavoro	266	bonus	9.225,00
		267	sostitutiva	584,00
		268	esenzione	2.438,00
		281	esclusione reddito	570,78
		312 e 313	tassazione separata	4.614,00
	Totale			17.431,78
	IRPEF Totale			32.556,76

Fonte: UVI. Elaborazione su dati del Rapporto 2016.

PARTE TERZA. CONCLUSIONI

L'individuazione delle misure definibili come "spese fiscali" e la stima dei loro effetti finanziari risentono fortemente delle metodologie prescelte, non registrandosi condivisione di approcci.

L'esame della disciplina e dell'esperienza nazionale in materia, in ottica diacronica, dà conto di significativi **passi avanti nella direzione dell'adozione di *best practice* internazionali** ma anche del **persistere di incertezze palesate dagli esiti significativamente diversi delle ricognizioni esistenti**. Si tratta di differenze apprezzabili, che si colgono in particolare **rispetto al numero ed alla natura delle spese fiscali** di volta in volta rilevate, **ai valori finanziari** che vi sono associati, **ai parametri di classificazione** assunti. **Non si rinviene inoltre una analisi tecnica sull'impatto *ex post*** delle spese fiscali in relazione agli obiettivi perseguiti.

Rispetto alle precedenti rilevazioni, per il *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2016* si richiama l'attenzione:

- **sul valore complessivo per l'anno 2017 delle misure indicate (pari a -76,5 miliardi di euro) che risulta significativamente inferiore rispetto ai -176 miliardi di euro (anno 2017) risultanti dalla rilevazione svolta nella nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata nel bilancio 2016 e ai -254 miliardi di euro (Modello SHS) e -227 miliardi di euro (Modello duale) riportati nella ricognizione svolta dal Gruppo di lavoro per l'erosione fiscale (2011);⁹²**
- **sulla percentuale, il 67,5%, delle misure per le quali non sono stati forniti tutti i dati quantitativi (onere, frequenze e importi *pro capite*);**
- sugli approfondimenti dei quali dà conto;
- **sull'assenza di confronti tra le spese fiscali per le quali sono trascorsi più di cinque anni dall'entrata in vigore e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità, così come sulla mancanza di analisi degli effetti micro-economici delle singole spese fiscali e delle ricadute sul contesto sociale, come richiesto dalla legislazione vigente⁹³.**

⁹² Si ricorda peraltro che l'elencazione delle "esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio" di cui alle note integrative dovrebbe costituire un aggregato meno ampio rispetto alla materia delle *tax expenditures*; profilo questo che si riscontra nella relazione del Gruppo di lavoro per l'erosione fiscale che, coerentemente con la definizione dell'oggetto della ricognizione, elenca un numero maggiore di misure, rilevando effetti finanziari nel complesso più significativi.

⁹³ Per l'analisi di tali effetti nel Rapporto si fa riserva di successiva pubblicazione.

Elementi per la valutazione

Si suggerisce da ultimo di verificare:

- *se per l'analisi circa l'efficacia delle politiche pubbliche perseguite attraverso spese fiscali non sia necessario poter disporre di rilevazioni maggiormente approfondite, confrontabili nel tempo in quanto costruite con l'adozione di criteri metodologici omogenei;*
- *se, in ragione delle diversità di approcci metodologici utilizzabili, non sia da prediligere nell'ottica della fiscal transparency l'adozione di criteri che permettano di offrire al decisore politico la più ampia ricognizione possibile di misure e il maggior numero di informazioni disponibili o da acquisire, risolvendo in tal senso eventuali incertezze;*
- *se per poter svolgere valutazioni adeguate non sia necessario implementare le procedure e le rilevazioni in essere al fine di poter conoscere, per ciascuna misura, l'impatto finanziario complessivo e pro capite, gli effetti registrati a consuntivo e nel tempo (ad esempio in relazione a un quinquennio), le informazioni specifiche sulla cui base è stato costruito il dato tendenziale, i soggetti destinatari identificati sulla base di classificazioni omogenee, il tributo specificamente interessato⁹⁴, gli obiettivi perseguiti dalla spesa fiscale e l'efficacia della misura (valutazioni ex post) in relazione al loro conseguimento;*
- *se non sia parimenti opportuno focalizzare l'attenzione sulle spese fiscali previste a regime al fine di verificare, con specifico riguardo a quelle risalenti nel tempo, e avuto conto delle risorse dedicate, l'efficacia delle misure e l'attualità delle valutazioni che condussero alla loro introduzione;*
- *se, con riferimento alle difficoltà che si registrano nel portare a compimento un riordino della materia delle tax expenditures, l'impianto normativo esistente e gli strumenti già predisposti, valutati nella loro esperienza applicativa, possano considerarsi adeguati a fornire al decisore politico quanto necessario per l'attuazione del prefigurato riordino della materia;*
- *se la manovra annuale di bilancio possa essere la sede tipicamente preposta al riordino o se non sia preferibile individuare, al pari di quanto si registra per altre materie (l'implementazione del diritto europeo, concorrenza, semplificazioni) uno strumento ad hoc, quale un DDL annuale sulle spese fiscali (e/o sulla spending review): un atto che, attraverso un esame parlamentare non contingentato dai tempi che sono prescritti per il varo della manovra di bilancio, permetta di:*

⁹⁴ Sarebbe opportuno evitare l'indicazione di un unico valore riferito a più tributi (come invece si legge nel rapporto annuale 2016).

- disporre di una sede riservata nella quale svolgere tutti gli approfondimenti e le analisi in relazione agli strumenti previsti dalla legislazione vigente (in particolare il Rapporto annuale sulle spese fiscali);

- focalizzare l'attenzione sulle misure esistenti;

- operare abrogazioni, rimodulazioni delle misure in essere ovvero introdurre nuove fattispecie coordinando gli interventi in modo sistematico con la disciplina vigente;

- continuare a perseguire le politiche pubbliche già in essere trasformando, se è il caso, lo strumento delle spese fiscali in specifici programmi di spesa, anche nell'ottica della predeterminazione delle risorse dedicate (tetto di spesa);

- implementare strumenti che consentano un effettivo monitoraggio nel tempo delle misure, sotto il profilo sia dell'andamento degli oneri associati sia dell'efficacia rispetto agli obiettivi che si intendevano perseguire.

Riferimenti bibliografici

- Barrios S. - Figari F.- Gandullia L. and Riscado S. (2016). *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*, European Commission, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, Joint Research Centre, Seville, No. 1/2016
- Camera dei deputati (2015a). *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari* n. 482, V Commissione permanente, 15 luglio 2015
- Camera dei deputati (2015b). *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari* n. 497, VI Commissione permanente, 4 agosto 2015
- Camera dei deputati (2015c). *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari* n. 504, V Commissione permanente, 15 settembre 2015
- Camera dei deputati (2015d). *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari* n. 505, VI Commissione permanente, 16 settembre 2015
- European Commission - Directorate General for economic and financial affairs (2014). *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*, European Economy Occasional Papers 207
- IMF (2007). *Manual on Fiscal Transparency*, Washington DC, 2007
- IMF (2014). *The Fiscal Transparency Code*, Washington DC, 2014
- Ministero dell'economia e delle finanze (2011), Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale - Roma 22 novembre 2011
- Ministero dell'Economia e delle finanze (2017), Documento di economia e finanza 2017 - Programma nazionale di riforma
- OECD (2002). *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris
- OECD (2004). *Journal on Budgeting*, Vol. 4, No. 1, Paris
- OECD (2010a). *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies No. 19, Paris
- OECD (2010b). *Tax expenditures in OECD Countries*, Paris 27 gennaio 2010
- Polackova Brixi H. - Valenduc C. M. A - Swift Z. L. (2004). *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System : Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington DC
- Senato della Repubblica (2015a). Resoconto sommario, 6ª Commissione permanente, seduta n. 257 in *Bollettino Giunte e Commissioni*, n. 447, 4 agosto 2015
- Senato della Repubblica (2015b). Resoconto sommario, 5ª Commissione permanente, seduta n. 446 in *Bollettino Giunte e Commissioni*, n. 448, 5 agosto 2015
- Senato della Repubblica (2015c). Resoconto sommario, 6ª Commissione permanente, seduta n. 264 in *Bollettino Giunte e Commissioni*, n. 455, 15 settembre 2015

Servizi studi e bilancio del Senato della Repubblica e Servizio studi della Camera dei deputati (2015). *Atto del Governo n. 182, Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale (Schema di D.Lgs. n. 182), [ED28](#), [ED28/1](#) e [ED28/2](#)* (luglio, settembre e ottobre 2015)

Servizio del bilancio del Senato (2010). *Esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio. Una analisi del bilancio per il 2011, [ED n. 39](#)*, novembre 2010

SENATO DELLA REPUBBLICA

UFFICIO VALUTAZIONE DI IMPATTO

IMPACT ASSESSMENT OFFICE

www.senato.it/ufficiovalutazioneimpatto

The page features three thick, solid-colored horizontal bars stacked vertically. The top bar is green, the middle bar is dark blue, and the bottom bar is red. These bars span the entire width of the page and are positioned below the text.