

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

Doc. LVII

n. 1-bis

ALLEGATO II

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2018

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

Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri

(CONTE)

Comunicata alla Presidenza il 4 ottobre 2018

ALLEGATO II

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

(Articolo 10-bis, comma 5-bis, della legge 31 dicembre 2009, n. 196)

SOMMARIO

I. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	5
II. I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES	7
III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE.....	11

I. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'art. 1 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione dell'art. 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega sulla riforma tributaria) disciplina il monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale.

In particolare, con riferimento al riordino delle spese fiscali, il primo comma prevede che all'art. 10-bis della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), dopo il comma 5, sia inserito il seguente comma 5-bis:

“La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 è corredata altresì da un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma”.

Con riferimento alle modalità di monitoraggio delle spese fiscali esistenti, il terzo comma dell'art. 1 del citato D.Lgs. n. 160/2015 prevede che, dopo il comma 11 dell'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n.196, sia inserito il seguente comma 11-bis:

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

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

Tale Commissione è stata istituita con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze il 28 aprile 2016 e ha provveduto a redigere i primi due rapporti annuali sulle spese fiscali (2016 e 2017), allegati allo Stato di Previsione dell’Entrata del Bilancio dello Stato per gli anni finanziari 2017 e 2018 e bilancio pluriennale per i relativi trienni (2017-2019 e 2018-2020).

La procedura di monitoraggio delle spese fiscali disegnata dal D.Lgs. n. 160/2015 prevede dunque due strumenti. Da una parte il rapporto programmatico, redatto dal Governo e allegato alla Nota di aggiornamento al DEF, da presentare alle Camere entro il 27 settembre di ogni anno. Dall’altra, il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali, affidato alla Commissione come organo tecnico e allegato allo Stato di Previsione dell’Entrata del Bilancio dello Stato, da presentare al Parlamento entro il 20 ottobre di ogni anno. La scelta del legislatore delegato di prevedere un rapporto sulle spese fiscali di natura ricorrente, a cadenza annuale, è volta a evitare gli inconvenienti di alcune esperienze passate di ricognizioni episodiche e discontinue e vuole essere uno strumento utile di trasparenza fiscale e di monitoraggio della finanza pubblica.

Si può ritenere che il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali possa costituire la base informativa per la redazione del rapporto di natura programmatica. Tuttavia, la cadenza temporale prevista dalla norma per la presentazione dei due documenti è tale da non garantire che, al momento della formulazione delle decisioni programmatiche, siano già disponibili informazioni aggiornate in relazione alle spese fiscali esistenti.

II. I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES

Il quadro normativo delineato nel paragrafo precedente stabilisce che il rapporto annuale individui le spese fiscali e ne valuti gli effetti finanziari, nonché, ove possibile e comunque per le disposizioni in vigore da oltre cinque anni, effettui un confronto tra spese fiscali e i programmi di spesa aventi le medesime finalità e analizzi gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale.

Per la definizione, la classificazione e la stima degli effetti finanziari delle spese fiscali la Commissione ha deciso di ricorrere, tra i numerosi approcci possibili, al metodo del sistema fiscale vigente (*current tax law benchmark*), in linea con le *best practices* adottate a livello internazionale.

Il metodo del sistema fiscale vigente consiste nel valutare, volta per volta, se una disposizione di natura agevolativa, rappresenti una caratteristica strutturale del tributo, riferita cioè al suo assetto “normale”, oppure rappresenti una deviazione dalla norma, nel qual caso sarà ritenuta spesa fiscale. Tale valutazione presenta ampi margini di soggettività, che rendono possibili, anche in seguito alle stesse scelte metodologiche, giudizi e stime concrete differenti.

Nel Rapporto annuale sulle spese fiscali sono specificati i criteri generali adottati dalla Commissione, con l’indicazione delle principali implicazioni di tale scelta metodologica sui principali tributi.

Il rapporto fornisce una classificazione delle spese fiscali con riferimento a:

- *Norma di riferimento*
- *Descrizione misura*
- *Tipo di tributo (IRPEF, IRES, IVA, IRAP, ecc.)*
- *Termine vigenza: (a regime o meno; strutturale o meno; anno di vigenza)*
- *Natura della misura di agevolazione*
 - *esenzione (non tassazione di certi contribuenti, redditi, guadagni o settori)*
 - *deduzione dal reddito (importo sottratto dal reddito complessivo)*
 - *riduzione di imposta (detrazioni di imposta, crediti di imposta, imposte sostitutive)*
 - *rimborso di imposta*
 - *riduzioni di aliquota (applicazione di un’aliquota ridotta)*
 - *differimento di imposta (misure che consentono il deferral dell’imposta)*
- *Effetti finanziari sul gettito per ciascun anno del bilancio triennale*
- *Numero agevolazioni (frequenze)*
- *Importo medio dell’agevolazione*

- *Soggetti e categorie beneficiari (persone fisiche, persone giuridiche, enti non commerciali, ecc.)*
- *Spese fiscali in vigore da più di 5 anni.*

La disposizione legislativa prevede che le spese fiscali siano “raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità”. Per quanto riguarda le categorie omogenee, la Commissione ha deciso di fare riferimento alle missioni di spesa considerate nel bilancio dello stato. Questa scelta contabile agevola peraltro “i confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità”, consente la valutazione qualitativa e quantitativa di eventuali sovrapposizioni e fornisce quindi utili indicazioni ai fini della formulazione delle decisioni in tema di eliminazione o riforma delle spese fiscali o di *spending review*.

L’elenco utilizzato nel Rapporto annuale per la classificazione delle spese fiscali fa riferimento alle seguenti 20 voci sulle 34 missioni del bilancio dello Stato, che possono essere confrontate anche con la classificazione delle spese COFOG in sede Ue.

NUMERO SPESE FISCALI PER MISSIONE		
MISSIONE 9	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	22
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	29
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	59
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	7
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	4
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	2
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	35
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	12
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	33
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	58
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	7
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	40
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	14
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	115
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	11
MISSIONE 31	TURISMO	1
TOTALE		466

Il confronto e la valutazione della sovrapposizione tra spese fiscali e programmi di spesa aventi le stesse finalità, non sono ancora stati oggetto di analisi nei rapporti annuali finora presentati dalla Commissione, ma costituiranno parte integrante di successivi studi e rapporti.

Di seguito, a titolo esemplificativo, si riportano le classificazioni per tributo, per natura dell’agevolazione e per classe di costo contenute nel Rapporto annuale 2017.

TRIBUTO	Numero Spese Fiscali	Numero Spese Fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2018 (in mln di euro)	Ammontare 2018 %	Ammontare 2019 (in mln di euro)	Ammontare 2019 %	Ammontare 2020 (in mln di euro)	Ammontare 2020 %
IRPEF	121	26,0	105.587.273	-35.505,3	65,5	-36.104,2	65,7	-36.605,8	66,8
IRRS	43	9,2	177.454	-523,7	1,0	-592,7	1,1	-665,7	1,2
IRPEF/IRRS	36	7,7	2.542.317	-3.401,0	6,3	-4.197,5	7,6	-3.870,0	7,1
IVA	65	13,9	1.026.935	-1.729,5	3,2	-1.391,7	2,5	-1.391,7	2,5
IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO E IPOCATASTALI	76	16,3	9.627.601	-5.316,4	9,8	-5.321,0	9,7	-5.317,6	9,7
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCESSIONI	8	1,7	N.D.	-13,1	0,0	-13,1	0,0	-13,1	0,0
ACCISE	37	7,9	16.874	-3.154,0	5,8	-3.154,0	5,7	-3.154,0	5,8
REGIMI SOSTITUTIVI	19	4,1	1.843.712	-1.437,3	2,7	-1.441,0	2,6	-1.663,6	3,0
ALTRO	61	13,1	1.126.224	-3.156,2	5,8	-2.727,0	5,0	-2.101,3	3,8
TOTALE	466	100,0		-54.236,4	100,0	-54.942,2	100,0	-54.782,8	100,0

Nota: Nella variabile "Frequenze beneficiari" c'è un effetto ripetizione, dovuto al fatto che ciascun beneficiario può godere di più agevolazioni.

NATURA	Numero Spese Fiscali	Numero Spese Fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2018 (in mln di euro)	Ammontare 2018 %	Ammontare 2019 (in mln di euro)	Ammontare 2019 %	Ammontare 2020 (in mln di euro)	Ammontare 2020 %
DETRAZIONI	40	8,6	49.598.734	-14.638,7	27,0	-15.157,3	27,6	-15.659,1	28,6
DEDUZIONI	39	8,4	33.461.392	-5.241,0	9,7	-5.243,0	9,5	-5.241,9	9,6
DETRAZIONI/DEDUZIONI	6	1,3	8.351	-41,0	0,1	-43,2	0,1	-52,7	0,1
ESENZIONI	108	23,2	13.834.690	-4.558,9	8,4	-4.592,7	8,4	-4.621,9	8,4
REGIMI SPECIALI	39	8,4	2.145.377	-2.181,2	4,0	-1.733,9	3,2	-1.616,3	3,0
REGIMI FORFETARI	8	1,7	1.646	-38,0	0,1	-38,0	0,1	-38,0	0,1
CREDITI DI IMPOSTA	34	7,3	8.715	-2.212,0	4,1	-1.893,4	3,4	-1.377,2	2,5
ESCLUSIONI	100	21,5	8.523.026	-4.691,1	8,6	-4.692,4	8,5	-4.692,4	8,6
REGIMI SOSTITUTIVI	24	5,2	1.842.341	-4.305,1	7,9	-4.422,5	8,0	-4.689,7	8,6
RIDUZIONI DI ALIQUOTE	36	7,7	1.354.588	-4.812,8	8,9	-4.817,4	8,8	-4.822,0	8,8
IMPOSTE IN MISURA FISSA	17	3,6	1.216	-1.061,9	2,0	-1.061,9	1,9	-1.061,9	1,9
ALTRO	15	3,2	11.168.314	-10.454,8	19,3	-11.246,8	20,5	-10.909,8	19,9
TOTALE	466	100,0		-54.236,4	100,0	-54.942,2	100,0	-54.782,8	100,0

Nota: Nella variabile "Frequenze beneficiari" c'è un effetto ripetizione, dovuto al fatto che ciascun beneficiario può godere di più agevolazioni.

TRIBUTI	CLASSI DI COSTO IN TERMINI DI GETTITO - ANNO 2018											Totale
	< 10 mln di euro	10-20 mln di euro	20-50 mln di euro	50-100 mln di euro	100-300 mln di euro	300 mln -1 mlrd di euro	>1 mlrd di euro	Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile	Altre misure (già comprese)		
IRPEF	35	4	10	7	11	10	8	3	26	7	121	
IRES	12	3	5	2	2			5	9	5	43	
IRPEF/RES	5	1	4	2	3		2	4	2	13	36	
IVA	8	4	2		1	4		4	42		65	
IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO E IPOCATASTALI	21	2	2	1	2	3	2		41	2	76	
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESIONI	5	1							2		8	
ACCOISE	12	4	2	2	1	2	1		12	1	37	
REGIMI SOSTITUTIVI	6	2	1				1	1	4	4	19	
ALTRO	16	4	6	1	6	3		5	14	6	61	
TOTALE	120	25	32	15	26	22	14	22	152	38	466	

Nota: Nelle tabelle non è stato indicato 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 e richiamati in modo esplicito nel rapporto del 2016 della Commissione sulle tax expenditures. È sufficiente ricordare che uno dei motivi per cui la somma degli effetti finanziari delle singole misure non corrisponde all'effetto combinato delle stesse sta nell'influenza reciproca tra i vari interventi. L'effetto finanziario di ogni singola misura è infatti stimato assumendo che il resto del sistema resti invariato, cioè che le altre misure rimangano in vigore. Per questa ragione, la somma degli effetti stimati per ogni singola misura non è in sé corretta.

III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE

Le spese fiscali, analogamente ai programmi di spesa, rappresentano importanti strumenti di sussidio per trasferire risorse a individui e imprese e hanno un effetto negativo sul saldo del bilancio pubblico.

In genere entrambi gli strumenti sono utili per raggiungere gli stessi obiettivi e la distinzione tra agevolazioni fiscali e misure di spesa è spesso artificiale. Ad esempio, con riferimento alla cura dell'infanzia, dal lato della spesa, si possono finanziare asili e far pagare per la frequenza rette che coprono solo parzialmente i costi o fornire il servizio gratuitamente. Dal lato delle agevolazioni fiscali, si può introdurre la detrazione o deduzione delle spese sostenute per la frequenza dell'asilo dei propri figli. Allo stesso modo agevolazioni fiscali per determinate categorie di industrie equivalgono a programmi di sussidio per tali industrie.

Differenze nelle caratteristiche e nella composizione delle misure possono tuttavia avere implicazioni diverse, comportando vantaggi e svantaggi. Le spese fiscali, ad esempio, sono strumenti più flessibili: possono essere usate in misura mirata per promuovere alcuni obiettivi e modificare i comportamenti senza necessità di un intervento diretto, e, in alcuni casi, possono risultare più efficienti di programmi di spesa assicurando, al contempo, un risparmio in termini di costi amministrativi. Possono infine essere un modo per ottenere una tassazione equa ed efficiente.

Le spese fiscali, tuttavia, presentano anche diverse criticità. In primo luogo, la minore trasparenza e il minore controllo sia in relazione alla loro capacità di raggiungere i destinatari e gli obiettivi prefissati, sia in relazione agli effetti finanziari sul bilancio, che infatti dipendono dalle decisioni e dai comportamenti di individui e imprese. Inoltre, l'uso delle agevolazioni fiscali può avere ripercussioni negative in termini di equità, legate sia all'incapienza che non consente ad alcuni contribuenti di fruirne in misura piena, sia in quanto, in presenza di sistemi progressivi di tassazione, possono risultare regressive. Un'ulteriore criticità delle spese fiscali, generalmente evidenziata, è che il restringimento della base imponibile può rendere necessarie aliquote legali, medie e marginali, più elevate. Infine, possono risultare inefficienti in quanto non tutte le distorsioni che determinano vanno in una direzione compatibile con gli obiettivi.

Diversi motivi spingono, quindi, in Italia alla necessità di un riordino e di una razionalizzazione delle spese fiscali. Innanzitutto l'esigenza di fare chiarezza e aumentare la trasparenza sui beneficiari e sugli scopi. Secondo le stime contenute nel rapporto annuale 2017, la maggior parte delle spese fiscali è costituita da detrazioni, che per la maggior parte incidono sull'IRPEF e sono state introdotte con numerose provvedimenti, associati a effetti finanziari di modesta entità. Ad

esempio, più di un quarto delle misure (120 su 466) hanno una incidenza sul gettito inferiore a 10 milioni di euro. Le spese fiscali riguardanti l'IRPEF, il tributo maggiormente interessato, sono state introdotte con provvedimenti diversi e di queste agevolazioni poco meno del 30 per cento (35 delle 121 totali) incidono per meno di 10 milioni di euro sul gettito.

Nel recente passato il tentativo, mai portato a compimento, di riordino delle agevolazioni fiscali è stato strettamente collegato a esigenze di consolidamento dei conti pubblici.

L'attuale Governo sostiene la necessità di un riordino delle spese fiscali ma intende collocarlo in un quadro più ampio di riforme strutturali che metta in stretta connessione la politica tributaria con i programmi di spesa, considerando le conseguenze in termini di efficienza economica, efficacia nel raggiungere gli obiettivi prefissi, equità e costi amministrativi, anche in relazione ai possibili programmi di spesa alternativi ed a quelli già esistenti.

Occorre a tale scopo rafforzare ulteriormente la base conoscitiva (confronto e sovrapposizione con programmi di spesa, microsimulazioni, analisi sull'incidenza territoriale e settoriale).

Le linee programmatiche del riordino delle spese fiscali devono tener conto di almeno due importanti dimensioni.

La prima valutazione attiene alla dimensione temporale degli interventi di riordino delle *tax expenditures* e alle implicazioni di una loro rimodulazione o cancellazione.

Prioritaria nell'azione di riordino è la considerazione delle conseguenze di interventi di riduzione delle *tax expenditures* sulla pressione fiscale e sul gettito; come pure fondamentale è il collegamento con programmi di riforma strutturale che prevedano le necessarie compensazioni per i settori/contribuenti penalizzati da un riordino delle agevolazioni.

La seconda valutazione attiene alle modalità degli interventi di riordino delle *tax expenditures*. Il Governo intende affrontare il fenomeno complesso, articolato e diffuso delle spese fiscali nell'ordinamento tributario solo in stretta connessione con la politica tributaria e con i singoli programmi di azione di cui le discipline fiscali di favore sono parte nei vari ambiti.

La scelta di mantenere in vigore, eliminare o modificare le agevolazioni fiscali è infatti intrinsecamente legata alle esigenze di coordinamento con il sistema tributario e con i tratti salienti dei singoli tributi nonché con il quadro delineato dalla riforma di bilancio in connessione con i programmi di spesa rilevanti per ogni programma di azione (ad esempio in materia di incentivi alle imprese, o di interventi socio-assistenziali).

Su questa linea, un approccio potrebbe essere quello di collegare la revisione delle agevolazioni fiscali e il conseguente ampliamento della base imponibile a un potenziamento mirato di deduzioni e detrazioni a favore della famiglia e del lavoro. Un altro approccio, nell'attesa di collegare l'azione di revisione delle spese fiscali a una riforma fiscale più strutturale, potrebbe invece essere quello di operare interventi orizzontali, che permettano di razionalizzare l'intero complesso delle spese fiscali, ridurre la portata quantitativa ed eliminare comunque il loro impatto più evidente sull'efficienza e la trasparenza del sistema tributario.