

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

**Doc. LVII**

**n. 2-bis**

ALLEGATO II

## NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2019

*(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 1° ottobre 2019**

---

### 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**

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO .....	5
2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE <i>TAX EXPENDITURES</i> .....	7
3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE.....	12



## 1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES

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

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

Dalla lettura del “Rapporto annuale sulle spese fiscali (2018)” si evince come la Commissione abbia deciso di allinearsi alla scelta di quei paesi che sembrano oggi attuare le *best practices* nel campo della definizione delle spese fiscali, vale a dire il metodo del benchmark legale nel quale il sistema tributario di riferimento è identificato con quello vigente (*current tax law*).

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

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

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

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

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

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

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

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

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



NUMERO SPESE FISCALI PER MISSIONE		
<b>MISSIONE 9</b>	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	25
<b>MISSIONE 10</b>	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	29
<b>MISSIONE 11</b>	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	62
<b>MISSIONE 13</b>	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	6
<b>MISSIONE 16</b>	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
<b>MISSIONE 17</b>	RICERCA E INNOVAZIONE	4
<b>MISSIONE 18</b>	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	5
<b>MISSIONE 19</b>	CASA E ASSETTO URBANISTICO	37
<b>MISSIONE 20</b>	TUTELA DELLA SALUTE	13
<b>MISSIONE 21</b>	TUTELA E VALORAZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	33
<b>MISSIONE 22-23</b>	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	18
<b>MISSIONE 24</b>	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	85
<b>MISSIONE 25</b>	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
<b>MISSIONE 26</b>	POLITICHE PER IL LAVORO	45
<b>MISSIONE 27</b>	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
<b>MISSIONE 28</b>	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	13
<b>MISSIONE 29</b>	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	115
<b>MISSIONE 30</b>	GIOVANI E SPORT	12
<b>MISSIONE 31</b>	TURISMO	1
<b>TOTALE</b>		<b>513</b>

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

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

TRIBUTO	Numero Spese Fiscali	Numero Spese Fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2019 (In mln di euro)	Ammontare 2019 %	Ammontare 2020 (In mln di euro)	Ammontare 2020 %	Ammontare 2021 (In mln di euro)	Ammontare 2021 %
IRPEF	142	27,7%	111.517.963	-39.298,8	64,3%	-39.687,2	66,5%	-40.130,5	68,4%
IRES	53	10,3%	178.527	-457,3	0,7%	-575,7	1,0%	-695,0	1,2%
IRPEF/IRES	49	9,6%	4.161.965	-4.855,9	7,9%	-4.467,4	7,5%	-4.130,4	7,0%
IVA	68	13,3%	1.016.854	-1.850,4	3,0%	-1.554,8	2,6%	-1.534,8	2,6%
IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO E IPOCATASTALI	73	14,2%	10.225.099	-5.678,9	9,3%	-5.691,6	9,5%	-5.679,3	9,7%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	9	1,8%	N.D.	-13,1	0,0%	-13,1	0,0%	-13,1	0,0%
REGIMI SOSTITUTIVI	20	3,9%	2.718.855	-1.925,6	3,2%	-1.794,2	3,0%	-2.050,2	3,5%
ACCISE	37	7,2%	N.D.	-3.513,4	5,8%	-3.513,4	5,9%	-3.513,4	6,0%
CREDITI D'IMPOSTA	42	8,2%	26.426	-3.415,7	5,6%	-2.242,1	3,8%	-840,8	1,4%
ALTRO	20	3,8%	376.751	-100,0	0,2%	-100,0	0,2%	-100,0	0,2%
<b>TOTALE</b>	<b>513</b>	<b>100,0%</b>		<b>-61.109,1</b>	<b>100,0%</b>	<b>-59.639,5</b>	<b>100,0%</b>	<b>-58.687,5</b>	<b>100,0%</b>

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 2019 (In mln di euro)	Ammontare 2019 %	Ammontare 2020 (In mln di euro)	Ammontare 2020 %	Ammontare 2021 (In mln di euro)	Ammontare 2021 %
DETRAZIONI	49	9,6%	51.575.889	-16.404,9	26,8%	-16.899,7	28,3%	-17.289,6	29,5%
DEDUZIONI	42	8,2%	37.739.332	-9.247,2	15,1%	-8.910,2	14,9%	-8.738,2	14,9%
DETRAZIONI/DEDUZIONI	8	1,6%	6.646	-64,0	0,1%	-47,4	0,1%	-47,4	0,1%
ESENZIONI	115	22,4%	14.736.066	-4.474,2	7,3%	-4.510,7	7,6%	-4.530,4	7,7%
ESCLUSIONI	113	22,0%	8.567.890	-4.963,7	8,1%	-4.866,7	8,2%	-4.718,2	8,0%
RIDUZIONI DI ALIQUOTE	37	7,2%	1.454.907	-5.375,6	8,8%	-5.375,6	9,0%	-5.375,6	9,2%
IMPOSTE IN MISURA FISSA	16	3,1%	4.212	-1.034,3	1,7%	-1.034,3	1,7%	-1.034,3	1,8%
REGIMI FORFETARI	10	1,9%	1.681	-57,6	0,1%	-57,6	0,1%	-107,4	0,2%
REGIMI SOSTITUTIVI	24	4,7%	2.717.807	-4.385,8	7,2%	-4.403,7	7,4%	-4.720,4	8,0%
REGIMI SPECIALI	40	7,8%	2.223.472	-1.906,2	3,1%	-1.493,1	2,5%	-1.473,1	2,5%
CREDITI DIMPOSTA	45	8,8%	26.426	-3.442,3	5,6%	-2.287,8	3,8%	-900,3	1,5%
ALTRO	14	2,7%	11.168.113	-9.753,3	16,0%	-9.752,5	16,4%	-9.752,5	16,6%
<b>TOTALE</b>	<b>513</b>	<b>100,0%</b>		<b>-61.109,1</b>	<b>100,0%</b>	<b>-59.639,5</b>	<b>100,0%</b>	<b>-58.687,5</b>	<b>100,0%</b>

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 2019										Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile	Altre misure (già comprese)	Totale
	< 10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1 mid	>1 mid							
IRPEF	44	7	11	13	9	13	7	4	28	6	142			
IRES	16	3	4	3	3	0	0	7	9	8	53			
IRPEF/IRES	11	4	4	3	2	1	2	3	4	15	49			
IVA	11	3	3	0	2	3	0	4	42	0	68			
IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO E IPOCATASTALI	20	4	0	0	2	3	2	0	40	2	73			
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	6	0	0	0	0	0	0	1	2	0	9			
REGIMI SOSTITUTIVI	6	2	1	1	3	0	1	2	4	0	20			
ACCISE	12	4	1	3	1	2	1	0	12	1	37			
CREDITI D'IMPOSTA	15	3	5	0	6	1	1	4	1	6	42			
ALTRO	7	0	1	1	0	0	0	0	10	1	20			
<b>TOTALE</b>	<b>148</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>24</b>	<b>28</b>	<b>23</b>	<b>14</b>	<b>25</b>	<b>152</b>	<b>39</b>	<b>513</b>			

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. E' 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

### **3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE**

L'attuale Governo sostiene la necessità di una riduzione delle spese fiscali e dei sussidi dannosi per l'ambiente. Insieme a nuove imposte ambientali, la revisione dei sussidi consentirà nel complesso di aumentare il gettito di circa lo 0,1 per cento del PIL.

Le linee programmatiche del riordino delle spese fiscali devono essere collocate all'interno degli obiettivi ambiziosi che il Governo intende perseguire.

Obiettivo prioritario è il disinnesco delle clausole di salvaguardia previste a legislazione vigente che il Governo intende perseguire in parallelo all'alleggerimento della pressione fiscale e alla riduzione del cuneo fiscale sul lavoro per sostenere in particolare i redditi medio bassi.

La revisione delle agevolazioni fiscali sarà mirata e orientata a rendere il sistema tributario più equo.

Con la manovra di bilancio il Governo intende far leva sulla forza del sistema produttivo italiano attraverso interventi in grado di incentivare investimenti per il rinnovo delle produzioni e degli impianti in uso, in modo da contenere le emissioni e ridurre i consumi energetici, e per l'utilizzo delle nuove tecnologie, attivando un circolo virtuoso tra innovazione e ambiente. Saranno previste misure che perseguiranno l'obiettivo di proteggere l'ambiente e favorire la crescita e l'economia circolare, in modo tale da traguardare la realizzazione e lo sviluppo di un nuovo modello di crescita sostenibile e inclusivo.