

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

**Doc. LVII**

**n. 4-bis**

ALLEGATO II

## NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2021

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

**Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri**

(DRAGHI)

---

**Comunicata alla Presidenza il 29 settembre 2021**

---

### 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 .....	3
2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE <i>TAX EXPENDITURES</i> .....	5
3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE.....	10

La Commissione Tecnica per lo studio e l'elaborazione di proposte per la transizione ecologica e per la riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD) presso il MATTM.

**Errore. Il segnalibro non è definito.**



## 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.

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

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

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

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

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

- nel campo dell’Irpef, non sono state qualificate come spese fiscali le detrazioni per spese di produzione del reddito (reddito da lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati), 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		
MISSIONE 9	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	28
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	27
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	88
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	6
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	1
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	6
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	14
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	43
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	20
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	32
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	90
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	65
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	19
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	118
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	15
MISSIONE 31	TURISMO	3
<b>TOTALE</b>		<b>602</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.

XVIII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI – Doc. LVII, n. 4-bis ALLEGATO II

Tributo	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2021 (in milioni di euro)	Ammontare 2021 %	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %
IRPEF	171	28,4%	113.962.192	-39.389,8	57,8%	-39.136,8	60,5%	-39.158,7	60,1%
IRES	53	8,8%	219.028	-565,9	0,8%	-639,8	1,0%	-692,3	1,1%
IRPEF/IRES	46	7,6%	339.078	-5.832,9	8,6%	-6.700,0	10,4%	-6.346,6	9,7%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	17	2,8%	1.445.034	-1.709,3	2,5%	-1.516,3	2,3%	-1.570,9	2,4%
IVA	75	12,5%	762.685	-2.039,7	3,0%	-2.039,7	3,2%	-2.039,7	3,1%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	72	12,0%	36.170	-6.284,8	9,2%	-6.284,8	9,7%	-6.284,8	9,6%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	9	1,5%	N.D.	-14,5	0,0%	-14,5	0,0%	-14,5	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	32	5,3%	2.546.908	-2.106,9	3,1%	-2.298,1	3,6%	-3.101,0	4,8%
ACCISA	36	6,0%	N.D.	-3.216,0	4,7%	-3.216,0	5,0%	-3.216,0	4,9%
IMPOSTA DI CONSUMO	2	0,3%	N.D.	-166,7	0,2%	-277,1	0,4%	-343,8	0,5%
CREDITI D'IMPOSTA	66	11,0%	8.771	-6.555,6	9,6%	-2.351,8	3,6%	-2.151,8	3,3%
ALTRO	23	3,8%	376.751	-214,3	0,3%	-214,3	0,3%	-214,3	0,3%
<b>TOTALE</b>	<b>602</b>	<b>100%</b>	<b>119.696.617</b>	<b>-68.096,4</b>	<b>100%</b>	<b>-64.689,2</b>	<b>100%</b>	<b>-65.134,5</b>	<b>100%</b>

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2021 (in milioni di euro)	Ammontare 2021 %	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %
DETRAZIONE	58	9,6%	47.497.037	-20.755,6	30,5%	-21.609,8	33,4%	-21.465,7	33,0%
DEDUZIONE	45	7,5%	40.438.126	-9.847,0	14,5%	-9.756,5	15,1%	-9.597,8	14,7%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,5%	5.773	-277,9	0,4%	-76,8	0,1%	-127,8	0,2%
ESENZIONE	127	21,1%	4.552.927	-5.522,6	8,1%	-5.563,0	8,6%	-5.609,9	8,6%
ESCLUSIONE	133	22,1%	9.067.512	-5.750,5	8,4%	-5.698,9	8,8%	-5.702,0	8,8%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	43	7,1%	949.118	-5.927,4	8,7%	-5.927,4	9,2%	-5.927,4	9,1%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	8	1,3%	1.440.000	-1.456,8	2,1%	-1.514,7	2,3%	-1.504,6	2,3%
IMPOSTA IN MISURA FISSA	16	2,7%	N.D.	-1.207,7	1,8%	-1.207,7	1,9%	-1.207,7	1,9%
REGIME FORFETARIO	10	1,7%	4.468	-92,9	0,1%	-71,6	0,1%	-71,6	0,1%
REGIME SOSTITUTIVO	29	4,8%	2.546.231	-4.892,5	7,2%	-5.169,5	8,0%	-6.026,6	9,3%
REGIME SPECIALE	40	6,6%	738.323	-1.244,6	1,8%	-1.176,4	1,8%	-1.176,4	1,8%
CREDITO D'IMPOSTA	66	11,0%	8.771	-6.555,6	9,6%	-2.351,8	3,6%	-2.151,8	3,3%
ALTRO	18	3,0%	12.448.331	-4.565,2	6,7%	-4.565,2	7,1%	-4.565,2	7,0%
<b>TOTALE</b>	<b>602</b>	<b>100%</b>	<b>119.696.617</b>	<b>-68.096,4</b>	<b>100%</b>	<b>-64.689,2</b>	<b>100%</b>	<b>-65.134,5</b>	<b>100%</b>

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2021										Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mid	>1mid	Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile			
IRPEF	66	7	13	9	13	15	7	5	26	10	171	
IRES	14	0	7	3	3	0	0	6	11	9	53	
IRPEF/IRES	9	2	4	3	3	3	1	5	2	14	46	
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	6	2	2	1	1	0	1	1	3	0	17	
IVA	19	3	4	0	1	4	0	4	39	1	75	
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	20	3	1	0	1	3	2	1	40	1	72	
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	5	1	0	0	0	0	0	1	2	0	9	
IMPOSTA SOSTITUTIVA	15	2	0	2	2	1	1	2	4	3	32	
ACCISA	13	3	2	1	1	2	1	0	12	1	36	
IMPOSTA DI CONSUMO	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2	
CREDITO D'IMPOSTA	29	3	9	3	5	0	3	4	2	8	66	
ALTRO	8	0	2	2	0	0	0	0	10	1	23	
TOTALE	204	27	44	24	31	28	16	29	151	48	602	

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

Il Governo ritiene che il riordino delle spese fiscali debba essere parte integrante di un più ampio e organico disegno di riforma fiscale.

Nelle dichiarazioni programmatiche dello scorso mese di febbraio, il Presidente del Consiglio dei Ministri aveva infatti sottolineato che “il sistema tributario è un meccanismo complesso, le cui parti si legano una all’altra. Non è una buona idea cambiare le tasse una alla volta. Un intervento complessivo rende anche più difficile che specifici gruppi di pressione riescano a spingere il governo ad adottare misure scritte per avvantaggiarli”.

La riforma del sistema tributario è un’opportunità per rendere più efficiente la struttura del prelievo, limitandone gli effetti distorsivi sul sistema economico, facilitare il conseguimento degli obiettivi di equità verticale e orizzontale, migliorare il funzionamento del mercato del lavoro e del mercato dei capitali. La riforma è anche l’occasione per riordinare un assetto normativo che nel corso del tempo è stato oggetto di molteplici interventi di carattere parziale e incrementale.

La riforma fiscale è peraltro una riforma abilitante del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e accompagnerà l’attuazione del programma di riforme strutturali (giustizia, pubblica amministrazione, semplificazione della legislazione e promozione della concorrenza) necessarie per innescare la trasformazione del paese e rilanciare il potenziale di crescita dell’economia.

Un intervento di riforma ampio e organico è una sfida di grandi proporzioni che richiede un lavoro approfondito di analisi economica e giuridica a livello tecnico e complessi confronti a livello politico.

Il Parlamento ha già dato un contributo fondamentale al processo di riforma svolgendo un imponente lavoro di ascolto, analisi e sintesi dei problemi del sistema tributario italiano e indicando possibili direttrici di azione. I lavori e il Documento conclusivo dell’Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario condotta dalla VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati e dalla 6<sup>a</sup> Commissione Finanze e Tesoro del Senato sono un contributo conoscitivo estremamente importante.

Il Documento delle Commissioni parlamentari evidenzia che il sistema fiscale italiano necessita di una riforma ampia e organica, volta a stimolare la crescita economica mediante: i) l’aumento dell’efficienza della struttura delle imposte e l’alleggerimento del carico fiscale sui redditi derivanti dall’impiego dei fattori di produzione; ii) la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l’eliminazione dei micro-tributi; iii) il mantenimento della progressività del sistema e il contrasto all’evasione e all’elusione fiscale.

Il Governo proseguirà questo lavoro presentando un disegno di Legge delega su cui il Parlamento sarà nuovamente chiamato ad esprimersi. Stabiliti i principi guida della riforma, saranno predisposti i decreti attuativi, per riformare nel concreto il nostro sistema fiscale. Oltre al Parlamento e al Governo, in questa occasione saranno coinvolti gli esperti più autorevoli e le strutture dell’Amministrazione pubblica competenti e saranno ascoltate le parti sociali: una riforma di ampia portata, destinata a durare a lungo, richiede un ampio consenso.