

ALLEGATO II

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

PAGINA BIANCA

INDICE

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

PAGINA BIANCA

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'articolo 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 disciplina il monitoraggio annuale delle spese fiscali. In particolare il comma 3, lettera b), ha novellato l'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), prevedendo che:

«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 comma 4 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 comma 5-bis dell'articolo 10-bis della legge n.196 del 2009 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 come disegnata dalla legislazione vigente 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. Dalla lettura del dato normativo e del relativo corredo informativo, può ritenersi 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 garantire la continuità di tale attività superando la prassi del ricorso a ricognizioni episodiche e discontinue e vuole essere uno strumento utile di trasparenza fiscale e di monitoraggio della finanza pubblica..

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 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 discrezionalità, 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;)
- 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	31
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	36
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	112
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	9
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	6
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	12
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	55
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	19
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	30
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	102
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	55
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	22
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	90
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	14
MISSIONE 31	TURISMO	6
TOTALE		626

L'ampiezza delle variabili considerate ai fini della classificazione delle spese fiscali ne consente, inoltre, l'aggregazione secondo criteri diversi dalle missioni, al fine di assicurare una maggiore trasparenza e leggibilità del bilancio 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 2023 (In milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (In milioni di euro)	Ammontare 2024 %	Ammontare 2025 (In milioni di euro)	Ammontare 2025 %
IRPEF	192	30,7%	101.114.369	-42.077,4	51,3%	-44.320,4	53,9%	-46.050,1	58,0%
IRES	55	8,8%	142.890	-607,8	0,7%	-734,3	0,9%	-874,4	1,1%
IRPEF/IRES	50	8,0%	342.537	-10.624,0	12,9%	-9.381,4	11,4%	-8.245,6	10,4%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	13	2,1%	2.631	-111,9	0,1%	-93,9	0,1%	-98,1	0,1%
IVA	77	12,3%	150.850	-1.934,0	2,4%	-1.934,0	2,4%	-1.934,0	2,4%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	64	10,2%	1.787.787	-7.016,3	8,6%	-7.016,3	8,5%	-7.016,3	8,8%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	15	2,4%	25	-25,8	0,0%	-25,8	0,0%	-25,8	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	24	3,8%	2.868.555	-4.038,9	4,9%	-6.124,8	7,4%	-6.102,2	7,7%
ACCISA	35	5,6%	N.D.	-3.192,1	3,9%	-3.192,1	3,9%	-3.192,1	4,0%
IMPOSTE DIRETTE E IVA	5	0,8%	1.826.097	-2.717,7	3,3%	-2.717,7	3,3%	-2.717,7	3,4%
CREDITI D'IMPOSTA	75	12,0%	48.018	-9.496,0	11,6%	-6.483,5	7,9%	-2.933,7	3,7%
ALTRO	21	3,4%	376.751	-200,2	0,2%	-202,2	0,2%	-202,2	0,3%
TOTALE	626	100%	108.660.510	-82.041,9	100%	-82.226,2	100%	-79.392,0	100%

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2023 (In milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (In milioni di euro)	Ammontare 2024 %	Ammontare 2025 (In milioni di euro)	Ammontare 2025 %
DETRAZIONE	60	9,6%	43.271.549	-26.844,2	32,7%	-28.389,6	34,5%	-29.883,9	37,6%
DEDUZIONE	57	9,1%	41.011.017	-10.452,7	12,7%	-9.205,0	11,2%	-8.048,4	10,1%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,4%	64.735	-82,3	0,1%	-82,3	0,1%	-82,3	0,1%
ESENZIONE	120	19,2%	4.470.961	-5.336,3	6,5%	-5.395,7	6,6%	-5.476,8	6,9%
ESCLUSIONE	127	20,3%	8.983.267	-10.806,9	13,2%	-10.616,6	12,9%	-10.788,1	13,6%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	39	6,2%	945.987	-6.214,5	7,6%	-6.214,5	7,6%	-6.214,5	7,8%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	5	0,8%	N.D.	-6,3	0,0%	-6,3	0,0%	-6,3	0,0%
CREDITO D'IMPOSTA	81	12,9%	51.726	-9.573,0	11,7%	-6.560,4	8,0%	-3.010,6	3,8%
IMPOSTA IN MISURA FISSA	25	4,0%	1.233.773	-1.422,0	1,7%	-1.422,0	1,7%	-1.422,0	1,8%
NON IMPONIBILITA'	6	1,0%	N.D.	-3,2	0,0%	-4,8	0,0%	-6,7	0,0%
REGIME FORFETARIO	9	1,4%	3.723	-121,5	0,1%	-121,5	0,1%	-121,5	0,2%
REGIME SOSTITUTIVO	37	5,9%	4.697.487	-9.438,0	11,5%	-12.460,1	15,2%	-12.579,7	15,8%

REGIME SPECIALE	38	6,1%	70.433	-909,4	1,1%	-915,7	1,1%	-919,5	1,2%
ALTRO	13	2,1%	3.855.852	-831,7	1,0%	-831,7	1,0%	-831,7	1,0%
TOTALE	626	100%	108.660.510	-82.041,9	100%	-82.226,2	100%	-79.392,0	100%

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2023											
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mld	>1mld	Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile	Senza effetti	Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
IRPEF	52	11	11	10	9	19	7	9	22	24	18	192
IRES	8	7	6	1	3	1	0	5	16	1	7	55
IRPEF/IRES	7	3	6	3	2	5	2	3	2	1	16	50
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	3	1	1	1	0	0	0	0	1	5	1	13
IVA	15	4	2	0	1	4	0	5	39	6	1	77
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	12	3	0	0	1	3	2	0	32	9	2	64
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	6	1	0	0	0	0	0	1	5	0	2	15
IMPOSTA SOSTITUTIVA	7	0	0	1		3	1	1	2	3	6	24
ACCISA	14	2	0	1	1	1	2	0	12	1	1	35
IMPOSTE DIRETTE E IVA	1	0	0	0	0	0	1	0	1	2	0	5
CREDITI D'IMPOSTA	11	6	4	4	4	1	3	4	4	28	6	75
ALTRO	6	0	2	2	0	0	0	0	8	2	1	21
TOTALE	142	38	32	23	21	37	18	28	144	82	61	626

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

Il riordino delle spese fiscali è funzionale a promuovere l'efficienza del sistema tributario, ridurre le distorsioni e la complessità, e favorire la semplificazione degli obblighi da parte dei contribuenti.

La riforma fiscale adottata con la Legge delega n. 111 del 2023 pone particolare attenzione alla razionalizzazione e riduzione delle spese fiscali per il conseguimento degli obiettivi di equità verticale e orizzontale, il sostegno della transizione energetica, nonché per il miglioramento del funzionamento del mercato del lavoro e del mercato dei capitali. La riforma sarà l'occasione per operare la semplificazione di un assetto normativo che nel corso del tempo è stato oggetto di molteplici interventi non solo a carattere parziale, ma anche incrementale.

Le linee strategiche di intervento per la razionalizzazione e la riduzione delle *tax expenditures* tracciate dalla riforma fiscale approvata in Parlamento lo scorso agosto pongono particolare attenzione ai seguenti aspetti: la composizione del nucleo familiare, i costi sostenuti per la crescita dei figli, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione e della previdenza complementare; gli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio esistente.

I decreti attuativi in fase di definizione consentiranno di attuare i principi contenuti nella Legge delega n.111 del 2023, al fine di incrementare la trasparenza e semplificazione del sistema tributario mediante una riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei micro-tributi, favorendo una maggiore efficienza della struttura delle imposte e l'alleggerimento del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione, nel rispetto della progressività del sistema e degli obiettivi di riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.