

Per un fisco equo e efficace

Proposta di revisione delle spese fiscali

Alessia Sbroiavacca, Carlo Stagnaro e Dario Stevanato

1. Le spese fiscali: teoria

1.1 Inquadramento generale

Le *tax expenditures*, o “spese fiscali”, rappresentano un concetto controintuitivo, quasi un ossimoro. Le imposte e più in generale i tributi danno infatti luogo, e sono finalizzate, al reperimento di un’entrata per le casse erariali. Si tratta di obbligazioni di pagamento aventi fonte legale, connesse a una manifestazione di capacità contributiva (forza economica) o alla prestazione di un servizio pubblico al singolo individuo: in ogni caso, la loro finalità è appunto quella di sovvenire alle esigenze della spesa pubblica, di cui costituiscono il rovescio della medaglia.

Con le imposte e le tasse lo Stato si procura delle risorse monetarie per poter alimentare la spesa pubblica: parlare di “spesa fiscale” è dunque apparentemente un non-senso, giacché ciò che è “fiscale” è un’entrata, non una spesa. In realtà, quella di *tax expenditures* è il frutto di una brillante intuizione, della presa d’atto che i legislatori tributari utilizzano costantemente le leggi tributarie come indiretto e a volte surrettizio strumento di spesa, attraverso misure che riducono le entrate altrimenti conseguibili.

Le spese fiscali si insinuano dunque all’interno dei diversi sottosistemi impositivi, e sottendono una deviazione dalla “struttura di base” dell’imposta giustificata da un intento extrafiscale, ovvero dalla volontà di concedere agevolazioni, sussidi, esenzioni e simili: con la misura qualificabile come “spesa fiscale” lo Stato si astiene dall’esercitare il prelievo in una determinata circostanza, non tanto per perseguire un disegno di coerenza intrinseca al presupposto impositivo e alla miglior definizione della base imponibile, quanto per un intento in senso ampio agevolativo e/o incentivante.

Le spese fiscali possono certamente surrogare efficacemente degli espliciti programmi di spesa, anche per l’automatismo che le connota; tuttavia, le stesse pongono diversi e rilevanti problemi di policy, giacché possono trasformarsi in uno strumento opaco di riduzione del gettito fiscale di cui non è sempre chiara la giustificazione, essendo molto sensibili alle pressioni esercitate da lobbies e gruppi di pressione, più che a trasparenti e condivisibili esigenze di politica economica.

Una prima questione da affrontare ha carattere definitorio: le *tax expenditures* assumono infatti forme variegata, presentandosi di volta in volta

Alessia Sbroiavacca è ricercatrice in diritto tributario, università degli studi di Trieste. Carlo Stagnaro è Direttore Ricerche e Studi dell’Istituto Bruno Leoni. Dario Stevanato è Professore Ordinario di diritto tributario all’Università di Trieste e avvocato.

come deduzioni dall'imponibile, esenzioni o esclusioni dall'imposta, riduzioni di aliquota, oppure assumendo le sembianze della detrazione, del credito di imposta e altro ancora. Tutti questi "strumenti" vengono però impiegati anche per definire elementi strutturali dell'imposta, dunque non è sempre agevole stabilire se una deduzione, un credito di imposta o una detrazione – per fare alcuni esempi – siano da annoverare tra le *tax expenditures* oppure debbano essere considerati alla stregua di previsioni che contribuiscono a definire in modo coerente la struttura-base del tributo in discussione. Per fare alcuni esempi, nell'imposta personale sul reddito la detrazione concessa in relazione alla produzione dei redditi di lavoro dipendente assolve in modo indiretto a un elemento strutturale del tributo, ovvero all'esigenza di detassare il c.d. "minimo vitale" o "minimo d'esistenza"; la deduzione dei contributi previdenziali ha l'obiettivo di postergare la tassazione del c.d. "salario differito"; la tassazione al 26 per cento dei dividendi rappresenta un mezzo, per quanto grossolano, per attenuare la doppia tassazione degli utili societari. L'aspetto esteriore della misura (deduzione, detrazione, riduzione di aliquota, etc.) non è indicativo della sua giustificazione di fondo: sarebbe pertanto sbagliato catalogare le "spese fiscali" sulla sola base della "forma" assunta dalle singole misure. Eppure, in diverse circostanze la Commissione per le Spese fiscali del MEF cade in questo equivoco, considerando per esempio "tax expenditures" delle misure di forfettizzazione di costi che sarebbero altrimenti dedotti su base analitica dall'imponibile Irpef – come la riduzione forfettaria dei canoni di locazione o dei compensi per diritti d'autore.

Occorre invece, a tal fine, interrogarsi sull'esistenza, o meno, di una motivazione interna e intrinseca alla struttura del tributo: se essa manca o non è comunque rintracciabile, è verosimile ritenere che la riduzione d'imposta risponda a ragioni e fini extrafiscali, e dunque annoverare la misura tra le "spese fiscali".

Una tale operazione di "regolamento dei confini" è tuttavia densa di insidie, in primo luogo rappresentate dalla difficoltà di individuare qual è la *baseline* di un tributo, quali sono cioè gli elementi che ne compongono la struttura di fondo. Il legislatore tributario, infatti, non sempre persegue in modo organico i propri obiettivi sistematici, dettando misure coerenti con la struttura del tributo che si trova a disciplinare.

Si pensi alla struttura dell'Irpef, che si è via via modificata rispetto alla sua impostazione originaria. Progettata negli anni sessanta del secolo scorso come imposta personale e progressiva sul reddito complessivo, sul modello della "comprehensive income tax", l'Irpef ha via via perso tale connotazione, trasformandosi in un'imposta personale e progressiva soltanto su alcune categorie di reddito (principalmente, quelli di lavoro dipendente e pensione), affiancata da una congerie di imposte "reali" e sostitutive ad aliquota proporzionale applicate, con tassi d'imposta diversificati, ai redditi finanziari, di locazione, di lavoro autonomo "minore" e via discorrendo.

In questo scenario l'individuazione di un "modello" teorico di riferimento rispetto al quale individuare gli interventi a-sistematici e le *tax expenditures* risulta assai complicato. È chiaro infatti che nell'ambito di un ordinamento tributario che ha perso – se mai ha avuto – dei riconoscibili tratti di sistematicità, diventa difficile individuare un *benchmark* di riferimento, per molti aspetti indispensabile onde poter tracciare su basi oggettive una linea di discrimine tra riduzioni d'imposta aventi

carattere strutturale, attuate in coerenza con i principi ispiratori del tributo in cui esse di inseriscono, rispetto ad interventi sottrattivi motivati da logiche diverse, di tipo extrafiscale e agevolativo.

La catalogazione delle spese fiscali è poi ulteriormente complicata dalla trascuratezza del legislatore, che utilizza impropriamente alcuni istituti giuridici dell'imposizione quando invece avrebbe dovuto utilizzarne altri. È per esempio pressoché universalmente riconosciuto in sede teorica che la figura dell'"esclusione" va riservata alle misure sottrattive coerenti con il presupposto impositivo, mentre quella dell'"esenzione" agli interventi derogatori, con cui il legislatore esonera dal prelievo, al fine di agevolare, talune fattispecie che astrattamente rientrerebbero nell'ambito del presupposto tassabile. Tuttavia, il legislatore tende spesso a confondere queste misure, usandole erroneamente in modo intercambiabile, così da ingenerare confusione sulle sue reali intenzioni e sul significato delle sue scelte.

Si pensi, per esemplificare il discorso, alla "esclusione" disposta per l'abitazione principale dall'ambito dell'Imu, imposta municipale sugli immobili. Non è in effetti immediatamente comprensibile la delimitazione del presupposto dell'Imu operata dalla legge statale, da cui è stata esclusa una importante categoria di immobili in funzione della "destinazione" che viene loro impressa dai privati. L'esclusione della c.d. "prima casa" dal presupposto del tributo, operata dalla legge statale sull'Imu, non appare facilmente giustificabile giacché anche i fabbricati adibiti ad abitazione principale sono una componente che dovrebbe a rigore rientrare nel campo applicativo di un'imposta a base patrimoniale che ha quale presupposto il possesso di immobili, e in relazione ai quali il "principio del beneficio" – che costituisce, in aggiunta al principio della capacità contributiva, una delle ragioni giustificatrici del tributo locale - opera semmai in modo rafforzato, dato che i vantaggi tratti dai servizi pubblici locali sono maggiori quando l'immobile è utilizzato più intensamente, come accade per l'abitazione principale, rispetto a ipotesi di utilizzo saltuario e discontinuo (come accade invece per le seconde e terze case).

Inoltre, l'esclusione dal presupposto del tributo dell'abitazione in cui il soggetto passivo risiede impedisce un corretto operare del principio di responsabilità dell'ente locale e rende le sue scelte più opache: i cittadini residenti nel territorio comunale, che votano per l'elezione dei propri rappresentanti locali, non sono incisi dall'imposta locale immobiliare, che invece finisce per pesare – proprio per la scelta di esonerare dal prelievo l'abitazione principale - su soggetti non residenti possessori di seconde e terze case, che non votano e perciò non possono esprimere alcun tipo di "consenso all'imposta". Si verifica così un fenomeno di "esportazione" fiscale: il tributo è posto a carico di soggetti che non necessariamente risiedono sul territorio e viene meno il principio di *accountability*, ovvero la responsabilità politica nei confronti dei contribuenti-elettori.

Quella che dunque appare costruita normativamente come una "esclusione" dal tributo (il che indurrebbe a prima vista a considerare la mancata imposizione un dato strutturale coerente con il presupposto del tributo) costituisce in realtà una norma di "esenzione", cioè un'agevolazione, come si desume del resto dalla norma con cui è stata per la prima volta sancita l'intassabilità della prima casa, ovvero l'art. 1 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, la cui *rubrica legis* ("Esenzione ICI prima casa") contrasta con il disposto normativo ("A decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.

504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo”), a dimostrazione di un uso non consapevole del legislatore dei termini “esenzione” ed “esclusione”, evidentemente ritenuti fungibili.

Tutto ciò ha appunto delle ricadute nel processo di individuazione delle “spese fiscali”, che non può fare affidamento sulle nomenclature utilizzate dal legislatore tributario, e richiede invece una approfondita indagine sulle caratteristiche strutturali del tributo nel quale la norma che sancisce la riduzione d'imposta si inserisce.

È altresì evidente che le oggettive difficoltà di catalogazione delle spese fiscali rende queste ultime, quando oggettivamente tali, più difficili da individuare ed eventualmente da ridurre o sopprimere. Se infatti residuano incertezze in ordine alla qualificazione di una certa misura fiscale come *tax expenditure* o invece come misura strutturale, vi possono essere maggiori remore nell'intervenire: nel dubbio, il decisore politico può essere tentato di lasciare le cose come stanno.

Vi è poi un altro elemento che rende difficile eliminare o ridurre l'impatto di una spesa fiscale, una volta che essa è stata incuneata nel sistema: la sua soppressione creerebbe infatti scontento in una certa classe contribuenti e conseguentemente nei gruppi di pressione, di solito agguerriti, che hanno sostenuto l'inserimento nel sistema della spesa fiscale. Ciò spiega, almeno in parte, le difficoltà che ogni maggioranza governativa incontra nel tentativo di ridurre o razionalizzare le tante spese fiscali che si sono via via stratificate, non solo nell'ambito dell'imposizione personale dei redditi. Si assiste così, in particolare, a un fenomeno di irrigidimento dell'imposta personale sul reddito, di cristallizzazione dei suoi assetti, per quanto essi appaiano largamente insoddisfacenti.

Se infatti alcune deroghe o deviazioni dalla struttura del tributo rispondono in fondo a reali esigenze (si pensi alla concorrenza fiscale internazionale sui capitali finanziari), altre appaiono concessioni di tipo “elettorale” a singole categorie, che riguardano non soltanto il trattamento privilegiato accordato a determinati redditi ma altresì il variegato arcipelago delle *tax expenditures* in senso stretto (cioè le riduzioni di imposta connesse al sostenimento di determinate spese di consumo o di investimento), che vengono di volta in volta additate, in modo schizofrenico, come da sfoltire o, al contrario, da ampliare in nome del “contrasto di interessi” e della “lotta all'evasione”.

Tutto questo ha irrigidito la variopinta struttura dell'imposta personale, posto che esenzioni, detrazioni, agevolazioni, regimi sostitutivi, si rivelano alla prova dei fatti difficilmente revocabili. Un'agevolazione, insomma, rischia di essere – come per il diamante nel fortunato slogan della De Beers - “per sempre”. Le categorie beneficiarie (dai titolari di redditi locativi agli agricoltori, dagli autonomi di piccola dimensione ai possessori di rendite finanziarie, dai rivenditori di mobili ai gestori di palestre) rappresentano altrettanti gruppi di pressione che rendono politicamente controproducente, per ogni maggioranza di governo, mettere in discussione le esistenti sacche di privilegio, che anzi vengono continuamente estese. La politica dei “bonus” non conosce tregua e attesta una tendenza di lungo periodo che appare problematico invertire.

Ne risulta un sistema farraginoso, distorsivo e profondamente ingiusto, ma paradossalmente difficile da riformare. In particolare, l'incessante erosione della base imponibile Irpef avviene da anni sostanzialmente lungo due diverse direttrici: in

primo luogo, nella determinazione e tassazione dei redditi di categoria, sottratti alla progressività e assoggettati a imposte sostitutive e proporzionali, quando non tassati in cifra fissa o del tutto esentati. E già a questo livello si tratta, in molti casi, di trattamenti tributari differenziati di cui è difficile vedere la “cifra” strutturale, e che potrebbero dunque essere considerati come altrettante *tax expenditures*. In realtà, la questione è più complessa di così; la profonda alterazione dei tratti originari dell’Irpef (nata come un’imposta sul “reddito complessivo” ma trasformatasi in una congerie di imposte cedolari che si affiancano a un’imposta ad aliquote progressive) non è avvenuta secondo un disegno coerente e consapevole, ciononostante è avvenuta. Con la “nuova” struttura dell’imposizione personale dei redditi occorre dunque fare i conti: si potrebbe dunque anche affermare che il *benchmark* – cui riferire le spese fiscali – non è più il modello teorico di tassazione progressiva del reddito complessivo (*comprehensive income*) che aveva ispirato la riforma del 1971-1973, bensì la struttura del tributo attualmente in essere. Adottando dunque l’approccio del *benchmark* legale (che è peraltro proprio quello prescelto dalla Commissione per le Spese fiscali del MEF), i trattamenti tributari differenziati – ovvero i regimi sostitutivi e cedolari – non andrebbero più considerati una deviazione e un’eccezione rispetto all’imposizione progressiva del reddito complessivo, diventando invece un dato strutturale del sistema, che è evoluto conformandosi a una tassazione imperfettamente “duale” (meglio sarebbe dire “plurale”), in cui i redditi fondati sul capitale scontano aliquote proporzionali mentre l’Irpef progressiva, con esenzione del minimo vitale ottenuta mediante detrazioni d’imposta, trova applicazione quasi esclusivamente nei confronti dei redditi di lavoro (principalmente dipendente) e di pensione.

Da questo punto di vista la progressiva estensione del regime sostitutivo proporzionale c.d. “forfettario”, applicabile a redditi principalmente basati sul lavoro (dato che, almeno di norma, l’impiego di capitale nelle attività professionali e nelle piccole imprese è trascurabile), rappresenta un’anomalia non facilmente spiegabile nemmeno privilegiando l’approccio del *benchmark* legale. Infatti, i redditi di impresa individuale e di lavoro autonomo concorrono normalmente a formare, nell’ordinamento vigente, il reddito complessivo assoggettato ad aliquote progressive, ed è solo in via di eccezione che la legge consente a imprenditori e lavoratori autonomi, con ricavi o compensi inferiori a una determinata soglia annua, di optare per un regime sostitutivo ad aliquota proporzionale. Il reiterato innalzamento della soglia ha però spiazzato l’originaria giustificazione del regime, che era rivolto a soggetti “minimi” e ad attività economiche marginali, e sottendeva un intento semplificatorio (superfluità della contabilità, forfettizzazione dei costi, esclusione dagli adempimenti Iva, etc.) più che agevolativo in termini di riduzione dell’aliquota.

Potrebbe dunque rivelarsi fuorviante l’indicazione fornita dalla Commissione nel Rapporto annuale sulle spese fiscali, secondo cui il solo fatto che un certo beneficio riguarda una platea molto ampia di soggetti e ha implicazioni finanziarie rilevanti porterebbe a supporre che il trattamento fiscale differenziato si riferisca alla struttura del tributo e non costituisca invece una spesa fiscale. Adottando questo approccio, una spesa fiscale di importo relevantissimo sfuggirebbe paradossalmente al relativo monitoraggio. Vero è, invece, che il regime forfettario degli autonomi, nella sua attuale conformazione, ha un tratto marcatamente agevolativo privo di connotati strutturali, e va dunque classificato a pieno titolo tra le spese fiscali

(come in effetti, a onor del vero, viene fatto nella Tabella allegata citato Rapporto annuale).

In seconda battuta, l'erosione prosegue nel calcolo del reddito complessivo e dell'imposta, mediante sempre nuove "spese fiscali" in senso stretto concesse sotto forma di deduzioni, detrazioni e crediti di imposta, a fronte di spese di consumo e atti di erogazione del reddito. In questo modo la politica fiscale italiana può essere definita come una "politica dei bonus": l'Irpef, in particolare, è stata usata da ogni governo e maggioranza parlamentare non solo come strumento di entrata, ma altresì, in misura massiccia, per attuare politiche surrogatorie di spesa, molto spesso a carattere clientelare.

È in effetti difficile assegnare un merito specifico, sul piano delle politiche economiche e sociali, al variopinto arcipelago delle spese fiscali e ai vari bonus per l'acquisto di mobili, sistemazioni di giardini, frequentazione di palestre, recupero di facciate, monopattini e così via, come pure al trattamento più benevolo accordato a selezionate categorie di contribuenti (autonomi forfettari, titolari di redditi di locazione, raccoglitori di funghi e via elencando). All'esito di questo inesorabile processo di erosione l'imposta personale sul reddito ne è uscita completamente stravolta, e ha via via perso i suoi tratti originari di universalità, trasformandosi in un coacervo non coordinato di tributi a carattere reale e cedolare, in cui prevalgono logiche agevolative e una concezione "contrattuale" del tributo, di volta in volta negoziato dal sovrano con le singole categorie sociali ed economiche. Nell'ambito di una tale trasformazione, che ha sflacciato i residui tratti strutturali del tributo personale sul reddito, le spese fiscali possono essere meglio mascherate e sfuggire a ipotetici tagli e interventi di riforma, sempre annunciati ma costantemente rinviati.

L'aspetto più nefasto è che l'erogazione di sconti fiscali a pioggia, distribuiti sull'intera platea di contribuenti, impegna ingenti risorse finanziarie ed ha l'effetto di allontanare la prospettiva di una riduzione organica delle imposte, oltre a produrre iniquità nella misura in cui si concentra sui soggetti a più alto reddito (che hanno maggiori capacità di spesa, ad esempio per effettuare interventi di ristrutturazione edilizia) e non riesce a raggiungere gli incapienti, cioè i soggetti più bisognosi.

Le spese fiscali hanno inoltre una elevatissima vischiosità, data la loro capacità, una volta incuneate nell'ordinamento, a perpetuarsi indefinitamente, diventando esse stesse l'elemento davvero "strutturale" del sistema. E ciò innesca un ulteriore paradosso: anziché costituire una deroga di portata limitata e un dato eccentrico rispetto ai tratti strutturali del sistema tributario in cui vengono inserite, le "spese fiscali" ne diventano il vero tratto caratterizzante, la costante di fondo, in uno scenario in cui i tratti costitutivi del tributo sul reddito (universalità e omnicomprensività, personalità, progressività, etc.) vengono via via smantellati. Non essendo più riconoscibile un *benchmark* rispetto al quale misurare le deviazioni, le "spese fiscali" sono forse l'elemento strutturale più riconoscibile dell'imposta, in un processo di trasformazione del tributo sul reddito prodotto in un'imposta sul reddito risparmiato (e, si potrebbe aggiungere, nel lungo periodo in un'imposta sul nulla, atteso che tutto il reddito può essere speso: Luigi Einaudi, Corso di Scienza della finanza, 1914).

menti di politica economica e tributaria, dei privilegi accordati a specifiche categorie di contribuenti, il sistema tributario italiano, e l'Irpef in particolare, tende ad assomigliare alle imposte "classiste" dell'Ancien Régime, i cui tratti caratteristici erano il privilegio e l'esenzione.

Nonostante la proliferazione degli sconti fiscali, in ogni programma di governo figura la razionalizzazione e il taglio delle *tax expenditures*. Si verifica così un fenomeno contraddittorio e apparentemente inspiegabile: da un lato, la votazione di sempre nuovi bonus e spese fiscali, dall'altro la reiterata promessa che le risorse per la riforma e la razionalizzazione del sistema tributario saranno ricavate proprio dal taglio delle *tax expenditures*. Queste dunque garantiscono alle maggioranze politiche che si susseguono un "doppio dividendo", in un gioco di prestigio illusionistico della comunicazione sociale: l'elargizione di nuove spese fiscali, ispirata da ragioni di consenso elettorale, è presentata all'opinione pubblica anche per il suo rovescio, cioè come promettente serbatoio di gettito da cui attingere per la messianica "grande riforma tributaria", che dovrebbe ridurre le aliquote per tutti e reintrodurre nell'ordinamento principi di equità ed efficienza.

Il sistema può così reggersi su un perenne e crescente squilibrio: le spese fiscali tendono a trasformarsi in strumento permanente di consenso elettorale, sopravvivendo ai cambi di maggioranza parlamentare, allontanando sempre di più la prospettiva di una riforma strutturale dell'Irpef nel segno dell'equità orizzontale, dello sgravio alle classi produttrici, degli incentivi al lavoro.

1.2 Il dibattito internazionale

Il fenomeno delle spese fiscali è stato oggetto di studi e analisi a partire dalla metà del secolo scorso, in origine primariamente da economisti, giuristi ed esperti di policy americani. La locuzione *tax expenditures* è stata coniata negli anni Settanta da Stanley Surrey, professore di diritto tributario alla Harvard Law School, durante il famoso discorso ai Money Marketeers di New York, riferendosi a quelle disposizioni dell'Internal Revenue Code che si discostano deliberatamente dai concetti generalmente accettati di reddito netto (di solito attraverso deduzioni o detrazioni d'imposta) e che influenzano l'economia privata in modi che di solito sono realizzati attraverso la spesa diretta del governo¹.

Nel dettaglio, secondo Surrey:

The federal income tax system consists really of two parts: one part comprises the structural provisions necessary to implement the income tax on individual and corporate net income; the second part comprises a system of tax expenditures under which Governmental financial assistance programs are carried out through special tax provisions rather than through direct Government expenditures. This second system is grafted on to the structure of the income tax proper; it has no basic relation to that structure and is not necessary to its operation. Instead, the system of tax expenditures provides a vast subsidy apparatus that

1 Surrey S., *Excerpts from remarks before The Money Marketeers on The U.S. Income Tax System -- the Need for a Full Accounting*, November 15, 1967, in United States Department of the Treasury, *Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968*, (Washington, D.C., Government Printing Office, 1969), p. 322.

uses the mechanics of the income tax as the method of paying the subsidies².

Per l'economista americano, quindi, costituiscono spese fiscali tutte quelle disposizioni fiscali che rappresentano una deviazione dalla struttura normativa generale di un'imposta sul reddito (normative tax base) e che vengono generalmente adottate al fine di favorire particolari settori economici, attività commerciali o classi di contribuenti. In tale ottica, ritiene che le spese fiscali siano affini alle agevolazioni fiscali e rispondano prioritariamente al conseguimento di obiettivi di natura politica ed extrafiscale, non essendo tecnicamente necessarie alla valutazione della capacità contributiva dei contribuenti ai fini della determinazione del reddito imponibile e dell'imposta.

Al fine di identificare quali voci potessero costituire spese fiscali, l'approccio seguito dalla scuola del Surrey consisteva quindi nell'identificare quali fossero gli elementi normativi strutturali del concetto di reddito accolto e quali, invece, costituissero delle deviazioni da tale modello, nella forma tecnica di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, aliquote fiscali preferenziali, esclusioni totali o parziali e via discorrendo.

Nell'opinione del Surrey, una approfondita analisi delle spese fiscali in essere avrebbe potuto portare ad un migliore controllo dei capitoli di spesa da parte del Congresso degli Stati Uniti, rendendo più trasparente l'impiego delle risorse pubbliche, nonché sarebbe stata utile per l'elaborazione di politiche di riforma fiscale. Gli sforzi compiuti hanno portato alla diffusione del concetto di spesa fiscale, adottato qualche anno dopo il primo discorso del Surrey da parte delle agenzie governative statunitensi, in particolare attraverso l'obbligo, previsto dal Congressional Budget Act del 1974, di includere un elenco di spese fiscali nel bilancio federale.

Gli studi e le elaborazioni del Surrey non sono stati tuttavia prive di critiche. Alla visione dell'economista americano, infatti, si contrappose quella di Boris Bittker³, a opinione del quale la teoria delle spese fiscali presentava un vulnus evidente: la descrizione della "base normativa" a partire dalla quale ricercare ed identificare eventuali deviazioni. Questo costituisce uno degli aspetti più dibattuti e delicati di tutte le discussioni sul tema.

2 Cfr. Surrey S., *Pathways to Tax Reform*, University Press, 1973. Sul tema, si veda anche: Surrey S., *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures*, in *Harvard Law Review*, 1970, vol. 83, n. 4, pp. 705-738; Surrey S., *Federal Income Tax Reform: The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Governmental Assistance*, in *Harvard Law Review*, 1970, vol. 84, pp. 352 e ss.; Surrey S., *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1973; Surrey S., McDaniel P., *The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues*, in *Boston College Law Review*, 1979, vol. 20, n. 2, pp. 225-369; Surrey S., McDaniel P., *The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process*, in *The Economics of Taxation*, 1980, Brookings Institution Press, Washington DC, pp. 123-144.

3 Professore di diritto tributario alla Yale Law School. Cfr. Bittker B., *A "Comprehensive Tax Base" as a Goal of Income Tax Reform*, in *Harvard Law Review*, 1967, vol. 80, n. 5, pp. 925-985; Bittker B., *Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget*, in *National Tax Journal*, 1969, vol. 22, n. 2, pp. 244-261; Bittker B., *The tax expenditure budget - a reply to Professors Surrey & Hellmuth*, in *National Tax Journal*, 1969, vol. 22, n. 4, pp. 538- 542.

Il Surrey, infatti, si richiamava alle elaborazioni di Haig-Simons, secondo cui il reddito di ciascun individuo poteva determinarsi a partire dal consumo del contribuente e dalla variazione del suo patrimonio netto in un dato arco temporale. Secondo il Bittker, tuttavia, risulta impossibile stabilire in via univoca la “base di partenza” ai fini dell’individuazione delle spese fiscali, poiché qualsiasi sistema di tassazione del reddito costituisce, in realtà, una sintesi di varie posizioni e decisioni circa il concetto di reddito da prendere a riferimento – circostanze, queste, non affrontate né da Haig-Simons né dal Surrey.

Di talché, il Bittker riteneva non fosse possibile compilare in maniera sistematica un preciso elenco di spese fiscali. Egli, pertanto, sosteneva vigorosamente la necessità di delineare un modello unico di riferimento, plasmato da principi generali e non da prassi operative, per una più semplice, e quasi automatica, identificazione delle spese fiscali, al fine di evitare ambiguità e classificazioni arbitrarie.

Il problema della definizione della cd. “normative tax base” è stato affrontato, offrendo varie soluzioni, anche da altri studiosi. A titolo esemplificativo Walter Blum⁴ suggeriva di classificare quali spese fiscali tutte quelle disposizioni fiscali la cui natura preferenziale e incentivante era generalmente riconosciuta, non potendo essere difese per motivi di equità fiscale; per Dirk-Jan Kraan⁵, invece, le spese fiscali dovevano essere identificate quali deviazioni da una più generale “benchmark tax”, determinabile facendo riferimento alle convenzioni contabili, alle disposizioni derivanti dagli obblighi fiscali internazionali ed alla struttura delle aliquote vigenti in un dato momento.

Un innovativo tentativo di definizione del concetto di spesa fiscale si trova negli studi di Victor Thuronyi⁶. Egli, al fine di superare le inevitabili derive soggettive nel concetto di reddito sostenuto dal Surrey, ha suggerito di considerare quali spese fiscali le cd. “disposizioni fiscali sostituibili” (substitutable tax provisions), ossia quelle disposizioni fiscali agevolative i cui obiettivi possono essere conseguiti, con pari efficacia, attraverso erogazioni dirette di spesa.

Tale approccio cambia significativamente la prospettiva di indagine, rendendo superfluo il dibattito circa il modello di reddito da prendere a riferimento: la spesa fiscale, infatti, non viene più identificata quale elemento di deviazione rispetto a uno standard, essendo all’opposto rilevante l’effetto a valle. In tale ottica Thuronyi ha quindi proposto uno schema articolato in due fasi, la prima finalizzata all’analisi degli scopi di una certa disposizione fiscale (“sospettata” di poter configurare una spesa fiscale) e la seconda orientata a verificare la possibilità di raggiungere il medesimo effetto economico attraverso un programma di spesa.

Il pregio di tale prospettiva consiste nella circostanza che, poiché la definizione di disposizione fiscale sostituibile non si basa sul concetto di reddito, essa può essere applicata a qualsiasi tipo di imposta; d’altra parte, dal punto di vista pratico può es-

4 Professore di diritto tributario alla University of Chicago Law School. Cfr. Blum W., *Pathways to Tax Reform: Concept of Tax Expenditures*, in *Journal of Corporate Taxation*, 1974.

5 Project manager della divisione Budget e Management dell’OECD. Cfr. Kraan D., *Off-budget and Tax Expenditures*, *OECD Journal on Budgeting*, 2004, vol. 4, n. 1, pp. 121-42.

6 Professore di diritto tributario alla SUNY Buffalo. Cfr. Thuronyi V., *Tax Expenditures: A Reassessment*, in *Duke Law Journal*, 1988, n. 6, pp. 1155-1206.

sere oltremodo complesso stabilire se gli obiettivi di una certa disposizione (deduzione, detrazione o credito d'imposta) possono essere conseguiti anche attraverso erogazioni dirette e, in caso affermativo, quale dei due strumenti sia il più adatto.

Le difficoltà nel fornire una definizione potenzialmente universale di spesa fiscale si riflettono nella prassi operativa: oggi è cresciuta in maniera esponenziale l'attenzione verso questa categoria di disposizioni fiscali e parimenti diversificati sono gli approcci adottati dai singoli Paesi. Da un lato, infatti, alcuni Paesi considerano quali spese fiscali quelle disposizioni fiscali che deviano da un concetto di "base normativa" variamente definito in termini di aliquote fiscali, scaglioni di reddito, unità e arco temporale di tassazione attualmente vigenti (Canada, Olanda, Francia); in altri Stati le spese fiscali sono definite quali disposizioni che non rispondono ai principi generali del sistema tributario, quali l'equità e la neutralità fiscale (Giappone); ancora, certi Paesi conferiscono particolare rilevanza agli obiettivi socio-economici perseguiti da una certa disposizione ed ai relativi effetti, ai fini di inquadrarla alla stregua di una spesa fiscale (Germania, Spagna, Regno Unito).

In un quadro teorico e pratico così frammentato, più di recente altri studiosi – come Shaviro⁷ e Kassim e Mansour⁸ – hanno prospettato la necessità di adottare un approccio più flessibile all'identificazione delle spese fiscali, che difficilmente può discostarsi dalle esperienze, tradizioni e priorità di policy proprie dei singoli Paesi.

2. Le spese fiscali in Italia

Il tema delle spese fiscali è al centro dell'attenzione del policymaker da diversi decenni. Già nel 1990 il Ministero delle Finanze censiva 825 spese fiscali e formulava un progetto, poi abortito, di riforma. Nel 2011, per la prima volta, si stabilisce la pubblicazione, in allegato allo stato di previsione del bilancio, di un monitoraggio delle spese fiscali statali (240 misure riportate). Nello stesso anno un gruppo di lavoro sull'erosione fiscale insediato presso il MEF pubblica la sua relazione finale che amplia il perimetro di analisi agli enti decentrati e con altre fattispecie, per complessive 720 spese fiscali. Più recentemente, dal 2015 un'apposita Commissione per la redazione del rapporto annuale sulle spese fiscali presso il MEF pubblica un rapporto che monitora e valuta il complesso delle tax expenditures, allegando le sue considerazioni allo stato di previsione del Bilancio di previsione. L'ultima versione di tale rapporto, pubblicato a ottobre 2021, riporta 592 misure (nel primo rapporto del 2016 erano 444 - una crescita in 5 anni di 148 voci!). La Commissione non pubblica stime aggregate della perdita di gettito, spiegando in maniera dettagliata le difficoltà nella stima degli effetti finanziari e, in circa un quarto dei casi, non è proprio disponibile una stima di tali effetti. Nei restanti casi si evince una significativa concentrazione: ben 21 misure hanno effetti finanziari superiori a 1 miliardo di euro, per complessivi 62,2 miliardi di minor gettito, pari al 75% del minor gettito totale stimato per il 2022. Aggiungendo anche le misure con un impatto stimato tra 300 e 1.000 milioni (25), si avrebbe che poco più del

7 Shaviro D., *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, in *Tax Law Review*, 2004, vol. 57, n. 2.

8 Kassim L., Mansour M., *Evaluation of Tax Expenditure Reporting in Developing Countries*, 2017, ATRN Working Paper 19, African Tax Research Network (ATRN).

10% delle spese fiscali (considerando solo quelle con stima disponibile) spiegano il 90% del minor gettito stimato nel 2022. Il 28% delle spese fiscali (con il 51% del gettito) sono riferite all'Irpef, seguite dall'Ires (9,5% spese fiscali ma solo lo 0,9% degli ammontari). Per quanto riguarda la natura della misura, vi sono svariate tipologie ma il 60% delle misure (e degli ammontari) sono caratterizzati da detrazioni, deduzioni, esenzioni ed esclusioni. Infine, le persone fisiche beneficiano di circa il 58% degli ammontari, seguite da imprese, onlus e altre tipologie.

3. Una proposta di razionalizzazione delle spese fiscali

In questo lavoro concentriamo l'attenzione su di un sottoinsieme delle oltre 700 spese fiscali esistenti. In particolare, una prima selezione si è basata sui seguenti criteri: 1) spese fiscali con minor gettito stimato superiore a 800 milioni di euro; 2) spese fiscali con effetto pro capite superiore a 100 mila euro; 3) spese fiscali con meno di 1.000 beneficiari (e di importo complessivo non irrilevante). La ratio di questi criteri è di identificare le spese fiscali che hanno una particolare rilevanza, in termini di ammontare di risorse (in valore assoluto o pro capite) o di concentrazione dei beneficiari. Tale selezione ha evidenziato sovrapposizioni, con misure che soddisfacevano anche più di uno dei criteri su descritti. Si è così arrivati a identificare 11 misure, raggruppabili in 7 distinti gruppi concettuali.

3.1 Piani "Impresa 4.0" e "Transizione 4.0"

RIFERIMENTI NORMATIVI:

- (1) Art. 1, co. 37-45 L. n. 190/2014; Art. 5, D.L. n. 3/2015; Art. 1, co. 148, L. n. 208/2015; Art. 56, D.L. n. 50/2017; Art. 4, D.L. n. 34/2019: cd. Patent box;
- (1bis) Art. 6, D.L. n. 146/2021; Art. 1, co. 10-11, L. 234/2021: cd. Nuovo Patent box;
- (2) Art. 1, co. 8 e 12-13, L. n. 232/2016; Art. 14, D.L. n. 91/2017; Art. 1, co. 29, L. n. 205/2017; Art. 1, D.L. n. 34/2019; Art. 50, D.L. n. 34/2019: cd. Superammortamento
- (2bis) Art. 1, co. 9-13, L. n. 232/2016; Art. 14, D.L. n. 91/2017; Art. 1, co. 30, L. n. 205/2017; Art. 1, co. 60-65, L. n. 145/2018: cd. Iperammortamento;
- (3) Art. 1, co. 185-197, L. n. 160/2019; Art. 1, co. 1051-1063, L. n. 178/2020; Art. 1, co. 44, L. 234/2021: cd. Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi;

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

- (1) tassazione agevolata dei redditi collegati alla ricerca e sviluppo dei cd. beni intangibili, dal 2022 trasformata in una forma di maggiore deduzione dei costi per attività di ricerca e sviluppo; (2) deduzione extracontabile Irpef/Ires; (3) credito d'imposta.

MISSIONE DI SPESA:

- (1) e (1bis) Missione 17, ricerca e innovazione; (2) e (3) Missione 11, competitività e sviluppo delle imprese.

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2023:

Minor gettito stimato, per l'anno 2023, pari a (1) 679,9, (1bis) 126, (2) 744, (2bis) 1.314,6 (3) 6.649,9.

BENEFICIARI:

Lavoratori autonomi, imprese e società

DESCRIZIONE:

Trattasi di misure fiscali di vario genere il cui obiettivo consiste nello stimolare la crescita industriale interna, tramite la previsione di incentivi fiscali al momento dell'acquisto di beni strumentali materiali o immateriali ed a favore degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo al fine di spronare il processo di trasformazione tecnologica. L'impulso a sostegno della politica industriale è stato formulato nel cd. "Piano impresa 4.0", che ha introdotto varie misure di incentivazione nell'ottica di incrementare le spese di ricerca e sviluppo e l'adeguamento delle strutture esistenti alle tecnologie 4.0., successivamente parzialmente modificato e ampliato dal cd. "Piano transizione 4.0".

Tra le misure principali si annoverano:

- 1) Patent box: nella sua prima formulazione, consisteva in una misura agevolativa in base alla quale i redditi che derivano dall'utilizzo di software protetti da copyright, brevetti industriali, formule industriali, commerciali o scientifiche giuridicamente tutelabili sono assoggettati ad una tassazione agevolata. Nel dettaglio, era prevista l'esclusione dalla base imponibile del 50% dei redditi ritratti dall'utilizzo dei beni immateriali cd. "qualificanti". Con la legge di bilancio 2022, la disciplina del patent box è stata modificata ed attualmente consiste in una maggiorazione, ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, pari al 110% delle spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute al fine di mantenere, potenziare, tutelare ed accrescere il valore dei cd. beni immateriali "qualificanti" (cd. Nuovo Patent box).
- 2) Super- e iperammortamento: misure che prevedevano una supervalutazione, rispettivamente del 130% e 250%, del costo degli investimenti in beni strumentali nuovi e dell'industria 4.0. ai fini delle imposte sui redditi. Dal punto di vista tecnico l'agevolazione consisteva in una deduzione extracontabile della supervalutazione, tramite una variazione in diminuzione della base imponibile Irpef ed Ires. La disciplina originaria richiedeva che l'acquisto fosse avvenuto entro un certo arco temporale e rispettasse determinate soglie quantitative. All'agevolazione potevano accedere tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa fiscalmente residenti in Italia.
- 3) Credito d'imposta per beni strumentali nuovi: la legge di bilancio per l'anno 2020 ha riorganizzato le agevolazioni previste per gli investimenti in beni strumentali nuovi, sostituendo le precedenti discipline del super- e iperammortamento con la concessione di un credito d'imposta a favore delle imprese che effettuano investimenti in beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale nonché in beni immateriali connessi ad investimenti in beni materiali cd. "qualificati". L'ammontare del credito d'imposta è scalare in base all'ammontare ed alla tipologia dell'investimento (distinguendo tra investimenti in beni strumentali materiali tecnologicamente avanzati, beni analoghi funzionali ai processi di trasformazione 4.0. e altri beni strumentali materiali) ed è decrescente negli anni.

OSSERVAZIONI:

Le misure in parola, variamente rimodulate nel corso degli ultimi anni, presentano

carattere strutturale quanto alle finalità che intendono perseguire: stimolare l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali nuovi e dare impulso al sostenimento di spese di ricerca e sviluppo – in linea generale, sono state adottate nel tentativo di ammodernare ed adeguare tecnologicamente il tessuto imprenditoriale-industriale italiano.

Le costanti modifiche nelle forme tecniche di agevolazione impiegate, nelle soglie quantitative e nelle tempistiche necessarie per la fruizione delle deduzioni/crediti d'imposta rendono un'analisi prospettica particolarmente complessa. L'adozione del credito d'imposta, in sostituzione alle misure sub (2) e (2bis), ha in ogni caso consentito una razionalizzazione degli incentivi.

In proposito appare necessario valutare l'effettivo impatto economico di tali misure e la loro capacità di match rispetto agli obiettivi proposti.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero dello Sviluppo Economico

FONTI PER INFORMAZIONI:

Rapporto annuale sulle spese fiscali, MEF, 2022, (1) #191, p. 1015, (1bis) # 194, p. 1016, (2) #132, #143 e #150, pp. 1007, 1009 e 1010, (2bis) #133, #144 e #148, pp. 1008, 1009 e 1010 e (3) #155 e #174, p. 1010 e 1013.

3.2 Bonus per acquisto e ristrutturazione casa

Si tratta di un complesso di 5 misure: la detrazione del 50% (già 36%) per i lavori di ristrutturazione delle case, elevata, a condizioni specifiche (e per un periodo limitato) al 110% (c.d. superbonus); una detrazione per lavori di riqualificazione energetica (c.d. ecobonus) e altre detrazioni per le spese di intermediazioni immobiliari e l'acquisto dei mobili.

RIFERIMENTI NORMATIVI:

- (1) Art. 1 della L. n. 449/97; proroga ex art. 2, commi 10- 11, della L. n.191/2009. Art. 16, comma 1, del D.L. n. 63 del 2013, convertito dalla L. n. 90 del 2013, come modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 58, lett. b), n.1), L. n. 178/2020; Art. 119, commi 5 e 6 del D.L. n. 34 del 2020, modificato dall'art.1, commi 66-67, della L. n. 178/2020: detrazione 50% lavori ristrutturazione e superbonus;
- (2) Art. 16-bis del TUIR, introdotto dall'art. 4, comma 1, lettera c), del D.L. n. 201 del 2011 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214 del 2011: detrazione 36% lavori ristrutturazione
- (3) Art 1, commi da 344 a 349, della L. 296/2006 - Art. 1, comma 48, della L. n. 220 del 2010; Art. 14 del D.L. n. 63 del 2013, convertito dalla L. n. 90 del 2013 e modificato da ultimo, dall'art. 1, comma 58, lett. a), della L. n. 178/2020. Art. 1, comma 88, della L. n. 208 del 2015, art. 119, commi 1, 2 e 3 del D.L. 34 del 2020, modificato dall'art. 1, commi 66-67, L. n. 178/2020: cd. ecobonus
- (4) Art. 16, comma 2, del D.L. n. 63 del 2013, convertito dalla L. n. 90 del 2013, come modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 58, lett.b), n.2), L. n.178/2020: detrazione acquisto mobili

(5) Art. 15, comma 1, lett. b-bis) TUIR: detrazione spese agenzia immobiliare

TIPOLOGIA DI INTERVENTO

detrazione fiscale.

MISSIONE DI SPESA:

Missione 19, casa e assetto urbanistico;

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2022:

Minor gettito stimato, per l'anno 2022, pari a (1) 9.109,1 (2) 3.529,4 (3) 554,4 (4) 20,6. Totale: 13.214

BENEFICIARI:

Persone fisiche (1 - 4) e giuridiche (2)

DESCRIZIONE:

- 1) Con la finanziaria 1998 è stata introdotta nel nostro ordinamento una detrazione per i lavori di ristrutturazione dell'abitazione domestica, con lo scopo di disincentivare l'evasione in un settore ad alto rischio (edilizia). Inizialmente prevista al 36%, l'aliquota è stata aumentata al 50% nel 2013 ed è attualmente in vigore. Dal 2020 e fino a giugno 2022 è stato inoltre introdotto un regime speciale, c.d. "superbonus" che consente la ristrutturazione profonda (c.d. *deep renovation*) a fini di miglioramento delle prestazioni energetiche dell'abitazione, beneficiando di una detrazione superiore al costo dell'investimento (110%). A tale meccanismo è stato affiancato, come peraltro per la detrazione del 50%, un sistema di cessione di credito d'imposta.
- 2) Detrazione specifica per la riqualificazione energetica delle abitazioni (c.d. "ecobonus"), in vigore dal 2007, con aliquote variabili (dal 50 al 65%), in base al tipo d'intervento (es. cappotto termico, infissi, installazione di pannelli fotovoltaici etc.).
- 3) Detrazione, nella misura del 50 %, per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione di cui al comma 1 dell'articolo 16 del D.L. 63/2013. Dall'anno 2020 la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 16.000, che si riduce a 10 mila nel 2022, e 5 mila nel 2023-2024.
- 4) Detrazione, nella misura del 19%, dei compensi pagati agli intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale per un importo non superiore a euro 1.000 per ciascuna annualità

OSSERVAZIONI:

Il complesso delle agevolazioni per l'acquisto e ristrutturazione della casa vale un importo significativo (circa 20 miliardi). Vi sono inoltre agevolazioni aggiuntive, che non consideriamo in questa analisi, quali riduzione delle imposte in fase di acquisto ed esenzione dall'IMU per la prima casa, in aggiunta a una detrazione del 50% delle spese di acquisto per box pertinenziali e del 90% per il rifacimento delle facciate condominiali (60% nel 2022).

giunto del settore delle costruzioni (Camera dei Deputati, 2021). Se da un lato, l'analisi degli investimenti nel settore evidenzia un aumento significativo in corrispondenza con l'introduzione degli incentivi (50%, ecobonus e superbonus), in linea teorica, occorrerebbe una valutazione ad hoc per ogni strumento, fatta con tecniche statistiche specifiche. Sfortunatamente, nessuna delle autorità pubbliche o agenzie coinvolte ha ancora pubblicato una vera valutazione né vi sono lavori di ricerca accademici, stante la penuria di informazioni disponibili. Fra le poche fonti, un rapporto annuale del Servizio Studi della Camera che, insieme al CRESME, pubblica l'andamento delle misure e (1) e (2) e alcune valutazioni.

Lo scopo complessivo di tale misure, seppur non specificatamente declinato, è triplice⁹: 1) favorire la ristrutturazione di un parco immobili particolarmente vetusto ed energeticamente inefficiente (STREPIN, 2020) in linea con gli obiettivi climatici del Paese; 2) sostenere un settore economico che è stato fortemente colpito dalle varie crisi economiche degli ultimi 15 anni; 3) far emergere base imponibile.

Riguardo al primo obiettivo, non è possibile fare considerazioni, giacché le informazioni sull'efficienza energetica del patrimonio immobiliare è scarsa¹⁰. Relativamente al sostegno del settore edilizio, l'ultima relazione della Camera dei Deputati segnala l'effetto dirompente del superbonus che ha determinato quasi un raddoppio degli investimenti incentivati (51,2 miliardi di euro) per complessivi 401 miliardi di euro tra il 1998 e il 2021, la metà dei quali detraibili. Giova osservare come la percentuale di investimenti detraibili sia cresciuta nel tempo: dal 36% del 1998 al 50%, in media, negli ultimi anni, è cresciuta repentinamente nel 2021, al 66%, a causa del superbonus. La quota di investimenti incentivati ha così superato quella degli investimenti privati, diventando quasi il 70% del totale degli investimenti edilizi in rinnovo nel 2021. Quanto all'emersione del nero, sempre il rapporto Servizio Studi-CRESME stima che tra il 1998 e il 2031, il complesso degli incentivi comporterà minori incassi per 200,5 miliardi a fronte di un recupero di gettito di 151,7 miliardi, per un disavanzo pari a 48,8 miliardi a valori correnti (2,3 miliardi di minori entrate/anno), 31,2 se attualizzati.

Per concludere è opportuna anche una riflessione sugli effetti distributivi di tali misure. nonostante non risulti un obiettivo dichiarato, è lecito attendersi che il legislatore tenga in debita considerazione la progressività dei regimi di aiuto che introduce, nel rispetto del dettato Costituzionale. Tuttavia, come segnalato dal rapporto Studi/CRESME, emerge un carattere fortemente regressivo di tali misure, a conferma di quanto già evidenziato dall'Ufficio parlamentare di bilancio nell'Audizione del 21 luglio 2015. E' lecito attendersi che il superbonus abbia un

⁹ Ai fini di una corretta valutazione delle policy, sarebbe opportuno che ogni strumento avesse uno e un solo obiettivo, ampiamente chiarito e dichiarato. La presenza di molteplici obiettivi rende difficile la valutazione e, di conseguenza, rende meno trasparente il processo, diminuendo l'accountability del policymaker

¹⁰ Le informazioni sugli APE sono raccolte a livello regionale. Da alcuni anni ENEA alimenta il Sistema Informativo sugli Attestati di Prestazione Energetica (SIAPE) con le APE raccolte dalle regioni. Tuttavia, allo stato attuale, diverse regioni hanno fornito solo dati parziali e alcune non hanno neanche iniziato a trasmetterli. Sarebbe opportuna una riflessione del Legislatore per rendere obbligatoria la trasmissione dai catasti regionali al SIAPE, incluso lo storico, oltre che acquisire le informazioni raccolte dall'Agenzia delle Entrate.

profilo altrettanto, se non maggiormente, regressivo. L'estensione del superbonus (e dell'ecobonus prima) al patrimonio residenziale pubblico appare ancora limitata, nonostante il duplice vantaggio, e per le casse degli enti locali coinvolti, e per le famiglie in affitto, di un intervento mirato a queste realtà.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero dello Sviluppo Economico, ENEA.

FONTI PER INFORMAZIONI:

rapporto spese fiscali MEF, 2022 (195, 202, 209, 215 e 219); rapporto Servizio Studi Camera-CRESME 32/3 dicembre 2021. Ufficio parlamentare di bilancio (UPB), audizione del 21 luglio 2015.

3.3 Regime forfettario

RIFERIMENTI NORMATIVI:

Art. 1, co. 54-89, L. n. 190/2014; Art. 1, co. 111- 113, L. n. 208/2015; Art. 1, co. 9-11, L. n. 145/2018; Art. 1, co. 692, L. n. 160/2019.

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

Imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche, riduzione di imposta

MISSIONE DI SPESA:

Missione 29, Politiche economiche-finanziarie di bilancio e tutela della finanza pubblica

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2023:

Minor gettito stimato, per l'anno 2023, pari a 2.717,5.

BENEFICIARI:

Persone fisiche

DESCRIZIONE:

- 1) Le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale possono fruire, a determinate condizioni, del cd. regime forfettario, il quale prevede l'assoggettamento dei redditi da questi conseguiti ad un'imposizione sostitutiva dell'Irpef, dell'Iva e dell'Irap. Attualmente il regime in parola si applica qualora i ricavi o compensi conseguiti, parametrati all'anno, siano non superiori ad euro 65.000, l'ammontare di spese per lavoro accessorio e dipendente siano non superiori ad euro 5.000 ed il costo complessivo dei beni strumentali, al lordo degli ammortamenti, non superi euro 20.000. Tra le cause di esclusione si annoverano: l'avvalersi di regimi speciali ai fini Iva, la partecipazione in società di persone o in S.r.l. a ristretta base che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale e l'aver percepito, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo superiore ad euro 30.000.
- 2) Il reddito imponibile viene determinato quale percentuale, diversificata in base al settore di operatività, dell'ammontare di ricavi o compensi conseguiti, non essendo prevista una deduzione analitica dei costi sostenuti per

l'attività d'impresa, arte o professione – eccezion fatta per i contributi previdenziali obbligatori. L'aliquota applicabile all'importo ottenuto dall'applicazione della percentuale di redditività al netto degli oneri previdenziali ai ricavi/compensi conseguiti è pari al 5% per i primi cinque anni, se trattasi di nuova attività, ovvero pari al 15%.

OSSERVAZIONI:

Il regime forfettario trova nel previgente regime dei minimi il suo antesignano, condividendone le finalità di semplificazione degli adempimenti fiscali per taluni contribuenti con redditi modesti nonché di contrasto all'evasione. L'attuale regime sostitutivo è stato oggetto di critiche ancor più numerose rispetto al precedente quanto ai problemi di equità che pone nel trattamento fiscale di talune tipologie di reddito rispetto ad altre (tipicamente, ai redditi di lavoro dipendente), considerata la sua applicabilità sino al conseguimento di ricavi e compensi pari ad euro 65.000 (in precedenza, la soglia si attestava ad euro 30.000). D'altro canto, siffatto regime comporta altresì un'ulteriore differenziazione nelle modalità di tassazione dei redditi d'impresa, considerato che a formare la base imponibile non concorrono in via analitica costi inerenti all'attività, bensì solo in misura forfettaria, generando evidenti distorsioni tra attività a bassa incidenza di costi (per i quali il regime risulta favorevole) ed attività a basso valore aggiunto (rispetto alle quali potrebbe risultare più conveniente il regime semplificato).

Il prospettato incremento della soglia massima di ricavi e compensi che potrebbero rientrare nel regime forfettario, con ampliamento della platea di contribuenti potenzialmente interessati, richiede un'analisi delle giustificazioni alla base di siffatto trattamento differenziato, rispetto ai redditi assoggettati a tassazione secondo le regole Irpef. Un tanto non solo nell'ottica di valutare eventuali modifiche in seno alla disciplina del regime forfettario, bensì anche in una più ampia prospettiva di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia

FONTI PER INFORMAZIONI:

Rapporto annuale sulle spese fiscali, MEF, 2022, #598, p. 1050.

3.4 Bonus Irpef 1.200 euro

RIFERIMENTI NORMATIVI:

Art. 1, D.L. n. 3/2020; Art. 1, co. 3, lett. a), L. 234/2021: trattamento integrativo Irpef

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

Trattamento integrativo Irpef non concorrente alla formazione del reddito

MISSIONE DI SPESA:

Missione 26, Politiche per il lavoro

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2023:

Minor gettito stimato, per l'anno 2023, pari a 419,6.

BENEFICIARI:

Persone fisiche percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilati

DESCRIZIONE:

- 1) Al fine di sistematizzare l'obiettivo di progressiva riduzione del cuneo fiscale, nel 2020 il Bonus Renzi (cd. Bonus 80 euro) è stato abolito e, in sua sostituzione, il D.L. 3/2020 ha previsto un trattamento integrativo Irpef (cd. Bonus 100 euro) e una ulteriore detrazione Irpef per il lavoro dipendente (quest'ultima poi abrogata dalla Legge di bilancio 2021).
- 2) La prima misura agevolativa menzionata ha carattere strutturale e prevede il riconoscimento di una somma a titolo di trattamento integrativo alle persone fisiche titolari di redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi ad essi assimilati di importo medio-basso. In linea generale, qualora il reddito complessivo sia non superiore a euro 15.000, l'importo riconosciuto è pari a euro 1.200 annui a decorrere dall'anno 2021, se l'imposta dovuta dal contribuente, calcolata al netto della sola detrazione di lavoro dipendente ed assimilato, è maggiore di zero.
- 3) La legge di bilancio 2022 ha parzialmente modificato le soglie di accesso, prevedendo il riconoscimento del trattamento integrativo anche ai contribuenti percettori di reddito di lavoro dipendente ed assimilato di ammontare superiore a euro 15.000 ma inferiore a euro 28.000. La condizione posta per l'ottenimento del beneficio è che la somma delle detrazioni per carichi di famiglia, lavoro dipendente, interessi sui mutui e detrazioni edilizie sia di ammontare superiore all'imposta lorda.
- 4) Il trattamento integrativo non concorre alla formazione del reddito imponibile e viene erogato direttamente in busta paga dai sostituti d'imposta in via automatica, senza che sia necessaria una richiesta esplicita da parte dei sostituiti. Qualora a fine anno, in sede di conguaglio, l'agevolazione applicata risulti non spettante, il recupero è effettuato ratealmente dal sostituto d'imposta.

OSSERVAZIONI:

Il bonus Irpef in parola, nelle varie forme in cui può essere fruito, rappresenta un'ulteriore deviazione tecnica dal modello impositivo di "reddito complessivo" che dovrebbe essere assoggettato alle regole Irpef. Pur considerando pregevole e necessaria la finalità di ridurre il cuneo fiscale gravante su imprese e lavoratori dipendenti, lo sforzo legislativo dovrebbe essere focalizzato su una riforma di più ampia portata, tale da rendere non necessario adottare questa ed analoghe misure fiscali di supporto alle persone fisiche.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia e delle Finanze

FONTI PER INFORMAZIONI:

Rapporto annuale sulle spese fiscali, MEF, 2022, #486, p.1041.

3.5 Differente trattamento fiscale della benzina e del gasolio

RIFERIMENTI NORMATIVI:

- (1) Allegato 1, TUA (D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504): Elenco prodotti assoggettati a imposizione e aliquote vigenti alla data di entrata in vigore del Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative
- (2) L. 24.12.2012, n.228, art. 1, co. 487: aliquote di accisa in vigore dal 1 gennaio 2013
- (3) DL 23.9.2022, n.144, art.4: proroga della riduzione delle accise sui carburanti per autotrasporto

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

Determinazione delle accise vevolei sui carburanti per autotrazione

MISSIONE DI SPESA:

MISSIONE 11, competitività e sviluppo delle imprese

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2020:

minor gettito stimato, per l'anno 2022, pari a 2.610,68 (al netto della riduzione temporanea disposta nel corso del 2022)

BENEFICIARI:

persone fisiche e giuridiche

DESCRIZIONE:

- 1) Le accise sono imposte gravanti sulla fabbricazione e vendita di specifici prodotti. Diversamente da altre imposte indirette (quali per esempio l'Iva) le accise si applicano sulla quantità del prodotto (non sul suo valore) e vengono applicate una sola volta. In tal modo, le accise svolgono un ruolo centrale nella garanzia di una quota rilevante di gettito fiscale, seppure in calo a causa del declino dei volumi domandati. Nel 2020, le accise su benzine e gasoli hanno fruttato all'erario circa 20 miliardi di euro. A questi va aggiunta l'Iva che non si applica solo sul costo industriale di tali prodotti ma anche sulle stesse accise, che dunque producono "per trascinamento" altri 4,4 miliardi di euro. In condizioni ordinarie, l'accisa su benzina e gasolio è fissata, rispettivamente, in 0,7284 euro / litro e 0,6174 euro / litro. A causa della crisi energetica, il governo ha introdotto una riduzione temporanea delle accise, fissandone il livello - rispettivamente - in 0,4784 euro / litro e 0,3674 euro / litro. Analoghi tagli sono stati applicati al Gpl per autotrazione e sul metano per autotrazione.
- 2) Secondo il Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e ambientalmente favorevoli, il differente trattamento fiscale di benzina e gasolio costituisce un sussidio ambientalmente dannoso in quanto "non vi siano ragioni ambientali evidenti per garantire al gasolio un trattamento fiscale più favorevole rispetto alla benzina e ciò è in linea con le indicazioni delle principali istituzioni internazionali. Il gap fiscale fra benzina e gasolio favorisce implicitamente una motorizzazione, la seconda, con costi esterni specifici altrettanto, se non più elevati, rispetto alla prima".

OSSERVAZIONI:

Sebbene il Catalogo suggerisca di eliminare il sussidio allineando l'accisa sul gasolio a quella sulla benzina (quindi al livello più alto), tale argomento non è per nulla ovvio. Gli attuali livelli di entrambe le imposte sembrano infatti più che sufficienti a riflettere i costi esterni causati dal consumo di carburanti per autotrazione. Inoltre, il prelievo sui carburanti in Italia è tra le più alte d'Europa: se si considerano le aliquote di accisa ordinarie (al netto della riduzione temporanea disposta dal governo Draghi), l'Italia si colloca "al quarto posto in termini assoluti e al primo in termini relativi per tassazione sulla benzina; al primo posto sia in termini assoluti sia in termini relativi per tassazione sul gasolio".

Di conseguenza, appare più ragionevole eliminare il sussidio – e la conseguente distorsione nei comportamenti dei consumatori – allineando le accise su un livello intermedio. Il phase out dalla riduzione temporanea delle accise offre una finestra di opportunità unica per perseguire tale obiettivo in modo socialmente accettabile. Inoltre, a causa degli incrementi nel costo industriale del gasolio, gli automobilisti si sono già abituati a un'inversione dei prezzi di gasolio e benzina, col primo più costoso rispetto alla seconda.

Sulla base dei livelli di consumo relativi al 2021, e considerato che la domanda di gasolio è significativamente superiore a quella di benzina (oltre il triplo), si può stimare che un livello di accisa tale da garantire l'invarianza di gettito potrebbe collocarsi attorno 0,65 euro per 1.000 litri.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia e delle Finanze

FONTI PER INFORMAZIONI:

Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli 2019-2020, MITE, settembre 2021, pp.312-326, 375-376; per i livelli delle accise: Analisi e statistiche energetiche e minerarie, MITE.

3.6 Rimborso del maggior onere derivante dall'aumento dell'accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto passeggeri

RIFERIMENTI NORMATIVI:

- (1) DPR 277/2000; Art. 6, c. 2, del D. Lgs n. 26/2007, e disposizioni collegate; 2) Art. 61 c. 4, D.L. 24 gennaio 2012 n. 1;
- (2) Art. 24-ter (gasolio commerciale) e punto 4-bis, Tabella A, del D.Lgs. 26/10/1995 e s.m.i. (TUA). Tale articolo e punto sono stati inseriti nel medesimo TUA, rispettivamente dall'art. 4-ter, comma 1, lett. f) e o), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225. (L'agevolazione deve intendersi come prosecuzione dell'art. 6, c. 2, D. Lgs. n. 26/2007);
- (3) L. 30 dicembre 2018, n. 145; L. 24,12,2012, n.228, art. 1, co. 487.

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

Riduzione di aliquota/sussidio all'autotrasporto

MISSIONE DI SPESA:

Missione 11, competitività e sviluppo delle imprese

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2022:

Minor gettito stimato pari a 1.293,81

BENEFICIARI:

Soggetti e categorie particolari

DESCRIZIONE:

- 1) La misura prevede il rimborso della differenza di accisa sul gasolio tra l'aliquota prevista dall'art.24-ter del TUA e l'aliquota ordinaria di accisa. Nel corso del 2022, visto che l'aliquota di accisa ordinaria sul gasolio per autotrazione è stata temporaneamente ridotta per compensare gli effetti della crisi energetica, e a un livello inferiore a quello previsto dall'art. 24-ter del TUA (367,4 euro per mille litri vs. 403,22 previsti dal numero 4-bis, Allegato A, del TUA) è verosimile che il costo complessivo della misura sia assai contenuto.
- 2) Nel passato è stato osservato che tale significativa riduzione dell'accisa rischia di disincentivare l'investimento in mezzi più moderni ed efficienti. Conseguentemente, la Legge di stabilità per l'anno 2016 ha ristretto l'ambito di applicazione della misura ai soli veicoli di categoria Euro 3 o superiori.

OSSERVAZIONI:

Le associazioni di categoria degli autotrasportatori ritengono la misura in oggetto assolutamente necessaria a preservare la competitività del settore. Tuttavia, anche al di là del potenziale disincentivo a migliorare le *performance* ambientali dei mezzi, essa contribuisce a spiegare la vetustà del parco veicoli circolante, nonché la piccola dimensione media delle imprese di autotrasporto e la diffusa condizione di sottocapitalizzazione.

Un progressivo superamento dell'agevolazione è quindi auspicabile, pur tenendo conto dell'esigenza di un *phase out* graduale. A tal fine, si potrebbe proseguire sulla strada indicata dalla Legge di Stabilità per il 2016, elevando progressivamente lo standard delle motorizzazioni necessario ad accedere al beneficio. Per compensare gli effetti negativi del provvedimento, è possibile ipotizzare l'introduzione – per un periodo di tempo limitato ma congruo, per esempio un triennio – di un incentivo alla rottamazione dei veicoli obsoleti, in modo tale da compensare il graduale aumento del prelievo fiscale unitario con la riduzione dei consumi e, quindi, della spesa complessiva.

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dell'Economia e delle Finanze

FONTI PER INFORMAZIONI:

Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli 2019-2020, MITE, settembre 2021, pp.364-366; Rapporto annuale sulle spese fiscali, MEF, 2021, #142; testo unico accise (dlgs. 504/1995).

3.7 Credito imposta veicoli

RIFERIMENTI NORMATIVI:

(1) Art. 1, c. 1057-1064, L. n. 145/2018; Art. 10-bis, c. 1, lett. a), b), D.L. n. 34/2019; Art. 12, c. 1, D.L. n. 162/2019; Art. 44-bis, c. 1, D.L. n. 34/2020; Art. 1, c. 691, L. n. 178/2020; Art. 5, c. 15-bis, D.L. n. 41/2021; DPCM 6 aprile 2022 che stabilisce la ripartizione delle risorse del Fondo “auto-motive” ex D.L. 17/22.

TIPOLOGIA DI INTERVENTO:

contributo (per acquirente) / credito d'imposta per costruttore/importatore.

MISSIONE DI SPESA:

Missione 18, Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente

COSTO PER L'ERARIO (MILIONI DI EURO) NEL 2022:

risorse disponibili per l'anno pari a 650 milioni di euro.

BENEFICIARI:

persone fisiche e giuridiche

DESCRIZIONE:

- 1) Incentivo per l'acquisto di veicoli non inquinanti quali: 1) Auto elettriche, ibride e a motore termico con un livello di emissioni fino a 135 gr/km di CO₂; 2) Motocicli e ciclomotori elettrici e non elettrici di Classe di omologazione uguale o superiore a Euro 5; 3) Veicoli commerciali elettrici. L'incentivo, sotto forma di sconto all'acquisto (e credito d'imposta per il costruttore/importatore) varia a seconda del tipo di veicolo ed è prevista una maggiorazione in caso di rottamazione di un veicolo più inquinante. Nel caso degli autoveicoli l'incentivo si riduce al crescere delle emissioni di CO₂ (espressi in gCO₂ per km) fino ad azzerarsi per veicoli con più di 135 gCO₂ per km. sono inoltre previste maggiorazioni nel caso si presentino veicoli da rottamare per l'acquisto di una macchina elettrica o ibrida (con emissioni tra 21 e 60 gCO₂/km). Nel caso dei veicoli commerciali elettrici, il contributo invece cresce al crescere della massa totale a terra.

OSSERVAZIONI:

nel nostro Paese sono immatricolati circa 40 milioni di veicoli, un quinto dei quali da almeno 20 anni. Molti di questi veicoli sono inefficienti, in termini di consumi, e inquinano significativamente, sia producendo CO₂ sia polveri sottili. Il settore dei trasporti contribuisce per circa un quarto delle emissioni complessive di gas serra del nostro Paese e la sua decarbonizzazione è fondamentale per raggiungere gli obiettivi di mitigazione. A tale proposito, un incentivo per favorire il ricambio del parco veicoli verso modelli meno inquinanti è una misura opportuna. Pur tuttavia, la misura, rifinanziata nel corso degli anni, per complessivi 2,57 miliardi di euro nel periodo 2019-2025, appare suscettibile di miglioramenti. In primo luogo, non vi sono evidenze sugli effetti distributivi. D'altra parte, le famiglie più povere dichiarano un possesso ridotto di veicoli (e comunque più vecchi); inoltre, vincoli al credito possono scoraggiare il ricambio proprio per questi segmenti della popolazione che vivono al di fuori dei servizi di trasporto pubblico locale e sono quindi

obbligate a usare veicoli più vecchi e inefficienti. Urge una riflessione per coniugare meglio efficienza ed equità, magari anche prevedendo l'estensione della misura a veicoli non necessariamente nuovi (purchè vi sia però un significativo aumento nell'efficienza finale rispetto al veicolo di partenza).

ENTE DI RIFERIMENTO:

Ministero dello sviluppo economico (MISE)

FONTI PER INFORMAZIONI:

Rapporto annuale sulle spese fiscali, MEF, 2021, #185; sito internet Ecobonus (<https://ecobonus.mise.gov.it/>); annuario statistico ACI 2022, tabIII34; ISPRA, National inventory report 2020.

4. Conclusioni

Obiettivo di questo lavoro è dare un contributo alla discussione di *policy* relativa alla razionalizzazione del sistema tributario, con particolare riguardo alle spese fiscali o *tax expenditures*. A dispetto della retorica politica che invoca sistematicamente semplificazione, equità e progressività come criteri polari del fisco italiano, esso appare invece sempre più frastagliato, complesso e iniquo. La proliferazione delle *tax expenditures* è certamente una cartina tornasole di tale evoluzione.

Le *tax expenditures* consentono infatti al governo di introdurre deroghe, più o meno giustificate, ai regimi ordinari, al fine di conseguire obiettivi più o meno desiderabili dal punto di vista sociale, per esempio per quanto riguarda la politica industriale, il sostegno agli investimenti in taluni settori dell'economia, la redistribuzione sociale, la sostenibilità ambientale, e così via. In realtà, il sistema che ne risulta non ha queste caratteristiche e, anzi, assume sempre più l'aspetto di una collazione di "privilegi" (nel senso originario del termine, cioè di concessione del sovrano a specifici gruppi sociali). Nei fatti, la continua sovrapposizione di spese fiscali al sistema ordinario svuota la base imponibile di questo, e disperde l'unitarietà e la razionalità del sistema stesso, rendendolo piuttosto una somma disordinata di regimi *de facto* alternativi gli uni agli altri, e dando luogo oltre tutto a seri problemi di equità orizzontale.

Non vi è governo che, in qualche momento, non abbia trionfalmente enunciato l'intenzione di disboscare la giungla delle *tax expenditures*; e non vi è governo che, a conti fatti, non abbia invece contribuito a farla crescere. Da ultimo, le misure straordinarie e (in teoria) transitorie assunte per far fronte alla crisi energetica hanno letteralmente fatto esplodere non solo il numero e l'entità, ma anche gli effetti finanziari, delle spese fiscali (e gli effetti dannosi sull'ambiente). Col paradosso che non pochi di coloro che ne proponevano l'estensione suggerivano di coprirne i costi per l'erario attraverso... la riduzione delle spese fiscali. Segno, insomma, di una confusione che è concettuale prima che pratica.

Questo *paper* ha inteso fornire due spunti al Legislatore, nella speranza di poter aiutare a dare traduzione pratica ai nobili propositi di semplificazione sempre agitati. In primo luogo, anche attraverso una discussione teorica sul concetto stesso di *tax expenditure*, esso suggerisce di mettere nel mirino, anzitutto, le misure che contribuiscono a rendere il sistema tributario più frastagliato, a prescindere dalla forma concreta che esse possono assumere per dare corpo all'agevolazione. In

secondo luogo, ha suggerito una serie di criteri per individuare le spese fiscali caratterizzate dal maggior impatto (in valore assoluto o in termini pro capite) o dalla maggior concentrazione. La risultante di tale selezione ha identificato un gruppo di 11 spese fiscali, raggruppandoli in 7 distinti gruppi, analizzati nel paragrafo 3.

L'adozione di questo approccio teorico, e di questi criteri pratici, conduce a selezionare una serie di *tax expenditures*, che complessivamente determinano effetti finanziari stimabili in 21,4 miliardi di euro nel 2022. Ciascuno di questi provvedimenti ha un obiettivo dichiarato più o meno condivisibile, sebbene non tutti siano *ex post* coerenti con le rispettive finalità. Tuttavia, essi hanno in comune il fatto di introdurre nell'ordinamento deviazioni assai pesanti non solo dal punto di vista finanziario ma anche della sua unitarietà teorica. Essi dovrebbero pertanto rappresentare il punto di partenza per qualunque riflessione sulla razionalizzazione delle *tax expenditures* e la semplificazione del fisco.

Nel passato, il ricorso alle spese fiscali è stato tanto copioso per una serie di ragioni facilmente comprensibili, che vanno al di là dell'ovvio sostegno che i beneficiari hanno offerto a tali misure. Le spese fiscali, rispetto ad altri interventi di natura più strutturali, hanno il duplice vantaggio (dal punto di vista politico) di poter essere introdotte come misure temporanee (sebbene, come nel caso dei vari bonus edilizi o dei regimi forfetari, non di rado siano poi prorogate di anno in anno o rese strutturali). Inoltre, esse consentono di mantenere le promesse elettorali offrendo qualche beneficio alle *constituency* che hanno ispirato specifici provvedimenti. Alla fine, però, esse si rivelano, in ultima analisi, un succedaneo di una riforma complessiva del sistema tributario (quale, per esempio, l'ipotesi di *flat tax* elaborata dall'Istituto Bruno Leoni). In tal modo, finiscono per diventarne un sostituto, e contribuiscono contemporaneamente a rendere più complesso e iniquo il fisco (anziché più semplice ed equo) e a rendere più gravosa e tecnicamente complessa qualunque ipotesi di riforma, oltre a moltiplicare i gruppi di pressione ostili a un ridisegno complessivo nel nome del mantenimento di piccoli benefici specifici.

Se le *tax expenditures* sono un ostacolo alla riforma del fisco, esse non sono parte della soluzione né sono una scorciatoia, come nel corso delle ultime legislature molti sono sembrati ritenere. Essi sono al contrario parte del problema. Partire da una revisione sostanziale, e non solo chirurgica, delle maggiori spese fiscali è una premessa inevitabile di qualunque percorso di riforma. E agire contemporaneamente su tutte le principali voci – quali quelle elencate nelle schede del capitolo precedente – è l'unico modo per trasmettere un chiaro e netto messaggio di equità dello sforzo riformatore: il quale deve necessariamente muovere da una revisione complessiva dell'impianto del sistema tributario e non da meri aggiustamenti al margine.

IBL Special Report

Chi Siamo

L'Istituto Bruno Leoni (IBL), intitolato al grande giurista e filosofo torinese, nasce con l'ambizione di stimolare il dibattito pubblico, in Italia, promuovendo in modo puntuale e rigoroso un punto di vista autenticamente liberale. L'IBL intende studiare, promuovere e diffondere gli ideali del mercato, della proprietà privata, e della libertà di scambio. Attraverso la pubblicazione di libri (sia di taglio accademico, sia divulgativi), l'organizzazione di convegni, la diffusione di articoli sulla stampa nazionale e internazionale, l'elaborazione di brevi studi e briefing papers, l'IBL mira ad orientare il processo decisionale, ad informare al meglio la pubblica opinione, a crescere una nuova generazione di intellettuali e studiosi sensibili alle ragioni della libertà.

Cosa Vogliamo

La nostra filosofia è conosciuta sotto molte etichette: "liberale", "liberista", "individualista", "libertaria". I nomi non contano. Ciò che importa è che a orientare la nostra azione è la fedeltà a quello che Lord Acton ha definito "il fine politico supremo": la libertà individuale. In un'epoca nella quale i nemici della libertà sembrano acquistare nuovo vigore, l'IBL vuole promuovere le ragioni della libertà attraverso studi e ricerche puntuali e rigorosi, ma al contempo scevri da ogni tecnicismo.