

Agevolazioni fiscali, bilancio delle *tax expenditures* e politica tributaria: il caso italiano

Franco Fichera

SOMMARIO: **1.** Premessa. – **2.** L'individuazione delle agevolazioni fiscali e il bilancio della spesa fiscale. – **3.** Il riordino delle agevolazioni fiscali e la politica tributaria. – **4.** Conclusioni.

1. Premessa - Riprende dopo anni il dibattito in Italia sulle agevolazioni fiscali e l'analisi delle discipline di favore attraverso i tributi sotto il profilo dei costi ai fini di un intervento di riordino.

Va ricordato: le agevolazioni fiscali, dal punto di vista del sistema tributario, costituiscono una deviazione dalla tassazione ordinaria, prevedendo per determinate fattispecie la riduzione, se non l'annullamento del carico fiscale; dal punto di vista delle politiche, hanno l'obiettivo di favorire specifiche categorie di soggetti, questo o quel settore, questo o quel territorio, di intervenire in questa o quella materia; dal punto di vista del bilancio, danno luogo a una mancata entrata e, dunque, hanno un costo e sono parte delle spese che la comunità sostiene per determinati programmi economici e sociali.

Le qualificazioni sono varie, tuttavia i termini: agevolazioni fiscali e *tax expenditures* coprono bene lo spettro dei possibili significati, dei possibili criteri di individuazione, di elencazione e poi di rilevazione dei costi, sotto cui il complesso fenomeno può essere analizzato.

La ripresa di attenzione dopo che esse – a seguito di tanti interventi settoriali o generali, frammentati o espressione meditata di programmi di azione – si sono accumulate in modo non trasparente nel tempo, intende riproporre una visione complessiva, è rivolta a una verifica con la relativa indicazione dei costi, è indirizzata a fini di riduzione e di riordino, in condizioni, come le attuali, di stringenti esigenze di bilancio.

Non meraviglia così che, coerentemente, la rinnovata attenzione abbia séguito in proposte di riforma e revisione del sistema tributario.

In questo quadro, le evoluzioni più recenti sulle scelte da fare hanno portato nel giro rapido di pochi mesi, ma qualitativamente segnato da un cambio di governo, al passaggio da una proposta di "tagli lineari" di rilevanti dimensioni per riportare in equilibrio i conti pubblici a una, nella più recente versione, di "riordino" più delimitato e da determinare.

E così, con il governo Berlusconi, il d.l. n. 138/2011 del 13 agosto 2011¹, prevedeva il “taglio lineare” di tutte le agevolazioni elencate nell’allegato C-*bis* del precedente d.l. n. 98/2011 del 6 luglio 2011², nella misura del 5% per il 2012, con un aumento delle entrate pari a 4 miliardi, e del 15% per il 2013, con un aumento delle entrate pari a 16 miliardi, a regime 20 miliardi a partire dal 2014.

Nella proposta del governo Berlusconi si ipotizzava, c.d. clausola di salvaguardia, di procedere al taglio delle agevolazioni fiscali in assenza, entro il 30 settembre 2012, di una riforma fiscale e assistenziale di pari incidenza sui conti pubblici, prevedendo ulteriormente che, in sostituzione o a integrazione del taglio delle *tax expenditures*, si procedesse a un inasprimento dell’imposizione indiretta.

A completamento, nel luglio del 2011, veniva presentata alle Camere la delega al governo per la riforma fiscale e assistenziale³.

Nel frattempo, a offrire il necessario supporto analitico, i quattro gruppi di lavoro costituiti nell’ottobre del 2010 su: “Bilancio e Patrimonio pubblico”, “Economia non osservata e flussi finanziari”, “Sovrapposizione tra Stato fiscale e Stato sociale” e “Erosione fiscale”, rilasciavano con varia cadenza nel 2011 i rapporti finali⁴. In tutti i casi si tratta di studi e approfondimenti direttamente, con il gruppo di lavoro “Erosione fiscale”, o indirettamente attinenti alla materia delle agevolazioni e agli interventi associati.

Tale impostazione, in un gioco di continuità e discontinuità, viene soppiantata dal governo Monti con il d.l. n. 201/2011 del 6 dicembre 2011, c.d. decreto salva Italia⁵, con cui all’art. 18 si prevede, secondo una nuova versione della c.d. clausola di salvaguardia, che se i tagli della spesa e il riordino questa volta “selettivo” delle agevolazioni fiscali non si re-

¹ Cfr. d.l. 13 agosto 2011, n. 138, recante “Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo”, convertito con la l. 14 settembre 2011, n. 148, in G.U. 16 settembre 2011, n. 216.

² Cfr. d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con la l. 15 luglio 2011, n. 111, in G.U. 16 luglio 2011, n. 164, allegato C-*bis*.

³ Cfr. d.d.l. delega al governo per la riforma fiscale e assistenziale, AC n. 4566/XVI del 29 luglio 2011.

⁴ Cfr. Gruppo di lavoro su “Bilancio e Patrimonio pubblico”, *Dinamica, struttura e criteri di governo della spesa pubblica: un rapporto preliminare*, 18 maggio 2011 (presieduto da Piero Giarda); Gruppo di lavoro su “Economia non osservata e flussi finanziari”, *Rapporto finale sull’attività*, 14 luglio 2011 (presieduto da Enrico Giovannini); Gruppo di lavoro su “Sovrapposizione tra Stato fiscale e Stato sociale”, *Rapporto finale*, 20 ottobre 2011 (presieduto da Mauro Marè); Gruppo di lavoro sull’“Erosione fiscale”, *Relazione finale*, 22 novembre 2011 (presieduto da Vieri Ceriani).

⁵ Cfr. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, c.d. decreto salva Italia, in G.U., n. 248 del 6 dicembre 2011, convertito con la l. 22 dicembre 2011, n. 214, in G.U. del 27 dicembre 2011, n. 300.

alizzano entro il 30 settembre 2012, dal 1° ottobre le aliquote Iva del 21% e del 10% sono incrementate di due punti percentuali.

Anche in questo caso, tanto è accompagnato – lasciando cadere la precedente delega sulla riforma fiscale e assistenziale – dalla presentazione il 16 aprile 2012 di un disegno di legge delega in materia fiscale⁶, che ribadisce, art. 4, comma 1, l'obbligo del governo di redigere annualmente un rapporto sulle spese fiscali e, art. 4, comma 2, fissa i criteri di un riordino, secondo cui il governo è delegato a introdurre “norme dirette a ridurre, eliminare e riformare le spese fiscali che appaiono in tutto o in parte ingiustificate o superate, ... ferma restando la priorità di tutela della famiglia, della salute, delle persone economicamente e socialmente svantaggiate, del patrimonio culturale, della ricerca e dell'ambiente”.

Successivamente, viene approvato il d.l. n. 95 del 6 luglio 2012, sulla *spending review*⁷, che all'art. 21, comma 2, prevede che con la legge di stabilità per il 2013 siano indicate, anticipando su questo punto l'attuazione della delega, “le disposizioni aventi a oggetto l'eliminazione o la riduzione di regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale”, tanto ai fini di evitare l'aumento di due punti delle aliquote Iva del 10% e del 21% alla nuova scadenza della clausola di salvaguardia fissata al 1° luglio 2013.

Come si vede un progressivo slittamento e un continuo cambio di priorità. Alla fine, la scelta di collegare l'intervento sulle agevolazioni fiscali, seppure ridimensionato, al riequilibrio dei conti pubblici viene mantenuta, anche se il prospettato riordino resta da determinare.

Il lavoro si sviluppa come segue: in primo luogo, si affronta il tema dell'individuazione, quali sono le agevolazioni fiscali e/o le *tax expenditures*, quali i criteri di selezione e di classificazione, quali i costi (par. 2); quindi quello del riordino (par. 3); per chiudere con qualche breve considerazione (par. 4).

2. L'individuazione delle agevolazioni fiscali e il bilancio della spesa fiscale

2.1 Il bilancio della spesa fiscale - Quando si vogliono riordinare le agevolazioni fiscali e dunque si vuole intervenire su un fenomeno così variegato e diffuso e nello stesso tempo opaco, il problema è quello dei criteri

⁶ Cfr. d.d.l. di delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, AC n. 5291/XVI del 15 giugno 2012.

⁷ Cfr. d.l. 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini, pubblicato nella G.U. n. 156 del 6 luglio 2012, in corso di conversione.

di individuazione delle agevolazioni e lo strumento è il “bilancio della spesa fiscale”.

Risale al 1968, si ha negli Stati Uniti e si deve a Stanley S. Surrey il primo documento di fonte governativa, contenente un elenco delle agevolazioni e la stima del loro costo, e al 1974 l’obbligo di legge di presentare un elenco delle agevolazioni in allegato al bilancio. Anche se successiva a una precedente esperienza tedesca, quella degli Stati Uniti ha avuto ben altra risonanza. È, infatti, a partire da essa che si apre un vasto dibattito internazionale e l’esperienza si afferma in altri ordinamenti. La ragione sta nel fatto che in quel paese la compilazione della lista delle agevolazioni è accompagnata da un originale approccio allo studio del fenomeno delle agevolazioni fiscali, la *tax expenditures theory*, secondo cui le agevolazioni non sono altro che spese mascherate, erogate attraverso i tributi, del tutto assimilabili alle sovvenzioni che lo Stato concede per i più svariati motivi. E dato che hanno un costo, sono da trattare come una qualsiasi voce di spesa e quindi da inserire nel bilancio. Da qui la nuova denominazione di “spese fiscali” e l’esigenza di una loro individuazione e quantificazione in un “bilancio della spesa fiscale” da allegare ogni anno al bilancio dello Stato.

“La gente guarda al codice delle imposte dirette come a uno strumento del governo degli Stati Uniti per procurare entrate. Molti sono così sorpresi di apprendere che esso allo stesso tempo è un veicolo attraverso il quale il governo spende centinaia di miliardi di dollari”. È con questa frase che Surrey e McDaniel iniziano il loro volume del 1985, ed essa dà il senso del mutamento di paradigma che è alla base della teoria della spesa fiscale⁸.

Il primo bilancio della spesa fiscale, si diceva, è del 1968. Dopo di allora – a partire dall’esperienza e dall’elaborazione statunitense e dal dibattito che ne è seguito – diversi paesi hanno compilato elenchi ufficiali delle agevolazioni e così l’innovazione si è diffusa e consolidata, in primo luogo nei paesi aderenti all’OCSE, ma anche in altri⁹.

⁸ Cfr. S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985, p. 2. Della vastissima produzione dei due autori si segnalano i passaggi salienti: S. S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*, in *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, vol. 17, 1976, p. 679 ss.; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, *The Tax Concept: Current Developments and Emerging Issues*, in *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, vol. 20, 1979, p. 225 ss.; P. R. MCDANIEL, S. S. SURREY, *Tax Expenditures: How to Identify Them; How to Control Them*, in *Tax Notes*, May 24, 1982, p. 595 ss.; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit.; P. R. MCDANIEL, S. S. SURREY, *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer 1985. Per una ricostruzione cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 67 s.

⁹ Cfr. OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010, dove si analizzano le esperienze di 10 paesi: Canada, Corea del Sud, Francia, Germania, Giappone, Paesi Bassi,

È del 2010 una proposta di direttiva del Consiglio Europeo in tema di “quadri di bilancio” degli Stati membri che fissa criteri di formazione comuni, nella cui relazione di accompagnamento si afferma che “Le autorità nazionali devono altresì garantire la trasparenza del processo di bilancio fornendo informazioni dettagliate sui fondi extra-bilancio, le riduzioni del gettito fiscale e le passività potenziali in essere”, e al Capo IV, dedicato a “Trasparenza delle finanze pubbliche e portata globale dei quadri di bilancio”, art. 3, punto 2, si prescrive che gli Stati membri sono tenuti a “pubblicare informazioni dettagliate circa l’impatto sulle entrate del minor gettito dovuto alle detrazioni fiscali” - si parla di “detrazioni fiscali”, ma il riferimento è alle *tax expenditures*¹⁰.

2.2 Le esperienze italiane. I precedenti della riforma tributaria del 1971 e della legge delega del 1990 - In Italia, un primo tentativo di individuazione delle agevolazioni fiscali si ha nel 1971. Nell’ambito della riforma tributaria, infatti, era prevista, art. 9, l. 9 ottobre 1971, n. 825, una delega al governo per un intervento di riordino della “materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo”, siano essi contenuti nelle leggi istitutive dei singoli tributi, siano essi stabiliti da altre leggi. La delega si proponeva di affrontare nel suo insieme il problema con un intervento di ampio respiro. Ma i risultati furono deludenti. L’incisivo riesame proposto, in sede di decreto di attuazione, d.p.r. n. 601 del 1973 sulle agevolazioni fiscali, viene fortemente ridimensionato e il riordino resta sulla carta¹¹.

Un secondo tentativo si ha nel 1990 quando con la delega al governo per la revisione delle agevolazioni, l. 29 dicembre 1990, n. 408, in cui, art. 17, si richiede di predisporre il rilevamento, si individuano i tributi da prendere in considerazione, si prescrive il carattere analitico dell’elencazione e della quantificazione del costo, tanto ai fini di offrire una base adeguata di conoscenza in vista delle misure da assumere di revisione e modifica delle agevolazioni in vigore.

Ne deriva un primo esercizio di rilevazione della spesa fiscale. Il Ministero delle Finanze, in attuazione della delega, presenta nel giugno del 1991 un documento in cui si individuano, classificano e stimano i costi

Regno Unito, Spagna, Stati Uniti e Svezia; e, ancora, OECD, *Choosing a Broad-Base – Low Rate Approach to Taxation*, Tax Policy Studies, n. 19, OECD Publishing, Paris 2010, p. 39 ss. Per gli sviluppi negli Stati Uniti, cfr. Joint Committee on Taxation, *A Reconsideration of Tax Expenditures Analysis*, May 12, 2008 (JCS-37-08); Joint Committee on Taxation, *Background Information on Tax Expenditures Analysis and Historical Survey of Tax Expenditures Estimates*, February 28, 2011 (JCS-15-11).

¹⁰ Cfr. Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, COM(2010)523 def.

¹¹ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 258 s.

di 370 fattispecie agevolative, di cui 286 riguardanti l'imposizione diretta e 84 l'Iva¹².

Contestuale è la presentazione di uno schema di decreto legislativo di revisione delle agevolazioni fiscali in attuazione della delega, approvato dal Consiglio dei Ministri il 26 giugno 1991, poi ritirato. Appena successiva è la predisposizione di una nuova delega per la revisione delle agevolazioni, l. n. 413 del 1991, che però anch'essa non ha seguito.

2.3 *Il rapporto del gruppo di lavoro su "L'erosione fiscale" del 2011* - Recentemente, in rapida successione nel tempo, si sono avuti due esercizi di ricognizione delle agevolazioni fiscali che hanno seguito impostazioni e presentato risultati diversi.

Il primo elenco è quello riportato dalla Tabella 1 allegata allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011, che contiene "le disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio" accompagnate da una stima del mancato gettito proiettata sul triennio 2011-2013, e che conta 242 voci¹³. Elenco ripreso, con aggiornamenti, nel bilancio dello Stato per il 2012 con 260 voci¹⁴.

Tanto in ossequio all'art. 21, comma 11, lett. a), l. n. 196 del 2009, come modificato dalla l. n. 39 del 2011, che, innovando rispetto alla precedente disciplina¹⁵, prescrive che la nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato debba includere "... gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo

¹² Cfr. Ministero delle finanze, *Rilevazione delle norme agevolative in materia di imposizione sui redditi e di imposta sul valore aggiunto (Al 31 dicembre 1990)*, Roma 1991.

¹³ Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato per il 2011, approvato con la l. 13 dicembre 2010, n. 221, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2012 e bilancio pluriennale per il triennio 2012-2014, contenente un elenco delle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, accompagnato da una stima del mancato gettito proiettata sul triennio 2011-2013; su cui Servizio del bilancio del Senato, *Esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio. Una analisi del bilancio per il 2011*, Elementi di documentazione, n. 39, Novembre 2010.

¹⁴ Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Nota integrativa dello stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello Stato per il 2012, approvato con la l. 12 novembre 2011, n. 184, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2012 e bilancio pluriennale per il triennio 2012-2014, in GU 14 novembre 2011, n. 265, contenente un elenco delle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, accompagnato da una stima del mancato gettito proiettata sul triennio 2012-2014. In particolare, il riferimento è agli Allegati A e B; l'Allegato A considera gli effetti delle disposizioni in materia di esenzioni e riduzioni del prelievo obbligatorio e l'Allegato B contiene solo gli effetti di quelle introdotte nell'esercizio, ossia le disposizioni intervenute successivamente alla presentazione del d.d.l. di bilancio per l'anno finanziario 2011.

¹⁵ Cfr. l. n. 468 del 5 agosto 1978 e succ. modif.

obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti¹⁶.

La lista, data anche la sede, riguarda solo i tributi statali il cui gettito va allo Stato.

Il secondo elenco è quello presentato il 21 novembre 2011 dal gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, costituito dal governo Berlusconi nel novembre 2010 e presieduto da Vieri Ceriani, attuale sottosegretario all'Economia e Finanza nel governo Monti, e considera gli scostamenti rispetto al principio generale di imposizione, che in qualche modo va oltre la legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale¹⁷.

In questo caso, le misure censite, con riguardo non solo ai tributi statali il cui gettito va allo Stato, ma anche a quelli il cui gettito va a Regioni, Province e Comuni, l'Irap e l'Ici ad esempio, esclusi i tributi propri "in senso stretto" regionali e i tributi propri locali, sono 720 per un costo totale di 253 miliardi di euro¹⁸.

Il mandato affidato al gruppo di lavoro prevedeva di analizzare l'erosione fiscale nell'area "dell'amplissima forbice aperta dalla dialettica tra la regola (il principio generale dell'imposizione fiscale) e l'eccezione (la deviazione legale da questo principio, via esenzioni, agevolazioni, regimi sostitutivi di favore, etc.)"¹⁹.

Tale secondo elenco, su cui ci si soffermerà in questa sede, è a base del disegno di legge delega in materia fiscale approvato dal governo

¹⁶ Cfr. art. 21, comma 11, lett. a), della legge di contabilità e di finanza pubblica, l. 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dalla l. n. 39/2011.

¹⁷ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, 22 novembre 2011, p. 2.

¹⁸ Cfr. *ibidem*, p. 3 e p. 6, dove si nota che il costo delle spese fiscali elencate è stimato con riguardo "alla perdita di gettito conseguente all'introduzione della misura" - o, detto diversamente, "all'incremento di gettito conseguente all'abolizione della misura" - rispetto al regime di riferimento assunto per il determinato tributo; e p. 8 s. dove si aggiunge che riguardo al metodo di stima si è proceduto a una quantificazione diversa da quella adottata in sede di bilancio dello Stato. Non si è fatto riferimento "alla proiezione degli oneri finanziari sull'arco del triennio successivo", piuttosto, in coerenza con il mandato di stimare l'erosione, si è fatto riferimento "a dati retrospettivi desunti dalle dichiarazioni dei redditi e/o dai versamenti effettuati dai contribuenti", ai fini di fornire un'indicazione puntuale dell'effettivo utilizzo delle misure e del numero dei fruitori, rilevando il beneficio medio pro-capite conseguente. Segnalando che "si tratta di valori indicativi: solo la stima degli effetti delle singole misure è affidabile, non la loro somma. In altre parole, se il riformatore decidesse di sopprimere un gruppo di spese fiscali, l'effetto combinato sarebbe diverso dalla somma degli effetti delle singole misure. Il motivo è abbastanza ovvio: ogni misura è stata stimata sulla base del regime vigente, ipotizzando la struttura esistente del tributo, cioè la conservazione delle altre misure. Se ad esempio si sopprimessero nell'Irpef le detrazioni per familiari a carico o la detrazione per lavoro dipendente, la soppressione delle altre spese fiscali Irpef comporterebbe effetti diversi da quelli stimati, perché sarebbe mutata la struttura del tributo".

¹⁹ Cfr. *ibidem*, p. 1.

Monti il 16 aprile 2012, che al comma 1 dell'art. 4 dedicato a "Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale", prescrive l'introduzione dell'obbligo per il governo di redigere annualmente, all'interno della procedura di bilancio, "un rapporto sulle spese fiscali, intendendo per tali qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa", eventualmente prevedendo la costituzione di una commissione di esperti indipendente²⁰.

2.4 I criteri di individuazione. La scelta dell'"approccio normativo" - Il gruppo di lavoro sull'erosione fiscale assume come punto di partenza quanto risulta dall'elenco allegato allo stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato prima richiamato, "integrato però con l'inclusione di ulteriori misure e regimi"²¹.

Con la precisazione che "mentre per il bilancio dello Stato oggetto della ricognizione sembrano essere le agevolazioni rispetto al regime fiscale vigente, per il gruppo di lavoro l'oggetto è invece l'erosione, cioè tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi fiscali sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende la legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali. È sembrato, in sostanza, che al gruppo di lavoro sull'erosione sia stato affidato il compito di effettuare una ricognizione delle c.d. *tax expenditures* (spese fiscali), al pari di quanto viene sistematicamente effettuato in altri paesi"²².

Come si vede, nell'individuazione delle agevolazioni il gruppo di lavoro segue un "approccio normativo", piuttosto che un "approccio positivo".

È nota la distinzione²³.

L'"approccio normativo" presuppone un modello di imposizione rispetto a cui identificare le deviazioni e propone per i singoli tributi via

²⁰ Cfr. d.d.l. di delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, AC n. 5291/XVI del 15 giugno 2012.

²¹ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 2.

²² Cfr. *ivi*.

²³ Cfr. CRAIG J., W. ALLEN, *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An Internationale Perspective*, IMF Working Paper, 2001, <http://www.eclac.cl/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>, p. 3 s.; OECD, *Choosing a Broad-Base – Low Rate Approach to Taxation*, cit., p. 39 s.; OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, cit., p. 12 ss.; Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 28 s.

via in considerazione l'assunzione del modello rispetto a cui valutare le legislazioni nazionali²⁴.

L'"approccio positivo", invece, parte dalla legislazione in vigore nel singolo Stato e, su questa base, ricostruisce il trattamento ordinario rispetto a cui distacca le agevolazioni fiscali²⁵.

Ma vediamo più analiticamente.

2.5 L'"approccio normativo" - La nozione di spesa fiscale elaborata da Surrey si basa sulla constatazione che l'imposta sui redditi è composta di due parti: una prima comprende le disposizioni strutturali necessarie per realizzare una tassazione del reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche, la seconda comprende un sistema di spese fiscali, vale a dire di programmi di ausilio finanziario realizzati attraverso trattamenti tributari preferenziali piuttosto che attraverso spese pubbliche dirette²⁶.

Punto cruciale della teoria della spesa fiscale e della formulazione di un bilancio della spesa fiscale è quello dei criteri di individuazione. È il problema della definizione che Surrey formula in questi termini: quali norme nella tassazione diretta sui redditi vanno considerate disposizioni speciali, ma che in realtà non sono altro che spese pubbliche fatte attraverso il sistema delle imposte dirette per realizzare obiettivi diversi da quelli fiscali, e quali norme rappresentano invece la struttura tipica dell'imposizione sui redditi e quindi sono parte integrante di una tale imposta²⁷. Secondo Surrey ciò che si richiede per rispondere a tale questione, è un modello normativo dell'imposta sui redditi che a sua volta dipenderà dalla definizione di reddito accolta ai fini della tassazione diretta.

²⁴ Cfr. SURREY S.S., *Pathways to Tax Reform*, cit., p. 6, e SURREY S.S., P.R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit., p. 3.

²⁵ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 32 ss.

²⁶ Cfr. S. S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, cit., p. 6 e, in particolare, S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit., p. 3, dove si chiarisce che la prima parte consiste nella definizione del reddito netto, nella specificazione dei criteri di determinazione della base imponibile, nell'individuazione dei soggetti passivi, nella definizione della struttura delle aliquote e delle quote esenti, nel trattamento delle transazioni internazionali. Queste disposizioni costituiscono gli aspetti propriamente fiscali - necessari per procurare le entrate - dell'imposta sul reddito. La seconda parte consiste nei trattamenti preferenziali, disposizioni - spesso chiamate incentivi o sussidi fiscali - che sono deviazioni dalla struttura normale dell'imposta, e sono volte a favorire una particolare attività o categoria di persone. Questo secondo sistema è intrecciato alla struttura tipica o propria della tassazione dei redditi, ma non ha alcuna relazione con questa struttura e non è necessario al suo funzionamento. Esso piuttosto fornisce un vasto apparato di sovvenzioni che utilizza i meccanismi dell'imposizione diretta come modo per l'erogazione della spesa. Le discipline speciali, attraverso le quali questo apparato di sovvenzioni funziona, si presentano in una varietà di forme: dalle esclusioni, alle esenzioni, alle deduzioni, ai crediti d'imposta, alle aliquote ridotte, al rinvio nel tempo del debito d'imposta.

²⁷ Cfr. S. S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, cit., p. 7 e 12 s.

È quanto viene approfondito nella compilazione del primo bilancio della spesa fiscale nel 1968 presentato, sotto la direzione dello stesso Surrey, da parte del Dipartimento del Tesoro, che ai fini dell'individuazione delle spese fiscali prende in considerazione "gli aspetti principali in cui l'imposta sui redditi in vigore devia dalla definizione di reddito generalmente accettata, dai principi di contabilità aziendale e dalla struttura dell'imposta sui redditi comunemente accolta"²⁸. E, per quanto riguarda il modello normativo di imposta sui redditi, fa riferimento alla definizione di reddito, all'epoca comunemente condivisa, di Haig-Simons, che è basata, secondo una nozione comprensiva di reddito entrata, sui "guadagni" e gli "incrementi" e che in Simons si trova sintetizzata in questi termini: "il reddito personale può essere definito come la somma algebrica (1) delle spese sostenute da un soggetto ai fini di consumo e (2) della variazione del suo patrimonio complessivo tra l'inizio e la fine del periodo cui l'imposta è riferita"²⁹.

2.6 L'"approccio positivo" - L'approccio positivo, invece, non parte da un modello, ma dalla legislazione che ha un rapporto controverso con i modelli e sulla base di essa ricostruisce il trattamento ordinario e rispetto a questo il discostarsi delle discipline di favore³⁰.

In questa impostazione, l'idea da cui si parte è che la difficoltà di individuare le agevolazioni fiscali all'interno della disciplina di un tributo deriva dalla struttura stessa dei tributi che risultano configurati attraverso determinazioni positive e negative, istituti additivi e sottrattivi, che, rispettivamente, creano situazioni di svantaggio o di vantaggio per il contribuente. E la tesi che si sostiene è che mentre il trattamento ordinario è dato da una combinazione di istituti additivi e sottrattivi, le agevolazioni si riscontrano solo tra gli istituti sottrattivi e, per altro verso, le penalizzazioni solo tra quelli additivi.

Ciò significa che non si danno istituti tributari agevolativi (o penalizzanti) in quanto tali. E inoltre che, ai fini di definire e individuare le agevolazioni, il problema che si pone è quello di distinguere tra le discipline sottrattive quelle che concorrono al trattamento ordinario e quelle che, invece, costituiscono trattamenti agevolativi. Lo stesso si può dire, tenendo conto delle appropriate distinzioni, per le penalizzazioni³¹.

²⁸ Cfr. Secretary of the Treasury, *Annual Report of the Secretary of the United States Treasury for the Fiscal Year 1968*, cit., p. 327 e 329 ss.

²⁹ Cfr. H. C. SIMONS, *Personal Income Taxation*, University of Chicago, Chicago 1938, p. 50. La definizione di Simons si può considerare un affinamento di quella di Haig, in Id., *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, New York 1921, p. 7, secondo cui il reddito è "il valore monetario degli incrementi netti del potere economico tra due punti nel tempo".

³⁰ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 32 ss, p. 108 s., p. 234 s.

³¹ Cfr. *ibidem*, p. 34 ss.

Ne deriva che tra i trattamenti sottrattivi sono considerati agevolativi solo quelli che, a un tempo, sono in deroga rispetto al trattamento ordinario (i), comportano un trattamento più favorevole per determinate fattispecie (ii) e svolgono una funzione promozionale (iii)³². Come si vede, la distinzione rispetto al trattamento ordinario non dipende dall'impiego di determinati istituti e meno ancora dalle denominazioni che si trovano nella legislazione: esenzioni, esclusioni, deduzioni, detrazioni, esoneri, aliquote ridotte, tassazione separata, discipline sostitutive e così via, ma dal considerare se nei casi concreti queste determinazioni negative siano partecipi del trattamento ordinario o siano agevolative. Se ne ricava che il trattamento ordinario non deriva solo da un modello di partenza, ma risulta anche dalle discipline adottate nei singoli ordinamenti³³.

I limiti di tale approccio sono che non ha una razionalità *a priori*, piuttosto lavora su quella (o quelle) che è (o sono) alla base delle scelte del legislatore, una volta che queste siano fatte (e solo su quelle fatte). La razionalità del legislatore, generale o parziale, coerente o incoerente che sia, diventa la razionalità (ricostruita) dell'ordinamento. Che vi siano margini interpretativi sia nel decidere ciò che è omesso e ciò che è trattato, e, con riguardo a quest'ultimo, quale sia la tecnica e la razionalità adottate, è ovvio. È come rileva Surrey per le imposte speciali: i contorni dati dal legislatore al tributo ne disegnano il modello³⁴.

Il vantaggio di tale approccio, per altro verso, è che è fondato positivamente, in una materia in cui la base di tutto è il termine di confronto rispetto a cui si tratta di distaccare le agevolazioni.

Inoltre, l'approccio positivo è adatto a imposte ibride - che segnano l'attuale orizzonte tributario -, perché rinuncia a una pretesa ottimale.

2.7 Sui due approcci - Non c'è una superiorità di uno rispetto all'altro dei criteri di individuazione.

Se, del resto, si guarda alle esperienze dei vari paesi, si vede che nelle diverse realtà, gli elenchi delle agevolazioni fiscali seguono differenti impostazioni sia per i criteri di individuazione e la stima dei costi; sia per il numero dei tributi presi in considerazione; sia per le modalità di formazione e di approvazione e il diverso grado di integrazione nel processo di bilancio³⁵.

Ciò che, piuttosto, rileva è che l'elenco abbia, per quanto possibile, una sua coerenza e sia neutrale rispetto ai criteri di riordino, cui pure serve. L'elenco fornisce la base analitica dell'eventuale successivo inter-

³² Cfr. *ibidem*, p. 56 ss.

³³ Cfr., in tal senso, *ibidem*, p. 32 ss. e 106 ss.

³⁴ Cfr. S. S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, cit., p. 26.

³⁵ Cfr. OECD, *Choosing a Broad-Base - Low Rate Approach to Taxation*, cit., p. 115 ss.; OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, cit., p. 69 ss.

vento e non dipende da scelte politiche, quanto da scelte tecniche, vale a dire dall'individuazione di ciò che rappresenta il trattamento ordinario e di ciò che da esso si distacca per finalità promozionali.

I due approcci: "normativo" e "positivo" appena illustrati, si contendono il campo; comunque il loro obiettivo è solo quello di un'elencazione, per quanto possibile si diceva, sistematica. Possono, con le opportune chiarificazioni, coesistere. Alla fine, si tratta di fornire le basi, non incoerenti o errate, per le scelte politiche, quali che esse siano.

Ai fini del riordino, del resto, l'elenco sarà preso in considerazione in una peculiare prospettiva: quella delle scelte politiche da fare in vista di complessi obiettivi che attengono, a un tempo, alla politica tributaria, alle politiche in vari campi, al costo delle agevolazioni fiscali, alle politiche di bilancio.

2.8 *L'elenco delle agevolazioni fiscali. L'adozione di un criterio "inclusivo"* - Nell'elaborazione del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale si accoglie, come si diceva, l'"approccio normativo": "la regola adottata (per le imposte dirette) è il modello 'classico' di tassazione del reddito, alla Schanz-Haig-Simons, detto anche *comprehensive income*" ... "che definisce il reddito imponibile come la somma dei potenziali consumi in un determinato periodo più l'aumento di ricchezza tra il periodo in esame e il precedente" ... e "comprende anche i redditi occasionali (vincite, donazioni, successioni), nonché il reddito figurativo dell'abitazione di proprietà e l'autoconsumo"; una definizione, si aggiunge, che, anche se non "applicata da nessun paese nella sua interezza, è però generalmente assunta, sia pure con alcune approssimazioni e omissioni, come modello di riferimento per la ricognizione delle spese fiscali"³⁶.

Nella lista predisposta, di cui all'Allegato 1 - Elenco delle misure e dei regimi che determinano erosione fiscale del rapporto³⁷, che come si è detto raccoglie 720 voci per un costo totale di 253 miliardi di euro, ogni misura è contrassegnata da un numero e, se del caso, viene illustrata con un'apposita scheda; di essa, inoltre, si dà il riferimento normativo, una descrizione, si richiama la vigenza e la natura: deduzione, detrazione, esenzione, esclusione e così via. Una volta individuata, di ciascuna disciplina si dà poi conto del costo, dell'effettivo utilizzo, delle categorie dei beneficiari, del numero dei fruitori, del beneficio medio pro capite. A ogni voce, infine, è associato uno o più dei 14 codici di classificazione adottati³⁸.

³⁶ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 4.

³⁷ Cfr. *ibidem*, pp. 42-122, Allegato 1 - Elenco delle misure e dei regimi che determinano erosione fiscale.

³⁸ Cfr. *ibidem*, p. 10, dove si trovano elencati i 14 codici di classificazione: 1. Misura che evita doppie imposizioni; 2. Misura che garantisce la compatibilità con l'ordinamento

Un'accuratezza comparabile - finalmente, viene da dire - con esercizi simili in altri paesi OCSE, sia sotto il profilo della ricognizione che delle indicazioni e chiarimenti forniti, come della rilevazione dei costi.

Ora di tale elenco, che si esaminerà senza pretese di esaustività, alcune scelte (e sono ovviamente la maggior parte) sono condivisibili, altre meno.

2.9 L'Irpef - Per quanto riguarda l'Irpef sono giustamente elencate le deduzioni dal reddito complessivo lordo di cui all'art. 10, comma 1, lett. *b*), Tuir, relative alle spese mediche e a quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità e menomazione (Misura n. 30 dell'elenco)³⁹ e poi, per citarne alcune, le lettere *f*), *g*), *h*), *l-bis*), *l-ter*), *l-quater*) (rispettivamente, Misure nn. 66, 121, 119, 113, 41, 137) e ancora, comma 2, le deduzioni relative agli oneri versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale o familiare (Misura n. 31); comma 3-*bis*), la deduzione della rendita catastale dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale (Misura n. 1)⁴⁰; inoltre, le deduzioni ex art. 10, comma 1, lett. *i*), Tuir, delle erogazioni liberali in denaro a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana (Misura n. 112) e poi di altre confessioni religiose (Misure da n. 113 a 116)⁴¹.

Segue l'esclusione dalla base imponibile dell'Irpef, ma in realtà dal presupposto, degli assegni familiari e dell'assegno per il nucleo familiare e gli emolumenti per i carichi di famiglia, art. 3, comma 3, lett. *d*), Tuir (Misura n. 26)⁴².

dell'Unione europea e il rispetto di accordi internazionali; 3. Misura che garantisce il rispetto di principi di rilevanza costituzionale; 4. Misura finalizzata a interventi di *welfare*; 5. Misura volta a garantire la concorrenzialità rispetto a paesi terzi; 6. Misura volta alla semplificazione del sistema; 7. Misura a rilevanza territoriale; 8. Misura a rilevanza sociale; 9. Misura a rilevanza settoriale; 10. Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili; 11. Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e a incoraggiare la ricerca e lo sviluppo; 12. Misura la cui soppressione comporta l'esenzione dell'imponibile; 13. Misure rivolta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo; 14. Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese.

³⁹ Si riporta il numero assegnato alla misura, cfr. *ibidem*, pp. 42-122.

⁴⁰ Cfr. *ibidem*, p. 15 s.

⁴¹ Cfr. *ivi*, la misura è certamente agevolativa, ancorché sia in esecuzione dell'accordo di Roma del 18 febbraio 1984 che ha modificato il concordato dell'11 febbraio 1929. Nell'elenco la misura è classificata con il codice n. 2 "Misura che garantisce il rispetto di accordi internazionali". Ciò comunque non significa che non sia una misura agevolativa. Lo stesso vale per le deduzioni delle erogazioni liberali a favore dell'Unione delle Chiese avventizie del 7° giorno, delle Assemblee di Dio, della Tavola valdese, dell'Unione cristiana evangelica battista, della Chiesa evangelica luterana, dell'Unione delle comunità ebraiche italiane.

⁴² Cfr. *ibidem*, p. 13.

E ancora le numerose detrazioni dall'imposta lorda di cui all'art. 15, ad esempio quella su interessi passivi e oneri accessori relativi a mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale *ex art. 15, comma 1-ter, lett. b) e comma 1-ter*, Tuir (Misura n. 4)⁴³ e poi varie lettere (Misure nn. 14, 24, 27, 28, 32, 33, 34, 36, 44, 111, 117, 118, 120, 122, 123, 124, 125, 129, 130, 133). È evidente che tali discipline - ma lo stesso vale per le precedenti deduzioni dalla base imponibile di cui all'art. 10 - costituiscono un aspetto di politiche a favore della casa, della famiglia, dell'istruzione, della sanità, del risparmio e così via. E quindi della scelta tra perseguire queste politiche attraverso lo strumento fiscale - e con uno specifico istituto, ad esempio deduzione o detrazione e poi detrazione dall'imposta lorda o dall'imposta netta - in alternativa o accanto ad altre modalità.

Si elencano, quindi, le detrazioni dall'imposta lorda, per interventi di ristrutturazione e manutenzione, nonché di riqualificazione energetica degli edifici, *ex art. 1, l. n. 449/1997, e art. 1, commi da 344 a 349, l. n. 296/2006* (Misure nn. 2 e 6). A entrambe è associato il codice di classificazione n. 8 "Misura a rilevanza sociale" e il codice n. 9 "Misura a rilevanza settoriale" in considerazione del fatto che "indirettamente ne beneficiano le imprese del settore edilizio e dell'impiantistica a esso collegata". Ma dato che sono state concepite anche "con l'intento di favorire l'emersione di imponibili, creando un contrasto di interessi tra committente e commissionario", sono classificate in aggiunta con il codice n. 10 "Misura volta a favorire l'emersione degli imponibili". Alla misura n. 6, relativa alla riqualificazione energetica, è assegnato pure il codice n. 11 "Misura volta alla tutela dell'ambiente e del patrimonio artistico, paesaggistico e culturale e a incoraggiare la ricerca e lo sviluppo"⁴⁴.

Nella lista si richiama ancora la detrazione dall'imposta lorda per canoni di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, *ex art. 16, Tuir* (Misura n. 7)⁴⁵.

Sono, inoltre, elencati una serie di crediti di imposta (Misure da n. 274 a 296) a chiara finalità promozionale.

L'indicazione di misure di questa natura nella completa elencazione che ne viene data potrebbe ulteriormente continuare.

A riguardo di tali discipline un punto va tuttavia sottolineato: desta perplessità assumere misure che sono a tutti gli effetti agevolazioni, sotto la qualificazione di "aspetti strutturali dell'attuale sistema impositivo". Nella relazione del gruppo di lavoro si illustra il senso di tale qualificazione quando si afferma che alcune misure come "quelle relative alle detrazioni dall'imposta lorda Irpef per i familiari a carico, art. 12 Tuir, e

⁴³ Cfr. *ibidem*, p. 15 s.

⁴⁴ Cfr. *ibidem*, p. 16 s.

⁴⁵ Cfr. *ibidem*, p. 17.

per lavoro dipendente, art. 13 Tuir, costituiscono ‘aspetti strutturali dell’attuale sistema impositivo’ e appare opportuno che la loro eventuale abolizione (o riduzione, o riformulazione) sia inserita nell’ambito di riforme di più ampia portata, che ne contemperino gli effetti e ne considerino tutte le implicazioni”⁴⁶.

In effetti, le detrazioni per carichi di famiglia (Misura n. 22) sono agevolazioni senz’altro. La politica di tutela della famiglia potrebbe essere perseguita attraverso altri strumenti in modalità altrettanto ragionevolmente adeguate fino al punto da rendere superflua - non si può escludere *a priori* - la misura fiscale. Nel nostro ordinamento questo è invece, insieme con altri, uno degli strumenti adottati. Tuttavia resta un’agevolazione. Quindi senz’altro d’accordo per l’inserimento nell’elenco, meno sulla considerazione che costituiscono “aspetti strutturali”, quasi indefettibili sembra di capire, del sistema impositivo. Non si condivide, inoltre, l’affermazione secondo cui “queste detrazioni hanno innanzitutto lo scopo di rispettare il principio costituzionale di capacità contributiva”⁴⁷. Al contrario, la capacità contributiva sussiste, ma in ragione della deroga agevolativa per finalità extrafiscali quel fatto indice di capacità contributiva viene tassato di meno o non viene tassato affatto. Le agevolazioni fiscali, infatti, intervengono in modalità sottrattiva e in deroga in ordine a fatti che, essi e non le agevolazioni rispetto ad essi, debbono essere scelti dal legislatore e scrutinati dalla Corte costituzionale sotto il profilo della capacità contributiva⁴⁸.

Diverso è il caso delle detrazioni per lavoro dipendente, pensioni, lavoro autonomo e imprese minori a contabilità semplificata, redditi derivanti da attività commerciali e di lavoro autonomo svolte occasionalmente, di cui all’art. 13, vari commi, Tuir (Misura n. 49). Se si ritiene che abbiano la funzione di garantire che il reddito da assoggettare a tassazione va determinato sottraendo, in modo analitico o forfetario, i costi di produzione, esse sono parte del trattamento ordinario e dunque non si tratta di agevolazioni fiscali. Ma nel nostro caso ciò vale solo per i redditi di lavoro dipendente, già non vale più per le pensioni e non vale per gli altri redditi indicati per i quali i costi sostenuti, se inerenti, concorrono alla determinazione del reddito⁴⁹. Se si ritiene invece, com’è più plausibile, che si tratti di una forma di discriminazione qualitativa dei redditi - la detrazione in esame, sottolinea il gruppo di lavoro, ha la funzione, insieme con la struttura progressiva delle aliquote per scaglioni, di contribuire a disegnare la progressività, escludendo dall’imposizione i redditi derivanti dallo svolgimento di attività lavorative di ammontare non supe-

⁴⁶ Cfr. *ibidem*, p. 12.

⁴⁷ Cfr. Gruppo di lavoro sull’“Erosione fiscale”, *Relazione finale*, cit., p. 12.

⁴⁸ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 145 ss.

⁴⁹ Cfr. Gruppo di lavoro sull’“Erosione fiscale”, *Relazione finale*, cit., p. 11 s.

riore a un determinato importo, stabilendo dei minimi esenti e modificando la progressività in modo differenziato per le diverse categorie di reddito⁵⁰ - che vuole favorire quelli di lavoro rispetto agli altri, cioè rispetto alla generalità delle altre categorie di reddito, si tratta di agevolazioni fiscali.

È questo un caso che partecipa di quell'area grigia, più o meno ampia a seconda delle impostazioni, che è ineliminabile, all'interno della quale vi sono le disposizioni a cui si possono ascrivere più scopi. Tali disposizioni assolvono funzioni promozionali, ma nello stesso tempo dimostrano alcuni meriti anche sotto altri profili, di modo che possono essere difese anche con argomenti che non sono di natura promozionale⁵¹.

Sono, poi, senz'altro agevolative le varie misure a favore delle imprese nella forma di crediti di imposta in materia di Irpef di cui alle Misure da n. 274 a 296.

Non hanno, invece, a che fare con le agevolazioni fiscali una serie di misure che pure si trovano nell'elenco. Ad esempio, l'esclusione degli assegni periodici per il mantenimento dei figli spettanti al coniuge separato che è il soggetto erogante, di cui all'art. 3, comma 3, lett. b), Tuir (Misura

⁵⁰ Cfr. *ivi*.

⁵¹ Ai fini della formazione del bilancio della spesa fiscale, in caso di più scopi, secondo alcuni, cfr. W. J. BLUM, *Book Review* (recensione a S. S. SURREY, *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973), in *The Journal of Corporation Taxation*, vol. 1, 1975, p. 488 e K. Vogel, *Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, in *Stuer und Wirtschaft*, 1977, p. 97 ss., si dovrebbe applicare un criterio restrittivo: una disposizione va considerata agevolazione fiscale solo nel caso in cui non coesistano - per generale consenso, secondo Blum, o in base a criteri oggettivi ed in particolare alla funzione, secondo Vogel - altri fini oltre a quello agevolativo; solo in tal caso infatti l'agevolazione è equivalente ad una sovvenzione diretta. Secondo altri invece, e in primo luogo Surrey e McDaniel, si dovrebbe applicare un criterio estensivo: una disposizione va considerata agevolazione fiscale se i suoi obiettivi possono essere ragionevolmente realizzati da un programma di spesa diretta.

Va solo sottolineato che, nella prospettiva dell'“approccio positivo”, la conclusione a cui si perviene non è indifferente, “perché se si afferma che non si tratta di agevolazione, allora si assume che quella determinata disposizione fa parte del trattamento ordinario, con tutte le implicazioni che questo ha sul disegno complessivo del tributo, sull'interpretazione delle sue disposizioni, sui profili di diritto costituzionale e di diritto dell'Unione europea rilevanti. Vi è una costrizione del processo interpretativo in base alla quale il trattamento tributario o fa parte della disciplina ordinaria o è un'agevolazione (o, per altro verso, una penalizzazione). Il processo interpretativo cioè non può restare sospeso o fermarsi a categorie intermedie e sfuggenti, senza risolversi obbligatoriamente in un senso o nell'altro. In questa prospettiva, le distinzioni, così diffuse nella letteratura in materia, tra agevolazioni che hanno la loro base nella capacità contributiva; agevolazioni tecniche che servono a migliorare la razionalità del tributo; agevolazioni extrafiscali - o incentivi - correlate a finalità economiche e sociali, surrogatorie di sovvenzioni, se possono essere utili sotto il profilo della rilevazione e differenziazione delle possibili funzioni dei trattamenti tributari, non hanno sotto quello dell'individuazione delle agevolazioni una loro autonomia, se e in quanto non dicono nulla sulla questione cruciale se si tratti di trattamenti ordinari o agevolativi”, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 122 s.

n. 25) e di quelli corrisposti al coniuge diversi dagli assegni per il mantenimento dei figli, art. 10, comma 1, lett. c), Tuir (Misura n. 29) che, in quanto accompagnate dalla tassazione in capo al coniuge beneficiario, hanno la funzione, come pure rileva il gruppo di lavoro⁵², di evitare una doppia tassazione, art. 50, comma 1, lett. ò), Tuir. Tali discipline, classificate con il codice n. 1 “Misura che evita doppie imposizioni”, non andrebbero richiamate in un elenco delle agevolazioni fiscali e il loro costo non andrebbe calcolato in un bilancio delle *tax expenditures*.

Lo stesso vale per la deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali di cui all’art. 10, comma 1, lett. e), Tuir (Misura n. 50) in quanto la deduzione serve a bilanciare e trova corrispondenza, come pure rileva il gruppo di lavoro⁵³, nell’imponibilità futura delle prestazioni previdenziali. Lo stesso vale e per lo stesso motivo, per i contributi previdenziali e assistenziali che, in forza dell’art. 51, comma 2, lett. a), non concorrono a formare il reddito (Misura n. 23). E ancora per la deducibilità, di cui all’art. 10, comma 1, lett. e-bis), dei contributi versati alle forme pensionistiche complementari (Misura n. 51).

Così come per la deduzione in capo al locatore dell’indennità per perdita di avviamento corrisposta per disposizione di legge al conduttore in caso di cessazione di locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione di cui all’art. 10, comma 1, lett. h), Tuir (Misura n. 136), in quanto la deduzione serve a bilanciare e trova corrispondenza nell’imponibilità in capo al conduttore alla realizzazione della perdita attuale al momento dell’utilizzo, impiego o cessione futura.

E, ancora, per la riduzione forfetaria dai canoni di locazione risultanti da contratto del 15%, purché il canone sia superiore alla rendita catastale e in cui il reddito è determinato in misura pari a quello del canone di locazione al netto di tale riduzione, di cui all’art. 37, comma 4-bis, Tuir (Misura n. 3), poiché la deduzione determina forfetariamente i costi e in quanto tale è parte del trattamento ordinario ai fini di colpire il reddito effettivo. Diverso è il caso, sempre al comma 4-bis, dei fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, in cui la riduzione è elevata al 25%, poiché si discosta dalla norma ordinaria appena indicata, evidentemente a fini promozionali (Misura n. 3).

2.10 La tassazione separata - Non convince poi l’inclusione nell’elenco della tassazione separata del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti, così come delle indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ex art. 17, comma 1, lett. a),

⁵² Cfr. Gruppo di lavoro sull’“Erosione fiscale”, *Relazione finale*, cit., p. 13.

⁵³ Cfr. *ibidem*, p. 14.

Tuir (Misure nn. 103 e 104)⁵⁴, degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente, ex art. 17, comma 1, lett. b), Tuir (Misura n. 76) e poi delle misure elencate nelle varie lettere dell'art. 17 (Misure nn. 65, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78).

Nel rapporto del gruppo di lavoro si legge: "Queste misure riguardano redditi che si sono formati in più periodi di imposta e che vengono erogati in unica soluzione alla cessazione del rapporto. La tassazione separata ad aliquota media riferita agli anni precedenti intende evitare la tassazione ad aliquota marginale nell'anno in cui questi redditi sono cumulativamente percepiti (andando a sommarsi agli altri redditi eventualmente prodotti nello stesso anno); intende quindi evitare un aggravio impositivo che appare non in sintonia con il rispetto del principio di capacità contributiva"⁵⁵.

Corretta l'illustrazione delle misure; si può ulteriormente aggiungere che facendo le misure in discussione riferimento a redditi a formazione pluriennale sarebbe incongruo colpirli tutti in un solo periodo di imposta a un'aliquota progressiva. Ma allora perché inserirle nell'elenco?⁵⁶

Lo stesso vale per la tassazione separata delle indennità per perdita di avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione e delle indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare, ex art. 17, comma 1, lett. h), Tuir (Misura 65).

2.11 La determinazione catastale dei redditi dei terreni e dei fabbricati - Desta perplessità l'inclusione dei trattamenti delle rendite catastali dei redditi dei terreni e dei fabbricati, di cui agli artt. 28, 34 e 37, Tuir (Misure nn. 302 e 303), non aggiornate e molto inferiori ai valori di mercato, non tanto in ragione del criterio medio ordinario adottato dal legislatore, quanto perché le attuali rendite non costituiscono una buona approssimazione del reddito effettivo, sono obsolete e sottostimate, determinando così fenomeni di erosione (si calcola che la rendita effettiva sia 3-4 volte la rendita catastale)⁵⁷.

⁵⁴ Cfr. *ibidem*, p. 18.

⁵⁵ Cfr. *ivi*.

⁵⁶ Forse, si potrebbero considerare agevolative solo nel caso in cui si lascia al contribuente l'opzione tra tassazione separata e tassazione nel periodo di imposta di percezione dell'indennità, sul punto cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 61, dove si legge: "La tassazione separata nell'Irpef, in rapporto alla tassazione progressiva a cui è sottoposto il reddito del contribuente nel periodo d'imposta in considerazione, si può rivelare più o meno favorevole e in questa seconda ipotesi penalizzante. Non è un caso che il legislatore, per assicurare il carattere più favorevole della nuova disciplina, abbia introdotta la possibilità per il contribuente di optare per il trattamento per lui più conveniente. L'opzione riconosciuta al contribuente è appunto il sintomo che solo fino ad un certo punto il regime previsto si rivela più vantaggioso, e che serve a evitargli quello meno favorevole".

⁵⁷ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 2 s., p. 17 s.

È questo un caso in cui, evidentemente, nella prospettiva dell'“approccio normativo” si è assunto come modello di imposizione per tutte le categorie di reddito il reddito effettivo, per cui ogni deviazione più favorevole è agevolativa.

Nella prospettiva dell'“approccio positivo”, invece, non si tratta di deviazione dal trattamento ordinario, in quanto la determinazione al valore effettivo non è il criterio ordinario; piuttosto nell'imposta sui redditi si riscontra una pluralità di criteri di determinazione dell'imponibile: effettivo, medio ordinario, presuntivo. Ora, se i criteri di determinazione sono plurimi, l'uno non costituisce deviazione rispetto all'altro. E, infatti, la determinazione della rendita catastale non è una deroga rispetto a un trattamento più ampio derogato, altrimenti applicabile⁵⁸. Certo, l'opzione del trattamento medio ordinario per i redditi fondiari comporta nel caso italiano una tassazione ridotta, a volta molto ridotta e per i redditi più elevati, e in quanto tale più favorevole, ma solo se si assume, secondo l'“approccio normativo”, che il modello ideale di riferimento ai fini della determinazione dei redditi è il reddito effettivo. Il che non è sul piano del diritto positivo. Nel caso si richiederebbe non tanto un riordino delle discipline che si pretendono più favorevoli, ma una riforma dei criteri di determinazione portandoli tutti a effettivi, a meno di deroga. A riprova, si veda la relazione stessa quando classifica questi trattamenti con il codice n. 12. “Misura la cui soppressione comporta l'esenzione dell'imponibile” e rileva che “la mera soppressione della misura non accompagnata da altri interventi normativi, comporterebbe l'esenzione dell'imponibile”⁵⁹.

Ciò non significa che il trattamento dei redditi fondiari non possa meritare una segnalazione e una riforma, ma a parte, non certo in un elenco delle agevolazioni fiscali. L'opportunità di un'indicazione a parte è importante sia per le implicazioni che l'inserimento ha sul numero e sui costi delle agevolazioni comprese nella lista, sia per un'elencazione di una certa coerenza e significato ai fini di un intervento di riordino, sia infine perché si potrebbe immaginare di cambiare il criterio di determinazione previsto. A tal fine, si consideri l'ulteriore classificazione attribuita con il codice n. 6 “Misura volta alla semplificazione del sistema”, oltre che con il già citato codice n. 12⁶⁰.

⁵⁸ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 57 s.

⁵⁹ Cfr. Gruppo di lavoro sull'“Erosione fiscale”, *Relazione finale*, cit., p. 25 s.

⁶⁰ Va aggiunto che la delega al governo in materia fiscale del 16 aprile 2012, d.d.l. di delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, AC n. 5291/XVI del 15 giugno 2012, prevede, art. 2, la revisione del catasto dei fabbricati. Nella presentazione del disegno di legge alla Camera dei Deputati si legge che la revisione del catasto dei fabbricati “sarà attuata dall'Agenzia del Territorio in collaborazione con i Comuni, con l'obiettivo di attribuire a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la

2.12 *I regimi sostitutivi relativi ai redditi di capitale o diversi* - Il gruppo di lavoro ha optato per l'inserimento nell'elenco anche dei regimi sostitutivi relativi ai redditi di capitale o diversi, quali interessi, dividendi e plusvalenze, nonché dei regimi sostitutivi relativi ai canoni di locazione degli immobili in affitto⁶¹.

Si trovano indicate le seguenti discipline.

La ritenuta di imposta a titolo definitivo (con conseguente sottrazione del reddito alla tassazione progressiva) con un'aliquota proporzionale del 20% sui dividendi, sulle plusvalenze, sugli interessi e i frutti di investimento di capitali (Misure da n. 141 a 176)⁶².

La ritenuta di imposta a titolo definitivo con una aliquota proporzionale del 21% (o del 19%) sui canoni delle abitazioni locate (Misura n. 21) che sottrae questi redditi alla tassazione progressiva Irpef⁶³.

In questi casi, rileva il gruppo di lavoro, il modello di riferimento è difficile da identificare in quanto nell'ordinamento italiano, all'iniziale combinazione tra reddito prodotto e reddito entrata, quest'ultimo secondo il modello ideale alla Schanz-Haig-Simons, si è via via nel tempo aggiunta per determinate fattispecie una tassazione del reddito come consumo (secondo la nozione di reddito consumo o spesa), sino a convergere verso un "modello duale" in cui i redditi di capitale (ricchezza finanziaria e reale) sono soggetti a tassazione proporzionale, mentre la progressività è riservata ai redditi da lavoro (dipendente e autonomo) e da impresa individuale⁶⁴.

rendita. La revisione del sistema di valutazione del valore patrimoniale e delle rendite degli immobili condurrà a una nuova classificazione dei beni immobiliari e al superamento dell'attuale sistema per categorie e per classi, correlando il valore dell'immobile o il reddito dello stesso alla localizzazione e alle caratteristiche edilizie. Per le abitazioni e per gli uffici l'unità di misura della consistenza a fini fiscali sarà la superficie, espressa in metri quadrati, in luogo del 'vano'. Per le unità immobiliari urbane saranno applicati i seguenti principi e criteri direttivi: 1) definizione degli ambiti territoriali del mercato immobiliare; 2) riferimento ai rispettivi valori medi ordinari espressi dal mercato in un arco temporale triennale antecedente alla nuova determinazione; 3) rideterminazione delle destinazioni d'uso catastali ordinarie e speciali; 4) determinazione del valore patrimoniale medio ordinario. La rendita media ordinaria per le unità immobiliari sarà valutata attraverso l'analisi delle statistiche sui valori di mercato; inoltre, sono previsti meccanismi di adeguamento periodico dei valori e delle rendite delle unità immobiliari. Infine, per evitare che la revisione delle rendite catastali causi un aggravio del carico fiscale, è prevista la contestuale modifica delle aliquote impositive e delle eventuali deduzioni, detrazioni e franchigie, con particolare riferimento alle imposte sui trasferimenti". Non si può mancare di segnalare che in tal modo si resta nell'ambito del reddito medio ordinario e non si passa al reddito effettivo.

⁶¹ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 2 s.

⁶² Cfr. *ibidem*, p. 22 s.

⁶³ Cfr. *ibidem*, p. 17.

⁶⁴ Cfr. *ibidem*, p. 7 s. e p. 39, dove si legge che "Il modello di tassazione 'duale' è stato originariamente adottato dai paesi nordici, ma è ormai diffuso in molti altri paesi. La caratteristica fondamentale è la separazione tra il reddito da capitale e il reddito da lavoro

Va riflettuto sul fatto che ormai il sistema di tassazione diretta, come giustamente si nota, si stia indirizzando verso un “modello duale”. In questi casi la nozione di “reddito consumo o spesa” si aggiunge a quella di “reddito entrata”, e fa pensare che nel sistema italiano, accanto ulteriormente alla nozione di “reddito prodotto”, siano varie le nozioni di reddito accolte e che dunque il trattamento ordinario più che frutto di un modello unitario risulta dall’articolata legislazione adottata⁶⁵.

Si conferma che gli attuali sistemi di imposizione diretta, superando il modello “classico” di tassazione del reddito, alla Schanz-Haig-Simons, sono meglio descritti come ibridi tra sistemi di tassazione sulla base del reddito entrata e sistemi di tassazione sulla base del reddito consumo, in quanto contengono molti elementi di entrambi, senza contare le disposizioni che non sono coerenti con nessuno dei due modelli. Data questa schizofrenia (o meglio il compromesso proprio) delle leggi tributarie in vigore, chi può determinare, ci si può legittimamente domandare, se l’imposta sul reddito è un’imperfetta imposta personale sul consumo con elementi di imposta personale sul reddito, oppure un’imperfetta imposta personale sul reddito con elementi di imposta personale sul consumo? Oppure un’imposta strutturalmente ibrida?⁶⁶. Le conseguenze per l’approccio normativo sono severe e portano a un’*impasse*.

(dipendente o autonomo). Il reddito da capitale è costituito da profitti d’impresa, dividendi, plusvalenze, interessi, affitti. Il reddito da lavoro comprende salari e stipendi, *fringe benefits*, pensioni e prestazioni di sicurezza sociale, nonché i redditi da lavoro autonomo e professionale e il contributo lavorativo dell’imprenditore all’attività di impresa. Il reddito da capitale è tassato con un’aliquota proporzionale uniforme, uguale a quella della imposta sui profitti delle società di capitali, mentre il reddito da lavoro è tassato ad aliquote progressive. Per minimizzare la possibilità di arbitraggi fiscali, l’aliquota sui redditi da capitale e sulle società dovrebbe essere la stessa dell’aliquota iniziale sui redditi da lavoro”.

⁶⁵ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 32 ss. e 106 ss.

⁶⁶ Cfr. *ibidem*, p. 101 ss. e *ivi* rinvii alla letteratura - in particolare, D. F. BRADFORD, *Untangling the Income Tax*, Harvard University Press, Cambridge 1986 e i vari contributi in H. J. AARON, H. GALPER, J. A. PECHMAN (a cura di), *Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*, Brookings Institution, Washington 1988; nel contesto del dibattito statunitense si deve a W.D. ANDREWS, in Id., *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, in *Harvard Law Review*, vol. 86, 1972, p. 309 ss., l’uso del termine per la prima volta -, dove si legge che “Numerose obiezioni partono dal fatto che negli ordinamenti vigenti si ha a che fare con imposte sui redditi ibride. Per decenni, si sottolinea, si è discusso se fosse migliore un’imposizione basata sul reddito entrata o sul reddito consumo. La differenza fondamentale è che l’imposta personale sul consumo non colpisce il risparmio, mentre l’imposta personale sul reddito tassa anche il risparmio. In pratica però si deve rilevare che tutti i sistemi di tassazione diretta in vigore sono misti o “ibridi” e contengono tratti dell’uno e dell’altro modello e tratti che non si ispirano a nessuno dei due modelli. Secondo Bradford e Andrews la coesistenza di disposizioni che rispondono a principi di tassazione confliggenti, oppure a nessun principio, crea problemi seri per una teoria normativa delle spese fiscali. Analizzando l’imposta sui redditi in vigore negli Stati Uniti, dopo il *Tax Reform Act* del 1986, Bradford rileva che essa sotto certi aspetti è un incrocio tra questi due modelli. Come un’imposta sul reddito entrata colpisce i redditi da investimento, ad esempio interessi e dividendi, e non prevede alcuna deduzione generale per il risparmio.

Anche qui, si tratta di misure che non andrebbero elencate e piuttosto segnalate a parte.

2.13 L'Ires - In materia di Ires, è stata giustamente inserita nell'elenco la disciplina che prevede la non concorrenza all'imponibile Ires delle somme destinate a riserve indivisibili delle cooperative (Misure nn. 227 e 232). Le misure sono classificate con il codice n. 8 "Misura a rilevanza sociale", in quanto incoraggiano la mutualità; con il codice n. 14 "Misura volta a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese", in quanto promuovono la capitalizzazione; e il codice n. 13 "Misura volta a imprese o esercenti arti e professioni, non limitata a un singolo settore produttivo", per indicare che le cooperative operano su una pluralità di settori⁶⁷.

Come sono state giustamente inserite diverse altre discipline.

Non sembra, invece, avere che fare con le agevolazioni fiscali la normativa che qualifica di natura non commerciale le attività svolte da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario (Misura

Come un'imposta sul reddito consumo, non colpisce le plusvalenze non realizzate, prevede un certo numero di deduzioni particolari per voci che rappresentano spese di capitale, e omette dal reddito tassabile i redditi imputati da immobili adibiti dal proprietario ad abitazione propria e da consumi durevoli. Andrews e Bradford, prendendo in considerazione gli incentivi al risparmio, osservano, ad esempio, che la denominazione stessa di 'incentivi' presuppone che la corretta base di tassazione sia il reddito entrata, piuttosto che il reddito consumo. L'idea che il termine suggerisce è così quella che si tratti di una spesa fiscale secondo la teoria elaborata da Surrey, una deviazione dal modello di imposta sul reddito entrata, in vista di scopi che non sono quelli di un sistema fiscale in quanto tale, ma quelli di incoraggiare un particolare comportamento. Secondo i due autori però, in una situazione in cui l'imposta sui redditi in vigore non è soltanto un'imperfetta imposta sul reddito entrata, ma un ricco ibrido che combina aspetti di entrambi i modelli, quello entrata e quello consumo, valutare i tratti del tipo imposta personale sul consumo, presenti nelle imposte sui redditi in vigore, come deviazioni dalla norma solo in riferimento a obiettivi non fiscali, non è più giustificato che valutare i tratti del tipo imposta sul reddito entrata, anch'essi presenti nelle imposte sui redditi in vigore, come deviazioni dalla norma della tassazione del reddito consumo. Ma se i sistemi di tassazione dei redditi vigenti sono riconosciuti essere un ibrido, perché, ci si domanda, norme che differiscono da quelle che un'imposta personale sul reddito pura richiede, dovrebbero essere considerate come incentivi e quindi come spese fiscali? E così per gli incentivi in parola, sottolineano che certamente indurre un maggior risparmio può essere una delle ragioni per lasciare il risparmio al di fuori della tassazione. Ma non è necessariamente la ragione principale. Se la tesi che l'imposta vigente è un ibrido, e non semplicemente un'imposta sul reddito entrata difettosa, ha un fondamento, allora altre e più convincenti ragioni debbono essere trovate per giustificare queste disposizioni. Oppure, con riferimento alle normative che accordano un trattamento preferenziale al risparmio previdenziale, rilevano che la difficoltà di riscontrare nei fatti l'effetto di incentivo porta a sostenere che altri più generali motivi sono alla base di queste disposizioni, motivi che hanno a che fare con l'equità fiscale o con l'amministrazione dell'imposta. La questione, concludono, è se, per lo meno con riguardo ai redditi coperti da queste disposizioni, non siano stati accettati implicitamente argomenti in favore del reddito consumato rispetto al reddito entrata, come base della tassazione personale".

⁶⁷ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 20 s.

222)⁶⁸. Si tratta, infatti, dell'esclusione di una fattispecie che non rientra nell'ambito di applicabilità del tributo.

Desta, inoltre, perplessità la valutazione dell'articolata disciplina delle misure tendenti a contrastare la doppia tassazione economica dei dividendi.

In via di principio i regimi previsti a riguardo sono tre: il metodo c.d. classico che lascia permanere la doppia imposizione economica, il metodo del credito di imposta e il metodo dell'esenzione che, invece, la eliminano. Isolatamente preso, l'adozione di un metodo determina il trattamento ordinario, rispetto a cui si tratta di vedere le deviazioni.

Nell'ordinamento italiano l'abbandono del metodo del credito di imposta ha comportato l'adozione, in via di massima, del metodo dell'esenzione, che però si accompagna a una serie di discipline che modulano variamente il metodo dell'esenzione, lasciando permanere accanto il metodo classico. E così si va dall'esclusione del 95% prevista per gli utili distribuiti relativi a partecipazioni possedute da società per azioni che elimina del tutto la doppia imposizione economica (la tassazione parziale del residuo 5% compensa, com'è noto, la deduzione dei costi effettivi di partecipazione, calcolandoli forfetariamente), all'esclusione del 50,28% per gli utili distribuiti relativi a partecipazioni qualificate possedute da persone fisiche al di fuori dell'attività di impresa e per quelli relativi a partecipazioni possedute da persone fisiche e società di persone nell'ambito dell'attività di impresa, fino alla ritenuta a titolo di imposta sui dividendi relativi a partecipazioni non qualificate possedute da persone fisiche al di fuori dell'attività di impresa, che tutte mantengono seppure parzialmente la doppia imposizione economica. Un'articolazione di discipline rispetto a cui se il metodo dell'esenzione costituisce il trattamento ordinario, i vari regimi che lasciano permanere la doppia imposizione economica costituiscono penalizzazioni.

In questo quadro, non si capisce perché l'elenco considera agevolativa l'imposizione parziale (nella misura del 5%) dei dividendi percepiti da società di capitali ed enti commerciali (Misura 271) che, come si è visto, concorre a eliminare la doppia imposizione economica, e con essa le altre discipline: l'imposizione parziale degli utili distribuiti relativi a partecipazioni qualificate possedute da persone fisiche al di fuori dell'attività di impresa (Misura n. 164), l'imposizione parziale degli utili distribuiti relativi a partecipazioni possedute da persone fisiche e società di persone nell'ambito dell'attività di impresa (Misura n. 268), la ritenuta a titolo di imposta sui dividendi relativi a partecipazioni non qualificate possedute da persone fisiche al di fuori dell'attività di impresa (Misura n. 143), che tutte mantengono seppure parzialmente la doppia imposizione economica.

⁶⁸ Cfr. *ibidem*, p. 21.

2.14 *Le imposte indirette sui consumi: l'Iva e le accise* - Per l'Iva e le accise nell'elenco si fa riferimento "ai regimi vigenti" secondo le direttive europee, "adottando un criterio molto ampio di spesa fiscale, che comprende qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'aliquota o dell'imponibile", includendo alcune "caratteristiche strutturali delle imposte", come ad esempio "l'esenzione (aliquota zero) dell'Iva sulle esportazioni", anche se si tratta, si sottolinea nella relazione, "di una caratteristica fondante dell'Iva, che è parte integrante della regola, intesa come principio generale dell'imposta". A queste discipline, come anche a esenzioni riguardanti le accise, è associato, a fini classificatori, un codice, esattamente il n. 2, che indica che esse sono obbligatorie per gli ordinamenti nazionali⁶⁹.

E così si trovano, giustamente, inserite nell'elenco le previsioni di aliquote ridotte al 10% e al 4%), classificate con il codice n. 8 "Misura a rilevanza sociale", rispetto all'aliquota ordinaria del 21% (Misure nn. 365 e 366)⁷⁰.

Lo stesso vale per le operazioni esenti in materia di Iva (Misura da n. 422 a 449) e per le numerose esenzioni e riduzioni di imposta in tema di accise (Misure da n. 304 a 364).

Non si capisce, invece, perché in tema di Iva si citino le esclusioni dal computo della base imponibile che rientrano nel trattamento ordinario (Misure da n. 450 a 454).

E, poi, perché si richiamino le operazioni non imponibili, la detassazione dell'Iva sulle esportazioni e i servizi connessi all'esportazione (Misure da n. 403 a 421), e ancora la non imponibilità delle cessioni di beni intracomunitarie (Misura n. 472), che sono certamente parte del trattamento ordinario - come del resto non si manca di rilevare nel rapporto stesso quando si fanno rientrare nelle "caratteristiche strutturali dell'imposta"⁷¹ - in ragione del principio di tassazione nel paese di destinazione e dunque del criterio di imposizione che prevede la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni, le operazioni non imponibili, appunto. E su cui non si può certo intervenire, a meno di alterare i tratti fondamentali del tributo.

E, ancora, perché si segnali il trattamento di sospensione d'imposta relativo a cessioni di beni e prestazioni di servizi relativi a beni custoditi in un deposito Iva (Misura n. 477).

⁶⁹ Cfr. *ibidem*, p. 4 s.

⁷⁰ Cfr. *ibidem*, p. 18 s.

⁷¹ Cfr. *ibidem*, p. 5.

E perché si indichino le operazioni escluse *ex art. 2, comma 3, lett. a), b), c), d), f), m)* (Misure da n. 379 a 402 e poi Misure nn. 480 e 481), che addirittura non rientrano nell'ambito di applicabilità del tributo⁷².

2.15 *Le imposte indirette sugli atti e sui trasferimenti* - Per le imposte indirette sugli atti e sui trasferimenti (registro, bollo, ipotecarie e catastali) il gruppo di lavoro ha adottato il criterio della "divergenza rispetto al regime ordinario vigente", tanto del resto è comune ai sostenitori dell'approccio normativo, là dove non si dispone di un modello di tassazione.

Nel rapporto si legge: "Alla luce anche della forte variabilità dei regimi (si pensi alla numerosità e alla differenziazione delle tariffe del bollo e del registro) e quindi delle difficoltà di identificare in modo incontrovertibile un regime 'ordinario', ci si è interrogati se fosse desumibile, dai principi generali dell'imposizione, un criterio-guida per queste imposte. Da questa disamina si è concluso che l'unico principio generale desumibile dalla letteratura sul *tax design* (cioè sul disegno del sistema fiscale) è che le imposte sugli atti e sui trasferimenti a titolo oneroso tra vivi dovrebbero essere delle semplici tasse a somma fissa, cioè dei corrispettivi per il servizio che le pubbliche amministrazioni forniscono in quanto garantiscono la pubblicità dell'atto e/o conservazione di un pubblico registro della proprietà. Ovviamente adottare questo criterio avrebbe comportato il censimento di spese fiscali negative. Si è quindi scelto di attenersi, come detto, al criterio della divergenza rispetto al regime vigente"⁷³.

In conseguenza, per l'imposta di registro "si è adottata come aliquota di riferimento per la stima degli effetti finanziari la divergenza rispetto all'aliquota 'prevalente', cioè quella che più di frequente viene applicata all'interno del gruppo omogeneo di atti (nel caso dei trasferimenti di fabbricati, ad esempio, si è adottata l'aliquota del 7%)".

E così, per le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono state giustamente inserite nell'elenco le discipline che stabiliscono che sugli atti relativi all'acquisto della prima casa l'aliquota dell'imposta di registro è fissata al 3%, in luogo dell'aliquota ordinaria del 7% e che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa, anziché, rispettivamente, del 2% e dell'1% (Misura n. 481); discipline classificate con il codice n. 8 "Misura a rilevanza sociale"⁷⁴.

In effetti, per questi tributi e in particolare per il tributo del registro, misura fissa e misura proporzionale della tassazione sono "il risultato di una complessa e lunga evoluzione" che li porta ad atteggiarsi "sia come

⁷² Cfr. *ivi*.

⁷³ Cfr. *ibidem*, p. 5 s.

⁷⁴ Cfr. *ibidem*, p. 16.

tributi commutativi (tasse), avendo come presupposto la prestazione di un servizio; sia come imposte, in quanto commisurate alla natura e al contenuto economico dell'atto registrato⁷⁵. Alla loro natura ibrida occorre quindi risalire per determinare il trattamento ordinario e rispetto a esso separare i trattamenti agevolativi.

Desta perplessità, poi, l'inserimento nell'elenco dell'imposizione sostitutiva di bollo, registro, ipotecaria e catastale e concessioni governative per le operazioni concernenti il settore del credito, artt. 15 ss., d.p.r. n. 601/73 (Misura n. 482). Il dubbio nasce dal fatto che in questo caso il legislatore isola una fattispecie e la sottopone a un altro prelievo; e la scelta risponde a molteplici finalità. Resta che secondo l'approccio positivo le due forme di imposizione, distinte l'una dall'altra, non sono comparabili e, dunque, non si configura una deviazione rispetto a un trattamento ordinario per uno stesso tributo; per altro verso, a condividere l'approccio normativo, risulta difficile l'individuazione di un modello ideale.

2.16 I tributi statali regionali e locali - Per i tributi regionali e locali, si assume per l'Irap e l'Ici come regola "il regime ordinario nella sua accezione ampia", includendo per l'Irap, *local business tax* sul valore aggiunto netto, i contributi obbligatori sul costo del lavoro e la produzione netta dei contribuenti di minori dimensioni e per l'Ici, *property tax*, i redditi dell'abitazione di proprietà, mentre per gli altri tributi si adotta il criterio della "divergenza rispetto al regime vigente"⁷⁶.

E così, ad esempio, in materia di Irap sono senz'altro agevolative le discipline a favore delle imprese (Misure da n. 297 a 301). E, in materia di Ici, l'esenzione dell'abitazione principale e le misure relative all'abitazione principale e pertinenze e, ancora, alle abitazioni o pertinenze date in uso gratuito a un familiare (Misura 587).

⁷⁵ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, 8° ed., Utet, Torino 2008, p. 300. Vedere anche F. FICHERA, *I contributi speciali e le tasse*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. IV, Cedam, Padova 1994, p. 315 s. e *ivi* indicazioni di letteratura, dove si legge che il tributo del registro assume due forme: "«Da un lato vi sono ipotesi di prelievo in misura fissa, la cui giustificazione risiede (o dovrebbe risiedere) nella prestazione di un servizio amministrativo (la registrazione); si ha così la 'tassa' di registro. Vi è, poi, un prelievo rapportato, in ragione proporzionale, al valore dell'atto: e in tal caso il tributo del registro assume natura di imposta, avente la sua *ratio* nella stipulazione o formazione di un atto, assunta dal legislatore come indice di capacità contributiva. La registrazione di un atto comporta l'applicazione - alternativa - di una delle due forme di prelievo; quando si applica l'imposta, non si applica la tassa, e viceversa». Per cui il tributo di registro, originariamente configurato come tassa: corrispettivo del servizio reso al privato, «si è poi evoluto dal punto di vista normativo fino a divenire una vera e propria imposta, quanto meno in alcuni degli schemi di attuazione con cui si realizza tale tributo»".

⁷⁶ Cfr. Gruppo di lavoro sull'"Erosione fiscale", *Relazione finale*, cit., p. 6.

2.17 Riepilogo - Si è richiamato il criterio adottato di individuazione delle misure da elencare, senza però evitare - cosa che è comune a queste esperienze - la sua commistione con altri criteri quando si è trattato di distaccare concretamente, tributo per tributo, le misure da inserire nell'elenco.

Si sono rilevati meriti e limiti della ricognizione.

Alla fine, sembra che l'inclusività abbia fatto premio sulla coerenza fino a portare a qualche incongruenza.

A tenerne conto, ne deriverebbe un ridimensionamento dell'elenco dal punto di vista del numero delle misure richiamate e soprattutto dei costi evidenziati e, in conseguenza, sotto il profilo dei risultati attesi di un intervento di riordino.

Naturalmente è proprio la reiterazione nel tempo del monitoraggio che può portare a scelte più sistematiche e maggiormente condivise.

Tanto risulta, per la verità, dallo stesso disegno di legge delega in materia fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, che al comma 1 dell'art. 4 dedicato al "Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale", prescrive l'introduzione dell'obbligo per il governo di redigere annualmente, all'interno della procedura di bilancio, "un rapporto sulle spese fiscali (...) sulla base di metodi e criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa", eventualmente prevedendo la costituzione di una commissione di esperti⁷⁷.

3. Il riordino delle agevolazioni fiscali e la politica tributaria

3.1 I "tagli lineari" - Il tema del riordino delle agevolazioni fiscali si ripropone in Italia nel mezzo di stringenti esigenze di bilancio.

⁷⁷ Cfr. d.d.l. di delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, AC n. 5291/XVI del 15 giugno 2012. Nella presentazione del disegno di legge alla Camera dei Deputati si legge che "Anche il monitoraggio dell'erosione delle basi imponibili sarà inserito in modo sistematico nelle procedure di bilancio. Occorre evitare il ripetersi di quanto sperimentato in Italia nel passato: cioè la predisposizione in media ogni due decenni, e il successivo abbandono di ricognizioni simili. Anche in questo caso, infatti, l'utilità di questi rapporti si accresce con la loro stratificazione, anno per anno, e il successivo affinamento e ampliamento. Soprattutto, un rapporto periodico sulle spese fiscali costituisce uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario; numerosi tra i paesi che lo redigono, lo inseriscono per tale ragione all'interno della procedura di bilancio e cercano di integrare o confrontare i dati in esso contenuti con quelli dei programmi di spesa. Viene quindi previsto che il governo, all'interno delle procedure di bilancio, rediga annualmente un rapporto sulle spese fiscali, che consentirà un confronto con i programmi di spesa di natura analoga, eventualmente avvalendosi di una commissione di esperti".

Come si è accennato, la scelta del governo Berlusconi con il d.l. n. 138/2011 del 13 agosto 2011⁷⁸ prevedeva il “taglio lineare” di tutte le agevolazioni elencate nell’allegato C-*bis* del precedente d.l. n. 98/2011 del 6 luglio 2011⁷⁹, nella misura del 5% per il 2012, con un aumento delle entrate pari a 4 miliardi, e del 15% per il 2013, con un aumento delle entrate pari a 16 miliardi, a regime 20 miliardi a partire dal 2014.

Si ipotizzava, c.d. clausola di salvaguardia, di procedere al taglio delle agevolazioni fiscali in assenza, entro il 30 settembre 2012, di una riforma fiscale e assistenziale di pari dimensioni, secondo il d.d.l. delega al governo presentato alle Camere nel luglio del 2011⁸⁰.

La delega delineava un intervento in materia di imposte sui redditi basato su un ampliamento della base imponibile anche attraverso il taglio delle agevolazioni, accompagnato da una riduzione delle aliquote. L’art. 2, comma 1, prevedeva tre aliquote del 20%, del 30% e del 40%, da applicare, comma 2, a “un imponibile per quanto possibile non eroso da regimi fiscali che nel corso degli anni sono stati introdotti per indirizzare le scelte dei comportamenti del contribuente verso obiettivi che lo Stato considerava costruttivamente meritevoli, lasciando invece alle persone e alle famiglie libertà di scelta in ordine all’uso del loro denaro”⁸¹.

A tali fini, il Governo era delegato, comma 3, “a eliminare o ridurre in tutto o in parte i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale di cui all’allegato 1, fatta eccezione per quelli introdotti in esecuzione di accordi internazionali, ovvero in ottemperanza alla normativa dell’Unione europea”⁸².

Varie e note sono le ragioni per cui questa complessa architettura si rivelerà sfasata rispetto all’urgenza dei tempi, alle difficoltà del quadro politico, all’impazienza degli interlocutori europei e dei mercati finanziari, all’insieme stesso dei cambiamenti richiesti in materie così sensibili politicamente e socialmente quali: la riforma del sistema tributario, la risoluzione dei nessi tra riforma fiscale e assistenziale, e, non ultimo, inadeguata rispetto alla richiesta, più che motivata, di certezza e affidabilità dei dati forniti e delle scadenze programmate.

⁷⁸ Cfr. d.l. 13 agosto 2011, n. 138, recante “Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo”, convertito con la l. 14 settembre 2011, n. 148, in G.U. 16 settembre 2011, n. 216.

⁷⁹ Cfr. d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con la l. 15 luglio 2011, n. 111, in G.U. 16 luglio 2011, n. 164, allegato C-*bis*.

⁸⁰ Cfr. d.d.l. delega al governo per la riforma fiscale e assistenziale, AC n. 4566/XVI del 29 luglio 2011.

⁸¹ Cfr. Relazione tecnica al d.d.l. delega al governo per la riforma fiscale e assistenziale, AC n. 4566/XVI presentato alla Camera dei deputati il 29 luglio 2011, p. 19.

⁸² Cfr. Relazione tecnica al d.d.l. delega al governo per la riforma fiscale e assistenziale, AC n. 4566/XVI, cit., p. 10.

Limitandoci al taglio delle agevolazioni fiscali proposto, esso sembra non tenere conto della natura del fenomeno e del fatto che le agevolazioni fiscali servono a molti fini: hanno a che fare con i tratti del sistema tributario, con le politiche e i programmi di azione cui afferiscono, con il livello e la distribuzione dei carichi tributari, e dunque non si possono valutare solo sotto il profilo, pure rilevante, dei costi.

A perseguire la strada dei tagli lineari, per lo meno tre aspetti critici vengono in considerazione: il corrispondente aumento della pressione fiscale; la mancata valutazione dell'intervento sotto i profili dell'equità, dell'efficienza, delle funzionalità varie che le misure agevolative assicurano; la messa in discussione di equilibri delicati, si pensi per fare un solo esempio al trattamento del minimo vitale nell'imposizione diretta.

Sono le osservazioni sviluppate da Vieri Ceriani e Daniele Franco nell'audizione sulla riforma fiscale e assistenziale del 13 ottobre 2012 dove si afferma che "un taglio orizzontale delle *tax expenditures*" non rappresenta "una risposta adeguata all'esigenza di rendere più razionale il sistema" e che, piuttosto, è "plausibile che si proceda con un approccio selettivo, in linea con quanto desiderabile per gli interventi sulla spesa pubblica. La scelta delle materie su cui intervenire dovrebbe essere guidata da un'attenta valutazione. Vi sono alcune misure fra quelle riportate nell'allegato C-*bis* della l. n. 111 che non possono configurarsi quali deviazioni rispetto alla disciplina generale di un tributo in quanto costituiscono aspetti strutturali dell'attuale sistema impositivo, come le detrazioni Irpef per i redditi da lavoro e da pensione o per i familiari a carico; altre misure sono volte a evitare doppie imposizioni; per altre l'eventuale soppressione potrebbe comportare problemi di compatibilità con principi costituzionali; altre ancora hanno finalità di semplificazione o intendono favorire l'emersione di basi imponibili"⁸³.

3.2 Un "riordino" da determinare - Tale impostazione, come si è detto, viene soppiantata dal governo Monti con il d.l. n. 201/2011 del 6 dicembre 2011, c.d. decreto salva Italia⁸⁴, con cui all'art. 18 si prevede, secondo una nuova articolazione della c.d. clausola di salvaguardia, che se i tagli della spesa e il riordino delle agevolazioni fiscali non si realizzano, dal 1° ottobre 2012 le aliquote Iva del 21% e del 10% sono incrementate di due punti percentuali.

Anche in questo caso, tanto è accompagnato - lasciando cadere la precedente delega sulla riforma fiscale e assistenziale - dalla presenta-

⁸³ Cfr. Senato della Repubblica, VI Commissione (Finanze e Tesoro), Audizione di V. Ceriani e D. Franco nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale (AC 4566), 13 ottobre 2011, Roma, p. 7 s.

⁸⁴ Cfr. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, cd. decreto salva Italia, convertito con la l. 22 dicembre 2011, n. 214, in G.U. del 27 dicembre 2011, n. 300.

zione di un disegno di legge delega in materia fiscale, che già nella prima stesura⁸⁵ e poi nella seconda del 16 aprile 2012⁸⁶, ribadisce, art. 4, comma 1, l'obbligo del governo di redigere annualmente un rapporto sulla spesa fiscale e, art. 4, comma 2, fissa i criteri di un riordino, secondo cui il governo è delegato a introdurre "norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche o che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità di tutela della famiglia, della salute e delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'ambiente".

È evidente: in questo caso, una volta riscritta la clausola di salvaguardia, il riordino delle agevolazioni fiscali, pure confermato, viene riconsiderato e decisamente ridimensionato ed è comunque, stante la genericità della delega, da determinare per entità e destinazione del gettito⁸⁷.

In sostanza, viene abbandonata la scelta ipotizzata dal precedente governo di un intervento lineare e in una misura senza precedenti sulle agevolazioni fiscali.

Così come viene abbandonato, ma ne è una mera conseguenza, il collegamento con la riforma tributaria - fin nel titolo della nuova delega non si fa più cenno alla riforma tributaria: la nuova delega reca, infatti, "disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" -, secondo una convinzione del resto già espressa da Ceriani e Franco nella richiamata audizione, dove si legge che "Nella revisione del sistema tributario, che riflette ancora sostanzialmente la struttura definita all'inizio degli anni settanta, vanno tenuti in debita considerazione i

⁸⁵ Cfr. d.d.l. delega al governo "per la revisione del sistema fiscale", marzo 2012.

⁸⁶ Cfr. d.d.l. di delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, AC n. 5291/XVI del 15 giugno 2012.

⁸⁷ Con la nuova stesura il governo Monti lascia anche cadere il precedente orientamento, manifestato con la prima stesura del d.d.l. di delega, secondo cui il gettito ricavato dal "riordino selettivo" doveva servire a finanziare l'aumento degli sgravi fiscali a favore dei redditi di lavoro e della famiglia. Nella prima versione, infatti, una volta ribadito l'obbligo di rendere sistematico il monitoraggio della spesa fiscale, il riordino delle agevolazioni fiscali si accompagnava alla costituzione di un "apposito fondo strutturale destinato a finanziare sgravi fiscali" in cui far confluire, oltre il recupero di gettito dato dal contrasto all'evasione, quello derivante dal riordino delle agevolazioni fiscali, eccedente le eventuali necessità di copertura conseguenti all'attuazione della delega. Nella seconda versione questo scompare e si ha un solo riferimento alla destinazione delle risorse ricavate dal riordino, quello secondo cui "Il Governo è altresì delegato a procedere, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate con l'attuazione del presente articolo, alla razionalizzazione e stabilizzazione dell'istituto del la destinazione del 5 per mille dell'imposta delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti".

vincoli all'azione di riforma che derivano dall'attuale situazione dei conti pubblici: sono da evitare scelte che possono accrescere l'incertezza e la variabilità del gettito ed è pertanto preferibile procedere a razionalizzazioni e semplificazioni, piuttosto che a cambiamenti negli elementi costitutivi di base del nostro sistema tributario⁸⁸.

Alla fine sarà l'attuazione della delega a dire di che si tratta; se ci sarà, naturalmente.

E, in effetti, è recentissima l'approvazione da parte del governo del d.l. n. 95 del 6 luglio 2012, sulla *spending review*⁸⁹ che all'art. 21, comma 2, prevede che con la legge di stabilità per il 2013, anticipando su questo punto l'attuazione della delega, siano indicate "le disposizioni aventi a oggetto l'eliminazione o riduzione di regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale", tanto ai fini di evitare l'aumento di due punti delle aliquote Iva del 10% e del 21% alla nuova scadenza della clausola di salvaguardia fissata al 1° luglio 2013.

Staremo a vedere che cosa succederà con la legge di stabilità per il 2013 sia con riguardo alla dimensione del riordino, sia con riguardo alle agevolazioni fiscali interessate.

3.3 Il "riordino selettivo" - Il riordino selettivo può essere variamente declinato.

Può configurarsi come un intervento settoriale, in tal caso riguarda particolari aree omogenee di misure agevolative in connessione con i programmi di spesa rilevanti per quel determinato programma di azione, ad esempio in materia di incentivi alle imprese.

Può configurarsi come un intervento a largo raggio sulle agevolazioni fiscali, in tal caso per le implicazioni che comporta reclama un intervento consistente sul sistema tributario se non una riforma, come per altro verso sui programmi di spesa da introdurre o da riformulare a compensazione delle misure cancellate.

Classica è la proposta di collegare il taglio, più o meno drastico, delle agevolazioni fiscali e il conseguente ampliamento della base imponibile a una riduzione delle aliquote ordinarie ovvero, a seconda degli orientamenti, a un aumento mirato di deduzioni e detrazioni a favore della famiglia e del lavoro.

Infine, si può pervenire a soluzioni intermedie, dettate dalle varie esigenze che in un determinato momento si pongono.

⁸⁸ Cfr. Senato della Repubblica, VI Commissione (Finanze e Tesoro), Audizione di V. Ceriani e D. Franco nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale (AC 4566), cit., p. 9.

⁸⁹ Cfr. d.l. 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini, pubblicato nella G.U. n. 156 del 6 luglio 2012, in corso di conversione.

Secondo i teorici della spesa fiscale, l'esame e la traduzione delle agevolazioni fiscali in termini di spesa dovrebbe spingere a individuare i possibili programmi di spesa diretta che possano costituire un'alternativa in vista della realizzazione degli stessi obiettivi, e ad accertare se i programmi di spesa diretta individuati siano più desiderabili ed efficienti rispetto alle spese fiscali⁹⁰.

In tal modo si va ben oltre una considerazione delle voci del bilancio della spesa fiscale come trattamenti tributari per vedere quali debbano essere eliminati o corretti. Si richiede che le spese fiscali siano trattate come programmi di spesa, e che ci si domandi se gli obiettivi e i finanziamenti voluti non possano essere meglio realizzati attraverso una spesa diretta o, invece, se le spese fiscali non debbano essere addirittura eliminate.

Siamo così alle questioni di fondo che sottostanno al bilancio della spesa fiscale: data la decisione di assicurare sostegno finanziario a un particolare gruppo o attività, in quali casi questo sostegno deve essere assicurato attraverso un programma di spesa diretta e in quali casi attraverso il sistema tributario?

È quanto risulta esplicitato nella relazione illustrativa del primo d.d.l. in materia fiscale del 2012 presentato dal governo Monti, poi ritirato.

A riguardo del riordino selettivo, nella relazione di accompagnamento al d.d.l., punto 3.4.2., dal titolo appunto "Il riordino delle spese fiscali", si legge che "Avendo opportunamente deciso di rinunciare a tagli lineari, occorre individuare in modo selettivo le misure possibili di intervento, più o meno immediato. In questo senso una prima guida è costituita dai codici di classificazione che accompagnano le misure elencate. Essi permettono una prima ripartizione tra: misure 'intangibili' (doppie imposizioni, compatibilità con l'ordinamento comunitario, rispetto di accordi internazionali, rispetto di principi di rilevanza costituzionale); misure rivedibili nell'ambito di interventi di più vasta portata, che po-

⁹⁰ Sulle proposte di riforma dei teorici della spesa fiscale, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 91 ss. In particolare, Surrey, cfr. S.S. Surrey, *Pathways to Tax Reform*, cit. p. 126 ss. e p. 148 s., elenca in questi termini i presunti pregi delle spese fiscali: incoraggiano il settore privato a partecipare a programmi socialmente rilevanti; sono di semplice attuazione e comportano minori controlli e disposizioni dettagliate da parte dello stato; promuovono un sistema decisionale privato diffuso piuttosto che uno pubblico centralizzato. E i reali difetti: sono casuali, finanziano i contribuenti in ordine ad attività che comunque avrebbero intrapreso; sono iniqui, valgono di più per i contribuenti con redditi alti e di meno per i contribuenti con redditi bassi; non avvantaggiano coloro che sono al di fuori del sistema fiscale a causa del loro reddito molto basso, o perché hanno avuto delle perdite, o perché sono esenti da imposte; distorcono le scelte di mercato e non sono neutrali rispetto all'allocazione delle risorse; mantengono le aliquote fiscali alte, riducendo la base di tassazione e quindi riducendo le entrate per lo stato; ed inoltre in quanto spese pubbliche mascherate confondono e complicano le competenze e le responsabilità nel Congresso, nell'amministrazione e nel processo di bilancio; infine, non migliorano il sistema tributario e probabilmente lo danneggiano in modo significativo.

trebbero prendere anche la forma di erogazioni di spesa (interventi di *welfare*; tutela di ambiente, patrimonio artistico, paesaggistico e culturale; incentivi a ricerca e sviluppo; concorrenzialità del sistema produttivo); misure da valutare in relazione ai destinatari effettivi, all'efficacia e agli effetti distributivi (territoriali, settoriali, sociali, imprese o esercenti ari e professioni senza distinzione settoriale); misure da valutare esclusivamente sotto il profilo tributario (semplificazione, emersione di imponibili, misure la cui soppressione determinerebbe l'esenzione dell'imponibile). Nell'effettuare il riordino si potrebbe adottare il criterio di dare priorità alle spese fiscali più obsolete, meno coerenti con l'assetto del sistema tributario, quelle rivolte a un numero modesto di beneficiari, quelle di modesto importo unitario⁹¹.

Come si vede, intervenire sulle agevolazioni fiscali in vista di conservarle, eliminarle o modificarle significa coglierne le implicazioni: si esige che siano coordinate con il sistema tributario e i caratteri dei singoli tributi; si esige che si tenga conto dei loro costi e dunque delle conseguenze che il riordino ha sulla pressione fiscale e sul gettito; si esige, infine, che si considerino i programmi di azione di riferimento con le dovute compensazioni (e correlati costi). Tutti nodi che vanno sciolti in sede di politica tributaria, così come con riferimento alle politiche che sono di volta in volta implicate⁹².

4. Conclusioni - Vale ripeterlo, le agevolazioni fiscali rilevano sotto un profilo di politica tributaria, contrassegnando l'ispirazione e i tratti dei singoli tributi e del sistema tributario; sotto un profilo di obiettivi di politica economica e sociale da raggiungere in vari ambiti e dunque di *policies*; sotto un profilo di costi e quindi di politica di bilancio.

Non meraviglia così che, coerentemente, la rinnovata attenzione a un fenomeno tanto articolato, variegato e diffuso nell'ordinamento tributario e, allo stesso tempo, non trasparente abbia séguito in proposte di riforma e revisione del sistema tributario.

Come non meraviglia che, una volta abbandonata la via dei tagli lineari e data la preferenza a quella del riordino selettivo, si perviene, in connessione con la politica tributaria e con i singoli programmi di azione di cui le discipline fiscali di favore sono parte nei vari ambiti, a una prudente riconsiderazione.

In breve, le agevolazioni fiscali non sono un "accidente" dei sistemi tributari.

⁹¹ Cfr. d.d.l. delega al governo in materia fiscale del marzo 2012 e Relazione illustrativa del d.d.l. delega al governo "per la revisione del sistema fiscale", marzo 2012.

⁹² Per una dettagliata disamina delle problematiche connesse a interventi in materia di agevolazioni fiscali cfr. Joint Committee on Taxation, *A Reconsideration of Tax Expenditures Analysis*, cit., p. 2 ss.

Sono piuttosto il modo di risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di tassazione e per questo attengono alle determinazioni del legislatore, certo, con tutte le sue inevitabili idiosincrasie, i problemi di consenso, il mutamento delle maggioranze e così via, ma non sono solo frutto di improvvise ed estemporanee iniziative, cosa che pure succede; costituiscono piuttosto aspetti del sistema tributario in rapporto alla politica e alle politiche seguite negli anni; e tendono a stabilizzarsi nel tempo, in assenza di adeguate misure alternative all'interno del sistema tributario o in altri ambiti; e a riprodursi, anche dopo interventi più o meno incisivi.

Gli interventi di riordino, inoltre, se non compensati comportano attraverso l'ampliamento delle basi imponibili un mero aumento della pressione fiscale; in tal senso, sono atti a riequilibrare i conti pubblici, anche se non certo attraverso riduzioni della spesa.

Insomma, non sono facili da scrutinare e non sono facili da riordinare.

Ne deriva, allora, in via preliminare l'imprescindibilità di elenchi delle agevolazioni fiscali che siano affidabili, ben costruiti, reiterati anno per anno e parte integrante del bilancio dello Stato - è quanto ora, a venti anni di distanza, si ritorna ad auspicare - tanto per tenere sotto controllo il fenomeno e perché diventi, in modo più consapevole, parte delle scelte di politica tributaria e insieme di politica economica e sociale e di bilancio che sottostanno ai sistemi tributari.

FRANCO FICHERA