

Agevolazioni fiscali, bilancio delle *tax expenditures* e politica tributaria: il caso italiano (2)

Franco Fichera

SOMMARIO: **1.** Le azioni e gli strumenti predisposti dal governo Monti per il riordino “selettivo” delle agevolazioni fiscali - **2.** Che cosa succede - **3.** Conclusioni.

1. *Le azioni e gli strumenti predisposti dal governo Monti per il riordino “selettivo” delle agevolazioni fiscali* - Il governo Monti, una volta abbandonata la via dei tagli “lineari” di rilevanti dimensioni patrocinata dal governo Berlusconi, si era orientato, come si è visto nel lavoro precedente¹, a un riordino “selettivo” e di più ridotte dimensioni delle agevolazioni fiscali, affidato a due strumenti: la delega in materia fiscale e la legge di stabilità per il 2013.

Il disegno di legge delega in materia fiscale del 16 aprile 2012² dedicava l’art. 4 al “Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale” e, al comma 1, fissava l’obbligo del 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 di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa, eventualmente prevedendo l’istituzione di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti”, mentre al comma 2 dettava i criteri di 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”.

¹ Cfr. F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in “Rass. trib.”, 4/2012, pp. 969-1000.

² 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.

La legge di stabilità per il 2013, a sua volta, secondo quanto stabilito dall'art. 21, comma 2, del d.l. n. 95 del 6 luglio 2012 sulla *spending review*³, in vista del riequilibrio dei conti pubblici doveva contenere, anticipando su questo punto l'attuazione della delega, "disposizioni aventi a oggetto l'eliminazione o la riduzione di regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale", tanto ai fini di contribuire a evitare l'aumento di due punti delle aliquote Iva del 10 per cento e del 21 per cento alla nuova scadenza della "clausola di salvaguardia" fissata al 1° luglio 2013.

2. Che cosa succede - Nelle convulse vicende di una fine legislatura che vede le dimissioni del governo Monti e lo scioglimento anticipato delle Camere, il riordino delle agevolazioni fiscali perde via via priorità nell'agenda politica, con il risultato che la delega fiscale alla fine non è approvata, del riordino delle agevolazioni fiscali nella legge di stabilità per il 2013 se ne perde traccia, la programmata riduzione degli incentivi alle imprese è rinviata. Questo mentre, nel frattempo, si introducono nuove agevolazioni fiscali.

2.1. Cade la delega fiscale al governo in materia di riordino delle agevolazioni fiscali - Per quanto riguarda il disegno di legge di delega al governo in materia fiscale, l'obiettivo era quello di un'approvazione della delega entro il 2012 e di una prima attuazione per gli aspetti più urgenti, tra cui il riordino delle agevolazioni fiscali, entro la scadenza naturale della legislatura nel 2013.

In effetti, i lavori parlamentari sulla delega procedono e si acquisisce senza problemi o correzioni il testo dell'art. 4 prima richiamato.

Senonché l'intervenuta crisi di governo nel dicembre del 2012 fa sì che tutta l'attenzione si concentri sulla legge di stabilità del 2013 che diventa l'ultimo impegno della legislatura prima dello scioglimento delle Camere. La conseguenza è che la delega in materia fiscale cade.

2.2. La legge di stabilità per il 2013 non contiene alcun riordino delle agevolazioni fiscali - Per quanto riguarda la legge di stabilità per il 2013⁴, il programmato intervento sulle agevolazioni fiscali non si realizza neanche nei termini più modesti alla fine ipotizzati e tutto viene rinviato. Si costituisce solo, art. 1, comma 299, un fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale in cui far confluire le maggiori entrate derivanti

³ Cfr. d.l. 6 luglio 2012, n. 95, recante "Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini", convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 135.

⁴ Cfr. legge di stabilità per il 2013, l. 24 dicembre 2012, n. 228, in G.U. 29 dicembre 2012, n. 302.

dal contrasto all'evasione fiscale e dalla riduzione delle agevolazioni fiscali⁵.

Tanto è accompagnato, art. 1, comma 480, da una riformulazione della "clausola di salvaguardia" (secondo la stretta correlazione che prima il governo Berlusconi e poi il governo Monti avevano fissato tra riordino delle agevolazioni fiscali e programmato aumento dell'Iva) per cui dal 1° luglio 2013 l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto del 21 per cento è rideterminata nella misura del 22 per cento, così evitando l'aumento, ben più consistente, di due punti percentuali delle aliquote Iva del 10 per cento e del 21 per cento previsto per il secondo semestre 2013 dalla manovra correttiva del luglio 2011⁶.

2.3. Il programmato riordino degli incentivi alle imprese (Rapporto Giavazzi) si arena - Stesso discorso vale per il riordino dei contributi alle imprese di cui alle due versioni del Rapporto Giavazzi, la prima del 23 giugno 2012⁷ e la seconda del 30 luglio 2012⁸, relative ai sussidi alle imprese, siano essi nella forma di contributi diretti che di agevolazioni fiscali.

⁵ Cfr. legge di stabilità per il 2013, l. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 299, secondo cui "A partire dal 2013 la previsione secondo la quale le maggiori entrate ottenute dal contrasto all'evasione e dalla riduzione delle spese fiscali confluiscono in un Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale. Con il Documento di economia e finanza (Def) sarà presentato un rapporto annuale sui risultati conseguiti con il contrasto all'evasione fiscale e contributiva", e art. 1, comma 299, secondo cui "All'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 36, il terzo e il quarto periodo sono sostituiti dai seguenti: 'A partire dall'anno 2013, il Documento di economia e finanza contiene una valutazione, relativa all'anno precedente, delle maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Dette maggiori risorse, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, nonché di quelle derivanti a legislazione vigente dall'attività di recupero fiscale svolta dalle regioni, dalle province e dai comuni, unitamente alle risorse derivanti dalla riduzione delle spese fiscali, confluiscono in un Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale e sono finalizzate al contenimento degli oneri fiscali gravanti sulle famiglie e sulle imprese, secondo le modalità di destinazione e di impiego indicate nel medesimo Documento di economia e finanza'".

⁶ Cfr. d.l. 6 luglio 2011, n. 98, contenente "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", convertito con la l. 15 luglio 2011, n. 111.

⁷ Cfr. F. GIAVAZZI, *Analisi e Raccomandazioni sui Contributi Pubblici alle Imprese*, Rapporto al Presidente del Consiglio e Ministro dell'Economia e delle finanze e al Ministro dello Sviluppo, delle infrastrutture e dei trasporti redatto su incarico del Consiglio dei ministri del 30 aprile 2012, 23 giugno 2012, Roma.

⁸ Cfr. F. GIAVAZZI, *Analisi e Raccomandazioni sui Contributi Pubblici alle Imprese*, Rapporto al Presidente del Consiglio e Ministro dell'Economia e delle finanze e al Ministro dello Sviluppo, delle infrastrutture e dei trasporti redatto su incarico del Consiglio dei ministri del 30 aprile 2012, 30 luglio 2012, Roma.

Il riordino che nella sua versione originaria avrebbe dovuto cancellare contributi per oltre 10 miliardi di euro, via via con il passar del tempo si ridimensiona, per approdare poi nel nulla.

Alla fine, in materia, resta solo il modesto intervento deciso, in altra sede, dal primo decreto sviluppo del 22 giugno 2012 che abroga 43 misure a favore delle imprese tra cui alcune di natura fiscale⁹.

E, con la legge di stabilità 2013, art. 1, comma 95, la costituzione di un fondo per la concessione di un credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, nonché per la riduzione del “cuneo fiscale”, finanziato mediante le risorse derivanti dalla progressiva riduzione degli stanziamenti di parte corrente e di conto capitale iscritti in bilancio destinati ai trasferimenti e ai contributi alle imprese. Riduzione, naturalmente, di là da venire.

2.4. Intanto, si introducono nuove agevolazioni fiscali - Nel frattempo, contestualmente al mancato riordino, si approvano nuove agevolazioni fiscali.

Proviamo, prendendo in considerazione solo i provvedimenti del governo Monti e senza pretese di completezza, a farne un elenco.

Il decreto cd. salva Italia, d.l. n. 201/2011, all'art. 2 stabilisce, a partire dal 2012, la deduzione in materia di imposte sui redditi di un importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente con riguardo all'occupazione delle donne e dei giovani di età inferiore ai 35 anni, impiegati a tempo indeterminato; misura ulteriormente potenziata per le imprese del Mezzogiorno¹⁰.

Il primo decreto sviluppo, d.l. n. 83/2012¹¹, all'art. 1 estende la disciplina di defiscalizzazione a favore di tutte le opere infrastrutturali realizzate in partnership pubblico-privato. Viene favorita l'emissione e il collocamento di *project bond* con un trattamento fiscale agevolato consistente nelle seguenti misure: esenzione totale per gli investitori residenti in paesi *white list* e riduzione dell'aliquota della ritenuta di imposta sugli interessi percepiti dal sottoscrittore che, in deroga a quella ordinaria del 20 per cento, viene equiparata a quella prevista per i titoli di Stato del 12,50 per cento. Inoltre, all'art. 24 contempla un credito di imposta per le nuove assunzioni a tempo indeterminato di personale con profili altamente qualificati corrispondente al 35 per cento delle spese, con un tetto di 200.000 euro per impresa. E all'art. 11 una maggiorazione della detrazione in materia di Irpef al 50 per cento (prima era del 36 per cento) per

⁹ Cfr. Allegato 1, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, recante “Misure urgenti per la crescita del Paese”, convertito il 25 luglio 2012.

¹⁰ Cfr. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con l. 22 dicembre 2011, n. 214, art. 2. “Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonché per donne e giovani”, vari commi.

¹¹ Cfr. d.l. 22 giugno 2012, n. 83, recante “Misure urgenti per la crescita del Paese”, convertito con l. 7 agosto 2012, n. 134.

le opere finalizzate al risparmio energetico e per i lavori di ristrutturazione, con un aumento in questo caso del limite massimo di spesa da 48.000 a 96.000 euro fino al 30 giugno 2013; una maggiorazione della detrazione in materia di Irpef e Ires del 55 per cento delle spese per i lavori di riqualificazione energetica, prorogata al 30 giugno 2013.

La legge n. 6 luglio 2012, n. 96¹² all'art. 15, comma 3, dispone una maggiorazione delle detrazioni in materia di Irpef, secondo cui dall'imposta lorda si sottrae un importo pari al 24 per cento per il 2013 e al 26 per cento a decorrere dal 2014, per le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 2.065 euro annui, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti, individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, operanti nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Il secondo decreto sviluppo, d.l. n. 179/2012¹³ all'art. 11-*bis* delibera un credito di imposta del 25 per cento sui costi sostenuti negli anni 2013, 2014 e 2015 a beneficio delle imprese che sviluppano piattaforme telematiche per la distribuzione, la vendita e il noleggio di opere dell'ingegno digitali. All'art. 29 dispone che i contribuenti persone fisiche potranno godere dal 2013 fino al 2015 di una detrazione in materia di Irpef del 19 per cento (del 25 per cento nel caso di *start-up* in ambito energetico) delle somme investite nel capitale sociale di una o più *start-up* innovative; l'agevolazione si estende anche ai soggetti passivi Ires che potranno dedurre il 20 per cento degli investimenti in *start-up* innovative, e il 27 per cento se si tratta di *start-up* a vocazione sociale. E all'art. 37, riguardante "Finanziamento delle agevolazioni in favore delle imprese delle Zone Urbane ricadenti nell'Obiettivo Convergenza", dà attuazione con i relativi finanziamenti – in questo caso non si tratta dell'introduzione di nuove agevolazioni fiscali, ma della loro effettiva messa in opera – all'istituzione, prevista dalla l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 341, lett. da *a*) a *d*), ma rimasta senza seguito, delle dodici Zone franche urbane individuate dalla delibera CIPE del 2009 e ricadenti nei territori delle regioni Calabria, Campania, Puglia e Sicilia, e alle agevolazioni già deliberate a favore delle piccole e medie imprese nei limiti degli aiuti *de minimis*.

¹² Cfr. l. 6 luglio 2012, n. 96, contenente "Norme in materia di riduzione dei contributi pubblici in favore dei partiti e dei movimenti politici, nonché misure per garantire la trasparenza e i controlli dei rendiconti dei medesimi. Delega al Governo per l'adozione di un testo unico delle leggi concernenti il finanziamento dei partiti e dei movimenti politici e per l'armonizzazione del regime relativo alle detrazioni fiscali".

¹³ Cfr. d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con l. 17 dicembre, n. 221.

La stessa legge di stabilità per il 2013¹⁴ che avrebbe dovuto provvedere a misure di riduzione delle agevolazioni fiscali, anticipando su questo punto l'attuazione della delega fiscale, introduce numerose nuove misure di favore. All'art. 1, commi 95-97, prevede l'istituzione per il 2013 di un fondo per il credito di imposta per ricerca e sviluppo, con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, e per la riduzione del "cuneo fiscale", finanziato, come già si è detto, "mediante le risorse derivanti dalla progressiva riduzione degli stanziamenti di parte corrente e di conto capitale iscritti in bilancio destinati ai trasferimenti e ai contributi alle imprese"¹⁵. All'art. 1, comma 481, la detassazione dei salari di produttività in materia di Irpef per straordinari e premi di produttività del lavoro, attuata con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 gennaio 2013 che ne disciplina la misura e le modalità di applicazione. In particolare, si prevede un'imposta sostitutiva dell'Irpef progressiva e delle relative addizionali, con un'aliquota del 10 per cento, per un costo di 1,35 miliardi di euro per il biennio 2013-2014. All'art. 1, comma 483, un aumento delle detrazioni in materia di Irpef per i figli a carico e per i figli portatori di *handicap*, tanto in modifica dell'art. 12, comma 1, lett. c) del Tuir. All'art. 1, commi 484-485, un incremento delle deduzioni in materia di imposte sui redditi di un importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese su base annua da 4.600 a 7.500 euro per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato, mentre per le assunzioni di donne e giovani sotto i 35 anni il tetto sale da 10.600 a 13.500. La misura dell'intervento è maggiorata per i soggetti impiegati nelle regioni svantaggiate, oltre che per quelli impiegati nelle imprese di minori dimensioni. All'art. 1, comma 526, la proroga al 2013 della detrazione fiscale Irpef per carichi di famiglia in favore dei soggetti non residenti introdotta dalla finanziaria 2007, alle condizioni che le persone a cui si riferiscono le detrazioni non possiedano un reddito complessivo superiore – al lordo

¹⁴ Cfr. l. 24 dicembre 2012, n. 228, pubblicato nella G.U. 29 dicembre 2012, n. 302

¹⁵ Cfr. comma 95, secondo cui "A decorrere dall'anno 2013, è istituito presso la Presidenza del Consiglio dei ministri un Fondo per la concessione di un credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo secondo criteri e modalità definiti di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze e con il Ministero dello sviluppo economico, con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, nonché per la riduzione del cuneo fiscale, finanziato mediante le risorse derivanti dalla progressiva riduzione degli stanziamenti di parte corrente e di conto capitale iscritti in bilancio destinati ai trasferimenti e ai contributi alle imprese". Comma 96, dove si legge che "Il credito di imposta di cui al comma 95 è riservato alle imprese e alle reti di impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo". E comma 97, secondo cui "Il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro dello sviluppo economico, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, riferiscono alle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari in merito all'individuazione e alla quantificazione dei trasferimenti e dei contributi di cui al comma 95 ai fini dell'adozione delle conseguenti iniziative di carattere normativo".

degli oneri deducibili – a 2.840,51 euro e che i diretti interessati non usufruiscano, nel Paese di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

3. Conclusioni – Come si vede, un esito deludente di tutta la vicenda del riordino delle agevolazioni fiscali nella XVI legislatura, determinato anche dal concitato finale di legislatura che ha in qualche modo sconvolto i piani del governo Monti che, nei termini richiamati rispetto al governo Berlusconi, aveva previsto azioni e strumenti per il riordino “selettivo” delle agevolazioni fiscali.

Quali insegnamenti trarne?

La vicenda descritta e le sue conclusioni dicono, ancora una volta per la verità, che un’azione di riordino delle agevolazioni fiscali è sottoposta a condizioni e vincoli.

Occorre, in primo luogo, che si disponga di elenchi delle spese fiscali ben fatti e aggiornati anno per anno.

Allo stesso tempo, occorre che, in vista degli obiettivi che ci si propone: riequilibrio dei conti, riforma tributaria, riassetto delle agevolazioni fiscali in determinati ambiti e così via, si abbia ben chiara la loro complessa natura; si tenga presente il merito delle agevolazioni fiscali: il numero, i costi, i profili di efficienza ed equità di volta in volta rilevanti, nella consapevolezza che l’intervento, sotto un primo aspetto, determina un aumento della pressione fiscale, che se non gradito richiede misure compensative e, sotto un secondo aspetto, determina il venir meno del sostegno alle politiche materiali di volta in volta rilevanti, che se non gradito richiede anch’esso misure compensative, quale che sia il livello e strettamente connesso al livello su cui si intende operare: su singole fattispecie, su specifici settori o ancora sull’insieme delle agevolazioni fiscali, con l’avvertenza che in quest’ultimo caso una tale considerazione ulteriormente attiene, è bene ribadirlo, agli equilibri di fondo che caratterizzano un sistema tributario.

Risulta evidente la posta politica in gioco: le alternative tra mantenere le agevolazioni ovvero i programmi di spesa corrispondenti e tenere alta la pressione fiscale per finanziarli, da una parte, o eliminare le agevolazioni e non prevedere i corrispondenti programmi di spesa e, con l’espansione della base imponibile che segue al taglio delle agevolazioni fiscali, finanziare una riduzione delle aliquote, dall’altra. O una qualche via intermedia.

Sono innegabili le difficoltà di un intervento, come attestano del resto i non univoci risultati delle esperienze di riordino in altri paesi comparabili. E tuttavia la rilevanza e la diffusione del fenomeno, la tendenza, in assenza di intervento, a espandersi ulteriormente, come si è puntualmente verificato nella vicenda presa in considerazione e, per altro verso,

le opportunità che una riduzione delle agevolazioni fiscali adeguatamente calibrata offrono, richiedono che l'attenzione non cada.

L'auspicio è, dunque, che il discorso sulle spese fiscali, appena ripreso in Italia dopo tanti anni, resti aperto.

FRANCO FICHERA