

# Spese fiscali, politiche di riordino e riforma tributaria

FRANCO FICHERA

**Estratto:** Il lavoro si sviluppa secondo il seguente andamento: una volta constatata l'ulteriore diffusione delle spese fiscali che in Italia si è avuta di nuovo negli ultimi anni e l'insuccesso dei tentativi di riordino, si illustrano le novità introdotte dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 160 di attuazione della delega fiscale del 2014, l. 11 marzo 2014, n. 23, con cui si prevede l'inserimento nelle procedure di bilancio del monitoraggio e della revisione delle spese fiscali e di tanto se ne valuta l'applicazione; per poi soffermarsi sui più recenti sviluppi con particolare riferimento alle misure per fronteggiare le conseguenze della crisi pandemica del 2020 che vedono un ulteriore marcato incremento delle normative di favore e, allo stesso tempo, la riproposizione di un disegno di riforma tributaria (par. 2.); quindi si approfondiscono le tematiche del riordino (par. 3.) e, per altro verso, della riforma tributaria, considerando di entrambi, modalità di intervento, condizioni e vincoli (par. 4.); si conclude sul punto di arrivo alla fine della XVIII legislatura (par. 5.).

**Abstract:** The study is carried out following this scheme: During these last years in Italy there has been a further proliferation of tax expenditures as the attempts of reorganization failed. The author illustrates the innovations of the law by decree, 24th sept. 2015, no. 160 (achievement of the delegation of 2014, l. 11 march 2014, no. 23) which aims to introduce in the procedures of budget the monitoring and the revision of the tax expenditures and previews the evaluation of its application. Afterwards the study concentrates on the latest developments referring in particular to the measures of facing the consequences of the pandemic crisis of 2020 which induced a further remarkable incrementation of the favour regulations. At the same time focusses on the reposition of a scheme for a tax reform (par. 2). Then follows an investigation of the themes of reorganization (par. 3) and, on the other hand, of the tax reform, considering of both of them modalities of intervention, conditions and limits (par. 4) and closes considering the situation at the end of the 18th legislature (par. 5).

---

Sommario: **1. Premessa** - **2. Costanti e novità in materia di agevolazioni fiscali** - **3. Le politiche di riordino** - **4. La via della riforma tributaria** - **5. Verso la fine della XVIII legislatura**

**1. Premessa** - La XVII legislatura (2013-2018) e la XVIII legislatura (2018-2023) tuttora in corso, prese in considerazione in questo lavoro, non si differenziano da quanto avvenuto in precedenza: a fronte del proliferare delle agevolazioni fiscali, i propositi di riordino, che non mancano, non hanno séguito e, piuttosto, le agevolazioni fiscali aumentano ulteriormente. Certo, con i loro meriti, ma, allo stesso tempo, con i problemi che comportano.

Con una novità e una riproposizione. La novità, in primo luogo: in base alla delega fiscale del 2014, Legge 11 marzo 2014, n. 23, e al D.Lgs. di attuazione 24 settembre 2015, n. 160, si prevede, art. 4 della delega, che “monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale” siano inseriti nelle procedure di bilancio attraverso una ricognizione sistematica delle spese fiscali con la redazione di un rapporto annuale sulle spese fiscali e la previsione sempre annuale di interventi di revisione”. La riproposizione, in secondo luogo: il ricorso costante alle agevolazioni fiscali, ancora più marcato a seguito dello scoppio della crisi pandemica da Covid-19 nel 2020, porta, nel contesto delle politiche volte a fronteggiarla, ad un’ulteriore accentuata espansione delle misure fiscali di favore.

Delineato in tal modo il quadro entro cui ci si muove, il lavoro si concentra sulle due possibili linee di intervento in materia di agevolazioni fiscali: le politiche di riordino e la riforma tributaria.

Nel caso delle politiche di riordino sono presi in considerazione un determinato insieme di agevolazioni fiscali o determinati insieme, se non l’universo delle agevolazioni fiscali ai fini del riordino sotto i diversi profili critici rilevanti: la politica tributaria, gli ambiti materiali via via interessati, i costi e la politica di bilancio, la pressione fiscale.

Diverso è l’intervento nel quadro della riforma tributaria. In questo caso, di nuovo, sono presi in considerazione un determinato insieme di agevolazioni fiscali o determinati insieme, se non l’universo delle agevolazioni fiscali, ma in funzione del disegno di riforma dei singoli tributi, restando a parte un’apposita e contestuale azione di riordino che l’accompagni.

Il lavoro si sviluppa secondo il seguente andamento: una volta constatata l’ulteriore diffusione delle agevolazioni fiscali che in Italia si è avuta negli ultimi anni, marcatamente a seguito della crisi pandemica, e l’insuccesso dei tentativi di riordino, si illustrano le novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160 di attuazione dalla delega fiscale del 2014, Legge 11 marzo 2014, n. 23, con cui si prevede l’inserimento nelle procedure di bilancio del monitoraggio e della revisione delle spese fiscali e di tanto se ne valuta l’applicazione, per poi soffermarsi sugli sviluppi degli ultimi anni e, in particolare, sulle misure volte a fronteggiare la crisi pandemica scoppiata nel 2020 (par. 2.); quindi si approfondiscono le tematiche del riordino (par. 3.) e, per altro verso, della riforma tributaria, considerando di entrambi moda-

lità di intervento, condizioni e vincoli (par. 4.). Alla fine, la XVIII legislatura si sta chiudendo con un'ulteriore massiccia proliferazione delle agevolazioni fiscali, senza che nel contesto dell'avviata riforma tributaria si prospetti un intervento di riordino sull'universo delle agevolazioni fiscali (par. 5.).

**2. Costanti e novità in materia di agevolazioni fiscali** - In Italia si assiste da tempo a un proliferare delle agevolazioni fiscali.

E, allo stesso tempo, alla riproposizione dell'esigenza - in tal senso ripetutamente sollecitati dall'Unione europea e dagli organismi internazionali già da tempo e ancora più recentemente<sup>1</sup> - di una adeguata ricognizione che porti all'individuazione delle agevolazioni fiscali, alla relativa quantificazione dei costi e, su questa base, al loro riordino. E tuttavia, una volta resa disponibile la regolare ricognizione delle spese fiscali, i propositi di riordino tante volte enunciati non trovano realizzazione e, in assenza di risultati, invece di venire riordinate, le spese fiscali aumentano ulteriormente.

Si tratta di fenomenologie e dinamiche risalenti che si sono manifestate negli stessi termini già negli anni '70 del secolo scorso, quando, in collegamento con la riforma tributaria, era stata prevista, art. 9, Legge 9 ottobre 1971, n. 825, una delega al governo per un intervento di riordino delle agevolazioni fiscali, ma con risultati deludenti: in sede di attuazione con il D.P.R. n. 601 del 1973 si approva sì il previsto decreto legislativo di riordino delle agevolazioni fiscali, ma l' incisivo riassetto auspicato viene fortemente ridimensionato e il riordino resta in sostanza sulla carta<sup>2</sup>. Lo stesso avviene, più avanti nel tempo, con la delega al governo per la revisione delle agevolazioni fiscali del 1990 e poi con la delega del 1991, entrambe senza seguito<sup>3</sup>. E di nuovo, più recentemente, nella XVI legislatura (2008-2013), in cui prima il "taglio lineare" proposto dal governo Berlusconi con la delega fiscale e assistenziale del 2011 non ha seguito e poi il "riordino selettivo" proposto dal governo Monti con la delega fiscale del 2012 anche per vicende collegate alla fine anticipata della legislatura, cade nel nulla<sup>4</sup>.

La XVII legislatura (2013-2018) non offre un quadro diverso. Di fronte al

- 
1. Cfr. Consiglio Dell'Unione europea, Raccomandazione (UE) 2015/1184 del Consiglio del 14 luglio 2015, Orientamenti di massima per le politiche economiche degli Stati membri e dell'Unione europea; sollecitazione ribadita negli anni successivi fino a Commissione europea, 2 giugno 2021 COM(2021) 512 final, Consiglio dell'Unione europea, Raccomandazione del Consiglio che formula un parere sul programma di stabilità 2021 dell'Italia [SWD(2021) 205 final]. Cfr. inoltre, International Monetary Fund (2019), "Italy. Selected Issues", IMF Country Report, n. 19/41; Id., "The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation", L. Bauger (ed.), *Economic Papers* No. 523, July 2014; Id., "Tax expenditures in direct taxation in EU Member States", *European Economy Occasional Papers* 207, 2014; OECD, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris, 2002; Id., *Tax Expenditure in OECD countries*, OECD, Paris, 2010; Id., *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, *OECD Tax Policy Studies* No. 19, Paris, 2010. Infine, cfr. L. Kassim, M. Mansour, *Tax Expenditures Reporting in Developing Countries: An Evaluation*, in *Revue d'Économie du Développement*, 2018/2; A. Redonda, T. Neubig, *Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies*, CEP Discussion Note 2018/3; Tyson J., *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?*, IMF Working Paper 14/7, International Monetary Fund, Washington D.C., 2014.
  2. Cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 257 ss.
  3. Cfr. *ibidem*, p. 264 ss.
  4. Cfr. F. Fichera, "Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano", in *Rass. Trib.*, 4/2012, pp. 969-1000; Id., "Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica

---

numero elevato di agevolazioni fiscali ancora una volta i propositi di riordino non mancano, manifestati di anno in anno in occasione della legge di bilancio e poi con la delega fiscale del 2014 e il D.Lgs. di attuazione n. 160 del 2015, ma non trovano realizzazione.

Negli anni 2013, 2014 e 2015 dagli “Elementi conoscitivi in ordine alle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio a livello statale”, presentati con la “Nota integrativa allo stato di previsione dell’entrata allegata al disegno di legge di Bilancio” per gli anni 2014, 2015 e 2016, risulta – stante i criteri di individuazione e di rilevazione dei costi delle spese fiscali in quegli elenchi adottati e mantenuti costanti nel tempo – che il numero delle agevolazioni fiscali in vigore a livello statale passa da 263 del 2013 a 296 del 2015 e il costo, rispettivamente, da 152,666 a 175,103 miliardi di euro<sup>5</sup>.

Nel 2015, anche in ragione dei precedenti insuccessi e ai fini di apportare una correzione, si registra una significativa novità. In base alla delega fiscale del 2014, L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 4, e al D.Lgs. di attuazione 24 settembre 2015, n. 160, si dispone che monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale siano coordinati con le procedure di bilancio. In particolare, il D.Lgs. n. 160 del 2015 prevede all’art. 1, comma 1, la stesura di un “Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali” nel quale siano indicate le misure volte a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che il governo intende porre in essere con la manovra di finanza pubblica, da pubblicare con la “Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza” e da presentare alle Camere entro il 20 settembre di ogni anno<sup>6</sup>, e all’art. 1, comma 3, lett. b), la redazione, attraverso una commissione di esperti appositamente costituita, di un “Rapporto annuale sulle spese fiscali” che elenchi “qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell’imponibile o dell’imposta ovvero regime di favore”, in allegato allo stato di previsione dell’entrata contenuto nel disegno di legge del bilancio dello Stato, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno<sup>7</sup>.

Tuttavia le cose non cambiano. La prima applicazione della nuova legislazione porta sì alla ricognizione delle spese fiscali in vigore con la pubblicazione nei vari anni del Rapporto annuale sulle spese fiscali, ma manca l’obiettivo del riordino.

Il Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali nel 2016 non viene presentato, dal 2017 e negli anni seguenti viene sì presentato, fornendo indicazioni di massima sugli interventi in materia di

---

tributaria: il caso italiano (2)”, in *Rass. trib.*, 1/2013, pp. 211-217.

5. Cfr. “Elementi conoscitivi in ordine alle disposizioni normative vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio”, presentati con la “Nota integrativa allo stato di previsione dell’entrata per l’anno finanziario 2014” allegata al disegno di legge di Bilancio per il 2014; e successivamente per gli anni 2015 e 2016.

6. Cfr. l’art. 1, comma 1, del D.Lgs n. 160 del 2015, che provvede all’inserimento all’art. 10-bis, L. 31 dicembre 2009, n. 196, Legge di contabilità e finanza pubblica, del nuovo comma 5-bis.

7. Cfr. l’art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 160 del 2015, che all’art. 21, L. 31 dicembre 2009, n. 196, legge di contabilità e finanza pubblica, aggiunge il nuovo comma 11-bis.

spese fiscali, ma si limita a succinte indicazioni<sup>8</sup>.

Nella legge di bilancio nei vari anni, infine, non si trovano tracce della prevista revisione delle spese fiscali. Nè, per altro verso, si approvano, come pure era previsto dalla legge delega del 2014, i decreti legislativi di attuazione contenenti misure di revisione delle spese fiscali.

Alla fine, di nuovo, le agevolazioni fiscali in vigore, invece di venire riorporate, crescono ulteriormente di numero. Dai rapporti sulle spese fiscali nei diversi anni - dal primo rapporto del 2016 fino al quinto del 2020, il sesto del 2021 atteso per il 15 ottobre 2021 sorprendentemente non risulta finora pubblicato<sup>9</sup> - che elencano le misure in vigore a livello statale e locale con l'adozione di criteri di ricognizione propri, diversi e non comparabili rispetto a quelli dei tre anni precedenti - si ricava che le spese fiscali statali in vigore nei cinque anni in considerazione passano da 444 a 602 e le spese fiscali locali, che nei rapporti dei diversi anni sono pure elencate, da 166 a 184, in totale si passa da 610 a 786<sup>10</sup>.

Circa i costi, a partire dal primo rapporto del 2016 a tutti i successivi si dà conto del costo di ciascuna misura, ma - a differenza di esperienze internazionali similari - non si indica "un valore complessivo degli effetti delle spese fiscali in termini di gettito, ritenendo non superabili gli ostacoli e gli inconvenienti di una semplice aggregazione per somma"<sup>11</sup>. Un limite del

---

8. Cfr. Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2017, Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, p. 10 ss.; Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2018, Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, p. 13 s.; Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2019, Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, p. 10; Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2020, Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, p. 15 s.; Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2021, Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, p. 10.

9. Cfr. Commissione per la redazione del rapporto annuale sulle spese fiscali ([https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red\\_spe\\_fis/index.html](https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html)).

10. Nel primo Rapporto del 2016, cfr. Commissione per le spese fiscali, "Rapporto annuale sulle spese fiscali 2016", p. 16 ss. e *ivirinvio* alle diverse tavole allegate, le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 444 - di cui 40 introdotte o prorogate nel 2015 e 3 nel primo semestre del 2016 - e 166 per un totale di 610; nel secondo Rapporto del 2017, cfr. *Id.*, *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2017*, p. 10 s. e *ivirinvio* alle diverse tavole allegate, le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 466 - di cui 33 introdotte o prorogate nel 2016 e 11 nel primo semestre del 2017 - e 170 per un totale di 636, con un aumento dal 2016 al 2017 di 26 unità; nel terzo Rapporto del 2018, cfr. *Id.*, *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2018*, p. 9 ss. e *ivi* rinvio alle diverse tavole allegate, le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 513 - di cui 81 introdotte o prorogate nel 2017 e 1 nel primo semestre del 2018 - e 197 per un totale di 710, con un aumento dal 2017 al 2018 di 74 unità; nel quarto Rapporto del 2019, cfr. *Id.*, "Rapporto annuale sulle spese fiscali 2019", p. 9 ss. e *ivirinvio* alle diverse tavole allegate, le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 533 - di cui 24 introdotte o prorogate nel 2018 e 7 nel primo semestre del 2019 - e 180 per un totale di 713, con un aumento dal 2018 al 2019 di 3 unità; nel quinto Rapporto del 2020, cfr. *Id.*, "Rapporto annuale sulle spese fiscali 2020", p. 9 ss. e *ivirinvio* alle diverse tavole allegate, le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 602 - di cui 43 introdotte o prorogate nel 2019 e 53 nel primo semestre del 2020 [cfr. p. 26, dove si legge "queste ultime a seguito dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus (Covid-19) di cui al D.L. n. 18/2020 (decreto Cura Italia), D.L. 23/2020 (decreto Liquidità), D.L. 34/2020 (decreto Rilancio)"] - e 184 per un totale di 786, con un aumento dal 2019 al 2020 di 73 unità; il sesto Rapporto del 2021, come detto, non è stato al momento presentato.

11. Cfr. il primo Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016) p. 16 e, nello stesso senso, i successivi: il secondo Rapporto (2017) p. 10, il terzo Rapporto (2018) p. 10, il quarto Rapporto (2019) p. 10, il quinto

---

rapporto sulle spese fiscali presentato, con evidenti conseguenze sul piano della trasparenza dei conti pubblici che pure è uno degli obiettivi dell'esercizio di ricognizione.

Questo, quando nel 2020 scoppia la crisi pandemica da Covid-19 e le misure per fronteggiarla estremizzano in materia di agevolazioni fiscali il quadro consolidato nel tempo: in questo passaggio le politiche poste in essere per farvi fronte sia nei termini più immediati ai fini di sostenere le attività economiche in difficoltà e le situazioni sociali di disagio, sia ai fini di promuovere la ripresa e lo sviluppo e avviare i cambiamenti che una crisi di tale portata richiede, da un lato fanno ricorso in misura massiccia all'impiego di agevolazioni fiscali, introducendone di nuove, prorogandone o estendendone altre già esistenti, in tal modo accentuando il fenomeno già in corso della proliferazione; dall'altro, con la formulazione e la presentazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) ai fini dell'adeguamento alle politiche europee previste dal *Recovery Plan Next Generation European Union* (PPNGUE), aprono un percorso di riforma tributaria.

Sotto il primo profilo, della proliferazione delle misure di agevolazione fiscale, il richiamo è alla normazione introdotta dal governo Conte II nella fase di insorgenza e poi di convivenza con il virus con i decreti c.d. "Cura Italia" del 17 marzo 2020, n. 18<sup>12</sup>, "Rilancio" del 19 maggio 2020, n. 34<sup>13</sup>, "Agosto" del 7 agosto 2020, n. 104<sup>14</sup> e i vari decreti cd. "Ristori" fino alla legge di bilancio 2021<sup>15</sup> e poi dal governo Draghi che succede al governo Conte II il 13 febbraio 2021, con il decreto "Sostegni-bis" del 25 maggio 2021, n. 73<sup>16</sup>, la legge di bilancio 2022<sup>17</sup> e il decreto "Sostegni-ter" del 27 gennaio 2022, n. 4<sup>18</sup>. Le conseguenze di tale legislazione sulle spese fiscali risultano evidenti come si ricava già dal quinto rapporto sulle spese fiscali del 2020 e verosimilmente sarebbe risultato e con maggiore evidenza dal sesto rapporto sulle spese fiscali che, come si è rilevato, doveva essere presentato entro il 15 ottobre 2021 e doveva arrivare a considerare le misure adottate nella prima metà del 2021, ma che al momento non è stato pubblicato. Nel quinto rapporto del 2020<sup>19</sup> le spese fiscali in vigore a livello statale e locale elencate sono, rispettivamente, 602 - di cui 43 introdotte o prorogate nel 2019 e 53 nel primo semestre del 2020<sup>20</sup> - e 184 per un totale di

---

Rapporto (2020) p. 10.

12. Cfr. D.L. c.d. Cura Italia del 17 marzo 2020, n. 18, conv. con modificazioni dalla L. 24 aprile 2020, n. 27.

13. Cfr. D.L. c.d. Rilancio del 19 maggio 2020, n. 34, conv. con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77.

14. Cfr. D.L. c.d. Agosto del 7 agosto 2020 n. 104, conv. con modificazioni dalla L. 13 ottobre 2020, n. 126.

15. Cfr. L. 30 dicembre 2020 n. 178.

16. Cfr. D.L. 25 maggio 2021 n. 73, decreto cd. "Sostegni-bis", conv. con modificazioni dalla L. 23 luglio 2021, n. 106.

17. Cfr. L. 30 dicembre 2021 n. 234.

18. Cfr. D.l. 27 gennaio 2022 n. 4, decreto c.d. Sostegni-ter, in corso di conversione.

19. Cfr. Commissione per le spese fiscali, "Rapporto annuale sulle spese fiscali 2020", p. 9 ss. e ivirinvio alle diverse tavole allegate.

20. Cfr. *ibidem*, p. 26, dove si legge: "queste ultime a seguito dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus (Covid-19) di cui al D.L. 18/2020 (decreto Cura Italia), D.L. 23/2020 ('decreto Liquidità'), D.L. 34/2020 (decreto Rilancio)".

786, con un aumento rispetto al quarto rapporto del 2019 di 69 per le spese fiscali statali e di 4 per quelle locali, pari ad un totale di 73 unità.

Sotto il secondo profilo, delle misure previste dal “Piano Nazionale per la Ripresa e la Resilienza *Next Generation* Italia” presentato dal governo Draghi<sup>21</sup>, dove tra le “Politiche e riforme di supporto al Piano” l’Italia si impegna, tra l’altro, ad avviare un processo di riforma tributaria, poi effettivamente attivato con la presentazione del disegno di legge delega al governo per la riforma fiscale deliberato dal Governo il 5 ottobre 2021 e trasmesso alla Camera dei deputati, il 29 ottobre 2021<sup>22</sup>, attualmente in corso di approvazione da parte del Parlamento.

**3. Le politiche di riordino - 3.1. Le agevolazioni fiscali, una valutazione equilibrata** - Come si è visto, le agevolazioni fiscali nel nostro ordinamento, come in altri ordinamenti comparabili, sono molto numerose e aumentano di continuo. Il loro cumularsi nel tempo, a seguito di tanti interventi settoriali o generali, estemporanei o espressione meditata di programmi di azione, attinenti al disegno del singolo tributo o rispondenti al perseguimento di finalità di politica economica e sociale, è disordinato e frammentato, non trasparente, e comporta costi elevati.

E tuttavia, le agevolazioni fiscali sono un fenomeno variegato, vanno dalle deduzioni e/o detrazioni per le spese mediche o per le persone a carico nella tassazione del reddito, alle aliquote ridotte in materia di Iva, dalle misure di favore per categorie, materie o territori, a quelle volte a sostenere interessi particolari, se non a tutelare privilegi, e ancora alle misure volte a fronteggiare, come nel caso della pandemia da Covid, situazioni di crisi. E poi all’interno di ciascuno dei raggruppamenti vi sono quelle che sotto il profilo dell’efficacia e dell’equità si dimostrano valide e meritano di essere mantenute e quelle che, al contrario, si dimostrano inutili, se non controproducenti e andrebbero soppresse. E le opinioni possono variare anche radicalmente a riguardo.

Le agevolazioni fiscali non sono, dunque, un insieme omogeneo né in positivo né in negativo, non sono qualcosa da difendere *in toto* o da smantellare senz’altro.

Per un’avvertita azione di riordino servono, allora, un buon elenco delle spese fiscali e interventi adeguati a fronte di un fenomeno così complesso e articolato.

**3.2 Il bilancio delle tax expenditures** - Un elenco delle spese fiscali con la stima dei costi, ai fini di un intervento di riordino fu teorizzato e realizzato per la prima volta negli Stati Uniti nel 1968<sup>23</sup>. Dopo di allora l’esperienza si è diffusa in diversi paesi.

---

21. Cfr. Piano Nazionale per la Ripresa e la Resilienza *Nex Generation* Italia, trasmesso alla Commissione europea 30 aprile 2021 e approvato con Decisione di esecuzione del Consiglio che ha recepito la proposta della Commissione europea il 13 luglio 2021.

22. Cfr. D.D.L. delega al Governo per la riforma fiscale, approvata dal Governo il 5 ottobre 2021 e presentato alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021, n. C/3343.

23. Cfr. F. Fichera, “Le agevolazioni fiscali”, cit., p. 71 ss.

---

In Italia la prima meditata rilevazione si ha con il documento sull'erosione fiscale del 2011, che ne conta 720 per un costo di 253 miliardi di euro<sup>24</sup>. Nella lista, di ogni singola voce, si dà una descrizione, si indica il costo, si fornisce una classificazione. L'elenco, all'altezza delle migliori esperienze internazionali, si presta a qualche rilievo critico, in particolare sembra che l'inclusività abbia fatto premio sulla coerenza, fino a portare a delle incongruenze. A tenerne conto ne deriverebbe un ridimensionamento del numero delle misure richiamate e dei costi evidenziati e, in conseguenza, dei risultati attesi di un intervento di riordino<sup>25</sup>.

Dopo questa esperienza, finalmente dal 2016 inizia una ricognizione sistematica. È quel "bilancio della spesa fiscale" attendibile e ripetuto anno per anno di cui alla L. 11 marzo 2014, n. 23, Delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, dove all'art. 4 si prescrive l'obbligo per il governo di redigere annualmente, all'interno delle procedure di bilancio, "un rapporto delle spese fiscali ... compilato sulla base di metodi e criteri stabili nel tempo che consentano anche un confronto con i programmi di spesa".

Sono stati pubblicati i rapporti sulle spese fiscali negli anni dal 2016 al 2020, cui è seguita la inspiegabile interruzione nel 2021.

In tal modo si dispone – al momento fino al 2020 se la Commissione per la redazione del rapporto sulle spese fiscali e il Ministero non vi pongono rimedio - di un elenco che fornisce le basi, per quanto possibile sicure e condivise, per un intervento da parte del legislatore.

*3.3. Le politiche di riordino* - Il tema del riordino delle agevolazioni fiscali si ripropone in Italia nel mezzo di stringenti esigenze di bilancio, di una proliferazione delle misure di favore e, più recentemente, di una impegnativa azione volta a contrastare le conseguenze della crisi pandemica del 2020 e riprendere un cammino di crescita e sviluppo.

In un primo momento, da parte del governo Berlusconi nell'agosto 2011, si lancia l'idea di un "taglio lineare" di rilevanti proporzioni. È un'opzione che il governo Monti, che gli succede alla fine del 2011, lascia cadere nella convinzione 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" con un'attenta valutazione delle materie su cui intervenire<sup>26</sup>.

È la scelta che nel prosieguo il legislatore ha condiviso. In assenza di una riforma tributaria che non era alle viste, la via indicata è stata quella di un riordino "selettivo". I tagli "lineari" rappresentavano una proposta estrema

---

24. Cfr. V. Ceriani, D. Franco, Senato della Repubblica, VI Commissione (Finanze e Tesoro), Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale (AC n. 4566/XVI), 13 ottobre 2011, Roma.

25. Cfr. F. Fichera, "Agevolazioni fiscali, bilancio delle *tax expenditures* e politica tributaria: il caso italiano", cit., pp. 969-1000.

26. Cfr. V. Ceriani, D. Franco, Senato della Repubblica, VI Commissione (Finanze e Tesoro), Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale (AC n. 4566/XVI), cit.

in una situazione critica per i conti pubblici e per la posizione dell'Italia nel contesto europeo e internazionale. Per non dire altro, la proposta non coglie che le spese fiscali non possono essere valutate solo sotto il profilo, pure rilevante, dei costi.

Su questa linea del riordino "selettivo" si è mosso il legislatore nel prosieguo. A cominciare dalla delega fiscale del 2014, L. 11 marzo 2014, n. 23 che si orienta appunto ad una ri-considerazione "selettiva" delle spese fiscali. La delega, al comma 2 dell'art. 4 sul monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, prevede che "Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, 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 ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica"<sup>27</sup>.

E tuttavia il riordino si dimostra una sfida non semplice: il proliferare delle spese fiscali incide sul sistema tributario, sugli ambiti materiali interessati, sulle politiche di bilancio e la loro revisione richiede che si disponga di un'adeguata base ricognitiva, che si stabilisca quali agevolazioni fiscali sono oggetto del riordino e quali invece dimostrano dei meriti e vanno mantenute e che, infine, si intervenga su un intreccio complesso di interrelazioni con un insieme di misure in più ambiti contestualmente: occorre restituire coerenze al sistema tributario; compensare, se si ritiene necessario, la perdita dei benefici che il riordino comporta nei diversi ambiti materiali di intervento e da parte dei soggetti interessati; tener conto dell'aumento della pressione fiscale che al riordino consegue. In definitiva, il riordino non si riduce a una mera demolizione.

*3.4. La posta in gioco* - Sono evidenti le scelte implicate: le alternative tra mantenere le spese fiscali ovvero i programmi di spesa corrispondenti e tenere alta la pressione fiscale per provvedere al loro finanziamento, da una parte, o eliminare le spese fiscali e lasciar cadere i programmi di spesa adottati per questa via e, con l'espansione della base imponibile che ne segue, finanziare una riduzione delle aliquote, dall'altra. O una qualche via intermedia.

Sono innegabili le difficoltà di tali scelte e tuttavia le opportunità che un riordino delle agevolazioni adeguatamente calibrato offrono, richiedono che la sfida sia raccolta.

#### **4. La via della riforma tributaria - 4.1. Premessa** - Con le politiche di rior-

---

27. Cfr. il D.Lgs. n. 160 del 2015 di attuazione dell'art. 4 della delega fiscale del 2014, che con l'art. 1, comma 1, provvede all'inserimento nell'art. 10-bis della L. 31 dicembre 2009, n. 196, legge di contabilità e finanza pubblica, del nuovo comma 5-bis.

---

dino si interviene su singole agevolazioni o su determinati insiemi di agevolazioni, se non sull'universo delle agevolazioni, in vista di correzioni, adeguamenti ovvero cancellazioni e ancora, se necessario, in vista di riscritture, sviluppi o completamenti in rapporto alla politica tributaria, alle politiche materiali interessate, alle politiche di bilancio rilevanti.

Con la riforma tributaria sia essa relativa a determinati tributi o, più in generale, al sistema dei tributi, sotto un primo profilo si interviene sulle agevolazioni o su sottoinsiemi di agevolazioni fiscali in stretta correlazione con il disegno di riforma. La riforma tributaria relativa ai singoli tributi, al momento della sua formulazione si basa su un modello "normativo" di riferimento e, a seguito della sua messa in opera, sull'insieme delle disposizioni di diritto positivo in cui si traduce, che includono le agevolazioni fiscali, quelle cd. "strutturali". Per altro verso, del disegno di riforma tributaria possono essere parte integrante le scelte relative alle "altre agevolazioni fiscali".

È quanto avvenuto, come si è visto, con la riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso, che ha accompagnato la riforma dei singoli tributi con la delega per il riordino delle agevolazioni fiscali a cui è seguito il relativo decreto di attuazione<sup>28</sup>. Non è così da escludere che, contestualmente alla riforma, il riordino si riproponga a parte.

In definitiva, il riordino e la riforma tributaria sono due modalità distinte di intervento sulle agevolazioni fiscali. Due modalità che non si identificano: fatta la riforma, resta da fare il riordino e viceversa, poiché affrontano aspetti diversi, intervengono su parti diverse e per ragioni diverse sull'insieme delle agevolazioni fiscali in vigore, anche se nulla esclude che possano andare insieme.

*4.2. Il dibattito italiano in corso sulla riforma tributaria: flat tax vs imposizione progressiva* - Nel dibattito in corso in Italia sulla riforma tributaria incentrato sulla contrapposizione tra *flat tax* e imposizione progressiva, un ruolo non secondario gioca l'intervento sulle agevolazioni fiscali.

*4.2.1. La flat tax* - Si considerino le proposte di riforma dell'imposizione sui redditi che vanno sotto il nome di *flat tax* formulate recentemente da D. Stevanato nel 2016<sup>29</sup> e dall'Istituto Bruno Leoni sotto la direzione di Nicola Rossi nel 2017 e ripresa sempre da N. Rossi nel 2018<sup>30</sup>, in cui si prevede una revisione della curva delle aliquote e della struttura del tributo e, contestualmente, l'intervento sulle agevolazioni fiscali.

La proposta parte dalla crisi del sistema della tassazione diretta in Italia descritta da V. Visco già nel 1984<sup>31</sup>, da F. Gallo nel 2011<sup>32</sup> e più recentemente

---

28. Cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 257 ss.

29. Cfr. D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, il Mulino, Bologna 2016.

30. Cfr. N. Rossi (a cura di), *Venticinque% per tutti*, IBL Libri, Torino 2017; Id., *Flat Tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Marsilio, Venezia 2018. Proposta che si sviluppa parallelamente a una serie di elaborazioni e iniziative parlamentari sulla *flat tax* cominciate dalla proposta della Lega nel 2014, di Forza Italia nel 2018, della Fondazione Magna Carta nel 2017 per citare le principali.

31. Cfr. V. Visco, "Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'anomalia del funzionamento

da D. Stevanato nel 2016<sup>33</sup> e ripresa da N. Rossi e D. Stevanato, come un sistema «schedulare» di tassazione dei redditi popolato da regimi sostitutivi e di eccezione che hanno determinato una mutazione genetica dell'Irpef, trasformatasi in un tributo progressivo su redditi da salari, pensioni, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, e proporzionale su dividendi e plusvalenze, premi e vincite, cedolari nel settore immobiliare, redditi di impresa e professionali sotto una determinata soglia, nuovi residenti, *sharing economy*<sup>34</sup>.

N. Rossi prevede per l'imposizione sui redditi delle persone fisiche la revisione dell'attuale struttura progressiva delle aliquote con l'introduzione di un'aliquota proporzionale del 25% su tutti i redditi, accompagnata dal riconoscimento di un reddito minimo che si trasforma in imposta negativa per gli incapienti. Un sistema che realizza una "progressività per deduzione", attraverso il meccanismo di deduzioni decrescenti al crescere del reddito<sup>35</sup>.

Prevede, inoltre, che all'aliquota "piatta" e alla progressività per deduzioni, si accompagni un'ampliamento delle basi imponibili attraverso l'abolizione di tutte le spese fiscali<sup>36</sup>.

Più in dettaglio, rispetto ad un sistema tributario che si distingue "per la sua straordinaria complessità, per il suo peso eccessivo, per la sua strutturale inefficienza e, come se non bastasse, per la sua limitata portata redistributiva", si propone, *i*) una *flat tax* con una aliquota unica del 25% per l'Irpef, l'Ires, l'Iva e le imposte sostitutive; *ii*) una tassazione diretta che colpisca tutti i redditi con l'abolizione di tutte le diverse forme di tassazione "cedolare"; *iii*) con una deduzione di ammontare pari a 7.000 euro annui ("progressività per deduzione") e da una misura universale di contrasto alla povertà: il "minimo vitale" con una contestuale abolizione della vigente congerie di prestazioni assistenziali, "strutturata come imposta negativa, e quindi con un trasferimento monetario a beneficio degli incapienti; *iv*) una ridefinizione delle modalità di finanziamento di alcuni servizi pubblici così da pervenire ad una significativa riduzione della pressione fiscale e della spesa pubblica; *v*) un ampliamento delle basi imponibili attraverso l'abolizione di tutte le spese fiscali, con la sola eccezione di quelle relative a eventi pregressi<sup>37</sup>.

In questa proposta, una particolare attenzione è dedicata alle agevolazioni fiscali.

In primo luogo, si propone un intervento sotto il profilo delle agevolazioni fiscali strettamente funzionali al disegno di riforma dell'Irpef con l'intro-

---

dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83", in E. Gerelli, R. Valiani (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, Franco Angeli, Milano 1984, pp. 75-195.

32. Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, 2° ed, il Mulino, Bologna 2011, pp. 108-109.

33. Cfr. D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, il Mulino, Bologna 2016, p. 14 ss.

34. Cfr. N. Rossi (a cura di), *Venticinque% per tutti*, cit., p. 33 ss.; D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, cit., p. 73 ss.

35. Cfr. N. Rossi (a cura di), *Venticinque% per tutti*, cit., pp. 57 e 58.

36. fr. *ibidem*, p. 19 ss.

37. Cfr. N. Rossi, *Flat Tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, cit., p. 20 ss.

---

duzione per i redditi di lavoro dipendente e i redditi da pensione di deduzioni per oneri di produzione del reddito. In tal modo, secondo gli ispiratori della riforma, si tratterebbero equamente i contribuenti incapienti integrandone il reddito, realizzando una progressività per deduzione accentuata dal fatto che per le famiglie abbienti, con un reddito superiore a un dato multiplo del minimo vitale, il complesso delle deduzioni si ridurrebbe gradualmente fino ad azzerarsi. Saremmo, così, di fronte a un'imposta progressiva in cui la progressività non deriva dall'esistenza di un numero più o meno grande di scaglioni di reddito e di aliquote, ma dalla graduale riduzione della quota esente e delle deduzioni al crescere del reddito. Oltre un determinato livello di reddito familiare, le deduzioni diminuirebbero fino a sparire e si comincerebbero a pagare i servizi pubblici (o almeno alcuni di essi)<sup>38</sup>.

In secondo luogo, si prospetta l'eliminazione di tutte le spese fiscali, volta al fine di estendere le basi imponibili. "E quindi via le decine di deduzioni, detrazioni, riduzioni e i tanti trattamenti di favore che rendono oggi oscura e opaca l'imposta sui redditi personali senza toccare tuttavia quelle legate ad eventi già intervenuti". Sottolineando che le spese fiscali, vale a dire "tutte quelle modalità di riduzione del carico fiscale imputabili a disposizioni legislative (tra cui deduzioni, detrazioni, esclusioni, esenzioni, rinvii, riduzioni di aliquote ecc., nascoste spesso nelle pieghe delle norme fiscali) possono avere rilevanti conseguenze dal punto di vista dell'equità e dell'efficienza del sistema fiscale, oltre a costituire una corsia preferenziale per l'intervento dei gruppi di pressione"... "In sistemi fiscali caratterizzati dalla progressività (come quello italiano) ogni riduzione della base imponibile può tradursi in un vantaggio per i più abbienti e, contestualmente, può non arrecare alcun beneficio a chi dispone di una base imponibile ridotta per attirare l'attenzione del fisco. Meno tasse e meno spesa per circa 4 punti percentuali del Pil a regime per entrambe... Ancora, in molti casi le spese fiscali tendono a sfuggire a una sistematica revisione..., motivo per cui sono un facile e riparato strumento di negoziazione con i gruppi di pressione"<sup>39</sup>.

Similarmente si sviluppa la proposta di D. Stevanato, secondo cui "rispetto ad un assetto attuale irrazionale, discriminatorio e farraginoso", la nuova l'Irpef: *i*) prevederebbe una aliquota proporzionale; *ii*) vedrebbe incrementata la propria base imponibile estesa fino a comprendere i redditi attualmente soggetti a cedolare secca sui canoni di locazione e i redditi catastali di tutti gli immobili non locati, comprese le abitazioni di residenza; *iii*) prevederebbe per i redditi di lavoro dipendente e per i redditi da pensione specifiche deduzioni per oneri di produzione del reddito; *iv*) e la corrispondente eliminazione delle cd. "spese fiscali"; *v*) tratterebbe equamente i contribuenti incapienti integrandone il reddito; *vi*) introdurrebbe una progressività per deduzione accentuata dal fatto che per i redditi familiari su-

---

38. Cfr. *ibidem*, p. 33 ss.

39. Cfr. N. Rossi (a cura di), *Venticinque% per tutti*, cit., p. 19 ss.; *Id.*, *Flat Tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, cit., p. 33 ss.

periori a cinque volte il “minimo vitale” il complesso della deduzione si ridurrebbe gradualmente fino ad azzerarsi<sup>40</sup>.

4.2.2. *L'imposizione progressiva sui redditi* - Un impianto quello della riforma tributaria basata sulla *flat tax* nella formulazione di N. Rossi e di D. Stevanato che, accanto a consensi, ha suscitato critiche che, pur partendo da un'analisi della crisi dell'imposizione sui redditi largamente coincidente, si ispirano ad un disegno di riforma alternativo fondato sulla imposizione progressiva sui redditi<sup>41</sup>.

E così, rileva F. Gallo, se non si può disconoscere che la crisi dell'imposta cumulativa e generale (c.d. *comprehensive income tax*) e la conseguente prevalenza delle tassazioni cedolari – indotte da processi di globalizzazione, liberalizzazione e delocalizzazione in atto – abbiano aperto in tutto il mondo occidentale qualche non lieve falla nell'attuazione del disegno redistributivo con essa perseguito... non crediamo che la già ricordata crisi debba comportare la rinuncia... ad una ragionevole redistribuzione equitativa anche in senso verticale del reddito nazionale attraverso lo strumento fiscale<sup>42</sup>.

“Con riguardo all'imposta personale sui redditi, ciò può avvenire, ad esempio, ridisegnando le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni (salvo beninteso quelle intese a delimitare le fattispecie imponibili), le detrazioni, la quota esente e ogni *tax expenditure*, in modo tale che, a regime, le classi meno abbienti risultino – in applicazione del ricordato principio rawlsiano di *maxi-min* – ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche o assoggettate a imposte cedolari proporzionali. In particolare, i livelli più bassi dei contribuenti, per i quali il sistema delle deduzioni o detrazioni per carichi familiari si rivela incapiente, dovrebbero essere compensati da una sorta di imposta negativa, avente la forma di credito di imposta. Non un reddito di cittadinanza universalistico che riguarda anche coloro che non presentano la dichiarazione, ma una imposta negativa riservata solo a coloro che presentano la dichiarazione, ma sono incapienti<sup>43</sup>, oltre che - operando sul fronte della spesa – dall'erogazione di contributi sociali specifici e dal potenziamento dei servizi sociali di appoggio. Si tratterebbe, cioè, di far convivere l'indicata imposta negativa (che continuerebbe a privilegiare una redistribuzione su base individuale) con l'attribuzione selettiva di assegni ai nuclei familiari con minori e anziani non autosufficienti (che consentirebbe, invece, di avere riguardo direttamente al reddito dei nuclei stessi). Tali interventi dovrebbero preferirsi a sistemi tipo “quoziente familiare”... Così operando, la redistribuzione sarebbe perseguita anche in presenza di un numero ridotto di scaglioni e di aliquote (senza peraltro

---

40. Cfr. D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, cit., vari luoghi.

41. Cfr. per tutti F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit.; Id., “Idee per un'organica riforma fiscale”, in *Italianieuropei*, n. 3/2017; V. Visco, “Promemoria per una riforma fiscale”, in *Politica economica*, vol. XXXV(1), 2019, Aprile, pp. 131-154; AG.I.R.E., *Contro la disuguaglianza. Un manifesto*, Laterza, Bari 2018; B. Bises (a cura di), *Il progetto di riforma tributaria nella Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, il Mulino, Bologna 2015.

42. Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 108 ss.

43. Cfr. *ibidem*, pp. 115-117.

---

giungere all'eccesso del modello tedesco di progressività continua) e pre-supporebbe interventi legislativi diversificati, interessanti altri tributi e coordinati con politiche previdenziali ed assistenziali strutturali della spesa"<sup>44</sup>.

Si veda, inoltre, l'elaborazione di V. Visco<sup>45</sup> secondo cui occorre rendere più progressivo il sistema fiscale introducendo una imposta personale progressiva sulla ricchezza (Picketty), riducendo l'evasione fiscale di massa (e non solo la "grande evasione", concetto di impossibile o incerta definizione), promuovendo accordi internazionali per eliminare la scandalosa elusione delle multinazionali<sup>46</sup>, superando il sistema contributivo per il finanziamento del *welfare*, tassando l'intero valore aggiunto e non solo i redditi da lavoro attraverso *i*) una rimodulazione della curva delle aliquote con un ridisegno della progressività dell'Irpef; *ii*) una tassazione del reddito onnicomprensivo e non più frammentato attraverso le numerose forme di imposizioni cedolari che alla fine riservano la tassazione progressiva ai soli redditi di lavoro dipendente e da pensione<sup>47</sup>; *iii*) con la previsione di un sistema di deduzioni e detrazioni in coerenza con il disegno di riforma, volto ad assicurare l'esenzione del "minimo vitale"; *iv*) l'introduzione di una imposta personale progressiva sul patrimonio (mobiliare e immobiliare) con una franchigia in grado di escludere i patrimoni di minore consistenza, e con aliquote basse, non superiori all'1%, riducendo contestualmente le imposte sui redditi<sup>48</sup>; *v*) la riforma delle imposte di successione (p. 150); *vi*) una decisa azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale<sup>49</sup>; *vi*) una revisione e riduzione delle spese fiscali, superando l'assurda proliferazione di *bonus* degli ultimi anni<sup>50</sup>.

**4.3 Agevolazioni fiscali e riforma tributaria** - Le agevolazioni fiscali sono parte integrante di ogni riforma tributaria: *i*) attengono a determinati sottoinsiemi, quelli strettamente funzionali al disegno di riforma dei singoli tributi; *ii*) attengono, a seconda delle scelte, ad un ampliamento o, al contrario, ad una contrazione delle basi imponibili; *iii*) attengono, nella misura dell'intervento previsto, al reperimento delle risorse che la riforma richiede, in quanto, se ridotte o eliminate, permettono di recuperare mancate entrate o, al contrario, se mantenute, modificate in aumento o introdotte *ex novo*, determinano maggiori spese; *iv*) attengono alle finalità che si vogliono raggiungere; *v*) attengono, infine, a fronte del fenomeno della proliferazione, ad una diversa politica tributaria rispetto a quella fino a quel momento seguita.

Le agevolazioni fiscali, nei diversi contesti di riforma, costituiscono un aspetto qualificante della riforma tributaria oltre che sotto il profilo delle

---

44. Cfr. *ibidem*, p. 123 ss.

45. Cfr. V. Visco, *Promemoria per una riforma fiscale*, cit., pp. 131-154.

46. Cfr. *ibidem*, p. 136.

47. Cfr. *ibidem*, p. 145.

48. Cfr. *ibidem*, pp. 144, 147.

49. Cfr. *ibidem*, vari luoghi.

50. Cfr. *ibidem*, p. 145.

agevolazioni fiscali che accompagnano la tassazione nei singoli tributi: le agevolazioni fiscali strettamente funzionali al disegno di riforma; sotto il profilo del trattamento riservato “alle altre agevolazioni fiscali”, in ragione della ispirazione del disegno di riforma, nel dibattito italiano in corso: *flat tax*vs tassazione progressiva e, per implicazione, dell’impianto liberista vs redistributiva e solidaristica della riforma che, come si è visto, si traduce, in materia di agevolazioni fiscali, nella coppia oppositiva: eliminazione delle agevolazioni fiscali vs riordino selettivo.

Con riguardo al primo profilo, il rapporto tra “agevolazioni fiscali e riforma tributaria” si manifesta nelle scelte tra deduzioni o detrazioni – fisse o decrescenti all’aumentare del reddito fino ad annullarsi oltre una certa soglia –, tra crediti di imposta rimborsabili o non rimborsabili, nel trattamento degli incapienti e, per altro verso, di coloro che non sono tenuti a presentare la dichiarazione e così via. Un rapporto variamente coniugato nel dibattito in corso in Italia, in funzione del disegno di riforma prospettato.

Con riguardo al secondo profilo, in ordine all’universo delle agevolazioni fiscali, nella proposta di *flat tax* “le altre agevolazioni” vengono in considerazione secondo l’impianto liberista che la caratterizza, in forza del quale si propone l’abolizione di tutte le agevolazioni fiscali. Orientamento coerente alla prospettata rimodulazione della spesa pubblica, presente nella proposta dell’IBL e di N. Rossi di riforma tributaria, di alcune voci di spesa tra cui quella sanitaria. E in quella di D. Stevanato<sup>51</sup>.

Alla proposta di imposizione progressiva, ispirata a un impianto solidarista, risulta invece più coerente il riordino “selettivo” dell’universo delle agevolazioni fiscali. È quanto si riscontra nella vicenda della riforma tributaria degli anni ‘70 del secolo scorso, in cui la riforma, connotata da un impianto progressivo della tassazione diretta sui redditi e che interveniva su un insieme di agevolazioni fiscali funzionali al disegno di riforma dei singoli tributi voluto, prevedeva accanto un riordino delle “altre agevolazioni fiscali”, poi effettivamente realizzato, seppure in modo non adeguato<sup>52</sup>. O, ancora, nella vicenda, in precedenza richiamata, della contrapposizione tra “tagli lineari” e “approccio selettivo” da parte, rispettivamente, del governo Berlusconi e del successivo governo Monti. In un primo momento, da parte del governo Berlusconi nell’agosto 2011 si propone un “taglio lineare” di rilevanti porzioni. È un’opzione che il governo Monti, che gli succede alla fine del 2011, lascia cadere nella convinzione 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” con un’attenta valutazione delle materie su cui intervenire<sup>53</sup>. È la scelta che, come si è visto, nel prosieguo il legislatore ha

---

51. Cfr. N. Rossi, *Flat Tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, cit., p. 20 s. e pp. 33 ss.; D. Stevanato, *Dalla crisi dell’Irpef alla flat tax*, cit., p. 153 ss.

52. Cfr. F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 257 ss.

53. Cfr. V. Ceriani, D. Franco, Senato della Repubblica, VI Commissione (Finanze e Tesoro), Audizione nell’ambito dell’indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale (AC n. 4566/XVI), cit.

---

condivido, seppure senza darvi seguito.

La contrapposizione di principio è netta: eliminazione delle agevolazioni fiscali *vs* riordino “selettivo”, in ragione delle concezioni sottostanti alle proposte di riforma in campo. Nelle opposte impostazioni il tratto distintivo non è dato dal fatto che vi sia “un insieme di agevolazioni fiscali strettamente funzionali al disegno di riforma voluto”, a riguardo infatti entrambi gli approcci individuano, seguendo impostazioni diverse e conseguentemente prospettando soluzioni diverse, un insieme di agevolazioni fiscali da introdurre, quanto dalla considerazione delle “altre agevolazioni fiscali” rispetto a cui le opzioni sono alternative: drastica eliminazione a fronte di riordino selettivo.

5. *Verso la fine della XVIII legislatura* - Alla fine, la XVIII legislatura si sta chiudendo senza che si sia provveduto ad un intervento sulle agevolazioni fiscali. Si è aperto un processo di riforma tributaria, ma nel disegno di legge delega presentato dal governo alle Camere e attualmente all’esame del Parlamento, per quanto riguarda le agevolazioni fiscali si prevede sì un intervento sulle agevolazioni fiscali relative all’Irpef e all’Iva, ma - al momento della pubblicazione di questo lavoro e tranne cambiamenti che possano intervenire nel corso dell’esame del Parlamento - non si prevede, pure in anni che hanno visto una proliferazione marcata dei trattamenti di favore, alcuna misura sull’universo delle agevolazioni fiscali e tanto quando si deve constatare, per giunta, la mancata pubblicazione del rapporto sulle spese fiscali del 2021, condizione imprescindibile per ogni azione.