

Crisi e trasformazione fiscale dello Stato spagnolo*

1. INTRODUZIONE

Sebbene nella letteratura di diritto finanziario non si parli di federalismo fiscale, dal momento che la struttura costituzionale spagnola non è quella di uno Stato federale, non vi è dubbio che a partire dalla restaurazione della monarchia in Spagna nel 1975 si è assistito a un processo sistematico di decentramento del potere politico, amministrativo e finanziario, che ha portato a una completa trasformazione della cornice finanziaria delle amministrazioni pubbliche. Il modo in cui ciò è avvenuto, le tappe dalle quali si è passati, il risultato ottenuto, le disfunzioni che ne sono derivate e gli obiettivi ancora da raggiungere sono tutti elementi di una esperienza di evoluzione giuridica e politica rimarchevole, dalla quale si possono trarre non pochi insegnamenti.

Ritornando a ciò che in merito ho osservato in altri miei precedenti lavori, pubblicati in Italia¹, anche in spagnolo², e ai quali mi permetto di indirizzare tutti coloro che fossero specificamente interessati, l'obiettivo di questa relazione, nell'ambito di un convegno sulla crisi dello Stato, è porre l'accento sulle sfide e sulla rigenerazione connesse a quello che una simile rifondazione delle finanze pubbliche ha implicato per la Spagna, così come mi propongo di individuare i punti critici di questo processo e le prospettive future.

Per comprendere questo processo è opportuno, in primo luogo, soffermarsi, seppure brevemente, sul contesto storico e sulle prime tappe dell'evoluzione vissuta dalla comunità politica spagnola nell'ultimo trentennio del xx secolo (PAR. 2). In seguito si abbozzeranno le linee del sistema vigente di disciplina

* Traduzione dal castigliano di Pietro Denaro.

1. Cfr. P. Pistone, J. A. Rozas, *Federalismo fiscale: l'esperienza spagnola*, in D. Fausto, F. Pica, *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, il Mulino, Bologna 2000, pp. 389-488; e, riguardo alla questione dei tributi ambientali, J. A. Rozas, *La tassazione ambientale in Spagna*, in L. Antonini, *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, Napoli 2010, pp. 153-76.

2. J. A. Rozas, *La financiación de las Comunidades Autónomas y los nuevos Estatutos*, in A. Mastromarino, J. M. Castellà, *Esperienze di regionalismo differenziato*, Giuffrè, Milano 2009, pp. 199-244.

delle relazioni finanziarie tra le varie amministrazioni pubbliche spagnole, così come si è ritrovato a essere strutturato sulla base del modello approvato nel 2001, in seguito alle modifiche che vi sono state apportate nel 2009 (PAR. 3). Infine saranno esposti tre esempi paradigmatici di elementi critici, a rappresentare le disfunzioni del sistema, derivanti dalle incoerenze insite nell'architettura secondo la quale sono distribuite le competenze (PAR. 4).

2. DAL SISTEMA UNITARIO AL MODELLO ATTUALMENTE IN VIGORE

Al momento in cui si approvò la Costituzione spagnola, nel 1978, il potere finanziario risiedeva praticamente nella sua totalità nelle mani dello Stato centrale. Le entità locali (province, comuni, isole, aree metropolitane), in seguito a una serie di riforme, avevano delle finanze sovvenzionate, in alcuni casi sulla base di una fragile struttura fiscale. Sebbene l'inveterata tradizione istituzionale e finanziaria spagnola si basasse su di una pluralità di comunità politiche che trovavano unità nella corona, a partire dall'arrivo della dinastia borbonica in Spagna nel 1714, l'organizzazione territoriale adottò il modello centralista francese, con l'unica eccezione delle province basca e della Navarra, che mantennero le proprie istituzioni chiamate "forali" anche, sebbene non ovunque, durante il franchismo.

Come è risaputo, il modello di organizzazione territoriale disegnato dalla Costituzione partiva dalla premessa di trasformare questo stato di cose, nella direzione di uno Stato politicamente e amministrativamente strutturato su tre livelli territoriali di governo. In Cataluña e nel País Vasco erano già stati istituiti organi di governo preautonomici, i quali non avrebbero tardato a proliferare. Così l'orizzonte nel quale la Costituzione venne redatta era quello di uno Stato territorialmente complesso nel quale si dovevano coniugare le competenze materiali e fiscali su tre livelli territoriali: il fisco statale, autonomo e locale. Senza dimenticare il livello del fisco forale, con un proprio Statuto tanto peculiare quanto problematico. A questi quattro livelli andrebbe aggiunto quello derivato dal processo di integrazione sovranazionale, secondo quanto previsto dall'art. 93 della Costituzione spagnola, e confermato nel 1986 grazie al trattato di adesione della Spagna alle Comunità europee.

Così, dunque, sulle basi di una realtà sociale e giuridica da Stato unitario, si innestava, anche al livello dei tributi, il disegno costituzionale proprio di uno Stato al suo interno decentralizzato e con una forte vocazione di integrazione sovranazionale. Una trasformazione politica e amministrativa così imponente è stata, com'è logico, motivo di negoziazioni difficili e prolungate che hanno avuto come scenario maggioranze parlamentari molto diversificate, le quali non sempre hanno saputo fornire soluzioni dotate, sotto il profilo tecnico, della necessaria coerenza. A grandi linee, il motore politico di questo processo

lo si è trovato nei nazionalismi periferici basco e catalano, i quali sin dal 1993 hanno condizionato il governo dell'intera nazione. Il nostro sistema elettorale ha portato a una situazione di bipartitismo imperfetto, anche nell'ambito di alcune Autonomie, nel quale le forze terze nella competizione elettorale ottengono uno sproporzionato ruolo da protagonisti. Stando così le cose, tanto i governi socialisti quanto quelli popolari (con l'eccezione di quanto avvenne nel 2001, quando una maggioranza popolare assoluta approvò il sistema vigente) hanno portato avanti un processo di decentramento politico, amministrativo e tributario a seguito delle rivendicazioni e delle richieste dei gruppi nazionalisti basco, catalano e, da ultimo, canario. Ciò che è certo è che, in appena trent'anni, si è passati da un settore pubblico concentrato nella sua totalità nelle mani dello Stato a proiezioni sulla distribuzione della spesa pubblica che attribuiscono un 51% alla spesa statale (il 29% è destinato alla previdenza sociale), un 36% alle Autonomie e un 13% agli enti locali.

Questa evoluzione è avvenuta seguendo due grandi tappe e tre sistemi quinquennali (1987-91, 1992-96, 1997-2001), con i quali si è giunti al modello che, con una presa vocazione di stabilità condizionata, trova applicazione a partire dal gennaio del 2002. Tra il 2006 e il 2009 si è scatenato un processo di riforme statutarie – capeggiato da quella dello Statuto catalano – che se nella sua essenza non altera il modello, tuttavia lo connota diversamente.

Già durante il primo periodo del processo (1980-86) furono poste le basi del modello: un regime comune, con alcune particolarità per le isole Canarie, applicabile all'insieme delle Comunità autonome, sorretto da una *ley orgánica* di coordinamento e da un sistema speciale, espressamente indicato nella Costituzione, per i territori forali³.

La situazione convulsa che si produsse negli anni Ottanta, il carattere di novità delle istituzioni democratiche e delle Autonomie, così come le inerzie del modello unitario dal quale si prendevano le mosse, determinarono un modo di procedere che ancora oggi non manca di aggravare il funzionamento del sistema, ma che, con tutte le sue imperfezioni, probabilmente era l'unica soluzione praticabile. Man mano che si trasferivano responsabilità amministrative alle differenti Comunità autonome, mediante le cosiddette “Conferenze settoriali”, si adeguava la partecipazione alle entrate statali di ciascuna di queste e le si incorporava in meccanismi di finanziamento complementari come la cessione di imposte, il trasferimento delle tasse o la partecipazione al

3. Vengono approvate la *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, 22 settembre 1980, n. 8, che sarà soggetta a modifiche nel 1996, nel 2001 e nel 2009, e le prime leggi di cessione dei tributi, essendo la prima quella relativa alla Catalogna, la *ley orgánica* 28 ottobre 1981, n. 41. Allo stesso tempo si approva il primo *Concierto de la democracia* con il País Vasco e si firma un nuovo accordo con la regione della Navarra, anch'esso oggetto di successive modifiche.

Fondo di compensazione interterritoriale. Non si può dire, dunque, che il sistema muovesse i suoi primi passi sotto gli auspici della razionalità⁴.

Il sistema di finanziamento delle Autonomie non si è andato configurando, dunque, a partire da un modello teorico prestabilito, il quale sia stato messo in atto in una serie di tappe. È stato, piuttosto, il risultato di molti, differenti e disparati rimedi congiunturali posti innanzi all'urgenza di dare copertura finanziaria alle necessità che il processo di trasferimento delle competenze materiali generava nell'ambito di ciascuna Comunità autonoma. È dall'aggregazione di queste differenti esperienze che è sorto un sistema che si è generato con una vocazione alla stabilità, così generalizzando talune disfunzioni ed elevando al rango di principi decisioni che erano state adottate con la vocazione di essere provvisorie.

In questa prima tappa, fino al 1993, il nocciolo delle risorse delle Autonomie continua a essere rappresentato dai trasferimenti statali e, in taluni casi, dall'indebitamento come forma ricorrente di finanziamento. In materia di spesa pubblica si fissa il principio generale della libertà di decisione delle Comunità autonome sulla destinazione dei fondi che si trovano a gestire, ma questi, vista la loro scarsità, non potevano che essere utilizzati per coprire le spese imprescindibili che derivavano dal decentramento amministrativo.

La partecipazione delle Comunità autonome alle entrate statali era disciplinata da quanto disposto dall'art. 13 della *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* 22 settembre 1980, n. 8 (d'ora in avanti LOFCA), nel quale si indicavano i criteri di distribuzione e si prevedevano le condizioni per la revisione della partecipazione attribuita a ciascuno. Tra questi era contemplato il trascorrere di cinque anni dall'entrata in vigore, previa richiesta proveniente dallo Stato o dall'Autonomia. Questo termine di decadenza spiega la provvisorietà cronica dei sistemi di divisione fino ad oggi in vigore, la quale si è realizzata nella negoziazione e approvazione di tre sistemi: 1987-91, 1992-96, 1997-2001. In tutti i casi venne seguito al riguardo un principio poco razionale ma politicamente efficace. Nelle successive riforme del sistema di divisione che vennero approvate, si partì dalla premessa che nessuna Comunità autonoma avrebbe potuto perdere qualcosa rispetto al finanziamento che fino allora le

4. Così, ad esempio, dapprima nel 1981 si approvò la cessione delle imposte alla Comunità autonoma, che andava nella direzione del decentramento delle funzioni in Cataluña, e più tardi, nel 1983, venne approvata la legge che avrebbe dovuto regolare il sistema generale di cessione dei tributi a tutte le Comunità, eccetto quelle forali; o, in altra direzione, il menzionato Fondo di compensazione interterritoriale che, nella sua configurazione normativa, era concepito allo scopo di finanziare le infrastrutture delle Comunità che meno investivano in questo campo – le più svantaggiate – e veniva in pratica utilizzato per la copertura dei buchi di bilancio di quelle Comunità che più rapidamente avanzavano nel processo di assunzione delle competenze amministrative.

era stato accordato. Essendo dunque il disegno iniziale del sistema di distribuzione ispirato al principio dell'equivalenza (trasferire a ciascuna Comunità autonoma mezzi sufficienti a mantenere *in toto* i settori dell'amministrazione che le venivano trasferiti dallo Stato indipendentemente dalla loro coerenza e dalle loro dimensioni), chiaramente avvenne che quelle regioni nelle quali il settore pubblico statale era storicamente più voluminoso consolidarono un vantaggio comparativo nella partecipazione alle entrate statali, rispetto a quelle altre nelle quali l'amministrazione pubblica statale era meno consistente. Al di là della popolazione o delle necessità di finanziamento, il criterio che con più forza è andato regolando il sistema di riparto tra le Comunità autonome, e che in buona parte continua a resistere, è quello storico: al maggiore sviluppo originario dell'amministrazione pubblica statale nel territorio di un'Autonomia corrisponde una maggiore partecipazione della Comunità autonoma alle entrate statali.

Nel 1993 si verificarono delle circostanze politiche che aprirono una seconda fase nell'evoluzione del sistema di finanziamento delle Autonomie. I risultati delle elezioni politiche celebrate in quell'anno determinarono per il Partito socialista la perdita della maggioranza assoluta nel Parlamento, maggioranza che aveva avuto sin dal 1982. Allo scopo di procurarsi un appoggio stabile a livello parlamentare, il partito propose ai nazionalisti catalani un patto di governo, tra le cui chiavi di volta era inclusa quella che allora venne denominata la cessione parziale dell'IRPEF. In realtà, ciò che allora si realizzò non fu la cessione effettiva di questa imposta, bensì semplicemente la divisione in due aree della partecipazione delle Comunità autonome alle entrate statali, una delle quali sarebbe stata costituita sulla base della raccolta dell'IRPEF nel territorio di ciascuna Autonomia. Così si migliorava il sistema di riparto, facendo sì che una parte di questo si reggesse non sulla base di ciò che storicamente era stato percepito, ma sulla base di quanto i cittadini residenti in ciascuna Comunità autonoma apportavano al sistema generale delle finanze pubbliche, in funzione del loro reddito.

Questo primo passo aprì la via a quello che sarebbe stato, già con i governi del Partito popolare, l'Accordo per il quinquennio 1997-2001 e il sistema che entrò in vigore nel gennaio del 2002. Nel primo caso, previa la concertazione delle basi dell'accordo con i gruppi nazionalisti, e nel secondo caso, con l'inusuale consenso di tutto l'arco parlamentare, il Partito popolare spinse per l'approvazione di entrambi i sistemi di finanziamento delle Autonomie fondati su quella che è stata chiamata corresponsabilità fiscale, molto più flessibili di quelli il cui disegno era stato portato avanti dai socialisti nei primi quattordici anni nei quali ebbero le responsabilità di governo del paese.

La precedente legislatura, dal 2004 al 2008, con il ritorno dei socialisti

all'esecutivo nazionale (con l'aiuto di un partito catalano dalle ideologie separatiste), si dedicò alla riforma in profondità del modello di organizzazione territoriale generale, e di quello del finanziamento delle Autonomie in particolare, senza che si giungesse a concretizzare da dove questo avrebbe dovuto derivare, sebbene si fossero portate avanti delle riforme statutarie. Nelle ultime elezioni generali il fattore separatista si è sempre più diluito e nell'evoluzione della legislatura è svanito come conseguenza della crisi economica, sulla quale si è concentrata tutta l'attenzione della vita politica, fino alla sua sostanziale scomparsa alle elezioni catalane del 2010. La profonda crisi finanziaria nella quale si ritrova il settore pubblico ha portato a una situazione di fallimento tecnico delle finanze delle Autonomie, spingendo il dibattito pubblico al riguardo non tanto verso la questione dello sviluppo del modello di finanziamento quanto verso il modo di trovare una via d'uscita sostenibile dalla situazione nella quale si è giunti a causa della situazione economica generale.

3. IL SISTEMA DEL 2002 E LA RIFORMA DEL 2009

Esauritosi il periodo di vigenza del sistema fissato per il quinquennio 1997-2001, si mossero nuovi e decisivi passi verso la costruzione di un sistema di federalismo fiscale, adottando un modello che, con alcune riforme adottate nel 2009⁵, è quello attualmente in vigore. Vi sono quattro sostanziali innovazioni che si è voluto introdurre:

- si è voluto dotare il sistema di una certa stabilità, eliminando la previsione di una revisione quinquennale per sostituirla con una formula automatica di attualizzazione periodica;
- si è estesa la sua applicazione alla totalità delle Comunità e Città autonome, come disciplina generale;
- si sono incluse nella lista delle imposte oggetto di cessione, nell'uno o nell'altro caso, le imposte relative alle vendite: l'*Iva* e le imposte speciali su consumi specifici;
- infine si sono perfezionati i criteri di partecipazione delle Comunità autonome alle entrate statali, incorporando variabili che adeguano in modo più preciso le risorse ricevute alle esigenze relative di finanziamento e alla ricchezza relativa di ciascun territorio.

L'esposizione del modello in vigore si articolerà in cinque paragrafi: cominciando con i principi e le norme che lo informano (PAR. 3.1), si distinguerà ciò

5. Cfr. la *ley orgánica* 18 dicembre 2009, n. 3, con la quale si riforma la LOFCA, e la *ley* 18 dicembre 2009, n. 22, con la quale si regola il sistema di finanziamento delle Comunità autonome ordinarie e le Città con statuto autonomo.

che compete allo Stato, come titolare del fisco generale (PAR. 3.2) da ciò che concerne i sistemi fiscali delle Autonomie (PAR. 3.3), per poi fare riferimento alla struttura organica del sistema (PAR. 3.4) e concludere con una breve descrizione dell'eccezione forale (PAR. 3.5).

3.1. Principi e norme

L'art. 156 della Costituzione enuncia i tre grandi principi che devono presiedere al sistema di finanziamento delle Comunità autonome: l'autonomia finanziaria, il coordinamento e la solidarietà. L'art. 2 della LOFCA dà contenuto a ciascuno di questi.

L'autonomia finanziaria comporta la disponibilità di risorse sufficienti per sviluppare le competenze che siano state assegnate a ciascuna Comunità (art. 2.1.d della LOFCA) e la capacità di decidere sull'applicazione effettiva delle stesse (art. 21.1 della LOFCA). Il sistema di finanziamento deve fornire, dunque, a ciascuna delle Autonomie un livello di entrate (tra trasferimenti, imposte cedute e risorse proprie) sufficiente per dare risposta alle necessità collettive alle quali si deve fare fronte e, allo stesso tempo, un margine di libertà per stabilire in che misura e in quale maniera farlo in ciascun caso.

È ormai un *topos* affermare che l'esercizio di un potere non è tale se non è accompagnato da una autonomia finanziaria reale, che consenta di mettere in pratica le decisioni politiche che si debbano prendere, senza i condizionamenti dovuti a restrizioni di bilancio decise da terzi. L'autonomia, dunque, per essere completa deve potersi esercitare tanto in relazione alle entrate quanto in relazione alle uscite. Se si può scegliere il come, ma è un terzo che stabilisce il quanto spendere, l'autonomia non potrà che essere parziale. Questo principio ha un'applicazione ben precisa riguardo allo sviluppo delle competenze esclusive delle Comunità autonome, poiché se il bilancio statale prevede il trasferimento di risorse destinate alla copertura di certe politiche, non può decidere sulla loro applicazione effettiva, dovendosi rispettare l'ambito di decisione – di autonomia – che spetta alla Comunità autonoma (sentenza del Tribunal Constitucional n. 45 del 1986), dal momento che, se così non fosse, la limitazione dell'autonomia finanziaria si troverebbe a svuotare di contenuto l'autonomia politica.

Come si è mostrato nel ricostruire l'evoluzione del sistema, nel cominciare a costruire l'autonomia in materia di spesa pubblica, ci sono voluti quindici anni e un cambio di governo perché prendesse consistenza la capacità di decidere in materia di entrate, sulla base del livello effettivo di pressione fiscale. In definitiva, spetta ai cittadini di ciascuna Autonomia decidere, attraverso i loro rappresentanti nel Parlamento autonomo, quale livello di servizi pubblici, da fornire su tutto il territorio, siano disposti a finanziare con i loro tributi. Sono le istituzioni delle Autonomie corresponsabili, insieme allo Stato, delle moda-

lità e dei livelli di imposizione tributaria esatti dai cittadini, nonché della destinazione delle risorse pubbliche.

L'esercizio effettivo dell'autonomia, logicamente, condurrà a livelli differenti di pressione fiscale e di servizi pubblici nelle diverse Autonomie che, non implicando la formazione di regimi di privilegio fiscale o sociale (art. 138.2 Cost.), né supponendo l'esistenza di barriere fiscali (art. 2.1.a LOFCA), siano perfettamente legittimi. È coessenziale all'esercizio autonomo del potere una certa disegualanza, anche tributaria, nella posizione giuridica di ciascun cittadino a seconda del luogo in cui ha residenza (sentenza del Tribunal Constitucional n. 37 del 1987).

Il coordinamento, che assume forma istituzionale nel Consejo de Política Fiscal y Financiera (d'ora in avanti CPFF), è il secondo degli assi fondamentali del sistema. È una funzione propria dello Stato stimolare, dirigere e organizzare gli obiettivi di coordinamento ma, naturalmente, questa azione potrà essere effettiva soltanto contando sull'acquiescenza degli altri interlocutori. Il disegno e il corretto sviluppo di un sistema di assegnazione delle responsabilità finanziarie tra distinte entità territoriali, in una situazione di equilibrio politico quale quella che si ha nello Stato delle autonomie spagnolo, non sono praticabili a meno che non derivino da un concerto di volontà e da una cooperazione nell'azione. Così, il coordinamento deve coprire le linee direttive di tutta la politica di bilancio: le entrate, l'indebitamento, gli investimenti e così via (art. 3 LOFCA).

La riforma del sistema attuatisi nel 2002 estese il coordinamento dal livello dell'esecutivo a quello del legislativo, per tradurla come lealtà istituzionale (art. 2.1.e LOFCA). In definitiva, l'interconnessione del sistema finanziario pubblico ha assunto livelli tali che è impossibile pensare o agire in modo non complessivo, in termini di tributi, spese o politiche statali o delle Autonomie. Gli incroci normativi, applicativi od organizzativi tra alcuni livelli di governo territoriale e altri costituiscono una trama complessa che non può funzionare efficacemente se i suoi protagonisti non agiscono a partire da un principio generale di lealtà e di fiducia reciproca. Sul piano finanziario questa lealtà si è tradotta nel fatto che il CPFF di anno in anno valuta "l'impatto, positivo o negativo" che la politica di entrate e uscite dello Stato ha avuto sul sistema di finanziamento delle Autonomie. In definitiva, se lo Stato legislatore abbia rispettato la divisione di risorse e spese prevista o, al contrario, abbia minato la capacità finanziaria dell'Autonomia approvando norme che diminuiscono il rendimento delle entrate che le siano state assegnate o aumentino il volume delle spese che le siano state accollate. A questo principio faremo riferimento al momento di fornire degli esempi a proposito delle tensioni e disfunzioni del sistema, una delle ragioni per le quali il modello così disegnato fa acqua da tutte le parti.

Il terzo asse cui si ispirano i principi fondamentali, insieme all'autonomia e

al coordinamento, è rappresentato dalla solidarietà fra tutti i territori e fra tutti gli spagnoli. Il sistema di finanziamento autonomo deve essere costruito a partire dal convincimento che deve servire gli interessi generali del bene comune degli spagnoli, e perciò sono in esso presenti strumenti finanziari – nelle politiche di entrata e di spesa – che danno la possibilità di uno sviluppo armonico e stabile dell'insieme del territorio e della totalità dei cittadini. Prendendo le mosse, come è necessario fare, da una realtà di squilibri evidenti, non si può fare a meno di mettere in atto politiche di compensazione, che trasferiscano risorse di alcuni territori ad altri, che contribuiscano a procurare un livello minimo di servizi pubblici e prosperità equiparabili in ciascuna delle Autonomie nelle quali è strutturata l'organizzazione territoriale dello Stato (artt. 2 e 138 della Costituzione). Sotto questo profilo lo Statuto catalano ha introdotto una limitazione al principio di solidarietà, fissato dal Tribunal Constitucional nella sua sentenza 31/2010, sotto il nome di *principio de ordinalidad*. Con questa espressione si fa riferimento a che la solidarietà tra Comunità autonome non possa andare al di là delle frontiere della razionalità. Detto in altra maniera, le risorse disponibili per le Comunità autonome destinatarie di fondi di compensazione finanziaria, una volta che si sia realizzata la suddivisione, non possono superare (in proporzione) quelle di cui dispongono le Comunità che conferiscono dei fondi al sistema. È ragionevole che i cittadini dei territori nei quali si concentrano le maggiori capacità economiche contribuiscano con le loro eccedenze a finanziare i servizi pubblici di coloro che si trovano in una posizione economica meno florida, ma non fino al punto in cui il sistema di divisione conducesse a una inversione dei ruoli, così da rendere questi ultimi beneficiari di un volume proporzionale di fondi pubblici superiore a quello che spetterebbe a coloro che hanno compiuto un maggiore sforzo finanziario per alimentare il sistema di ripartizione.

Sul piano legislativo, alle leggi di stabilità di bilancio (sulle quali si tornerà più avanti) si aggiunge la legge 27 dicembre 2001, n. 21, «con la quale si regolano strumenti fiscali e amministrativi del nuovo sistema di finanziamento delle Comunità autonome ordinarie e delle Città con statuto autonomo» (d'ora in avanti LSFCA). Questa legge venne fuori dall'accordo del CPFF del 27 luglio 2001, nel quale si ottenne di riunire le volontà di tutte le Comunità e Città autonome ordinarie allo scopo di adottare un sistema di finanziamento stabile con un meccanismo di attualizzazione automatica, e che non si dovesse rinegoziare ogni cinque anni. L'approvazione della LSFCA implicò la deroga delle precedenti leggi generali di cessione, portò all'incorporazione del regime giuridico dettagliato sulla partecipazione delle Comunità autonome alle entrate statali, regolò il suo sistema di attualizzazione periodica e adattò la legislazione sanitaria e di previdenza sociale alle misure di finanziamento adottate. In sintesi, questa legge costruisce il regime generale di finanziamento delle Autonomie che, eccetto che per il fisco forale, sviluppa il contenuto della LOFCA. Così,

soltanto la normativa di una risorsa delle Autonomie, quella dei Fondi di compensazione interterritoriale, è rimasta regolata da uno strumento legislativo specifico, la legge 27 dicembre 2001, n. 22. Questa legge è stata oggetto di una modifica sostanziale, tramite la legge 22/2009, la quale, nel rispetto del modello adottato, la ritocca in tre aspetti:

- torna a darle un carattere provvisorio, prevedendo (dietro l'imposizione dei nazionalisti) la sua revisione quinquennale;
- incrementa sensibilmente la percentuale di partecipazione delle Comunità autonome nei rendimenti delle imposte oggetto di cessione;
- fa un passo avanti nell'adattamento dei criteri di divisione delle entrate statali per avvicinare il sistema a uno schema di assegnazione nel quale si conferisca in funzione della ricchezza relativa e si riceva in funzione della popolazione.

Oltre a queste disposizioni, che configurano la legislazione specifica del sistema di finanziamento, formano parte del suo quadro normativo, direttamente o indirettamente, altre norme:

- la *Ley General Tributaria* 58/2003, che contiene la normativa sostanziale e formale comune per la totalità dei tributi, inclusi quelli regolati e/o gestiti dalle Comunità autonome (sentenze del Tribunal Constitucional n. 14 del 1986 e n. 227 del 1988);
- i regolamenti attuativi della suddetta legge e la normativa di bilancio statale, che costituiscono diritto sussidiario rispetto a quello delle Autonomie;
- le leggi proprie dei tributi oggetto di cessione e i relativi regolamenti attuativi;
- le disposizioni generali approvate dalle Comunità autonome, tra le quali vanno menzionate le leggi generali sul fisco, così come le norme che approvano tributi propri o disposizioni relative ad aspetti delle imposte oggetto di cessione sulle quali hanno competenza normativa;
- la legislazione e normativa specifica degli organi costituzionali di controllo giudiziale, il Tribunal de Cuentas nell'ordine giudiziario tributario, la giurisdizione contenzioso-amministrativa per quanto concerne l'attuazione amministrativa e il Tribunal Constitucional per ciò che riguarda il legislativo e la tutela dei diritti fondamentali.

3.2. Fisco generale

È caratteristico di un ordinamento nel quale si danno diversi livelli di potere territoriale che si assegnino a ciascuno di essi funzioni e potestà differenti nell'articolazione del sistema tributario pubblico. Nell'ordinamento costituzionale spagnolo si dovrebbe distinguere tra fisco statale, autonomo, forale e locale. Quando si fa riferimento allo Stato, tuttavia, è opportuno distinguere

se ci si riferisce all'organizzazione politica della nazione spagnola (della quale farebbero parte le Autonomie e le corporazioni locali) o alle istituzioni generali che danno corpo allo Stato, comuni a tutti i cittadini. In effetti, se si adotta questo ultimo significato, in quanto persona giuridica, le competenze tributarie che la Costituzione assegna allo Stato vanno al di là della disciplina della sua propria e limitata area di competenza fiscale. Gli sono assegnati una serie di compiti che, sebbene abbiano origine in differenti titoli di competenza, potrebbero condensarsi nell'abilitazione esclusiva che è riconosciuta allo Stato in materia di «fisco generale» (art. 149.1.14 Cost.).

Dal momento che il potere di fissare i tributi costituisce uno degli attributi classici del potere sovrano, in modo enfatico si è sempre riservata una simile prerogativa allo Stato. Così è anche previsto dall'art. 133.1 della Costituzione, dove si stabilisce che «la potestà originaria per fissare tributi spetta allo Stato, che la attua mediante legge». Ciononostante, il significato e la portata che a una simile affermazione debbano essere attribuiti oggi sono piuttosto limitati. In un primo significato, lo stesso testo costituzionale sfuma una simile esclusività nel secondo comma della stessa norma, nel momento in cui riconosce alle Comunità autonome e alle Corporazioni locali la capacità di stabilire ed esigere tributi, pur se in accordo con la Costituzione e le leggi. Così si è soliti concludere che l'unica differenza tra la capacità tributaria dello Stato e quella riconosciuta al resto degli enti pubblici territoriali si trova nel fatto che quella di questi ultimi viene messa in atto mediante leggi statali, mentre quella statale trova l'unico freno e limite nel testo costituzionale.

Se la logica propria di una organizzazione territoriale politicamente complessa ha portato lo Stato a dividere il suo potere tributario con le entità substatali, le esigenze dell'integrazione sovranazionale l'hanno condotto, *de facto* e *de iure*, a sottoporre l'esercizio dello stesso alle misure adottate in sede comunitaria e alla realtà internazionale nella quale si iscrivono le relazioni tributarie. Sul terreno strettamente giuridico, mediante la Costituzione si è introdotto nel nostro ordinamento – divenendone sua parte inscindibile – il cosiddetto *acquis communautaire*, che limita in modo sostanziale il potere tributario dello Stato. Principi giuridici (la non discriminazione, la libera circolazione, la libertà di stabilimento ecc.), norme in senso specifico (di stabilità di bilancio, di armonizzazione fiscale, di diritto doganale, di diritto societario ecc.) o specifici accordi (ad es. il Codice di condotta in materia di regimi di privilegio fiscale) limitano, e notevolmente, la sovranità tributaria dello Stato (cfr. per tutte la sentenza *Costa c. Enel* della Corte di giustizia dell'UE). In termini metagiuridici, e senza alcuna pretesa di discutere qui i suoi pregi o i suoi difetti, la globalizzazione delle relazioni economiche assoggetta la politica finanziaria dello Stato a una cornice reale al di fuori dei cui limiti, pur conservando la sua efficacia formale, il suo esercizio non andrebbe

al di là del piano normativo. Detto in altri termini, nessuna disposizione, di natura interna o internazionale, impedisce allo Stato di assoggettare a una imposta il trasferimento di valori mobiliari e, ciononostante, nella cornice della libera circolazione dei capitali nessun governante sano di mente adotterebbe isolatamente una simile decisione, dal momento che se lo facesse tutto ciò che otterrebbe consisterebbe nell'affondare la propria borsa a fronte di un introito ridicolo.

Questa dissoluzione del potere sovrano dello Stato nelle maglie delle istituzioni sovranazionali e la soggezione del suo esercizio a condizionamenti internazionali, che in non poche occasioni si traducono in norme patti-zie, non può non incidere sul modo in cui si stabilisce il sistema di finanziamento delle entità substatali. Cosicché lo storico potere originario di fissare tributi che era attribuito allo Stato deve oggi essere concepito come la funzione specifica di predisporre il suo esercizio verso l'esterno e coordinare il suo funzionamento verso l'interno. Né è originario e illimitato, poiché deriva dalla Costituzione, e non può essere esercitato altrimenti che nella cornice interna ed esterna che lo condiziona; né è esclusivo, dal momento che va condiviso e concertato, che lo si voglia o meno, in un modo o nell'altro, con istituzioni internazionali (europee, nel caso della Spagna) e substatali, siano queste autonome o locali.

Così va intesa la potestà esclusiva che la Costituzione riserva allo Stato in materia di fisco generale (art. 149.1.14 Cost.). Spetta allo Stato di stabilire le basi normative, organizzative e funzionali dell'insieme del sistema finanziario pubblico al fine di ottenere un suo sviluppo in conformità con i requisiti costituzionali, nel rispetto degli impegni internazionali assunti dalla Spagna ed efficiente in quanto ai suoi risultati.

Questa funzione finanziaria assegnata dalla Costituzione allo Stato può essere suddivisa in cinque obiettivi: pianificazione, armonizzazione, coordinamento, compensazione e fiscalizzazione.

In primo luogo, spetta allo Stato «la pianificazione generale dell'attività economica» (art. 159.1.13 Cost.) che potrà esercitare mediante l'approvazione di leggi e progetti di pianificazione (art. 131 Cost.). Questa funzione non aveva acquisito rilevanza particolare nel momento in cui il nucleo principale della politica economica, monetaria e fiscale risiedeva, comunque, nello Stato. Da quando parti importanti della stessa, come quella monetaria o quella di bilancio, sono rimaste radicate in istituzioni sovranazionali o soggette a misure comunitarie, mentre la responsabilità su altre politiche, come quella fiscale o quella di spesa, in grande misura, spetta a entità substatali, ha cominciato ad avere una inusitata importanza la competenza statale nella pianificazione dell'attività economica – le finanze pubbliche – allo scopo di preservare una crescita e una distribuzione della ricchezza equilibrate e stabili (sentenze del Tribunal Constitucional n. 63 e n. 171 del 1996).

Offre di questo una buona mostra la legge 4 marzo 2011, n. 2, sull'economia sostenibile, che indica una svariata serie di azioni legislative, riguardanti la politica economica delle amministrazioni pubbliche nel loro insieme, volte a tentare di avviare, a partire dal settore pubblico, una trasformazione del modello di sviluppo economico che lo renda nel tempo più sostenibile.

Sulla stessa linea, è un compito proprio dello Stato procurare l'armonizzazione normativa dell'insieme dell'ordinamento tributario. Frequentemente si riduce la formulazione del principio di sussidiarietà a una mera dichiarazione di competenza a favore dell'entità pubblica più vicina al cittadino o, in certi casi, all'esclusione dell'azione pubblica ove l'iniziativa sociale sia già in grado di rispondere da sola a una determinata necessità. In realtà, il contenuto di questo principio informatore dei sistemi di organizzazione sociale è più complesso e va tradotto nel senso di collocare degli oneri, siano essi relativi alla presa di decisione o alla gestione, al livello organizzativo più adeguato per far loro fronte. In termini di diritto pubblico – di diritto finanziario – ciò si traduce nel fatto che in certi ambiti (art. 149.1.18 Cost.) – quali gli elementi strutturali del tributo, i doveri e i diritti tributari essenziali, i fondamenti del procedimento o la contabilità pubblica – è opportuno che si adottino strutture comuni allo Stato nel suo insieme, in quanto parte di ciò che è lo Statuto giuridico fondamentale del cittadino spagnolo (art. 149.1.1 Cost.). Tant'è che il testo costituzionale prevede anche la possibilità, finora inesplorata, che lo Stato proceda nell'armonizzazione di disposizioni normative delle Comunità autonome quando ciò sia richiesto dall'interesse generale (art. 150.3 Cost.).

Il corollario naturale dell'armonizzazione normativa è rappresentato dal coordinamento dell'attività finanziaria, dall'applicazione effettiva del sistema. Non può che spettare allo Stato, come elemento di integrazione dell'insieme delle entità territoriali, strutturare gli organismi e le procedure adeguate per predisporre il coordinamento di tutta l'attività finanziaria pubblica e la collaborazione tra i diversi attori. A questo scopo la LOFCA, all'art. 3, ha previsto sin dalla sua prima versione la creazione di un organismo specifico, sul piano amministrativo, il quale, originariamente concepito come consultivo, si è convertito nel cuore organico del sistema di finanziamento: il CPFF, che in seguito analizzeremo.

L'art. 128.1 della Costituzione proclama la subordinazione di tutta la ricchezza del paese all'interesse generale, e gli artt. 41, 131 e 138.1 della Costituzione attribuiscono allo Stato il compito di equilibrare lo sviluppo territoriale e stimolare la crescita del reddito, così come una sua distribuzione più equa. Ottenere simili obiettivi passa attraverso l'articolazione di sistemi di compensazione e trasferimenti che contribuiscano a produrre un'assegnazione più equa ed efficiente delle risorse finanziarie fra tutti i cittadini e tutti i territori. La sola considerazione degli squilibri economici, strutturali e nella distribuzione dei redditi che affliggono il territorio spagnolo serve a spiegare il ruolo che

spetta allo Stato al momento di mettere in opera meccanismi efficaci di compensazione, di riassegnazione, che tentino di correggere un simile stato di cose nella direzione di uno sviluppo economico integrale e armonico (ispirato alla coesione) dell'insieme della società.

Da ultimo, ma non in ordine di importanza, lo Stato deve vigilare per il corretto funzionamento del sistema finanziario pubblico, stabilendo ed esercitando con rigore i procedimenti di controllo e fiscalizzazione che sono previsti dalla Costituzione (art. 153): il Tribunal Constitucional, il Tribunal de Cuentas e la giurisdizione contenzioso-amministrativa.

3.3. Fisco delle Autonomie

Nella fase iniziale del sistema, la materia nella quale le Comunità autonome hanno goduto e fatto un uso più ampio del margine di autonomia è stata la gestione della spesa pubblica. Probabilmente ciò era dovuto al fatto che, essendo in pratica tutte le sue entrate sotto il controllo dello Stato, mediante trasferimenti, e in molti casi finalizzati, il margine di disponibilità di bilancio in capo ai Parlamenti delle Autonomie era molto stretto, fatte salve le politiche di indebitamento.

La LOFCA, in questo senso, contiene soltanto alcune previsioni di carattere formale volte a preservare l'omogeneità del bilancio – annualità, universalità, spese fiscali, proroga dell'ultimo bilancio, omologazione contabile (art. 21) – e un riferimento a ciò che, di per sé, viene già indicato dalla Costituzione in materia di fiscalizzazione: senza alcun pregiudizio per l'azione delle istituzioni autonome secondo quanto previsto dai loro statuti, il controllo economico e di bilancio dell'attività finanziaria dell'ente autonomo spetta al Tribunal de Cuentas e, in relazione ai trasferimenti, allo Stato che dovrà esercitarlo ragionevolmente mediante l'organo interno di controllo finanziario dell'amministrazione pubblica statale, la Intervención General (art. 22).

La specificazione del piano entro cui si dovrà muovere concretamente la politica di bilancio di ciascuna Comunità autonoma verrà decisa nel CPFF e le verrà data forma in una legge che disegna, ogni tre anni, lo scenario nel quale dovranno muoversi i bilanci di tutte le amministrazioni pubbliche. Si arriva a prevedere, nella *ley orgánica* che completa la *Ley General de Estabilidad Presupuestaria* 18 dicembre 2001, n. 18 (d'ora in avanti LGEP), all'art. 4, la responsabilità delle Autonomie qualora la loro azione finanziaria comporti l'inadempiimento della Spagna, innanzi all'Unione Europea, degli impegni assunti in materia di stabilità di bilancio; d'altro canto di questi obblighi a livello economico, che non vincolano lo Stato ma le amministrazioni pubbliche nel loro complesso, sono corresponsabili tutti i livelli del fisco, incluso quello delle Autonomie. Allo stesso tempo si vincola la politica di indebitamento alla stabilità di bilancio, condizionandola – in situazioni di squilibrio finanzia-

rio – all'approvazione di piani di risanamento e stabilendo l'obbligo di adeguare la politica legislativa e le decisioni generali dei governi autonomi alle disponibilità finanziarie degli stessi.

Per quanto riguarda le entrate tributarie delle Autonomie, l'art. 157 della Costituzione mette in relazione le risorse delle Comunità autonome con «le imposte oggetto di cessione totale o parziale da parte dello Stato, e i ricarichi sulle imposte statali». L'art. 11 LOFCA specifica quali imposte sono suscettibili di cessione e, di fatto, sono trasferite alle Comunità autonome. Il regime specifico di cessione di ciascuno di questi tributi, i punti di connessione che delimitano la soggezione al tributo nell'una o nell'altra Comunità autonoma, le competenze che vengono cedute e le condizioni della cessione sono questioni affrontate dall'art. 10 LOFCA e che vengono dettagliatamente delineate nella LSFCA.

La cessione può estendersi al potere normativo, alla gestione del tributo o, semplicemente, a una parte o alla totalità del rendimento derivato dalla sua applicazione. In ciascuna delle imposte oggetto di cessione l'estensione della cessione ha una dimensione specifica. In generale, l'entità di ciò che è oggetto di cessione si è venuta ampliando nelle successive fasi del sistema. Se, dappri-
cipio, si era soltanto ceduto il rendimento e buona parte della gestione dei tributi sul gioco e sul patrimonio (sulle successioni, sul patrimonio e sulle transazioni), la cessione arrivò a includere, nel 1996, certi poteri normativi in queste materie e l'IRPEF. Nel sistema attualmente in vigore si è esteso notevolmente l'ambito di ciò che era già oggetto di cessione (fino al 50% dell'IRPEF e l'eliminazione di freni all'esercizio di competenze normative) e sono stati inclusi tra i settori oggetto di cessione il rendimento dell'IVA e la maggior parte delle imposte speciali, introducendo con ciò variabili territoriali di consumo nel sistema di finanziamento e vincolando le entrate, in alcuni casi, alle politiche di competenza delle Autonomie.

La cessione di potere normativo è stata sostanzialmente ampliata, eccetto che per l'IVA, nel corso dell'ultima modifica del sistema. Nell'esercizio di questo potere, come disposto dall'art. 19 LOFCA, le Comunità autonome osserveranno il principio di solidarietà e quello di non discriminazione, mantenendo una «pressione fiscale effettiva globale che sia equivalente a quella del resto del territorio spagnolo». Se come dichiarazione di principi è accettabile, la sua effettiva configurazione non può che essere impraticabile. Ciò che è certo è che l'esercizio di competenze normative da parte delle Comunità autonome, per elevare o diminuire le imposte che siano loro state cedute, porterà con sé, come già ha fatto, la frammentazione normativa e applicativa della mappa impositiva spagnola. Essendo una conseguenza logica del principio di responsabilità fiscale, del modello costituzionale di autonomia tributaria, si tratta di un prezzo che deve essere pagato: il costo fiscale effettivo che dipende dal fatto che si risieda o si consumi nel territorio dell'una o dell'altra Autono-

mia varierà in ragione del sistema finanziario che i loro cittadini, mediante i loro rappresentanti parlamentari, abbiano voluto di volta in volta adottare. Questa diversità, senza dubbio, è il germe dei conflitti e delle disfunzioni di una “competenza fiscale” che, intrinsecamente correlata al medesimo concetto di corresponsabilità fiscale, si deve essere disposti ad accettare, senza rivendicare una stringente uguaglianza che, di per sé, contraddirebbe l’esercizio dell’autonomia. In ogni caso, essendo questo uno degli aspetti più delicati del disegno strutturale del sistema, la realtà ha mostrato, come vedremo in seguito, che non si è saputo fare uso di questa sua articolazione, generando una competenza fiscale che sembra proprio dannosa per l’insieme delle amministrazioni pubbliche.

L’imposizione tributaria da parte delle Comunità autonome può essere integrata, oltre che mediante la cessione di imposte o misure di ricarico sulle imposte statali in relazione a quelle sulle quali sia loro riconosciuta la capacità di modificare la tariffa, anche mediante «le proprie imposte, tasse e contributi speciali» (art. 157.2.b Cost.). In questo ambito dei tributi propri, la Costituzione e la LOFCA (art. 6) limitano l’immaginazione dei Parlamenti delle Autonomie:

- a) in primo luogo non possono ricadere su beni che si trovino al di fuori del proprio territorio, ma solo sulle rendite derivate da questi beni (sentenza del Tribunal Constitucional n. 150 del 1990);
- b) non devono implicare un ostacolo alla libera circolazione delle merci o dei servizi;
- c) non possono ricadere sull’imponibile già tassato dallo Stato;
- d) infine, non possono incidere sull’imponibile – sulla materia, si diceva fino al 2009 – che sia riservato alle Corporazioni locali, salvo, previa compensazione, l’imposta sui veicoli a trazione meccanica.

Queste limitazioni si riducono ancora in relazione alle imposte (art. 9 LOFCA). Con tutto ciò, a poco a poco, e anche grazie a controversie di natura costituzionale (sentenza del Tribunal Constitucional n. 289 del 2000), non hanno smesso di spuntare imposte autonome, principalmente in due ambiti: i cosiddetti tributi ordinari – acqua, protezione civile, inquinamento atmosferico, stabilimenti turistici, terre o pascoli sottoutilizzati, grandi superfici, impianti con impatto ambientale, rifiuti, liquami – e i cosiddetti tributi sul gioco, in particolare sul bingo.

L’altro grande capitolo del finanziamento delle Autonomie è costituito dalla partecipazione alle entrate statali. Questo ambito, come si è già più volte osservato, rappresentò il cuore finanziario delle Autonomie durante tutta la prima fase dello sviluppo del sistema. Quando prese corpo la cessione di

imposte, cominciò a perdere importanza relativa, fino al punto che, già dal 1996, vi sono Comunità autonome (Madrid e le Baleari) che vedono già coperte le loro necessità di spesa senza dovere partecipare all'assegnazione di questo capitolo di risorse.

Nel sistema in vigore il capitolo delle partecipazioni è rimasto strutturato in quattro blocchi:

a) per un verso viene disegnato un Fondo di sufficienza, definito dalla differenza tra le necessità di spesa della Comunità o Città autonoma e la sua capacità di raccogliere risorse mediante le imposte oggetto di cessione, la sua «capacità fiscale» (art. 13 LOFCA), a sua volta strutturato in tre parti – la parte generale, quella sanitaria e quella relativa ai servizi sociali – in ciascuna delle quali si utilizzano criteri specifici;

b) quelle Comunità che, con le risorse menzionate precedentemente, non riescano a coprire il livello ritenuto minimo e comune a tutto il territorio per i servizi pubblici di sanità ed educazione potranno ricevere una assegnazione complementare, chiamata “Fondo di livellamento” (a oggi inutilizzato) che, al reiterarsi per un periodo di tempo inferiore ai cinque anni, giustificherebbe la correzione della percentuale di partecipazione al Fondo di sufficienza inizialmente assegnato (art. 15 LOFCA);

c) per la spesa per gli investimenti e per il mantenimento nel tempo di questi, è prevista la dotazione di Fondi di compensazione interterritoriale a favore degli investimenti strutturali nei territori comparativamente meno dotati di infrastrutture (art. 16 LOFCA);

d) infine, dal 2009, è prevista la dotazione di un cosiddetto “Fondo di competitività”, mirante a equilibrare il riparto di assegnazioni a favore di quelle Comunità autonome che più di altre contribuiscono al sistema e che, dunque, detengono la maggiore capacità di migliorare la produttività dell'economia, a beneficio di tutti.

Nella distribuzione di queste partecipazioni, la LOFCA fissa alcuni criteri che sviluppano dettagliatamente la LSFCA per i primi due e la legge regolatrice dei Fondi di compensazione interterritoriale per gli altri (includendo la formulazione matematica delle differenti variabili). Se il criterio maggiormente rilevante, fatti salvi i Fondi di compensazione, è la popolazione, insieme a questo si misurano grandezze quali la capacità contributiva nell'IRPEF, la capacità reddituale per abitante, l'insularità, la superficie del territorio, la dispersione della popolazione, la spesa per la ricerca sanitaria, l'età della popolazione e l'indice di emigrazione.

La critica che viene storicamente mossa a queste partecipazioni è che finiscono per prendere come criterio di riparto il raggiungimento di un livello

equiparabile di spesa per abitante in tutto il territorio. Tutto ruota, così, intorno alla distribuzione per popolazione, sottovalutando altre misure di valutazione che, al costo di introdurre una certa complessità, avvicinerebbero le assegnazioni a un risultato più equo, alla ricerca non di un livello equilibrato di assegnazione di spesa, bensì di una effettiva distribuzione di servizi pubblici omogenea nello Stato nel suo insieme.

A questa disfuntione se ne unisce un'altra, non meno grave, che ha inciso sull'equità del sistema di partecipazioni sin dalle sue prime manifestazioni. Si tratta del fatto che si è sempre partiti dalla premessa di mantenere la struttura del settore pubblico statale che si andava trasferendo a ciascuna Comunità autonoma. In definitiva, le Comunità autonome nelle quali la dimensione dell'organizzazione amministrativa statale era considerevole (Andalucía, Extremadura, Castilla) ricevono una percentuale di fondi adeguata al loro sostentamento, che non ricevono quelle altre, come la Cataluña o le Baleari, nelle quali ciò che era stato ereditato era di minore entità. In definitiva, il sistema sorregge delle strutture amministrative tradizionali – non sempre rinnovate o efficienti – che non mantengono alcuna relazione con le necessità effettive e attuali dei servizi pubblici, mentre rende più difficile lo sviluppo di nuovi assetti, più dinamici e in accordo con le esigenze presenti. Inoltre va a beneficio, in termini comparativi, di quelle Comunità autonome nelle quali l'amministrazione pubblica statale storicamente ha avuto una presenza rilevante, con un minore apporto alla produzione nazionale di beni e servizi, innanzi a quelle nelle quali il tessuto imprenditoriale ha sempre avuto maggiori dimensioni rispetto alla burocrazia. Proprio allo scopo di supplire a questo deficit è stato creato nel 2009 il cosiddetto “Fondo di competitività”.

Ciò che è certo è che il sistema adottato a partire dal 2002, con le modifiche introdotte nel 2009, possiede, in questa ottica, due grandi vantaggi rispetto ai precedenti. I criteri si traducono con esattezza in norme giuridiche che hanno una vocazione di stabilità e il contenuto e le modalità della distribuzione si arricchiscono considerevolmente. Ciò considerato, non vi è dubbio che i risultati effettivi prodotti dal sistema sono sicuramente migliorabili. Sulla base dei dati del 2003 – che senza dubbio attualmente dovrebbero registrare un miglioramento – la Cataluña, sulla base di una media di 100, contribuiva al sistema con 124. Una volta realizzata la riassegnazione delle entrate, alla Cataluña spettavano, sempre sulla base di una media di 100, un volume di risorse pari a 96. All'estremo opposto, le corrispondenti variabili per l'Extremadura erano rispettivamente di 66 e 123⁶.

L'indicazione delle risorse finanziarie delle Comunità autonome si conclu-

6. I dati sono tratti da N. Bosch, J. M. Durán (eds.), *La financiación de las Comunidades autónomas. Políticas tributarias y solidaridad interterritorial*, Les Publicacions de la Universitat de Barcelona, Barcelona 2005.

de con il classico riferimento alle entrate derivanti dal loro patrimonio e alle altre entrate di natura privatistica, al prodotto delle multe e delle sanzioni, ai corrispettivi pubblici e alle operazioni creditizie.

3.4. La struttura organica del sistema

Stabiliti i principi ed esaurito il quadro normativo, è il caso di fare un riferimento alla trama organica – gli organismi specifici di coordinamento – sui quali si fonda il sistema. È opportuno chiamare in causa la cooperazione istituzionale in tutte le fasi del modello: al momento della sua configurazione, della sua gestione e al fine di risolvere i conflitti che possano derivare dalla sua applicazione.

Si è già fatto riferimento al CPFF come organo specifico di coordinamento il cui regime, la cui natura e la cui composizione sono disciplinati dall'art. 3 LOFCA. Integrato dal ministero dell'Economia, da quello della Pubblica Amministrazione e dagli Assessori all'Economia di ciascuna Comunità o Città autonoma, il CPFF è concepito come un organo consultivo e di deliberazione. La realtà è che si è trattato del luogo in cui tutte le differenti amministrazioni coinvolte hanno concluso i vari accordi che – tradotti *a posteriori* in riforme giuridiche – hanno finito per reggere i differenti sistemi che si sono succeduti nel tempo.

Certamente, in termini di teoria politica, è del tutto insufficiente l'avere trasformato questo organismo nel centro decisionale per ciò che concerne le politiche tributarie. Sarebbe stato senza dubbio più rispettoso dell'ordine costituzionale (sentenza del Tribunal Constitucional n. 76 del 1983) che simili funzioni fossero assegnate al Senato, come Camera di rappresentanza territoriale. Nella prospettiva di una riforma di questa Camera, ciò che è certo è che, a oggi, la configurazione del sistema si è man mano accordata, discussa e conclusa nella sede del CPFF per procedere, una volta raggiunto l'accordo, a seconda del caso, alla sua consacrazione giuridica nella sede delle Cortes Generales.

Nella maggioranza delle riforme tributarie approvate tra il 2006 e il 2009 (in Cataluña, Valencia, Baleari e Andalucía) con differenti denominazioni, carattere, funzioni e calendarizzazione, sono stati previsti organismi bilaterali di coordinamento finanziario tra la Comunità autonoma e lo Stato. Fin quando non si sviluppino e comincino a operare non si potrà valutare la loro compatibilità con il funzionamento del CPFF e con l'articolazione effettiva di un sistema comune dotato di coerenza. In ogni caso, il Tribunal Constitucional (sentenza n. 31 del 2010) si è già pronunciato al riguardo e ha affermato chiaramente che è coessenziale alla medesima esistenza del sistema il suo carattere multilaterale. Senza alcun pregiudizio per l'esistenza e il funzionamento di organismi di coordinamento bilaterali, tra ciascuna Comunità autonoma e lo

Stato, gli accordi relativi al sistema devono essere presi nell'organo di coordinamento multilaterale previsto a questo riguardo nella LOFCA, con la partecipazione di tutti i soggetti da esso contemplati.

In quanto alla gestione del sistema, la costruzione organizzativa dell'Agenzia statale di amministrazione tributaria (AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria) come ente con personalità giuridica differenziata da quella statale, incaricato della gestione del sistema tributario, in conformità con il suo regime giuridico particolare, ha aperto uno spazio di possibilità che potrebbe rivelarsi enormemente fruttifero in termini di efficacia ed efficienza del sistema. Se, sicuramente, ogni Comunità autonoma ha sviluppato e adeguato la propria amministrazione finanziaria, con riguardo alle responsabilità che le spettano nell'ordinamento tributario (relative alla gestione delle imposte che, in un modo o nell'altro, condivide con lo Stato), non sarebbe efficiente che si duplicasse il lavoro che la AEAT conduce. Risulta molto più economico, semplice ed efficace coordinare gli sforzi, collaborare per gli obiettivi da raggiungere, dividere le informazioni ed evitare al contribuente il raddoppiarsi delle procedure.

Ciononostante, certe Comunità autonome (in particolare, come già osservato, la Catalogna) posero come condizione irrinunciabile che si assumesse la gestione di tutti i tributi nel proprio territorio, anche di quelli statali, mediante una propria Agenzia tributaria. È sintomatico che non si reclamasse la gestione dell'Agenzia statale (delle sue risorse materiali e umane) all'interno della propria circoscrizione, bensì la sua scomparsa e la sua sostituzione con una Agenzia dipendente unicamente dal governo e dal Parlamento autonomo, la quale, gestendo la totalità dei tributi, trasferisse all'Erario statale la parte dei tributi di sua spettanza. In definitiva, la questione consisteva nel decidere se il modello nella cui direzione si andava (un'unica Agenzia che fornisse servizi di gestione tributaria a tutte le entità territoriali, con la partecipazione di tutte queste al suo governo e alla sua direzione) dovesse o meno evolversi verso il suo contrario: la gestione disgregata del sistema tributario da parte di Agenzie autonome coordinate tra loro e con quella statale. Come in seguito si osserverà, il dilemma non si è del tutto risolto.

Infine, per risolvere i conflitti di competenza in materia di imposte oggetto di cessione, venne creato nel 1996, ampliando le sue funzioni nel 2001, un organo di arbitrato di diritto pubblico sul modello di quelli che già esistevano per i territori forali: la Giunta arbitrale, prevista dall'art. 23 LOFCA e il cui regime giuridico è contenuto nel *Real Decreto* 12 novembre 1998, n. 245. L'ultima riforma del sistema ha ampliato le competenze di questo organo arbitrale, prevedendo che la dimensione raggiunta dalla cessione di competenze normative e applicative possa incrementare la conflittualità tra le Comunità autonome. Ancora in linea con quanto già esposto in materia di gestione tributaria, è prevista la partecipazione delle Comunità autonome negli organi periferici di

risoluzione del contenzioso tributario, nei Tribunali economico-amministrativi regionali (art. 20 LOFCA).

3.5. L'eccezione forale

La Costituzione dedica la prima delle sue disposizioni addizionali ai cosiddetti regimi forali: «La Costituzione tutela e rispetta i diritti storici dei territori *forali*. Un'attualizzazione generale di questo regime *forale* sarà condotta, se del caso, nel quadro della Costituzione e degli Statuti delle Autonomie». I territori forali ai quali si riferisce questa disposizione sono quattro: Álava, Guipúzcoa, Vizcaya (le tre province basche) e Navarra. Questi diritti forali tutelati dalla Costituzione risalgono al Medioevo. Nel xix secolo, parallelamente al processo di codificazione giuridica e nell'ambito delle guerre dinastiche, furono soggetti a una considerevole trasformazione. Si adottò allora, nel 1841 nella Navarra e nel 1878 nelle tre province basche, un regime giuridico specifico per regolare le relazioni finanziarie tra questi territori e lo Stato. Questo peculiare regime fiscale (un Accordo con la Navarra e una Concertazione con gli altri territori), che con modifiche, sospensioni e differenti ambiti e contenuti continuava a esistere al momento in cui, nel 1978, venne approvata la Costituzione, costituisce la parte essenziale dei diritti storici che vengono tutelati e rispettati nell'ordinamento vigente, in virtù della disposizione costituzionale in precedenza riportata.

Attraverso questa disposizione costituzionale si introduce nel diritto pubblico spagnolo un sistema finanziario forale con fondamenti normativi, strutturali e funzionali sostanzialmente differenti da quelli sui quali, generalmente, si regge il resto delle Comunità autonome. Questo sistema particolare non riposa sulle premesse che presiedono al sistema finora esposto nelle pagine precedenti, anche se i suoi effetti pratici potrebbero arrivare a somigliarsi, bensì si struttura a partire dalla considerazione che le istituzioni forali – titolari del potere finanziario – accordano e concertano con lo Stato le condizioni alle quali lo stesso dovrà esercitarsi.

In questo quadro venne approvata la *ley orgánica* 10 agosto 1982, n. 13, per la reintegrazione e il miglioramento del regime forale della Navarra, i cui artt. 45 e 46 pongono le basi dell'accordo finanziario con lo Stato. Per quanto riguarda il País Vasco, il suo Statuto di autonomia dedica gli artt. 40 ss. alla disciplina delle modalità nelle quali le istituzioni autonome coordineranno e armonizzeranno l'esercizio dei poteri finanziari dei territori storici baschi tra loro e con lo Stato. Come sviluppo di queste disposizioni venne approvato l'Accordo economico tra lo Stato e la Comunità forale della Navarra, a oggi in vigore grazie alla sua ratifica presso la Camera forale e presso le Cortes Generales (*ley* 26 dicembre 1990, n. 28) e che, modificato in diverse occasioni – da ultimo nel 2007 –, prende origine da quello sottoscritto nel 1841. Per quanto

riguarda il País Vasco, il precedente Accordo era regolato dalla legge 13 maggio 1981, n. 12, e anch'esso è stato modificato l'ultima volta nel 2007.

L'eccezionalità di questo regime deriva dal riconoscimento delle istituzioni forali come titolari della potestà impositiva sui loro rispettivi territori, nelle sue due manifestazioni della spesa e delle entrate, e nelle sue tre dimensioni, normativa, amministrativa ed economica. Sono le Juntas Generales di Álava, Guipúzcoa e Vizcaya, così come la Camera forale della Navarra, ad approvare le spese e le entrate proprie di ciascun territorio forale e spetta alle rispettive istituzioni di governo (le Diputaciones Forales) la responsabilità della loro gestione, così come la risoluzione delle controversie amministrative derivanti dalla loro azione.

Lo Stato si limita a concordare con le Diputaciones le modalità con le quali tali potestà verranno esercitate e a negoziare l'ammontare dei trasferimenti annuali al Tesoro pubblico come compensazione da parte dei territori forali per i costi diretti e indiretti generati dallo Stato e come manifestazione della loro solidarietà con il resto del territorio: la cosiddetta “quota” o contributo. Il risultato di tale accordo si trasforma in legge per entrambe le parti attraverso la ratifica dello stesso da parte dei rispettivi organi di rappresentanza politica.

Di certo, la configurazione e l'applicazione del suddetto regime forale sono presidiate dai principi generali di autonomia, coordinamento e solidarietà ai quali in precedenza si è fatto riferimento, ma d'altro canto non vi è dubbio che lo Stato non possiede competenza finanziaria alcuna su tali territori, se non mediante i meccanismi statutari di concertazione. In questo modo, ad esempio, il regime di limitazione e coordinamento di bilancio previsto nella LGEP e nella sua *ley orgánica* di complemento non è direttamente applicabile nei territori forali senza che vi sia una previa accettazione da parte delle istituzioni rappresentative di ciascun territorio.

La Concertazione e l'Accordo hanno finito per consacrare regimi di disciplina delle relazioni finanziarie tra lo Stato e i territori forali in virtù dei quali ci si accordava sul fatto che questi ultimi stabilissero dei tributi in buona misura somiglianti a quelli statali, o praticamente identici per quanto riguarda gli strumenti di imposizione indiretta, che si accompagnavano al soddisfacimento di una compensazione finanziaria quasi simbolica a titolo di contributo agli oneri generali dello Stato e, dunque, lontana da quella che sarebbe derivata dalla contabilità dei costi basata su dati reali e con una adeguata correzione in termini di solidarietà territoriale. Tutto sommato, l'esercizio di certe competenze tributarie – come ad esempio quelle relative ai benefici fiscali riconosciuti a determinate imprese, le cosiddette “vacanze fiscali” – non smette di produrre serie difficoltà, essenzialmente derivanti dalla sua complessa compatibilità con i limiti comunitari agli aiuti di Stato.

La trasposizione di questo sistema in altre Comunità autonome, reiteratamente auspicata presso certi ambienti politici catalani, non è possibile né

sotto il profilo giuridico, né sotto quello politico, né sotto quello economico. Sul piano normativo questo sistema riposa su una specifica eccezione costituzionale all’unità formale dell’ordinamento giuridico, limitata ai territori forali che, qualora fosse generalizzata, renderebbe impossibile la configurazione di un sistema generale di finanziamento che sia adeguato ai principi di solidarietà, coordinamento e autonomia consacrati dalla Costituzione. La sua generalizzazione o il suo ampliamento, com’è evidente, renderebbe impraticabile non tanto l’esercizio da parte dello Stato delle funzioni di compensazione finanziaria che il testo costituzionale gli assegna, bensì la loro sopravvivenza sostanziale e finanziaria. Politicamente ed economicamente non sarebbe possibile gestire un sistema soggetto continuamente alla concertazione simultanea o successiva con differenti istituzioni autonome, dal cui apporto dipendesse la consistenza dell’economia pubblica statale.

4. DISFUNZIONI, TENSIONI E CRITICITÀ DEL SISTEMA

Una volta descritta la trasformazione finanziaria dello Stato, a partire da una struttura unitaria fino a un modello di taglio federale, con maggiori o minori fortune, l’analisi di quest’ultimo si incentrerà su tre esempi che evidenziano le sue carenze strutturali critiche. Le falte del modello che è stato messo in atto si sono rese particolarmente evidenti in un panorama di crisi finanziaria acuta che, in modo inarrestabile a partire dal 2008, ha portato le finanze di tutte le amministrazioni pubbliche a condizioni insostenibili. In un contesto simile, quegli aspetti di fragilità del modello delle relazioni finanziarie adottato tra una cosa e l’altra sono emersi con una crudezza senza precedenti. A fini esplosivi l’analisi si incentrerà su tre questioni: il problema della stabilità finanziaria, i cosiddetti “tetti di spesa” (PAR. 4.1); la sostanziale scomparsa dell’imposta sulle successioni e sulle donazioni (PAR. 4.2); la dissoluzione del principio di lealtà istituzionale (PAR. 4.3).

4.1. Il tetto di spesa

La costruzione dello spazio monetario europeo è stata possibile grazie all’adozione di alcuni compromessi di stabilità di bilancio da parte di ciascuno degli Stati che lo compongono, compresa la Spagna. I cosiddetti “criteri di convergenza” obbligano, in termini strettamente giuridici, lo Stato spagnolo a sostenere una determinata politica economica il cui obiettivo può essere condensato nella parola “stabilità”: il mantenimento dell’inflazione, del deficit e dell’indebitamento entro linee comuni e rigorose per l’insieme degli Stati parte dell’Unione monetaria.

L’adempimento effettivo di questo impegno, in uno Stato decentralizzato come quello spagnolo, passa attraverso l’assoggettamento a determinati canoni

ni dell'intero settore pubblico e delle politiche di bilancio, anche di quelle delle Autonomie. Dell'inadempimento degli impegni finanziari assunti dalla Spagna risponderebbe lo Stato – l'insieme dei cittadini – indipendentemente da quali Comunità autonome abbiano portato avanti politiche di bilancio difformi. È in questo quadro che sono state approvate la LGEP e la *ley orgánica* di complemento 13 dicembre 2001, n. 5. Queste assoggettano le politiche di bilancio delle Autonomie ai criteri di stabilità, di equilibrio o di avanzo di bilancio, che siano stabiliti dalle Cortes Generales in prospettiva pluriennale, normalmente di tre anni. Se la LOFCA rappresenta la normativa organica fondamentale del sistema delle risorse finanziarie autonome di regime ordinario, la *ley orgánica* che completa la LGEP è chiamata a dare forma e a condizionare il livello e l'applicazione effettiva di queste risorse: le politiche autonome della spesa pubblica.

Ora che le Comunità autonome godono di un margine di manovra considerevole in materia di entrate pubbliche, gli impegni europei di equilibrio di bilancio, tradotti nella LGEP, finiscono con il coartare in modo radicale l'autonomia dei Parlamenti autonomi per quanto riguarda l'autorizzazione alla spesa. Piaccia o non piaccia, ciò che è certo è che le cosiddette teorie della scelta pubblica che propugnano la limitazione costituzionale della spesa pubblica hanno preso piede nell'Unione Europea, stabilendo il deficit massimo del 3% del PIL.

Durante i governi Aznar venne assunto come principio irrinunciabile la sostanziale stabilità di bilancio, intesa come situazione di equilibrio o di avanzo di bilancio, e così esso prese forma sul piano legislativo. Nel 1996, quando il Partito popolare si fece carico del governo della nazione per la prima volta dal sorgere della democrazia – dopo quattordici anni di socialismo –, il deficit pubblico era al 7%, la disoccupazione al 23% e il volume consolidato del debito pubblico era al 76% del PIL. Se la Spagna pretendeva di incorporarsi allo spazio monetario europeo – adottare l'euro –, era necessario sottomettersi a una politica di bilancio rigorosa. E così fu, fino al punto che nel 2004, quando il Partito socialista tornò al potere, il deficit pubblico si era trasformato in un avanzo, il debito pubblico rappresentava il 39% del PIL e la disoccupazione si era ridotta fino all'11%. Il ritorno dei socialisti al potere, nel 2004, significò il ritorno alle dottrine keynesiane e il conseguente rilassamento in relazione ai suddetti principi. Le conseguenze di tutto ciò non si fecero aspettare: la disoccupazione al 20%, un deficit pubblico che nel 2010 arrivò all'11% e un volume del debito pubblico pari al 66% del PIL.

Nel frattempo ci si era orientati verso un attenuazione della politica di bilancio delle Autonomie, attribuendo loro un margine di deficit pubblico del 2,5%. Tuttavia esse non sono state in grado di rispettare nemmeno questo, in un contesto di crisi economica. Soltanto 5 su 17 si sono collocate al di sotto di questi parametri, con il record della Castilla-La Mancha al 6,4% di deficit.

Nel maggio del 2010 la situazione finanziaria spagnola era giunta a un punto così critico da provocare una mobilitazione internazionale davvero unica, che segna un prima e un dopo nella storia politica spagnola. Il capo del governo, nel giro di poche ore, ricevette la telefonata della cancelliera tedesca e del presidente degli Stati Uniti. Entrambi gli chiesero l'adozione di due drastiche misure di politica economica: il congelamento delle pensioni e la riduzione della retribuzione degli impiegati pubblici. I mercati internazionali non potevano continuare a consentire un deterioramento tanto acuto delle finanze pubbliche spagnole, integrate nello spazio monetario europeo.

Il cambio nella politica economica del governo fu radicale e ha segnato l'evoluzione delle relazioni finanziarie tra lo Stato e il resto delle amministrazioni pubbliche. Lo stesso capo del governo che affrontò con politiche espansive la crisi (quando, molto tardivamente, non poté che riconoscerla), e che attuò un'attenuazione delle politiche di deficit delle amministrazioni autonome, ha osservato che le finanze autonome devono imporsi un tetto di spesa. In definitiva, ha riconosciuto che il sistema non può funzionare, per quanto lo Stato possa sistemare i suoi conti, se le amministrazioni responsabili del 36% della spesa pubblica non adottano politiche di bilancio restrittive. Si sta tornando, in definitiva, alle condizioni di stabilità di bilancio che, adottate nel 2001 e attenuate nel 2004, si è mostrato che non avrebbero mai dovuto essere abbandonate.

4.2. L'imposta sulle successioni e le donazioni: un esempio paradigmatico

Una delle imposte che più precocemente vennero cedute fu l'imposta sulle successioni e le donazioni. A partire dal 1996, e con un certo lassismo dal 2001, alla cessione della totalità della raccolta e della gestione dei tributi si aggiunse un considerevole margine di cessione di competenze normative. Ciò che si poteva prevedere accadesse è accaduto, dal momento che così era avvenuto in altri paesi federali (come l'Australia o il Canada) nei quali l'imposta era stata lasciata nelle mani di enti non centrali: vi è stata la sostanziale scomparsa dell'imposta grazie alla competenza fiscale condivisa tra certe Comunità autonome e altre.

E ognqualvolta nell'ambito di una imposta come quella sulle successioni (alla quale i contribuenti sono particolarmente sensibili) si apre la via a benefici fiscali individuati dalle differenti amministrazioni pubbliche che convivono in una medesima comunità politica, capita sempre che ve ne sia una che fa un uso espansivo degli stessi. E, ovviamente, quando questo viene fatto da una, due, tre di queste, le restanti si vedono soggette a una pressione da parte dell'opinione pubblica che risulta semplicemente insopportabile.

È paradigmatico, in questo senso, ciò che è avvenuto in Cataluña. Nel 2010 si trattava di una delle uniche due Comunità autonome che non avevano sensi-

bilmente ridotto il carico tributario legato a questa imposta. Stando così le cose, il governo di allora (una coalizione di socialisti, separatisti e comunisti) decise di alleggerire i suoi conti mediante l'incremento delle riduzioni sulla base imponibile. Alla fine di quell'anno i nazionalisti recuperarono il potere in questa Comunità autonoma, includendo nel loro programma di governo la “scomparsa dell’imposta sulle successioni”. Stando così le cose, nel 2011 è stata approvata una riforma del sistema che, senza derogare alle riduzioni approvate nel 2010, ha applicato un’esonzione del 99% sulle transazioni più frequenti. La conseguenza di tutto ciò è che, attualmente, la Catalogna è diventata il territorio in cui probabilmente si è soggetti al minore carico impositivo in relazione a questo tributo, fino al punto che in simili condizioni sarebbe difficile sostenere i costi di gestione del tributo con ciò che viene raccolto.

Dove sta il problema? Nella struttura federale imperfetta dello Stato costituzionale spagnolo e nell'eccessiva progressività del tributo. Se guardiamo al Brasile, l'imposta sulle successioni è di competenza degli Stati, ma è nel Senato federale che si stabilisce l'asse centrale della sua normativa, che prevede che gli Stati specificheranno il proprio sistema di progressività in una fascia che va dal 4 all'8%: né più né meno. Stando così le cose, ogni Stato fissa la sua percentuale senza che i contribuenti percepiscano l'imposta come eccessiva e senza che trovino rilevanti le differenze, alla fine sfumate, tra uno Stato e l'altro. Le cose non andarono così in Spagna e il risultato è quello già commentato: le Comunità autonome hanno assistito, in modo più o meno convinto, al sacrificio delle risorse derivanti da questa imposta ed è scomparso dal sistema uno dei pochi elementi di progressività.

4.3. La lealtà istituzionale

Il processo di riforme statutarie avviato dopo quello catalano tra il 2006 e il 2009 ha significato il mettere alla prova tutti gli strumenti giuridici del sistema comune di finanziamento delle Autonomie previsto nella LOFCA. Un primo problema sorto a causa di questi nuovi Statuti, i quali rivestono la forma di *leyes orgánicas*, così come previsto dalla Costituzione, è stato quello della loro compatibilità con quanto previsto dalla LOFCA. Se quest'ultima è una *ley orgánica* di armonizzazione che occupa una posizione speciale nell'ambito di ciò che viene definito “il blocco di costituzionalità”, inteso come cornice giuridica specifica che integra quanto previsto nel testo costituzionale, come si può risolvere un conflitto tra ciò che è da questa stabilito e ciò che viene stabilito da Statuti approvati successivamente? Ecco, tutti gli Statuti concordati osservano espressamente che ciò che dagli stessi è stabilito in materia di finanziamento va applicato nella cornice delle previsioni della legge di armonizzazione alla quale fa riferimento l'art. 157.3 della Costituzione, cioè a oggi la LOFCA (art. 67 e disposizione di attuazione I ECAV, artt. 123 e 130 EIB, art. 175.1 EAN, artt. 103 e

107 EAR, art. 82.2 ECYL). Il problema è come arrivare a ciò quando entrambe contengono, come avviene in certi casi, precetti apertamente contraddittori. In sintesi vi sono quattro soluzioni:

1. stabilire la prevalenza di quanto disposto nello Statuto come legge successiva di pari rango;
2. considerare la norma statutaria prevalente come norma speciale;
3. sostenere l'incostituzionalità dello Statuto per violazione di quanto disposto da una *Ley orgánica* che fa parte, come disposizione armonizzatrice, di ciò che è stato definito il “blocco di costituzionalità”;
4. riformare la LOFCA per adeguarla a quanto disposto nelle ultime riforme statutarie, in particolare in quella catalana.

Cosa è accaduto? È accaduto che il Tribunal Constitucional (sentenza n. 31 del 2010) ha sostenuto, in linea di principio, la terza soluzione, senza però giungere alle conclusioni che sarebbero dovute derivare da una simile dottrina, dal momento che, quando si pronunciò al riguardo, il legislatore già si era mosso nel senso di risolvere il problema applicando il quarto rimedio: adattare la LOFCA a quanto previsto dallo Statuto catalano.

In definitiva, e al di là dei grossolani difetti di tecnica legislativa, questa incoerenza evidenzia un grave problema di lealtà istituzionale, che la crisi economica non ha fatto altro che acuire. In questi ultimi anni vanno citati, al riguardo, tre clamorosi esempi di slealtà istituzionale nel funzionamento del sistema:

1. lo Stato ha diminuito le risorse finanziarie delle Comunità autonome derogando praticamente alla cessione di due imposte a loro favore: l'imposta sul patrimonio nel 2009 e l'imposta sulle operazioni societarie nel 2011; senza fissare alcuna compensazione finanziaria al riguardo;

2. un buon numero di Comunità autonome ha elevato considerevolmente l'imposizione tributaria su certe operazioni con riguardo all'imposta di registro, con l'obiettivo di compensare la perdita nella raccolta dovuta al fatto che i contribuenti decidono, qualora possano farlo, di scegliere di pagare un'imposta ceduta parzialmente, l'IVA, invece di pagare un'imposta ceduta integralmente, quella sui trasferimenti patrimoniali. Così viene incentivata la scelta di pagare un'imposta integralmente a favore dell'Autonomia invece di pagare una imposta la cui raccolta, per un 50%, confluisce nell'erario statale;

3. la Comunità autonoma basca, e ultimamente quella della Navarra, cominciano a condizionare il loro appoggio parlamentare al bilancio del governo centrale al fatto che vi sia una riduzione, diretta o indiretta, della sua partecipazione alle spese comuni dell'insieme degli spagnoli.

In definitiva, anche quando nel modello si fa riferimento a un principio generale di lealtà istituzionale e a una certa pressione globale effettiva su tutto

il territorio, ciò che è certo è che l'applicazione effettiva del modello si realizza secondo modalità anche molto distanti da questi criteri.

5. CONCLUSIONI E PROSPETTIVE

In un processo di decentramento politico e amministrativo la variabile finanziaria è, senza dubbio, quella che ne condiziona l'effettivo sviluppo. Senza che si definisca adeguatamente la disponibilità di risorse di cui, alla fine dei conti, godrà ogni settore di competenza dell'esercizio del potere, è impossibile definire un sistema di organizzazione territoriale.

Una sfida così complessa non può essere affrontata se non considerando le particolari variabili storiche, culturali, politiche, sociali, economiche e giuridiche che la caratterizzano. In effetti, le analisi di diritto comparato sono in questo ambito sempre e necessariamente difficilmente trasferibili in altri contesti. Ciononostante, l'esperienza spagnola consente di trarre le seguenti conclusioni sulla trasformazione e la crisi di questo sistema fiscale di taglio federale.

1. Senza alcun pregiudizio per tutte le modifiche e correzioni che siano richieste dallo sviluppo del modello che si adotti, è fondamentale – al fine di ottenere un risultato coerente e sostenibile – delimitare l'obiettivo finale del processo che si intraprende, ottenere un consenso al riguardo e impostarlo sulla base di premesse di lealtà istituzionale. Le tensioni alle quali è soggetto il modello spagnolo derivano, in buona parte, dal dissenso politico, non riguardo agli strumenti, bensì agli obiettivi: mentre i due grandi partiti di ambito nazionale perseguono il consolidamento di un modello stabile e coeso di relazioni finanziarie e di competenza tra i differenti protagonisti del potere territoriale, i partiti nazionalisti si dirigono verso uno svuotamento dell'amministrazione pubblica statale che dovrebbe rimanere soppiantata nei vari territori dall'amministrazione delle Autonomie. Questa divergenza di obiettivi e di modelli crea gravi contraddizioni nei risultati. Se a tutto ciò si aggiunge che si parte dalla struttura propria di uno Stato unitario, la conseguenza è che la realtà presenta un profilo che potrebbe essere qualificato, con un gioco di parole, come una *federunione confederale*, con caratteri propri degli Stati unitari, di quelli federali e di quelli confederali, senza che vi sia chiarezza sulla direzione intrapresa.

2. L'esistenza di eccezioni qualificate produce come effetto che le stesse, a causa dell'emulazione, si generalizzino, in modo tale che, anche se è naturale e giusto che ciascun ambito decentralizzato di potere territoriale cresca e si sviluppi in armonia con le sue caratteristiche specifiche, le differenze tra gli stessi non dovrebbero essere tali da minacciare la coerenza d'insieme del modello. Questo è quello che avviene in Spagna con l'eccezione forale in mate-

ria finanziaria nei territori storici baschi e della Navarra, poiché, nel modo in cui è stato applicato, viene distorto il modello di regime comune fino a destabilizzare la sua stessa continuità.

3. Diversamente da ciò che gli interlocutori più favorevoli al mantenimento dell'unione tendono a credere, non vi è nulla di meglio della partecipazione effettiva delle componenti centrifughe in seno agli organi centrali di un sistema complesso, al fine di garantirne la coesione. La via più naturale per ottenere un sistema semplice, efficace, redditizio, sicuro, efficiente, economico e giusto per la gestione tributaria non è né la frammentazione della struttura amministrativa incaricata della sua applicazione né la concentrazione funzionale e politica in un unico organismo amministrato centralmente dal sistema. Ciò che è più adeguato per il corretto funzionamento del sistema tributario e per un'adeguata rappresentatività di tutti i suoi interlocutori politici nella sua gestione è una sola agenzia indipendente e dotata di professionalità, al cui governo e amministrazione partecipino in modo effettivo ed equilibrato tutte le amministrazioni fiscali coinvolte nel suo funzionamento.

4. Nell'assegnare fonti di finanziamento a ciascun ambito territoriale è opportuno differenziare con precisione tre livelli: la fissazione delle diverse risorse finanziarie; la fissazione e l'esercizio delle differenti funzioni pubbliche che sono loro correlate; il rendimento prodotto dallo sviluppo effettivo delle diverse risorse pubbliche. Non sempre un più elevato livello di competenze nella fissazione delle risorse comporta un maggiore effettivo finanziamento. Ad esempio, cedere competenze normative sulle imposte patrimoniali porta, così come è accaduto in Australia, in Canada e ultimamente in Spagna, alla loro scomparsa, a causa della concorrenza fiscale. In questi casi, il modello più efficiente prevede che si mantengano concentrate a livello statale le competenze normative sulle suddette imposte, ma allo stesso tempo garantendo l'esercizio coordinato delle stesse da parte dell'insieme dei territori ai quali spettano le relative entrate. Nel caso della Spagna, ciò si potrebbe ottenere mediante una riforma costituzionale che attribuisca davvero al Senato il ruolo, che a oggi non possiede, di Camera di rappresentanza territoriale.

5. Nel delimitare i meccanismi di livellamento e solidarietà si deve tendere a equiparare non tanto i livelli di spesa per abitante nella totalità del territorio quanto i costi dei servizi in ciascuna delle Comunità autonome. L'importante non è che ciascuna Comunità autonoma disponga di un bilancio pari a quello delle altre in termini di risorse finanziarie per abitante, bensì che a ciascun cittadino si offra un livello minimo di servizi pubblici che sia omogeneo in tutto il territorio. In definitiva, ciò che è importante non è la coesione territoriale del sistema, cioè che tutti i governi autonomi dispongano di risorse finanziarie equivalenti, bensì la coesione sociale del sistema,

cioè che tutti i cittadini, indipendentemente dal loro luogo di residenza, possano accedere in condizioni di egualanza a un livello minimo di servizi pubblici che sia equiparabile.

6. Perfezionare l'attuale sistema di livellamento e solidarietà, affinando le variabili che lo caratterizzano, esige un grado considerevole di rigore tecnico e soprattutto la disponibilità politica ad assorbire i risultati dello sforzo, tutte cose che rendono improbabile che al riguardo si possano avere dei miglioramenti. Ancor di più quando due Comunità tra le più ricche in termini di reddito pro capite, il País Vasco e la Navarra, non solo non partecipano al sistema di solidarietà, bensì risultano parassitarie rispetto al bacino di risorse comuni, se si tiene in considerazione l'entità del loro contributo.

7. Una volta garantito, grazie ai meccanismi di livellamento e di solidarietà, un livello omogeneo di prestazioni nell'insieme del territorio, ogni Comunità autonoma deve godere dell'autonomia per incrementarlo, sviluppando le sue specifiche politiche pubbliche, nell'esercizio responsabile delle proprie competenze finanziarie, e rimanendo nella cornice di stabilità di bilancio che sia definita dall'insieme degli interlocutori pubblici.

8. Quando un modello organico delle risorse finanziarie si sviluppa, come avviene in Spagna, da una struttura unitaria nella quale l'amministrazione centrale controlla nella sostanza la totalità delle risorse (alimentando il resto dei sistemi finanziari territoriali mediante dei trasferimenti di risorse), a una in cui – senza contare la previdenza sociale – l'amministrazione centrale controlla solo il 22% della spesa pubblica, non è possibile proseguire nella decentralizzazione delle risorse finanziarie dallo Stato verso le Comunità autonome (le quali hanno raggiunto un 36% della spesa pubblica), senza che si ponga il problema di risolvere il finanziamento del terzo protagonista, gli enti locali, che in tutto questo processo hanno visto crescere le loro competenze ma non le loro risorse, ferme intorno al 13%.

9. Il modello spagnolo presenta un grave deficit riguardo alla struttura costituzionale. Costruito come un testo costituzionale nel quale il ruolo degli organi delle Autonomie era soltanto una eventualità, questo modello ha raggiunto un livello di sviluppo equiparabile (ma forse in alcuni aspetti superiore) a quello degli Stati federali, senza arrivare a una riforma costituzionale adeguata a una simile trasformazione. L'evidente conseguenza di ciò è che la veste costituzionale attribuita al modello del federalismo fiscale imperfetto è del tutto inadeguata e provoca tensioni e disfunzioni irresolubili, a meno che non si attuino profonde modifiche della Carta. Se è cambiato il modello di relazioni politiche e finanziarie tra i differenti attori della comunità politica, dovrà adattarsi a questo cambio anche il testo supremo che le regola.

10. L'esperienza di una crisi finanziaria profonda, come quella che affligge

la Spagna sin dal 2007, nell'ambito di uno spazio economico integrato come quello dell'Unione Europea, mette le amministrazioni pubbliche innanzi all'urgenza di affrontare una politica di bilancio che le legittimi davanti ai propri interlocutori nazionali e internazionali al momento di ottenere le risorse necessarie per il loro finanziamento. La crisi si trasforma, paradossalmente, in una insolita occasione per superare la demagogia elettorale finanziaria e per instradare il settore pubblico nella sua interezza lungo percorsi di razionalità finanziaria il cui costo sarebbe, altrimenti, politicamente insostenibile.