

PRESENTAZIONE

Questo Volume raccoglie l'eredità de "La riforma del bilancio dello Stato" che ha accompagnato gli studiosi ed i cultori della Contabilità pubblica nell'ultimo ventennio allargandone l'orizzonte ai cambiamenti avvenuti nell'ordinamento finanziario e contabile in virtù dell'entrata in scena dell'Unione europea, la quale prima con i suoi ammonimenti, quindi con i suoi veri e propri vincoli ai Paesi membri, ha fatto sì che i legislatori nazionali fossero fortemente condizionati nelle proprie decisioni di carattere finanziario e le Amministrazioni pubbliche nelle loro attività gestionale.

Il Volume, riproponendo il cammino già tracciato nei suoi tratti costantemente evolutivi dell'ordinamento del bilancio dello Stato, e ripercorrendone puntualmente le varie tappe, proiettate verso l'attuale assetto ordinamentale, intende mostrare come e perché il progressivo trasformarsi nell'organizzazione delle Amministrazioni pubbliche, a partire dagli anni novanta del secolo scorso, abbia notevolmente contribuito ad una configurazione del bilancio pubblico coerente con le rinnovate esigenze di funzionalità di una moderna Amministrazione autonoma dal potere politico e nello stesso tempo fortemente responsabilizzata.

Contemporaneamente questo Scritto mira ad evidenziare come incidere legislativamente sul solo versante dell'impiego delle risorse finanziarie pubbliche non sarebbe da solo bastato, atteso che la crescita costante del deficit pubblico ed il sempre più sfrenato ricorso all'indebitamento da parte dei Paesi membri dell'Unione europea minano gli equilibri economici e la stabilità finanziaria dell'Unione stessa, e per ciò stesso viene richiesto al legislatore nazionale di agire anche in via preventiva nel momento della programmazione e delle scelte economiche e finanziarie in maniera più consona ed efficace di quanto non avvenuto in passato.

Ed è stato così che, in epoca più recente, tra debolezze strutturali del sistema-Paese, instabilità e fragilità, e Europa ed eurozona eternamente a metà del guado, senza una seria governance economica e meno che mai politica, in un clima divenuto "emergenziale", l'ordinamento finanziario e contabile si è dovuto destreggiare tra non poche difficoltà ed incertezze per il perseguimento della stabilità e al tempo stesso della crescita economica e sociale.

In questa prospettiva il Volume dà atto di come, sotto le spinte ed i vincoli dell'Unione europea, gli Stati siano costretti costantemente a ripensare alle pro-

prie procedure finanziarie ed in particolare di bilancio, anche ricorrendo alla revisione delle loro Carte costituzionali.

E di come l'assunzione di responsabilità da parte delle Amministrazioni pubbliche sia arrivata al punto da essere queste ora chiamate in prima persona ad assicurare quell'equilibrio dei bilanci e quella sostenibilità del debito pubblico tanto invocati.

Davvero impensabile fino a ben oltre la metà del "Novecento": prima di allora bastava che le Amministrazioni si preoccupassero unicamente di eseguire diligentemente i bilanci pubblici, perché – come diceva il Cavour – quello cui si sarebbe dovuto badare, attraverso la legge di bilancio, era dare ai contribuenti la certezza che l'impiego del loro danaro fosse garantito esclusivamente sul piano giuridico, senza curarsi di dare risposte esaurienti su come quello stesso denaro venisse utilizzato economicamente.

Da allora molta strada è stata fatta; e, da questo punto di vista, i "vincoli" europei ben possono considerarsi se non proprio i benvenuti, almeno illuminanti.

MARIA VITTORIA LUPÒ AVAGLIANO

*Ordinario di Contabilità di Stato
nell'Università Sapienza di Roma*

PARTE PRIMA
IL BILANCIO DELLO STATO

CAPITOLO I

IL BILANCIO DELLO STATO NELLA CONTABILITÀ E NELL'AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

SOMMARIO: 1. Il bilancio dello Stato nella tradizione giuscontabilistica ed il suo ruolo nella Costituzione repubblicana del 1948. – 2. L'avvio delle riforme nella contabilità pubblica e la trasformazione del ruolo del bilancio dello Stato. – 3. Verso un nuovo assetto del bilancio dello Stato. – 4. Bilancio ed Amministrazione pubblica: a) il potere di spesa nelle Amministrazioni pubbliche. – 4.1. *Segue*: b) il controllo “interno” della spesa nelle Amministrazioni pubbliche. – 4.2. *Segue*: c) il controllo “esterno” della spesa sulle Amministrazioni pubbliche.

1. IL BILANCIO DELLO STATO NELLA TRADIZIONE GIUSCONTABILISTICA ED IL SUO RUOLO NELLA COSTITUZIONE REPUBBLICANA DEL 1948

La nostra tradizione giuridica ci ha tramandata una concezione del bilancio quale istituto ricondotto all'interno di una funzione prevalentemente di prerogativa dell'Amministrazione, in linea con il principio consolidato che vuole i conti dello Stato e l'impostazione della manovra finanziaria saldamente nelle mani del Governo. Esso sarebbe stato, però, soggetto all'approvazione del Parlamento con una legge che, in pratica, ne autorizzava l'esecuzione¹.

Il nascere, nel milleottocento, della teoria della natura “formale” della legge di bilancio, fondata sulla differenza di marca pandettistica tra esercizio formale ed esercizio sostanziale di un potere, prese le mosse proprio da queste premesse: il bilancio è atto sostanzialmente dell'Esecutivo, esercitato in nome del Sovrano, su cui acquisire il consenso del Parlamento con una legge, appunto formale, di approvazione.

Il principio dell'approvazione parlamentare del bilancio dello Stato, invero, era maturato in uno con la coscienza del consenso popolare per la spesa pubblica correlativamente al consenso per le entrate.

¹ G. RICCA-SALERNO, *La legge di bilancio*, in *Annuario delle scienze giuridiche, sociali e politiche*, Milano, 1880; ARCOLEO, *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, Napoli, 1880.

A tal riguardo, a tutela del singolo nei confronti del potere esecutivo, lo Statuto approvato da Carlo Alberto il 4 marzo 1848 si dava carico di introdurre garanzie giuridiche, codificando il principio della riserva di legge sia per l'imposizione che per la riscossione dei tributi, nonché per l'approvazione del bilancio, attribuendo così giuridicità al controllo della spesa attraverso la connessa garanzia politica del consenso alla riscossione del tributo (art. 30) e stabilendo che qualsiasi legge di imposizione di tributi e di approvazione di bilanci sarebbe dovuta essere presentata prima alla Camera dei deputati (art. 10).

Ciò in quanto l'esigenza del rispetto della legalità dell'impiego delle risorse prelevate alla collettività veniva associata al "sacrificio" imposto alla stessa; di conseguenza la redazione di un bilancio in termini puramente finanziari, e di "competenza", corrispondeva allo scopo di determinare quantitativamente le prestazioni pecuniarie dei contribuenti in funzione delle spese pubbliche. Di qui la necessità di un sindacato parlamentare preventivo all'attuazione e la conseguente rendicontazione della gestione, con cadenza periodica, onde verificare il permanere di quell'equilibrio tra entrate e spese che giustificava il "sacrificio" imposto².

Le situazioni soggettive nei confronti del potere esecutivo sarebbero state tutelate realizzando, attraverso l'approvazione della legge di bilancio, una perfetta corrispondenza tra servizi pubblici e le relative esigenze dell'interesse sociale e le pubbliche entrate. Di conseguenza la "spesa pubblica", giustificata e circoscritta in ragione delle istanze provenienti ed espresse direttamente dalla collettività, sarebbe stata considerata un mero strumento del funzionamento dei servizi dipendenti dalle Amministrazioni dello Stato (art 269 regolamento di contabilità generale approvato con R.D. 25 maggio 1924, n. 827, in attuazione del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 ("*Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato*", c.d. riforma De Stefani): sono spese dello Stato "quelle alle quali si deve provvedere a carico dell'erario a norma di leggi, decreti, regolamenti o altri atti, di qualsiasi specie, e quelle, in genere, necessarie per il funzionamento dei servizi pubblici che dipendono dalle amministrazioni dello Stato").

Posto, allora, che andava correlata ogni singola erogazione di danaro direttamente ad un interesse di funzionamento di uno specifico servizio dell'Amministrazione, ne risultava evidenziato il ruolo del "capitolo" di spesa come

² "Gli atti più importanti di Governo sono quelli che si riferiscono al pubblico tesoro, e devono, quindi, dare ai contribuenti che sacrificano parte dei loro averi a prò di uno Stato, l'assuranza che quei danari si riscuotono legalmente e ricevono la loro destinazione ...", così scriveva CAMILLO BENSO, conte di Cavour (Ministero del Tesoro, Ragioneria generale dello Stato, *Raccolta degli atti riguardanti l'Amministrazione e la Contabilità dello Stato dal 1852 al 1887*, v. I, 1852-58, Roma 1883, 4). V. A. GRAZIANI, *Il bilancio e le spese pubbliche*, in *Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, IX, Milano, 1915.

criterio di specificazione di base, costituito dall'“oggetto”, ovvero dalla destinazione immediata dell'erogazione.

Attraverso il principio della specializzazione, cui si ispira la frammentazione delle poste in uscita, si tendeva a raggiungere l'obiettivo di consentire il controllo parlamentare su ciascuna spesa prevista e disciplinata dalle leggi preesistenti a quella di bilancio. Il bilancio, una volta approvato, infatti, avrebbe costituito un testo precettivo, nel senso di contenere prescrizioni per l'Amministrazione, non potendosi portare, a discrezione della stessa, gli stanziamenti, o parte di essi, da un capitolo all'altro.

Di conseguenza, come atto o come provvedimento, esso avrebbe prodotto gli effetti giuridici propri degli atti precettivi, fossero essi, a seconda, interorganici od intersoggettivi, con la conseguenza che l'Amministrazione non avrebbe potuto legittimamente agire se non in conformità o nell'ambito della previsione contabile³.

Ne deriva, allora, che nel mentre il Parlamento “autorizzava” l'Amministrazione a spendere, ne limitava fortemente anche l'azione “vincolandola” ad un quadro di risorse ed ad obiettivi predeterminati: tanto più le unità elementari del bilancio fossero state specificate, tanti più sarebbero stati i precetti, tanto più il vincolo sarebbe stato penetrante⁴.

A riprova dei un effetto di vincolo a livello così disaggregato e, quindi, così incisivo vi sono le disposizioni del R.D. n. 2440, cit., che tuttora regolano in gran parte le procedure della spesa pubblica prevedendo una serie di adempimenti dettagliati e minuziosi volti ad assicurare la rispondenza dell'impiego dei fondi alle leggi sostanziali ed a quella di bilancio (art. 270 ss. del regolamento)⁵: “i Ministri impegnano ed ordinano la spesa nei limiti dei fondi assegnati in bilancio” (art. 49, c. 1); “tutti gli atti con i quali si approvano contratti e si autorizzano spese ed in generale tutti quelli dai quali deriva l'obbligo di pagare somme a carico del bilancio dello Stato debbono essere comunicati dagli uffici amministrativi alla rispettiva Ragioneria per la registrazione dell'impegno” (art. 50, c. 1). Ovvero il successivo disposto secondo cui “prima di eseguire la registrazione la ragioneria verifica la legalità della spesa e la regolarità della documentazione ed accerta la giusta imputazione della spesa in bilancio, nonché l'esistenza del fondo disponibile sul relativo capitolo ...” (art. 50, c. 2). Ed ancora: la disposizione secondo cui in sede di controllo finanziario-contabile non v'è – a differenza di altre circostanze – la possibilità da parte

³ V. per tutti, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, 395; C. ANELLI-F. IZZI-C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano, 1996, 430 ss.

⁴ Sul principio della “vincolatività” di bilancio, v. M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *L'impegno di spesa nell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dello Stato*, Padova, 1988.

⁵ Su cui, v., diffusamente, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *L'esecuzione del bilancio*, in AA.VV., *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Torino, VII ed., 2015, 127 ss.

del Ministro competente di dare l'ordine scritto di assumere l'impegno, ai sensi dell'art. 64 della stessa legge di contabilità generale, una volta che la ragioneria non ha ritenuto di poter apporre il visto, quando si tratta di spesa che "ecceda la somma stanziata nel relativo capitolo di bilancio o che sia da imputare ad un capitolo diverso da quello indicato, oppure che sia riferibile ai residui, anziché alla competenza, o a questa piuttosto che a quelli" (art. 64, c. 3)⁶.

Quanto sopra ci fa comprendere come, in via generale, il problema del controllo parlamentare sull'azione amministrativa risiedesse non solo nel senso di "limite" o "vincolo"; ma soprattutto nell'ampiezza o grado del vincolo stesso. Il riferimento al capitolo – il livello della massima disaggregazione e specificazione del bilancio – è sintomatico di un'esigenza diremmo esasperata di salvaguardia della legalità della spesa che si esprime con il pressoché totale annullamento dei margini di discrezionalità da parte dell'Amministrazione nel momento in cui questa intraprenda la sua concreta attività di spesa.

L'azione amministrativa già così tenuta legata dalle decisioni del potere legislativo avrebbe trovato, cioè, ulteriore freno e condizionamento e ritardo in virtù delle procedure di esecuzione del bilancio stesso e dei controlli amministrativo-contabili sulla spesa.

Per quanto riguarda questi ultimi è sufficiente por mente ai notevoli ed ampi compiti e poteri della Ragioneria generale dello Stato, ovvero al modo di esercizio dei controlli "esterni" operati dalla Corte dei conti.

La Ragioneria generale dello Stato, istituita originariamente dalla l. 22 aprile 1869, n. 5026 (c.d. *Cambray Digny*) come ufficio centrale della contabilità dello Stato alle dipendenze del Ministero delle Finanze, in coincidenza dell'emanazione del D.R. n. 2440 e relativo regolamento, ha visto ampliate le proprie funzioni e la propria articolazione organizzativa fino a diventare momento centrale dell'attività finanziaria pubblica.

In particolare, attraverso i provvedimenti attuativi del R.D. n. 2440, fu disposto il trasferimento degli uffici di ragioneria delle Amministrazioni centrali dalle Amministrazioni stesse alle dipendenze della Ragioneria generale dello Stato. Con tale subordinazione e concentrazione di tutti i poteri di controllo sull'attività degli apparati pubblici nelle ragionerie si veniva, così, ad istituzionalizzare ufficialmente la separazione, non solo organizzativa, ma anche funzionale, tra Amministrazione del controllo ed Amministrazione attiva e si evidenziava nettamente l'intento di dotare il Governo di uno strumento di freno e di contenimento dei flussi di spesa che avrebbe condizionato oltre misura il procedimento di erogazione della spesa pubblica.

⁶Le norme procedurali sull'assunzione dell'impegno di spesa sono state praticamente confermate, in tempi più recenti, dal d.P.R. 20 aprile 1994, n. 367, emanato in attuazione della l. 24 dicembre 1993, n. 527 ("*Regolamento recante semplificazione ed accelerazione delle procedure di spesa e contabili*") (v. *infra*, capitolo II).

Stabilisce, infatti, l'art. 27, c. 1 della legge generale di contabilità che le ragioni centrali “osservano e vigilano perché siano osservate le leggi e tutte le disposizioni impartite dal Ministro del Tesoro” alle cui “immediate dipendenze” è la Ragioneria generale dello Stato. Ministro del Tesoro il quale “esercita il riscontro finanziario e contabile su tutte le Amministrazioni dello Stato e sulle aziende autonome” (art. 29, c. 3).

Si dispone, poi – all'art. 64, c. 1 – che il visto, condizione di efficacia degli atti di spesa, può essere rifiutato per “qualsiasi” motivo di irregolarità. L'irregolarità, in quanto “qualsiasi” avrebbe potuto essere ricondotta ad una violazione di una norma dell'ordinamento generale, come, all'opposto, nel mancato rispetto di una regola tecnica; in una disattenzione o difformità dei canoni relativi all'*iter* procedimentale dell'atto, come avrebbe potuto riguardare un vizio dell'atto-fonte del rapporto obbligatorio; e via dicendo⁷.

Ne viene di tutta evidenza l'assenza di un preciso limite posto dal legislatore dell'epoca all'azione accentratrice degli uffici di ragionerie, concretandosi, di fatto, in un vero e proprio riesame di tutta l'attività dell'Amministrazione da parte di un Organo – la Ragioneria generale – esterna all'Amministrazione centrale, ma articolata e ramificata in essa.

Senza che, peraltro, venisse assolto, almeno, da parte delle stesse, quel compito cui pure erano state chiamate dalla legge e di cui già allora se ne avvertiva l'esigenza: assicurare che la gestione del patrimonio e del bilancio dello Stato venisse condotta “nei modi finanziariamente più proficui” (r.d.l. 29 giugno 1924, n. 1036, art. 1)⁸.

Nel frattempo anche il sistema dei controlli “esterni” all'Amministrazione, concentrati nella Corte dei conti e risalente anch'esso al milleottocento, ha continuato ad essere concepito in funzione di una pressoché esclusiva tutela dell'ordine e della correttezza giuridica. Dispone l'art. 13 del R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 (“*Testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti*”) che la Corte “in conformità delle leggi e dei regolamenti” ... “fa il riscontro sulle spese dello Stato”; l'art. 18 prevede l'apposizione del visto e la registrazione dei mandati di pagamento e degli ordini di accreditamento, a loro volta inviati dalla competente ragioneria centrale ai sensi dell'art. 291 del regolamento generale di contabilità; l'art. 20 detta disposizioni in ordine alla “vigilanza” della Corte perché le spese non superino le somme stanziare in bilancio, perché non si faccia trasporto di somme non consentite per legge, e perché la liquidazione ed il pagamento delle spese siano conformi alle norme vigenti⁹.

⁷Sul punto si rimanda a: M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Controllo contabile*, in *Digesto*, IV ed., 1989, 5.

⁸Cfr., sempre, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *op. ult. cit.*, 8 ss.

⁹V., *infra*, in questo stesso capitolo.

Per cui non vi è da meravigliarsi se la materia della Contabilità di Stato ha finito per qualificarsi essenzialmente “come scienza giuridica proiettata all’attività amministrativa di controllo”, e che oggetto della Contabilità pubblica e degli Istituti che la rappresentavano fossero pressoché esclusivamente gli assetti organizzativi e procedurali di quei fatti amministrativi collettivi attinenti la gestione dei beni pubblici ordinati o alla produzione di altri beni o alla erogazione di servizi pubblici¹⁰.

Con l’avvento della Costituzione repubblicana del 1948 non è certo venuta meno la logica tradizionale sottostante ai principi ed alle regole del c.d. diritto del bilancio che ha condotto – come detto – ad una concezione della intera strumentazione contabile come limitativa dell’attività di spesa dell’esecutivo.

A leggere, infatti, l’art. 81, in particolare il c. 1, il quale si occupa della formazione della legge di bilancio, si ritrovano praticamente confermati sia la necessità di configurare un bilancio statale di tipo preventivo e prescrittivo presentato dal Governo da approvare annualmente da parte delle Camere, sia la deliberazione di un conto consuntivo, al termine dell’esercizio, avente lo scopo di consentire la verifica della conformità dell’attività svolta al quadro dei vincoli predeterminati con il preventivo.

Altre disposizioni costituzionali non solo confermano il tradizionale assetto del sistema dei controlli esterni preventivi di legittimità sulla spesa dello Stato tesi ad impedire che avessero efficacia atti non conformi all’insieme dei vincoli e attribuiti alla Corte dei conti (art. 100), ma lo hanno esteso anche alle istituende Regioni a statuto ordinario (art. 125).

Purtuttavia l’ordinamento costituzionale, rispetto allo Statuto di Carlo Alberto, si caratterizza per un diverso modo di concepire la finanza pubblica: non una finanza di tipo “neutrale”, in virtù della quale lo Stato deve limitare i propri interventi nel campo economico mirando, di conseguenza, ad un bilancio sostanzialmente in pareggio, senza alcuna finalità redistributiva della ricchezza. Bensì una finanza pubblica di tipo “funzionale” volta cioè a determinare le condizioni per una redistribuzione del reddito e di controllo dell’economia nazionale, premessa indispensabile per l’effettivo conseguimento dell’eguaglianza dei cittadini¹¹.

In questa seconda prospettiva la Costituzione repubblicana riconosce in capo alla Repubblica un ruolo attivo in campo economico-finanziario, disponendo che all’iniziativa economica privata si affianchi quella pubblica; e perché l’attività economica soddisfi i “fini sociali”, dispone che essa deve essere

¹⁰ M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Le nuove frontiere di una disciplina: la Contabilità di Stato*, in *Quaderni di politica e Mezzogiorno*, 1993, 201 ss.

¹¹ Teoria tradizionalmente riconducibile a J.M. KEYNES (*Teoria generale. Occupazione, moneta, reddito*, Torino, 1954).

“indirizzata e coordinata” attraverso “i programmi ed i controlli opportuni” (art. 41, c. 3).

Ancorata, dunque, l'azione dei poteri, pubblici e privati, ad un disegno economico globale atto a fissare gli obiettivi di sviluppo della società economica e di quella civile, va da sé che la spesa pubblica si sarebbe trasformata in componente essenziale della politica economica e di sviluppo. Di conseguenza non sarebbe dovuta essere più pensata e decisa, né gestita, come mero strumento del funzionamento dei servizi pubblici che dipendono dalle Amministrazioni dello Stato, ma in funzione di intervento economico e sociale.

Non sfugge, peraltro, che nel rinnovato ordine economico e sociale la partecipazione dello Stato al processo di sviluppo economico avrebbe portato di conseguenza la dilatazione del fenomeno finanziario pubblico per via del moltiplicarsi delle richieste di intervento finanziario da parte della collettività. Col tempo la dimensione della finanza pubblica sarebbe necessariamente cresciuta divenendo uno strumento di manovra che avrebbe inciso in maniera notevole e significativa sul governo dell'economia.

Il venir meno di regole che fissavano la crescita della spesa a limiti qualitativi (il tipo di intervento statale) e quantitativi (l'equilibrio entrate-spese) avrebbe condotto necessariamente al progressivo accrescimento del *deficit* pubblico.

Si imponeva, dunque, la ricostruzione di nuove regole istituzionali che consentissero una crescita controllata dell'attività finanziaria dello Stato, ed il contenimento tra *deficit spending* e contenimento della spesa, tra massima espansione della qualità e manovrabilità della quantità. Ma anche nuove regole e metodi gestionali attraverso l'abbandono, ovvero l'adeguamento dei tradizionali criteri di decisione ed allocazione delle risorse, che avrebbero lasciato il posto a nuovi: di indirizzo, di coordinamento, di programmazione ai fini di un razionale ed efficiente uso delle risorse in considerazioni dello sviluppo e del progresso sociale ed economico.

In una parola l'esigenza del contenimento del *deficit* pubblico avrebbe richiesto l'apposizione non più di limiti di carattere giuridico all'azione di spesa dell'Amministrazione, ma un diverso tipo di vincoli in funzione di impulso e di indirizzo di questa.

Il bilancio come strumento operativo per eccellenza della finanza pubblica sarebbe stato chiamato ad assolvere in tal senso un ruolo decisivo. Ma fino a che esso non rappresentava uno strumento incisivo dell'economia teso com'era ad allocare al meglio quel tanto di risorse che servissero – come detto – ad assicurare funzioni e servizi di uno Stato “garantista” in una gestione che aveva come profilo essenziale quello della legalità e legittimità, problemi di adeguatezza e funzionalità non se ne ponevano. Ma, ora, la domanda era d'obbligo: come il bilancio e gli altri strumenti della finanza e della contabilità pubblica allora operanti inquadrati nel rigoroso sistema dei vincoli giuridico-for-

mali di cui si è detto avrebbero potuto rappresentare degli idonei mezzi di governo della nostra economia?

2. L'AVVIO DELLE RIFORME NELLA CONTABILITÀ PUBBLICA E LA TRASFORMAZIONE DEL RUOLO DEL BILANCIO DELLO STATO

Si è detto, a ragione, che con l'entrata in vigore della Costituzione la fisionomia del bilancio statale rimane ancorata ai vecchi schemi ottocenteschi. Ma non si può sottacere che, per quanto concerne, invece, il suo ruolo, si registra una qualche evoluzione.

Il bilancio, infatti, inserito nella rinnovata dialettica tra Parlamento e Governo propria della Repubblica parlamentare, non si presenta più solo come mero limitatore e controllore dell'azione di spesa del Governo, ma diventa anche "mezzo" dell'azione politico-amministrativa, nel senso che da allora in poi qualsiasi programma di indirizzo politico avrebbe colto nel bilancio lo strumento per la sua realizzazione, sicché il bilancio sarebbe stato visto esso stesso come atto di indirizzo politico¹².

Da qui ad evolversi efficacemente anche come mezzo di configurazione unitaria degli obiettivi economico-finanziari e, quindi, di indirizzo dell'economia il passo, in teoria, non sarebbe stato lungo; ma sarebbero occorse delle condizioni di "governabilità" delle pubbliche finanze ben precise ed irrinunciabili.

Innanzitutto era necessario recuperare quel grado di elasticità tale da conferire manovrabilità alla spesa pubblica.

Una politica di sviluppo – si sa – postula la presenza di un preventivo il quale non solo abbia larghe disponibilità per far fronte ai bisogni che progressivamente si presentino e si evolvano, ma che sia anche "flessibile", cioè esso stesso momento di ponderazione, ordinamento e riordinamento della legislazione di entrata e di spesa.

Peraltro più il bilancio è "rigido" più si contrappone una legislazione di spesa senza controllo e di progressivo accumulo di debito. Di conseguenza è necessario passare da un bilancio statale recettore di precedenti decisioni di spesa ad una "decisione" di bilancio sostanziale, in grado di manovrare adeguatamente la finanza pubblica.

Ed ancora: una politica di sviluppo economico e sociale richiede di recuperare uno spazio temporale di operatività al bilancio e al contempo di affermare un tipo di legislazione che proietti i suoi effetti nel futuro.

¹²V., per tutti, A. BARETTONI ARLERI, *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Roma, 1997, 31 ss.

Come, del resto, da non trascurare appare l'esigenza della realizzazione di una classificazione dell'entrata e di destinazione della spesa in connessione con i settori economici di provenienza, affinché si potesse effettuare una verifica degli effetti che la finanza pubblica produce nei confronti della vita economica e sociale.

L'avvio delle riforme degli strumenti contabili nel nostro ordinamento pubblicistico prese avvio ufficiale proprio da questo ultimo aspetto con l'emanazione della l. 1° marzo 1962, n. 64 (*"Modificazioni al regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, per quanto concerne il bilancio dello Stato, e norme relative ai bilanci degli enti pubblici"*, c.d. legge Curti), la quale venne presentata non solo come il primo passo verso l'inserimento della politica della spesa pubblica nel quadro della programmazione economica, ma, addirittura, come il primo adempimento della programmazione economica nazionale.

In verità limitato fu l'intervento del legislatore: vennero unificati in un unico disegno di legge la pluralità dei progetti di legge che fino ad allora singolarmente avevano raccolto i vari provvedimenti di entrata e di spesa (circa venti) nei quali si riassumevano le decisioni di bilancio, al fine di renderli più coerenti con le finalità di governo dell'economia e della programmazione.

Nel mentre – poi – si rendeva più compatta la proiezione di finanza pubblica delle decisioni programmatiche in un unico disegno di legge di bilancio, si ristrutturava la classificazione di bilancio, introducendosi contestualmente – accanto alla classificazione dei capitoli di spesa e di entrate e delle rubriche nelle quali erano fino ad allora ordinate le poste contabili – una classificazione "economica" (per titoli e categorie) ed una "funzionale" (per sezioni), con l'abbandono del criterio patrimoniale fino ad allora vigente ai sensi della legge generale di contabilità e che distingueva le entrate e le spese in "ordinarie" e "straordinarie". Da allora in poi le spese ordinarie e le spese straordinarie sarebbero state denominate rispettivamente "spese correnti (o di funzionamento e mantenimento)" e "spese in conto capitale (o di investimento)" (art. 3).

Con questo si intendeva operare chiaramente un passo avanti verso la conoscenza del contenuto economico, dei flussi di bilancio e della loro interconnessione con il processo produttivo e redistributivo del reddito nazionale. Ma rappresentava solo un "primo passo" nella direzione sperata, del tutto insufficiente però a "rompere" con il vecchio sistema e presentarne uno nuovo concretamente orientato ad affrontare il problema del collegamento fra programmazione e bilancio.

Si sarebbe dovuto attendere perciò la seconda metà degli anni '70 del secolo scorso perché il legislatore avvertisse concretamente l'esigenza di allocare le sempre più limitate risorse disponibili in funzione di individuati obiettivi conseguibili e, di conseguenza, approntasse schemi normativi coerenti con l'esigenza di rendere governabile la spesa pubblica, dirigendosi in particolare, verso la logica del "bilancio funzionale" (*performance budget*).

Il dibattito sulla riforma della Contabilità dello Stato, infatti, si faceva sempre più pressante a causa – da un lato – del disavanzo crescente e sempre più insostenibile – dall’altro – della circostanza che si venivano sempre più nettamente evidenziando i limiti di significatività e di governabilità del bilancio dello Stato (ridotta capacità di manovra, a fini di *fiscal policy*, della decisione di bilancio; settorialità, frammentarietà e farraginosità delle decisioni di spesa; scarsa espressività in termini economici di un bilancio di competenza pura; mancanza di punti di riferimento per l’evoluzione pluriennale della finanza pubblica; sua scarsa aderenza alle capacità operative dell’Amministrazione e lentezza dei tempi dell’entrata e della spesa; ecc.).

Venne così emanata la l. 16 maggio 1976, n. 335 (“*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni*”), la quale riallacciandosi ai principi della programmazione finanziaria ricavabili dalle esperienze in corso in altri Paesi, rappresentò il primo tentativo organico di legare, attraverso la normativa contabile, il processo di bilancio alla logica della programmazione, rimuovendo gli ostacoli istituzionali ed operativi che si frapponessero allora ad un efficace governo delle risorse.

La legge, in primo luogo, ha inciso sul ristretto orizzonte temporale delle previsioni di bilancio collegando le previsioni del “piano regionale di sviluppo” ad un “bilancio pluriennale”, il quale avrebbe rappresentato il quadro delle risorse che la Regione “prevede di acquisire e di impiegare nel periodo considerato sia in base alla legislazione statale e regionale già in vigore, sia in base ai previsti interventi legislativi” (art. 1).

In tal modo si è riaffermato il necessario collegamento tra i documenti della programmazione e quelli di bilancio, perché il sistema degli “obiettivi” e delle priorità fissate nel primo conducessero a decisioni effettive ed evitassero il rischio di riproporre assetti di entrate e di spesa consolidati, dando luogo al fenomeno della c.d. spesa “incrementale”. Con tale terminologia ci si intendeva (e si intende tuttora) riferire ad un criterio il quale prevede che ogni anno si aggiornino le dotazioni di risorse finanziarie dell’anno precedente, normalmente adeguandole al tasso di inflazione, rappresentando per ciò stesso un incentivo alla spesa, in quanto solo dimostrando di aver utilizzato le disponibilità previste dal bilancio si sarebbe potuto chiedere la conferma nell’anno successivo dello stanziamento aggiornato. Superando il sistema della spesa incrementale, invece, si pongono le basi per una riconsiderazione di tutte le spese, in termini di costi e benefici, istituendo un meccanismo di riforma del bilancio che consente la pratica del bilancio a base zero (*zero base budgeting*).

Direttamente collegato all’instaurazione di un sistema di programmazione di bilancio, la l. n. 335, al fine di acquisire margini di elasticità nella manovra di bilancio, è intervenuta, quindi, sul fattore della “rigidità” ridefinendo il rapporto tra legge di bilancio e leggi di spesa consentendo alla legge di bilancio regionale la facoltà di determinare, esercizio per esercizio, l’evoluzione dei

flussi finanziari relativi agli interventi a carattere continuativo o ricorrente e agli interventi a carattere pluriennali (art. 2).

Ciò avrebbe comportato – tra l'altro – che gli stanziamenti che avessero dato luogo ad impegni di spesa sarebbero stati iscritti in bilancio “nella misura indispensabile” per lo svolgimento delle attività od interventi “sulla base della legislazione vigente, ed in conformità ai programmi ed ai progetti della regione” (art. 3, c. 3).

Risulta di tutta evidenza come l'assunzione della “programmazione” come metodo di governo dell'attività regionale ha condotto, attraverso la l. n. 335, all'istituzionalizzazione dell'intervento per “obiettivi” e, quindi, per “programmi” e “progetti” come modalità tipica dell'azione regionale, ovverossia come estrinsecazione del potere di spesa per l'esercizio delle normali funzioni regionali.

Questo significa che, di norma, le attività autorizzate dalle leggi di spesa sarebbero dovute essere organizzate, conseguentemente, in programmi e progetti, in modo che fossero assicurate le condizioni perché l'azione amministrativa si ancorasse sistematicamente e coerentemente alle indicazioni del documento di piano consentendo che all'attività di predeterminazione legislativa dei programmi e controlli facesse concretamente seguito – come era richiesto in un sistema di programmazione economica – un'attività di loro attuazione da parte della pubblica Amministrazione.

Così statuendo il legislatore intendeva ovviare ai fattori di insuccesso segnalati a proposito della esecuzione del primo (ed unico) programma economico nazionale (l. 27 luglio 1967, n. 685), tra cui vanno segnalati proprio la scarsa attenzione alle condizioni ed agli strumenti di attuazione e, in particolare, al raccordo tra le scelte di piano e le decisioni amministrativo-finanziarie.

Il disegno normativo sarebbe stato completo se si fosse intervenuti anche sulla struttura formale del bilancio, cioè sul modello di rappresentazione dei dati contabili che andava coerentemente adeguato al rinnovato approccio decisionale, perché questi non risultasse impraticabile. Di qui la disposizione secondo cui la “legge regionale ... stabilisce il sistema di classificazione delle spese di bilancio, in correlazione alle previsioni del bilancio pluriennale e dei piani, programmi e progetti della regione ...”, tenendosi, peraltro, distinte le spese per l'adempimento delle funzioni normali di cui all'art. 119 della Costituzione da quelle per “ulteriori programmi di sviluppo”, al cui finanziamento avrebbero concorso fondi assegnati alle Regioni in sede di programmazione nazionale (art. 9, c. 1).

Il criterio della classificazione della spesa per programmi, ovvero per obiettivi, veniva, fra l'altro, inteso quale strumento per assecondare la costruzione e il continuo aggiornamento di un “sistema informativo” di supporto alla logica decisionale di tipo programmatico. Un sistema il quale, nel favorire il collegamento fra la programmazione regionale e quella statale, sarebbe valso so-

prattutto al fine di pervenire a forme di “consolidamento” dei conti della finanza pubblica, utili per l'impostazione di politiche finanziarie e fiscali di carattere generale.

Nella rinnovata ottica della strumentazione contabile la l. n. 335 – poi – ha inteso superare la tendenza presente nelle aziende pubbliche le quali, nel complessivo processo decisionale, privilegiano il momento della previsione rispetto a quello della verifica dei risultati e fa proprio il principio di marca aziendalistica che la funzione di programmazione comprende, come elemento strutturale necessario, anche la misurazione e valutazione dei risultati di gestione. La legge, infatti, ha espresso l'esigenza che al rendiconto venisse allegata un'illustrazione dei dati consuntivi da cui risultasse “il significato amministrativo ed economico delle risultanze contabilizzate ...” perché ne fossero posto in evidenza i “costi sostenuti” ed i “risultati conseguiti”, evidenziando l'opportunità che tale dimostrazione fosse articolata “per ciascun servizio, piano o progetto della regione in relazione agli obiettivi ed agli indirizzi del programma economico regionale” (art. 25, u.c.).

In tal maniera si rendeva manifesta la necessità di tradurre i dati finanziari in indici di produttività ed in indicatori di realizzazione degli obiettivi e prendeva così per la prima volta corpo l'idea che anche nella contabilità finanziaria il conto consuntivo è strumento di controllo gestionale e va strutturato come strumento di verifica dei risultati gestionali effettivi, in rapporto alle previsioni e non è quindi estraneo al ruolo decisionale attribuito al bilancio di previsione¹³.

Non v'è dubbio, allora, che sia stato il sistema contabile regionale disegnato dalla l. n. 335/76 a rappresentare la “svolta” decisiva verso un nuovo modo di decidere e gestire le risorse pubbliche. Per cui non v'è da meravigliarsi se di lì a poco ha visto la luce anche la riscrittura delle norme fondamentali in materia di bilancio dello Stato, spinti dall'esigenza di un “un costante affinamento ed adeguamento del bilancio dello Stato alla nuova realtà economica”, per cui esso si sarebbe dovuto presentare “non come uno strumento di registrazione di decisioni già assunte, ma come documento fondamentale per le scelte di politica economica e, nello stesso tempo, di controllo della spesa pubblica”¹⁴.

A tal fine la l. 4 agosto 1978, n. 468 (“*Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*”) ha introdotto, in aggiunta al bi-

¹³ Di tutto quanto sopra, v., diffusamente, G. MARCON, *Il sistema contabile delle Regioni a statuto ordinario*, Torino, 1990, 10 ss.; L. CAVALLINI CADEDU, *La contabilità degli enti territoriali*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, cit., II ed., 1995, 269 ss.; A. BRANCASI-A. ANCILLOTTI, *L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, Rimini, 1996; F. GABOARDI, *Profili di diritto contabile delle Regioni*, Milano, 2003; L. SAMBUCCI, *La contabilità degli enti territoriali ed istituzionali*, in AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2015.

¹⁴ SENATO DELLA REPUBBLICA, VII legislatura, Atto n. 1095, *Relazione al disegno di legge “Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio”*, poi divenuta l. 5 agosto 1978, n. 468.

lancio annuale, altri rilevanti documenti giuridico-contabili già previsti per la contabilità delle Regioni a statuto ordinario – quali il bilancio pluriennale ed il bilancio di cassa – ovvero nuovi, come la legge finanziaria.

In particolare, l'art. 11 della l. n. 468 ha stabilito che, “al fine di adeguare le entrate e le uscite del bilancio dello Stato e degli enti pubblici in genere collegati alla finanza statale, agli obiettivi di politica economica cui si ispirano il bilancio annuale e quello pluriennale”, venisse presentato al Parlamento, unitamente al disegno di legge di approvazione del bilancio di previsione dello Stato, un disegno di legge “finanziaria” con la quale poter operare “modifiche ed integrazioni” a disposizioni legislative aventi riflessi sul bilancio.

Accanto a questo contenuto c.d. eventuale della legge finanziaria costituito da tutte le novazioni legislative introdotte nell'ordinamento giuridico per incidere sulla legislazione sostanziale, si prevedeva, inoltre, un contenuto c.d. necessario, ad oggetto predeterminato, quale l'indicazione del livello massimo del ricorso al mercato finanziario, la quantificazione delle *tranches* annuali delle leggi pluriennali di spesa e l'ammontare dei cc.dd. fondi globali (art. 11, c. 2).

La evenienza di un contenuto eventuale si collegava direttamente all'esigenza di fare del bilancio uno strumento attivo flessibile di governo delle entrate e delle spese, atteso che il disposto costituzionale *ex* art. 81, c. 3 – secondo cui con la legge di approvazione del bilancio non possono introdursi né nuove entrate, né nuove spese – non avrebbe consentito di recepire nel bilancio decisioni di spesa che non fossero state già deliberate da precedenti leggi.

In tal modo si sarebbe potuti passare anche per la contabilità statale da un documento previsionale dei conti pubblici “rigido” ad un documento che fosse in grado di tradurre nelle sue cifre, attraverso le modificazioni e le integrazioni legislative determinate dalla legge finanziaria, una “manovra” di finanza pubblica.

L'introduzione – poi – di un bilancio pluriennale, accanto a quello annuale, ma, come questo, da aggiornare annualmente, sarebbe valsa a proiettare nel tempo gli effetti delle disposizioni modificative in questione, ponendo il suggello ad una concezione del bilancio inteso come strumento di programmazione, introduttivo di una vera e propria programmazione di bilancio.

Quel che comunque sarebbe dovuto apparire evidente è che la legge finanziaria non avrebbe dovuto rappresentare un “aggiramento” dei principi costituzionali dell'art. 81, c. 3. Ma si riteneva che poteva giustificarsi, invece, la previsione dell'introduzione di una legge sostanziale di mero “supporto” alla legge di bilancio, sufficiente a consentire interventi modificativi e correttivi congiunturali e limitati sulla legislazione di entrata e spesa retrostante curandosi, ovviamente, di assicurarne la copertura finanziaria, ove si trattasse di nuovi interventi di spesa, nel rispetto del disposto dello stesso art. 81, c. 4, ai sensi del quale “ogni altra legge che introduca nuove e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte”.

Fermo restando che sarebbero rimaste precluse le innovazioni non direttamente correlate alle esigenze contingenti di cui sopra, lasciando alle rispettive appropriate e più ponderate sedi legislative gli interventi di più lungo periodo e di ampio respiro (norme organizzatorie, riforme strutturali settoriali, ecc.).

Senonché ben diversamente si è appalesata sin dall'inizio la legge finanziaria: da legge "al servizio" di quella del bilancio essa ha assunto la configurazione di legge "di supplenza" dell'allora latitante legislazione ordinaria, ovvero "di anticipazione". In quanto certa l'approvazione e prevedibile la durata massima dell'*iter* normativo, essa è divenuta veicolo utile ad immettere nell'ordinamento tutta una miriade di disposizioni caratterizzate dall'eterogeneità e microsettorialità, in gran parte comunque estranee alla vera e propria manovra di bilancio (in materia fiscale, come in quella regionale e locale, in tema di politica retributiva e contrattuale dei dipendenti pubblici, in materia di opere pubbliche, sanitaria, previdenziale e via dicendo).

Si comprende bene a quale grado di duttilità fosse giunto lo strumento della legge finanziaria nel decennio di applicazione della l. n. 468/78, che ha finito per piegarsi alle più diverse esigenze di controllo, di indirizzo e di programmazione della spesa pubblica.

L'ampiezza decisionale della legge finanziaria è stata, peraltro, accresciuta da diverse disfunzioni registrate in sede di applicazione della l. n. 468. Si è percepito, soprattutto, l'assenza del bilancio programmatico il quale, ove adottato, avrebbe costituito un valido ed efficace criterio di delimitazione della manovra operata dalla finanziaria, considerato che questa si pone come l'articolazione normativa delle scelte di politica economica calate contabilmente nel bilancio pluriennale, e bisognose del raccordo legislativo ai fini della previsioni del bilancio annuale.

Inevitabile fu il successivo intervento del legislatore, dopo un decennale serrato dibattito (l. 23 agosto 1988, n. 362, "*Nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato*") atto ad ovviare alle incongruità e deficienze di ordine costituzionale e funzionale scaturente dalla distorta applicazione della l. n. 468/78.

Il primo obiettivo era di restituire alla legge finanziaria il ruolo cui era stata predestinata, e cioè quello di "raccordo" tra i tre momenti della programmazione di bilancio, della legislazione finanziaria e della legge di bilancio, spostando, a tal fine, in "provvedimenti collegati" gli interventi di ordine qualitativo sulla legislazione settoriale e lasciando alla legge finanziaria le regolazioni di spesa meramente quantitative, tassativamente elencate dalla l. n. 362 (v. art. 11).

Più in generale, il legislatore è partiti da un'idea-base: l'impostazione tutta della politica economica non sarebbe dovuta risultare più implicitamente dall'approvazione dei documenti di bilancio, ma si sarebbero dovuti porre in una posizione di necessaria preventiva determinazione.

Da qui la previsione della presentazione da parte del Governo alle Camere in via prioritaria rispetto agli altri “strumenti” della programmazione finanziaria e di bilancio, di un “Documento di programmazione economico-finanziaria” (DPEF) avente lo scopo di fornire quei criteri, parametri, obiettivi, indirizzi per l’arco di tempo compreso nel bilancio pluriennale che avessero interessato gli aggregati più significativi della finanza pubblica e che fossero espressivi della manovra di finanza pubblica a livello finanziario (art. 3). Criteri e parametri sulla cui base, o coerentemente ai quali, sarebbero dovuti essere approntati il bilancio annuale, quello pluriennale, la legge finanziaria.

Il tutto con il fine di costruire un sistema di manovra della finanza pubblica che rinvenisse nel Documento stesso la sede di “definizione” della manovra e nei provvedimenti collegati e nella legge finanziaria le sedi di “traduzione” della manovra sul piano legislativo e contabile al fine di ristabilire la corrispondenza delle entrate e delle uscite del bilancio annuale agli obiettivi di politica economica previsti dallo stesso documento programmatico¹⁵.

3. VERSO UN NUOVO ASSETTO DEL BILANCIO DELLO STATO

Grazie alle riforme contabili degli anni '70-80, dunque, poteva dirsi impiantato per lo Stato un sistema di “programmazione di bilancio”, nel termine, cioè, normalmente usato per definire il complesso degli strumenti di politica di bilancio legati alla politica economica generale.

Si ponevano in tal modo le condizioni perché la spesa pubblica non avvenisse più nella primaria finalizzazione ai costi dei servizi resi dall’azienda Stato, ma nella prevalente sua utilizzazione come strumento di politica economica e finanziaria, come attività di indirizzo politico, economico e di programmazione; nel senso, cioè, che ciascuna dotazione di spesa annuale sarebbe divenuta il frutto di una vera e propria scelta economica e di programmazione che si sarebbe tradotta in una scelta di attività e di intervento pubblico¹⁶.

Val la pena di rimarcare, però, che il processo di riforma delle procedure di bilancio perfezionatosi con la l. n. 362/88 ha posto al centro dell’attenzione

¹⁵ Sulla vicenda normativa delle ll. n. 468 e n. 362, si rimanda a M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Dalla legge finanziaria ai provvedimenti collegati di finanza pubblica: limiti di una riforma*, in *Giur. cost.*, 1994, 1428 ss. Il disegno legislativo di “adeguamento” del sistema contabile venne completato da altri due rilevanti provvedimenti: il d.P.R. 19 giugno 1979, n. 421 (“*Coordinamento delle disposizioni regolanti la contabilità dei Comuni e delle Province con le disposizioni della legge 5 agosto 1978, n. 468 e della legge 19 maggio 1976, n. 335*”), e il d.P.R. 18 dicembre 1979, n. 696 concernente gli enti pubblici di cui alla l. 20 marzo 1975, n. 70.

¹⁶ A. BARETTONI ARLERI, *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, cit., 43 ss.

politico-istituzionale essenzialmente la funzione rappresentata dalla verifica della compatibilità fra tendenze strutturali della finanza pubblica ed equilibrio macroeconomico, mentre quella, pure rappresentativa della politica di bilancio, di allocazione e di razionalizzazione della gestione e di ripartizione delle risorse fra i grandi settori delle politiche pubbliche, è rimasta in ombra.

Si vuol dire, cioè, che le nuove norme in materia di bilancio dello Stato, pur notevoli, lasciavano pendenti ed irrisolti l'interrogativo di come le scelte di Governo e Parlamento in materia di spesa pubblica potessero trovare, una volta effettuate, uno strumento contabile, il bilancio appunto, impostato e strutturato in modo tale da recepire e quantificare correttamente ed adeguatamente gli indirizzi programmatici di spesa in relazione ai riferimenti normativi ed alle competenti sedi gestionali, solo così rendendolo un vero e proprio atto di indirizzo economico, di programmazione e di controllo dell'entrate e delle spese, talché gli interventi adottati di anno in anno venissero considerati effettivamente in funzione degli obiettivi prefissati.

Infatti la struttura del bilancio dello stato, incentrata sul sistema classificatorio dell'entrate e delle spese, pur dopo le "integrazioni" apportate alla l. n. 468/78 dalla l. n. 362/88, ha conservata inalterata la preesistente articolazione di base degli stati di previsione per "capitoli", continuando, per quanto riguarda la spesa, a collegare a questi il c.d. effetto di vincolo di bilancio originariamente posto a "garanzia" del controllo parlamentare (il progetto di bilancio indica per "ciascun capitolo di entrata e di spesa" l'ammontare delle somme che si prevede, a seconda, di accertare e di impegnare, ovvero di incassare e di pagare, art. 2, l. n. 468/78).

La legge definisce i capitoli sempre "per oggetto" (art. 6); come dire che, dovendosi intendere per "oggetto" della spesa la destinazione immediata dell'erogazione e, cioè, quella diretta all'acquisizione dei mezzi occorrenti per lo svolgimento dell'attività amministrativa, la spesa sarebbe continuata ad essere "autorizzata" dalla legge di bilancio in funzione meramente strumentale dell'erogazione dei servizi pubblici e non in funzione delle politiche settoriali e degli obiettivi.

È appena il caso di ricordare che, se si vuol parlare di "manovrabilità" di bilancio, non è sufficiente che la elasticità e flessibilità riguardi solo la "decisione" della spesa pubblica, ma deve necessariamente coinvolgere l'"allocazione" delle risorse in bilancio, la esecuzione di queste, ed il controllo.

Il bilancio, come strumento della gestione, infatti, è "rigido" non solo nella misura in cui dipende dalla legislazione di spesa che lo precede, ma anche perché colloca quelle stesse disposizioni di legge in una intelaiatura estremamente frammentata, specificata in "capitoli", i quali accolgono gli stanziamenti e li irrigidiscono, nel senso che nella gestione di bilancio l'unità-capitolo resta intangibile, non si può passare da un capitolo all'altro, dovendo, all'occorrenza ricorrere ad una variazione di bilancio per diversamente aggregare o disaggregare gli stanziamenti di ciascun capitolo.

Non appare fuori luogo, a tal proposito, precisare che nella modulazione dei capitoli “si scontrano” due sollecitazioni di segno opposto: quello tendente, nell’interesse conoscitivo, a disaggregare il più possibile i fatti finanziari, e quella tendente ad aggregazioni di essi per affinità organica, sì da far apparire il capitolo come unità rappresentativa di un servizio autonomo e di una organica funzione strumentale.

Con l’impostazione e gestione dei bilanci pubblici in termini di strumenti di programmazione finanziaria questa seconda sollecitazione prevale nettamente dovendosi l’area di gestione della spesa modularsi verso aggregazioni contabili più ampie. Per cui al capitolo-oggetto si sostituisce il capitolo-servizio, capitolo-piano o capitolo-programma che dir si voglia, a significare, comunque, l’intima connessione del capitolo con l’obiettivo, il risultato che con quello stanziamento si vuol raggiungere e che deve essere reso evidente; non con la destinazione immediata delle risorse¹⁷.

In buona sostanza, la proliferazione dei capitoli in uno con la commistione di spesa aventi finalità plurime non consente di avere del bilancio una visione d’insieme e sintetica degli obiettivi generali e degli specifici indirizzi perseguiti nelle singole aree di intervento da parte dell’esecutivo ed in generale si perde la percezione delle risorse e non permette di procedere ad analisi per progetti. *Di contra*, la classificazione delle spese per obiettivi di programma impegna gli organi deliberanti a definire in modo esplicito le finalità da raggiungere ed a formulare le proposte e le decisioni di spesa in modo coerente e congruo agli obiettivi dichiarati, derivando da un processo programmato e razionale di formazione delle decisioni, che comporta l’utilizzo anche di tecniche econometriche per la migliore utilizzazione delle risorse rispetto agli obiettivi.

Una eccessiva specificazione della spesa resa ancor più rigorosa dal divieto di cumulare nello stesso capitolo “oggetti” di spesa diversi, vanifica, in pratica, la discrezionalità dell’Amministrazione, non consentendo a questa quei margini di operatività nell’allocazione delle risorse necessari per tradurre in pratica gli obiettivi di politica economica, svuotando di contenuto la logica che presiede alla c.d. “manovra” di bilancio assicurata dalla nuova strumentazione della contabilità pubblica.

Allo stesso modo il rendiconto, finché fosse rimasto strumento del controllo “formale”, non è significativo dei risultati conseguiti e dei mezzi impiegati a tal fine, ovvero del grado di “funzionalità” dell’attività gestionale. Mentre – come visto a proposito della contabilità regionale – il bilancio consuntivo deve poter dar conto dei risultati conseguiti e dei mezzi impiegati a tal fine, perché possa essere inteso come il momento più alto del confronto politico sui risultati della gestione politico-amministrativa.

¹⁷ Sul punto, M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Riforma del bilancio e razionalizzazione dell’attività amministrativa*, in *Studi in memoria di A. Piras*, Milano, 1996, 362.

Con l'avvento della programmazione finanziaria e di bilancio non poteva – dunque – non porsi (ovvero, riproporsi) in tutta la sua immediatezza e cogenza, il problema del “livello” a cui collocare l'autorizzazione-controllo parlamentare sulla spesa pubblica, una volta chiarito che nel rinnovato ruolo del bilancio il controllo della spesa si sarebbe dovuto esprimere non più solo in termini di legittimità, ma anche e, soprattutto diremmo, in termini economici di impiego razionale e produttivo delle risorse e, di conseguenza, di contenimento del *deficit* pubblico.

A dire il vero, il legislatore, fin dalla l. n. 468/78, non aveva ignorato il problema ed aveva gettato le basi per una riclassificazione del bilancio statale tale da evidenziare relativamente a questo programmi e progetti di spesa, seppur con carattere non vincolante limitandosi a stabilire che “il Ministro del Tesoro provvede alla riclassificazione dei dati di bilancio, in modo da consentire una lettura distinta per capitoli, per leggi e per programmi” (art. 6, c. 4).

Stabiliva – inoltre – la l. n. 468/78, riprendendo la disposizione già contenuta nella l. n. 335/76, che al rendiconto venisse allegata una illustrazione dei dati consuntivi dalla quale si rilevasse “il significato amministrativo ed economico delle risultanze contabilizzate di cui vengano posti in particolare evidenza i costi sostenuti ed i risultati per ciascun servizio, programma e progetto in relazione agli obiettivi ed agli indirizzi del programma di Governo” provvedendo, nella gestione delle spese, ad “assicurare adeguati controlli anche a carattere economico-finanziario” (art. 22 u.c.).

L'introduzione – ai fini della verifica dei risultati – di una contabilità di tipo economico anche nel sistema-Stato, seppur solo accennata, era comunque sufficiente indice di una rinnovata esigenza di controllo che andasse al di là dell'allora vigente sistema di controlli preventivi interni ed esterni su atti per spostarsi sulle realizzazioni economiche finanziarie tangibili conseguite attraverso l'effettuazione della spesa da parte delle pubbliche Amministrazioni.

La valenza innovativa delle due norme della l. n. 468/78, pur sporadiche, nei confronti degli usuali modelli giuscontabili appariva tuttavia evidente e per nulla occasionale. Sia perché, per la prima volta, a livello statale, si accedeva alla introduzione di forme di indagini proprie delle aziende private; sia perché, affiancando al rendiconto, l'illustrazione dei “costi e risultati” per i singoli servizi, programmi e progetti, si intendeva ricavarne giudizi di ordine economico-finanziario. A conferma del fatto che il controllo sugli atti, se è certamente deputato a garantire la corretta esecuzione del bilancio secondo le leggi, non è invece strumento che garantisce anche il raggiungimento delle “finalità” delle leggi stesse.

Successivamente in sede di presentazione del progetto poi divenuta l. n. 362/88 acquistava consistenza il disegno di riclassificazione del bilancio per programmi e progetti e relativi controlli di efficienza ed economicità; anche se questa parte veniva “stralciata” e consegnata ad un'autonoma iniziativa par-

lamentare¹⁸. Stralcio motivato con il fatto che l'approvanda l. n. 362/88 aveva come obiettivo principale – come visto – lo svuotamento decisionale della legge finanziaria e non un “rifiuto” di procedere alla revisione della struttura di bilancio, i cui tempi di realizzazione apparivano allora già maturi.

Secondo il progetto dell'approvanda l. n. 362, poi provvisoriamente accantonato, il disegno rinnovatore della strutturazione delle poste di bilancio si proponeva di “realizzare la programmazione dell'impiego delle risorse, articolandola per programmi, progetti e servizi” per “favorire la più flessibile utilizzazione delle risorse”; di “elevare la qualità dei servizi offerti”, stabilendo che le entrate e le spese pubbliche sarebbero dovute essere esposte per “unità di bilancio omogenee”, con riferimento “alle categorie di entrata ed ai servizi, funzioni e programmi di spesa” a significare l'esigenza di aggregazioni più ampie. Mentre, ai soli “fini di gestione, rendicontazione e controllo” si sarebbe provveduto alla suddivisioni in capitoli, individuati per oggetti di spesa¹⁹.

Sarebbe stato, altresì, predisposto un Sistema informativo relativo ai “servizi erogati, agli obiettivi fisici realizzati, in modo da consentire, in sede di rendiconto, la verifica dei costi sostenuti e dei risultati conseguiti ...”²⁰.

Si sarebbero dovuti predisporre, a tal fine, presso ogni Amministrazione, appositi “centri” per effettuare l'analisi di efficienza ed efficacia delle somme erogate, la valutazione dei carichi di lavoro, dei costi e della produttività dalla pubblica amministrazione.

Il tutto in contesto di rideterminazione delle “procedure di gestione e delle sfere di responsabilità dei dirigenti con riferimento all'esecuzione di singole funzioni o programmi di spesa” per favorire l'impiego programmatico, efficiente e flessibile delle risorse²¹.

Da tutto quanto su evidenziato, si comprende bene come mettere mano alla classificazione delle poste in bilancio, ed in particolar modo della spesa, nell'ambito di un disegno politico e legislativo di cambiamento radicale dei principi e delle regole che fino ad allora avevano retto la disciplina del bilancio nell'ordinamento del nostro Paese, rappresentasse una *condicio sine qua non* per il prosieguo di quel cammino innovatore, se non addirittura rivoluzionario, del ruolo del bilancio nella finanza pubblica.

La validità dell'impostazione progettuale del disegno di legge sopracitato di riclassificazione di bilancio veniva confermata dalle successive indagini conoscitive, studi, proposte ed approfondimenti vari nelle più disparate sedi isti-

¹⁸ SENATO DELLA REPUBBLICA, IX legislatura, *Atto n. 1203-bis (Delega al Governo per la riforma delle disposizioni in materia di struttura, classificazione e gestione delle spese del bilancio dello Stato, nonché dei bilanci degli enti pubblici)*.

¹⁹ SENATO DELLA REPUBBLICA, IX legislatura, *Atto n. 1302-bis*, cit.

²⁰ SENATO DELLA REPUBBLICA, IX legislatura, *Atto ult. cit.*, ivi.

²¹ SENATO DELLA REPUBBLICA, IX legislatura, *Atto ult. cit.*

tuzionali e scientifiche, tutte incentrate sulla verifica, appunto, della funzionalità dell'attuale assetto classificatorio della spesa statale, con l'intento di individuare possibili linee di semplificazione delle vigenti modalità di presentazione al Parlamento degli stati di previsione della spesa²².

C'era pressoché totale concordanza di opinioni sul fatto la "riforma" dovesse mirare a rispondere a delle esigenze prioritarie, che potevano, così, sintetizzarsi: rendere intelligibili e trasparenti i contenuti complessivi del bilancio, destinandoli in aggregati meno frammentati, nell'ottica di una deliberazione parlamentare più consapevole ed efficace senza sostanziale rinuncia della funzione di controllo da parte delle Camere; individuare può chiaramente l'evoluzione delle linee di intervento di ciascun Ministero e, quindi, catalizzare il dibattito parlamentare sulle grandi problematiche della finanza pubblica, rinunciando ad occuparsi delle piccole questioni legislative e finanziarie e degli aspetti più propriamente contabili; decidere realmente la spesa in funzione delle necessità; consentire modalità diverse di controllo; riconsiderare i margini di autonomia gestionale del *management* politico-amministrativo per ottimizzare la produttività della spesa pubblica²³.

Forti di tali convincimenti, nel porre mano alla ristrutturazione delle poste di bilancio, si è cominciato a ragionare nel senso di distinguere un bilancio "politico" – esclusivamente impostato per la decisione parlamentare ed a questa destinato – da un bilancio "amministrativo", per la gestione, il controllo e la rendicontazione.

A livello di decisione, cioè, si pensava di non doversi più ricorrere ad un bilancio suddiviso in numerose unità elementari (al momento, circa 6mila capitoli), bensì ad un documento snello di maggiore valenza politica e decisionale, armonizzato in poche unità aggregate, che avrebbero espresso valori omogenei per destinazione funzionale, per attività istituzionale e per natura economica²⁴.

²² Si ricordano, MINISTERO DEL TESORO, *Commissione per la riforma del bilancio dello Stato, anni 1988-91 (c.d. Commissione Giannini)*, Atti, Roma 1992; SENATO DELLA REPUBBLICA, V Commissione, X legislatura, *Indagine conoscitiva in ordine ad una ipotesi di revisione delle disposizioni in materia di struttura, classificazione e gestione del bilancio*. Detta indagine si è concretata, tra l'altro, ai sensi del Regolamento (art. 113), in una richiesta da parte del Senato alla Corte dei conti di un Referto specifico in ordine ad una "*Ipotesi di revisione delle disposizioni in materia di struttura, classificazione e gestione delle spese del bilancio dello Stato*" (1989), allo scopo di ottenere ulteriori elementi informativi in tema di revisione della struttura di bilancio; ed alla Commissione tecnica della spesa pubblica (art. 47 Reg.), avvalendosi, in quest'ultima occasione del disposto dell'art. 8, punto *d*) della l. 17 dicembre 1986, n. 878, secondo cui la Commissione tecnica per la spesa pubblica è abilitata a svolgere ricerche, studi e rilevazioni a richiesta delle competenti Commissioni parlamentari. La Commissione ha costruito una propria "*Ipotesi di bilancio dello Stato per centri di costo*" (doc. giugno ed ottobre 1993).

²³ Sul punto, diffusamente, MINISTERO DEL TESORO, *Commissione per la Riforma del bilancio dello Stato, anni 1988-91, Atti*, cit.

²⁴ V. G. RUGGERI-B. FINOCCHIARO-C. CONTE, *La riforma della struttura del bilancio dello*

In particolare, per quanto riguarda l'approvazione degli stati di previsione, la decisione politico-parlamentare si sarebbe incentrata su "unità omogenee", individuate per l'entrata secondo la natura dei cespiti e per la spesa in relazione alle sue finalità. In particolare, si sarebbe dovuto ritornare alla vecchia suddivisione in spese ordinarie e spese straordinarie e si sarebbero dovute disaggregare, secondo i titoli, al primo livello di classificazione economica (parte corrente: spese per il personale, spese per beni e servizi, trasferimenti, altre; conto capitale: investimenti diretti, trasferimenti, altre).

A scopo informativo, per il Parlamento, a ciascuno stato di previsione sarebbe stata allegata la ripartizione classica in capitoli²⁵.

Dal dibattito in corso emergeva sempre più il convincimento che ormai le Amministrazioni avrebbero dovuto operare in termini aziendalistici, definendo regole ed obiettivi, valutando risorse, costi e risultati. Di conseguenza al bilancio politico sarebbe stato affiancato, e depositato in Parlamento, un bilancio "amministrativo", non oggetto di approvazione, ma che avrebbe rappresentato "il metro della gestione, valido sia ai fini del controllo interno, sia del controllo esterno di gestione ..." ²⁶. Per realizzare quest'ultimo si sarebbero apprestate, in relazione a ciascun progetto di attività degli uffici dirigenziali apposite "dotazioni operative", cioè somme messe a disposizione di ciascun ufficio per lo svolgimento di una determinata attività.

Il primo passo concreto a livello "ufficiale" si è avuto con la presentazione al Parlamento, su specifico invito di questi, di un bilancio "sperimentale" non vincolante da parte della Ragioneria generale dello Stato²⁷.

La versione del bilancio sperimentale, presentata in "parallelo" a quella esistente, manteneva parzialmente la struttura del bilancio tradizionale, a cominciare dalla classificazione amministrativa per "Ministeri" (tanti stati di previsione quante sono le Amministrazioni che gestiscono le spese); al contrario l'ulteriore ripartizione per "rubrica" non sarebbe stata più adottata. A sua volta la ripartizione storica in tre titoli (spese correnti, spese in conto capitale e spese per il rimborso dei prestiti) è stata scomposta in sottotitoli detti "grandi aggregati" (ad esempio, il titolo primo viene suddiviso in spese di funzionamento e spese per interventi; il titolo secondo, in spese di investimento e di altre spese in conto capitale).

In relazione ai singoli compiti svolti – poi – le spese di funzionamento sono

Stato: il bilancio Politico, in *Politica e Mezzogiorno*, 1992, 65 ss.; R. ONOFRI, *Sono troppi i capitoli di bilancio?*, in *Politica e Mezzogiorno*, 1992, 4, 105.

²⁵ MINISTERO DEL TESORO, Ragioneria generale dello Stato, *Ipotesi normativa di ristrutturazione dei bilanci pubblici*, Roma, 1994.

²⁶ MINISTERO DEL TESORO, *Ipotesi ult. cit.*, 23.

²⁷ CAMERA DEI DEPUTATI, X legislatura, *Bilancio sperimentale di previsione dello Stato per l'anno finanziario 1991 e pluriennale per il triennio 1991-1993*.