BILANCIO COMUNITÀ PERSONA
I QUADERNI
N.2

L'evoluzione della contabilità pubblica nell'Italia unita: norme e istituti

Atti del Seminario svoltosi a Torino
28 marzo 2025

INDICE

Saluto del Presidente della Corte dei Conti Guido Carlino
……...……p.3

Sergio Foà – *Presentazione - L'evoluzione della contabilità pubblica e i prodromi della legalità finanziaria*
……...…p.4

Marco Pieroni – *Relazione introduttiva*
……...p.8

Paolo Patrito – *Confronti e modelli europei di contabilità pubblica*
……p.10

Giulio Stolfi – *La legge Cavour del 1853*
……..…p.20

Luciano Cimbolini – *La finanza pubblica negli Stati preunitari e gli ordinamenti provvisori*
……p.30

Matteo Traverso – *La legge Cambray-Digny del 1869*
……..…p.40

Morgane Ordine – *Il bilancio in Parlamento*
……p.48

Elisa D'Alterio – *Il ruolo della Ragioneria Generale dello Stato nel periodo unitario*
..……p.57

Michele Rosboch – *Dal T.U. del 1884 alle riforme del primo Novecento*
……p.76

Clemente Forte – *Osservazioni conclusive*
……..…p.85

CONFRONTI E MODELLI EUROPEI DI CONTABILITÀ PUBBLICA

di Paolo Patrito[1]

Abstract

L'Autore delinea il contesto storico-ideologico in cui si situano le esperienze ottocentesche di costruzione del sistema di contabilità pubblica in Europa e che ha costituito il sostrato su cui poggia la legge Cavour del 1853, si sofferma poi sulla legge di contabilità di Stato francese, che è il principale modello di ispirazione della riforma sabauda, descrivendone i tratti salienti e segnalandone la persistente attualità, sia con riferimento alle finalità ideali, sia con riferimento alla loro difficile attuazione pratica.

Comparison between European models of public accountability

The author outlines the historical and ideological context in which the nineteenth-century experiences of building the public accounting system in Europe took place; this is the basis for the Cavour law of 1853. He then focuses on the French state accounting law, which is the main model that inspired the Savoy reform, describing its salient features and highlighting its continuing relevance, both in terms of its ideal objectives and its difficult practical implementation.

I. Il contesto storico e ideologico delle riforme europee del sistema della contabilità pubblica dell'Ottocento.

A metà Ottocento il Regno di Sardegna si dota della sua legge di contabilità pubblica (l. 23 marzo 1853, n. 1483, la 'legge Cavour')[2].

Il momento non è casuale, se si pensa che, nei primi decenni del secolo, in tutta Europa si assiste ad un profondo rinnovamento della disciplina della contabilità pubblica: per limitarsi ai sistemi che, in un modo o nell'altro, si sono reciprocamente influenzati o studiati, oltre al Regno di Sardegna, Francia, Belgio e Inghilterra, in quel torno di tempo, hanno ricostruito *ab imis* il sistema contabilistico pubblico.

Il confronto tra i diversi modelli e la circolazione delle idee trovano precisa testimonianza nella Relazione di Cavour sul progetto di quella che poi sarebbe divenuta la legge n. 1484/1853[3]: posto che il principio fondamentale del nuovo sistema di contabilità è la concentrazione nel Ministero delle Finanze di "tutte la operazioni finanziarie per mezzo di una combinazione di scritturazioni e di giustificazioni che assicurino l'ordine e la regolarità dell'amministrazione della fortuna pubblica"[4], tale principio fondamentale "introdotto in Francia sotto la ristorazione" e "perfezionato coll'ordinanza del 1838", "fu imitato dal Belgio, ed ebbe dal dottore Bowring, incaricato dal Parlamento inglese di esaminarlo e riferirgliene, la lode di rendere i conti amministrativi di facile intelligenza, esatti, perfetti e sicuri"[5].

---

[1] Professore associato di Diritto Amministrativo – Università di Torino

[2] Su cui v. in questo stesso numero il contributo di Giulio Stolfi.

[3] Per A. Sandulli e G. Vesperini, *L'organizzazione dello Stato unitario*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl*., 2011, 54, la legge in parola "era stata frutto di approfonditi studi comparati". Sul sentimento di ammirazione provato da Cavour per Nazioni quali la Svizzera, la Francia, il Belgio, l'Inghilterra, v. C.E: Ferri, *Il pensiero economico di Cavour*, Milano, 1921, 24, secondo cui "quando reduce dai suoi viaggi in Europa a Ginevra, a Parigi, nel Belgio, a Londra, Egli [sc. Cavour] era tratto a confrontare la vita di quei popoli, dove l'unione cementava l'energia, la libertà spronava a creare, a soffrire, a lottare, e il pane si spezzava sulla mensa del povero senza vergo gnosi tributi alle angurie di nuovi signori feudali, la sua grande anima gemeva nel dolore di vedersi costretto allo sterile compito di studiare, per sentir immillarsi nello studio l'amore verso l'Italia e verso il progresso, e per pianger poi sterili lagrime sulla tortura di non poter far nulla"

[4] Sul senso complessivo del principio cui si è fatto cenno nel testo, v. il par. 3.

[5] Progetto di legge presentato alla Camera il 5 maggio 1852 dal ministro delle finanze (Cavour), IV, Firenze, 1867, 97. J. Bowring (1792-1872), che, nel corso degli anni Trenta dell'Ottocento, era membro della *Royal Commission on the Public Accounts*, è autore di un *Report on the Public Accounts of France to the Right Honourable the Lords Commissioners of*

Sono qui indicati, con mirabile sintesi, i principi e lo scopo che, ancora oggi, come meglio si vedrà nelle conclusioni, caratterizzano la disciplina della contabilità pubblica[6].

Le ragioni di tale attenzione alla materia in esame vanno cercate – il discorso è parzialmente diverso per la Gran Bretagna – nei nuovi principi rivoluzionari (e nel loro adattamento in senso liberale[7]) e nelle nuove esigenze sociali manifestatesi nel periodo indicato: anche per tale ragione – oltre alla 'primogenitura' del modello d'Oltralpe –, dunque, nelle pagine che seguono ci si soffermerà in particolare sull'esperienza francese, salvo qualche riferimento a quelle belga e inglesi.

Certo, anche l'*Ancien Règime* aveva una sua disciplina contabile, che, però, si limitava a regolare le entrate, sulla base del principio, spesso affermato, ma, con il passare del tempo, disatteso[8], del *consentement* da parte dei sudditi: secondo il sistema originariamente in uso, le imposte, chieste dal sovrano generalmente per far fronte alle spese di guerra e a quelle militari, erano qualificate a titolo di aiuto volontario da parte dei sudditi, che le dovevano approvare volta per volta (prima i tre stati, poi, dal 1614 al 1789, i *Parlements*) e che le potevano sindacare in punto di *realité*, *étendue* e *urgence* dei bisogni e, sulla base di tale valutazione, acconsentire o rifiutare l'"aiuto"[9].

La spesa del denaro pubblico, invece, era affare esclusivo del *Conseil du Roi*, che trattava le relative questioni nell'assoluta segretezza[10], pur se, talora, alcuni controlli erano svolti (ad esempio, le varie *chambres des comptes* esaminavano i conti degli ufficiali regi in ordine alle spese effettuate in occasione della gestione del patrimonio regio); ma, in disparte tali ipotesi, quello che mancava era quello che noi chiameremmo giudizio di conto, ed è proprio quest'ultimo uno dei punti qualificanti lo spirito riformatore ottocentesco.

Come era già chiaro agli scrittori dell'epoca, il punto di svolta è stato determinato dal diverso (rispetto all'*Ancien Régime*) intervento pubblico nella società, per quantità e qualità, in ragione dei nuovi compiti che lo Stato assume su di sé[11].

Il quadro è ben descritto da Vittorio Brondi con riferimento dell'espropriazione per pubblica utilità, ma con considerazioni di più ampia portata: osservava l'Autore che l'istituto dell'espropriazione (che attiene all'"attività sociale dello Stato", in quanto esso "si propone per fine il promovimento del benessere sociale, per quanto per raggiungere tale fine si presenti come limitatore

---

His Majesty Treasury, London, 1831, ove, in effetti, il sistema francese, seppure non ancora perfezionato dalla riforma del 1838, era, appunto, elogiato per la sua "clearness, efficacy and comprehensiveness" (p. 4).

[6] Sono queste le linee di fondo della riflessione giuridica di S. Buscema, come risulta da A. Buscema (a cura di), *La nuova contabilità pubblica. Rilettura del Trattato di contabilità pubblica di Salvatore Buscema*, Napoli, 2025.

[7] Secondo un'importante corrente di pensiero, del resto, l'illuminismo costituì "il movimento intellettuale che culminò nella Rivoluzione francese e da cui trasse fondamento il liberalismo continentale di tipo costruttivistico": F.A. Hayek, *Nuovi studi di filosofia, politica, economia e storia delle idee*, tr. it., Roma, 1988, 135. Analogamente, V. Caianiello, *Istituzioni e liberalismo*, Soveria Mannelli, 2025, 218 ss. Per A. Angeletti, *Alle origini della giustizia amministrativa*, in *Giur. It*., 2011, 978, "le istituzioni di matrice rivoluzionaria erano state l'effetto di un nuovo modo di impostare le relazioni sociali che aveva sortito la nascita di una corrente di pensiero liberale rimasta viva pur nella reintroduzione dei regimi antecedenti".

[8] In realtà, l'ordinamento prerivoluzionario si basava, anche con riferimento all'applicazione o all'interpretazione delle norme, sull'effettiva consistenza dei rapporti di forza (ciò che, poi, avveniva, per così dire, alla luce del sole), per cui talora prevaleva la monarchia, talora i *Parlements*: v. ancora A. Angeletti, *op. cit.*, *passim*.

[9] Su questi temi, v., in sintesi, D. Catteau, *Droit budgétaire. Comptabilité publique. LOLF et GBCP*, Paris, 2014, 8 ss. Tra l'altro, si spiega così il notevole ricorso a quello che noi chiameremmo partenariato pubblico-privato, ossia alle concessioni a privati di opere e servizi di interesse generale proprie dell'*Ancien Régime*, su cui v., per uno sguardo di sintesi e per i riferimenti bibliografici, R. Caranta e P. Patrito, *An intellectual history of concessions and PPP law*, in P. Bogdanowicz, R. Caranta, P. Telles (eds.), *Public-Private Partnerships and Concessions in the EU*, Cheltenham, 2020, 17 ss., e G. Manfredi, *Note su finanza di progetto, concessioni, partenariato*, in *Urb. e App*., 2024, 457 ss.

[10] V. V. Goutal-Arnal*, Transparence dans les finances publiques de l'Ancien Régime à la Restauration: continuités et ruptures*, in Ph. Bezes, F. Descamps, S. Kott, L. Tallineau (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIXe siècle (1815-1914)*, Paris, 2010, 117.

[11] Su questi temi, v. P. Rosanvallon, *Liberismo, Stato assistenziale, solidarismo*, tr. it., Roma, 1994, 40 s., il quale ricorda l'opinione di Le Chapelier, per cui "tocca alla nazione fornire lavoro a quelli che ne hanno bisogno per la loro esistenza e soccorsi agli infermi", da cui alcune conseguenze come "gli eccessi della centralizzazione, l'estensione smisurata dei diritti sociali, le esagerazioni dei riformatori socialisti".

della libertà e dei diritti individuali", come la costruzione di ospedali, scuole e simili), si espande con l'espandersi dell'azione sociale dello Stato[12].

A Roma, infatti, l'espropriazione era molto sporadicamente esercitata, e mancava una compiuta ricostruzione dogmatica dell'istituto; similmente nel diritto intermedio, ove la presenza e il rilievo dei corpi sociali determinava l'esiguità dei rapporti tra Stato e privati.

Solamente con l'avvento degli Stati costituzionali a seguito della Rivoluzione francese si dà una compiuta definizione dell'espropriazione, in ragione del suo forte sviluppo[13], connesso, tra l'altro, proprio alla soppressione dei corpi intermedi: i compiti prima svolti da questi diventavano, almeno in astratto, appannaggio dei pubblici poteri.

A tali rinnovati compiti dello Stato ha corrisposto un necessario aumento della spesa pubblica.

Come già osservava l'anonimo Autore di *De la comptabilité des dépenses publiques* del 1822 (forse dovuto alla penna di Victor Masson), l'aumento della popolazione e della ricchezza complessiva della Francia, che aveva comportato un ampliamento dell'intervento pubblico nella società, rendeva "chaque jour plus dispendieux l'entretien du service public"[14].

Similmente, trenta anni dopo, Cavour, nel celebre discorso al Parlamento subalpino del 28 gennaio 1852, in sede di illustrazione del bilancio preventivo per quell'anno del suo ministero (Agricoltura, Commercio e Marina), osservava che "col progredire della civiltà crescono i bisogni, col crescere dei bisogni aumentano le spese": quasi con rammarico, Cavour qualificava tale situazione come "fatale necessità"[15].

All'aumento quantitativo e qualitativo della spesa pubblica conseguiva, secondo l'opinione di Masson, una sempre più accesa sfiducia da parte dei cittadini nei confronti pubblici poteri: il malcontento si appuntava soprattutto sull'uso del gettito fiscale, il quale, oltre ad essere stato fortemente incrementato, era destinato – così generalmente si riteneva – alla soddisfazione di pochi soggetti, più che a favore dell'utilità generale.

Il rimedio a tale stato di complessiva diffidenza nei confronti dell'attività amministrativa[16] è individuato, dall'Autore, nella "publicité", anzi, nella "loyale publicité" dei conti, l'unico strumento che permette la *confiance* dei *citoyens*: occorre, in altri termini, una "comptabilité bien ordonnée" che si pone in rapporto funzionale al *gouvernement répresentatif*, e alla sua riuscita.

Un ultimo aspetto va preso in considerazione.

Si è già detto che lo scopo complessivo della disciplina contabilistica era quello di guadagnare la *confiance* dei cittadini; altra finalità, connessa alla prima, o sua specificazione, era quella per cui avere sempre contezza delle risorse che si impiegano e del risultato del loro impiego permette di scegliere la destinazione della spesa pubblica a favore di finalità 'produttive', di miglioramento sociale ed economico, in quanto un'ordinata contabilità permette di apprezzare errori e imperfezioni dell'Amministrazione e, quindi, di correggerli[17].

In tale contesto, assume rilievo il giudizio liberale sugli Stati reazionari e illiberali, i quali subivano l'accusa, la critica non tanto di eccesivo fiscalismo (anzi, la tassazione era sovente inferiore

---

[12] V. Brondi, *Lezioni dell'a.a. 1904-1905*, Torino, 1905, 13 s. Per un recente esame della figura dell'Autore, v. C.E. Gallo e P. Patrito, *Vittorio Brondi uno studioso del diritto amministrativo rigoroso e socialmente sensibile*, in *Dir. e Proc. Amm*., 2024, 783 ss.

[13] Si pensi all'art. 17 della Dichiarazione dei diritti francese secondo cui "la propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité".

[14] D'ora in avanti si citerà l'opera imputandola a Masson, per cui v. V. Masson, *De la comptabilité des dépenses publiques*, Paris, 1822, 1 ss. V. Masson (1778-1858) è stato *maître des requêtes* al *Conseil d'Etat* e poi parlamentare,

[15] *Discorsi parlamentari del Conte Camillo di Cavour*, IV, Torino, 1865, 309 s.

[16] Ben diversa l'opinione di Hayek, che ricordava con nostalgia, per così dire, la "sana diffidenza verso il potere e l'autorità" degli Inglesi d'un tempo: v. F.A. Hayek, *La via della schiavitù*, tr. it., Soveria Mannelli, 2011, 264.

[17] V. Masson, *op. cit*., 4.

a quella degli stati liberali[18]), ma di spesa improduttiva: la qualità della spesa pubblica era considerato elemento per giudicare della maggiore o minore 'felicità' dei sudditi degli Stati[19].

Progresso civile, aumento dell'imposizione fiscale, fiducia nelle istituzioni, spesa pubblica produttiva e relativo controllo: così si può delineare il quadro sociale, economico e giuridico alle origini dei moderni sistemi di contabilità pubblica.

Rispetto a tali coordinate, si mostra in parte diversa l'esperienza inglese.

Intanto, come la Francia, il Belgio e il Regno sabaudo, anche il Regno Unito è coinvolto, nel corso dell'Ottocento, da ampie discussioni circa la contabilità pubblica, che, all'esito di tentativi compiuti nel corso di alcuni decenni, sfociano nell'*Exchequer and Audit Departments Act* del 1866.

Il punto di partenza, in estrema sintesi, è la considerazione, comune nei primi anni dell'Ottocento, circa l'inefficienza del controllo delle spese pubbliche: il Parlamento predisponeva il bilancio, trasferiva i fondi ai vari *Departments*, ma non poteva, in assenza del relativo obbligo di rendicontazione, conoscere l'entità della spesa né verificare se i fondi assegnati fossero stati spesi per le finalità previste.

Da qui i vari interventi volti a permettere al Parlamento di verificare che i pagamenti fossero stati autorizzati e che le spese fossero state effettuate per i fini previsti dal Parlamento stesso.

In tale contesto, viene in primo luogo approvato l'*Audit Act* del 1832, limitato al bilancio della Marina, che aveva affidato al *Board of Audit* il compito di effettuare i controlli contabili, esclusivamente in punto di regolarità formale e, quindi, non sostanziale (ossia il merito della spesa)[20].

Il sistema fu esteso, nel corso del tempo, ad altri *Departments* (nel 1846 a quello dell'Esercito; nel 1851 a quello dei Lavori pubblici): come recentemente affermato, "from 1832 the use of state audit to enhance parliamentary control over the financial affairs of the Executive began to achieve the form that has endured to the present day"[21].

Di particolare rilievo, in questo torno di tempo, si rivela la figura di Gladstone, cui si deve *Memorandum on Financial Control* del 1856, che ha costituito la base della legge del 1866. In particolare, due sono gli elementi da sottolineare, i quali valgono a segnare la distanza rispetto al sistema francese e continentale.

In primo luogo, si tratta di quella che è stata definita la "Gladstone's conviction of the need for reform was not primarily motivated by abstract or constitutional concepts about accountability to Parliament. Rather, the driving force […], was his obsession with economy in public spending"[22]: non tanto, dunque, ragioni di rispetto dei diritti costituzionalmente garantiti dei cittadini, quanto piuttosto assai concrete esigenze di oculatezza della spessa pubblica.

L'altro elemento è quello per cui "there remained the fundamental issue of whether an independent audit was to serve Parliament in holding the Executive to account or whether it was a means for the Executive to control expenditure by individual departments"[23]: viene meno, così, la centralità del ruolo del Parlamento nel controllo della spesa pubblica, a vantaggio di quello esercitato dall'Esecutivo, che diviene guardiano, per così dire, dell'attività di spesa dei singoli *Departments*.

Del resto, come noto, l'antico ruolo del Parlamento inglese, come sorto dopo il *Bill of Rights* del 1689, nel corso dell'Ottocento viene meno: emerge, anche in Gran Bretagna e anche qui in ragione dei sempre maggiori compiti sociali assunti dai pubblici poteri, un "solido apparato amministrativo",

---

[18] Come rilevato da A. Scialoja, *I bilanci del Regno di Napoli e degli Stati sardi con note e confronti*, Torino, 1858, 34, la pressione tributaria media nel Regno di Napoli nel 1856 ammontava a 21 lire annue contro le 26 lire annue del Regno di Sardegna.

[19] Id., *op. cit.*, 134 ss.

[20] D. Dewar, W. Funnell, *Early Victorian Reform*, in Idd. (a cura di), *A History of British National Audit: The Pursuit of Accountability*, Oxford, 2016, 80 ss.

[21] D. Dewar, W. Funnell, *op. cit*., 82, anche con riferimento alla tipologia di controllo, che concerneva esclusivamente la "regularity, legality, and accuracy" dei conti: Idd., *op. cit*., 107.

[22] D. Dewar, W. Funnell, *op. cit*., 97.

[23] D. Dewar, W. Funnell, *op. cit.*, 105.

che vede l'Esecutivo assumere una funzione di preminenza[24]; e di ciò è testimonianza anche la vicenda sul controllo delle spese pubbliche cui si è appena fatto cenno.

2. "Gouverner c'est dépenser".

Il percorso per giungere alla *publicité* dei conti nel sistema francese è stato piuttosto accidentato[25].

Nel contesto della produzione normativa francese coeva alla Rivoluzione, alla nuova configurazione dello Stato consegue, sin da subito, la previsione costituzionale dei diritti del cittadino in ordine alla gestione contabile: già la *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789 prescriveva, all'art. 14, che "tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée", e all' art. 15, che "la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration"; ed entrambe tali disposizioni sono da mettere in relazione (o, comunque, sono state messe in relazione) con il successivo art. 16, secondo cui "toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution".

Senonché, come ancora si osservava nel secondo decennio dell'Ottocento, ad onta della solenne proclamazione del diritto alla resa di conto, alla giustificazione, cioè, delle spese, "le maniement des finances" è riservato "à la discrétion ministérielle et à l'arbitre": la trasparenza di bilancio, la *publicité*, era ancora di là da venire; e, del resto, la Carta costituzionale del 1814, diversamente dalla *Déclaration des droits* del 1789, non faceva riferimento al controllo delle spese, ma solo a quello relativo alle entrate[26].

Per superare l'*impasse*, data dall'assenza di un'espressa previsione costituzionale in tema di controllo contabile, viene istituito il principio del parallelismo tra il governare e lo spendere (che non è solamente una trovata, per così dire, nominalistica, ma rappresenta l'emersione definitoria della realtà dei rapporti tra governo e governati, foriera di rilevanti conseguenze pratiche): in effetti, con il tipico gusto francese per la frase ad effetto, Masson osservava, in sintesi, che "gouverner et dépenser sont deux choses sinon identiques, du moins inséparables"[27], espressione, questa, che poi sarebbe divenuta la celebre "gouverner, c'est dépenser"[28]. Il bilancio, allora, è "essentiellement un acte politique", è "avant tout, la mise en œuvre d'un programme d'action politique"[29].

Ecco che allora, proprio l'equiparazione (o l'avvicinamento) tra *gouverner* e *dépenser* contribuisce a fondare quello che poi sarebbe stato chiamato "devoir constitutionnel de la publicité"[30], che segnava lo scopo della contabilità pubblica: come i Ministri sono soggetti a responsabilità politica e, dunque, a controllo parlamentare (il rilievo di tale notazione risulterà con evidenza nel prosieguo)[31], così lo sono le spese dagli stessi effettuate.

---

[24] V., sul punto, M. D'Alberti, *Diritto amministrativo comparato*, Bologna, 2019, 86.

[25] Il tema è ampiamente affrontato da S. Kott, *La gestion publique dans l'ordre juridique des monarchies censitaires*, in Ph. Bezes, F. Descamps, S. Kott, L. Tallineau (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIXe siècle (1815-1914)*, cit., 169 ss.

[26] Lo rileva V. Masson, *Des attributions de la législature relativement aux dépenses publiques*, Paris, 1820. 11 ss.

[27] V. Masson, *De la comptabilité des dépenses publiques*, *cit*., 1.

[28] L'espressione si deve a René Stourm, ispettore delle finanze di fine '800. Lo ricordano A.-Claire Dufour, S. Kott, C. Moniolle, *Finances publiques*, Paris, 2019, 167

[29] G. Jèze, *Cours de science des finances et de législation financière française*, Paris, 1922, I.

[30] V. Masson, *De la comptabilité des dépenses publiques*, *cit.*, 13.

[31] Sulla responsabilità politica dei Ministri nel disegno della Carta costituzionale del 1814, v. P. Alvazzi del Frate, *La* Charte *del 1814: una introduzione*, in www.historiaetius.eu, 2013, 9 ss., il quale ricorda come, mentre il testo della Carta del 1814 sanciva solamente la responsabilità giuridica dei Ministri ai sensi degli artt. 55 s. (per i quali potevano essere messi in stato di accusa e giudicati dalla Camera per i reati di tradimento e concussione), negli anni successivi era stato introdotto il principio della responsabilità politica dei Ministri, che atteneva all'esercizio della discrezionalità politica, per il tramite del meccanismo della fiducia parlamentare: da qui, appunto, il "controllo stabile del legislativo sull'esecutivo" (p. 13).

A tal riguardo, possono essere utilmente ricordate le parole del Ministro della Finanze Laplagne[32], cui si deve l'*ordonnance* del 31 maggio 1838 (rubricata "*Règlement général sur la comptabilité publique*")[33], contenute nel relativo *Rapport au Roi*[34]. Laplagne individua la *ratio* e la finalità complessive delle riforme in tema di contabilità pubblica che si erano succedute nel corso del tempo a partire dalla Restaurazione[35]: passare da un sistema di controllo contabile solamente interno (il Ministro parla, al riguardo, di "surveillance administrative") ad uno caratterizzato, all'opposto, da forme di controllo esterno (per usare le parole di Laplagne, si tratta di passare ad un regime basato su "contrôles extérieurs et indipendants des pouvoirs constitutionnels").

Risulta, allora, con evidenza il senso complessivo dell'*ordonnance* del 1838, che è quello di "soumettre les recettes et les dépenses au joug de la règle et à l'épreuve de la pubblicité"[36], "de faire pénétrer la lumière dans tous les rouages de son [dell'Amministrazione, n.d.r.] mécanisme"[37], dal voto parlamentare sulle imposte alla spesa del denaro pubblico, sino al doppio controllo sulla spesa, effettuato dal Parlamento e dalla Corte dei conti[38].

Trova, così, finalmente attuazione, almeno dal punto di vista della produzione legislativa (diverso è il discorso sulla sua attuazione pratica), il principio della *loyale publicité* contabile.

3. La legge francese di contabilità pubblica: l'*ordonnance* 31 maggio 1838. L'impianto ideologico e il contenuto.

Come si è anticipato, la legge Cavour del 1853 prende dichiaratamente a modello il sistema francese, che, a sua volta, aveva costituito la base della riforma belga della contabilità pubblica del 1846 (*loi* 29 ottobre 1846).

L'*ordonnance* francese del 1838 consta di un *corpus* normativo molto articolato e ampio (si tratta di ben 695 articoli): da tale forma di redazione normativa si distaccheranno la legislazione belga[39] e quella sabauda, che preferiscono affidare la disciplina di dettaglio ai regolamenti attuativi.

Di seguito, si indicheranno alcune delle disposizioni che paiono di maggior momento al fine di individuare le caratteristiche salienti del sistema francese e che possono fornire utile materiale per il raffronto con la disciplina al di qua delle Alpi del 1853.

---

[32] La biografia di Laplagne è riccamente ricostruita da G. Antonetti, *Les ministres des Finances de la Révolution française au Second Empire*, Paris, 2007, 489 ss.

[33] L'*ordonnance* del 1838 rappresenta una sorta di testo unico che raccoglie le disposizioni introdotte con la Restaurazione, i successivi interventi legislativi e la prassi amministrativa, come creata dalla Corte dei conti.

[34] Certo, *cum grano salis*, dato il tono complessivamente celebrativo dell'*ordonnance* che si percepisce leggendo il *Rapport*.

[35] V., in particolare, la legge 25 marzo 1817.

[36] J.-P. J. Laplagne, *Rapport au Roi*, cit., 13.

[37] Id., *op. cit*., 14.

[38] Id., *op. loc. cit*.: la "lumière"di cui l'A. prima parlava deve diffondersi "jusqu'au moment où tous les faits de la dépense et du payement sont respectivement soumis au double contrôle des Chambres et de la cour des comptes".

[39] L'origine della moderna contabilità pubblica belga data al 1846, quando viene approvata, il 15 maggio, la *Loi organique de la comptabilité de l'Etat*. Rispetto alla legge francese, si nota subito la snellezza, per così dire, di quella belga, che si limita a 60 articoli, i quali sono poi integrati dal regolamento attuativo (*Execution de loi sur la comptabilité de l'Etat* del 15 novembre 1846). Tra i principi fondamentali si rinvengono quelli che caratterizzano la legislazione francese: il principio dell'incompatibilità tra *ordonnateur*/*administrateur* e *comptable* (art. 7); la natura oggettiva della responsabilità del contabile (artt. 8 ss.), essendo fatta salva la sola forza maggiore (art. 11); quanto al regome delle spese, la regola per cui possono essere effettuate solamente quelle previste dalla legge finanziaria annuale (art. 15); la responsabilità degli *ordonnateurs* per pagamenti disposti in violazione delle leggi e dei regolamenti di amministrazione (art. 16); la disciplina sulla contrattualistica pubblica, con le relative regole di concorrenza e pubblicità e le relative eccezioni (artt. 21 ss.); la trasmissione del conto al Parlamento e alla Camera dei conti (artt. 42 ss.). Quanto alla Corte dei conti, la relativa disciplina fa parte di una distinta legge, la *loi 29 octobre 1846*. Per uno sguardo sulla disciplina della contabilità pubblica belga nella sua evoluzione storica, v. S. Belanca, J. Vandernoot, *La comptabilité publique belge: en route vers une comptabilité patrimoniale*, in *La Revue des Sciences de Gestion*, 2013, 37 ss., oltre alla classica l'opera di E. Dubois, *Étude sur le système belge en matière de budget de l'état. Exposé historique et critique*, Bruxelles, 1904, importante per l'introduzione storica e l'esegesi delle varie leggi sulla contabilità che si sono succedute in Belgio.

Gli elementi portanti della disciplina recata dall'*ordonnance* del 1838 possono essere individuati sulla scorta del già citato *Rapport au Roi* ad opera di Laplagne[40].

L'intera materia è suddivisa in titoli, il primo dei quali è dedicato alla *comptabilité legislative*, il secondo alla *comptabilité administrative*, il terzo alla *comptabilité judiciaire*, secondo un sistema chiaramente impostato sul principio della tripartizione dei poteri[41].

Ad essi segue una serie di disposizioni miscellanee che costituiscono il IV titolo, dedicato alle *comptabilités spéciales*, in cui trovavano posto quelle regole che mal si adattavano al principio ispiratore dei primi tre titoli (ad esempio, la contabilità nelle colonie).

Dunque, la contabilità pubblica è ordinata, sistemata alla luce del principio della tripartizione dei poteri.

In realtà, come chiarito sin da subito dalla letteratura, l'impianto complessivo dell'*ordonnance* era frutto della sola ideologia, cui la materia della contabilità non poteva essere piegata: ne è testimonianza la circostanza che "la première incluait non seulement les dispositions constitutionnelles et législatives relatives à la préparation et au vote du budget, mais aussi la réglementation des procédures d'exécution des dépenses, jusque et y compris le paiement et l'établissement du compte général de l'administration des finances et des comptes ministériels ; la seconde était réduite aux écritures à tenir par les ordonnateurs secondaires et par les comptables, aux comptes à rendre par ces derniers et à la responsabilité pécuniaire personnelle qui leur incombait ; la troisième couvrait l'organisation et les fonctions de la Cour des comptes, y compris le contrôle des comptes des ministres, pourtant préalable à la présentation de ces comptes aux Chambres législatives. Le quatrième titre rassemblait sous l'appellation de comptabilités spéciales celles des collectivités locales et des établissements publics nationaux et locaux"[42].

Ad ogni modo, la suddivisione dell'*ordonnance* cui si è fatto cenno risponde, nell'opinione di Laplagne, alla natura reale dei rapporti che, rispettivamente, legano il governo e il Parlamento, l'Amministrazione centrale e quella periferica, la Corte dei conti e i Ministri e i funzionari del Tesoro[43].

E così, il primo titolo fissa i rapporti tra Amministrazione e Parlamento e le obbligazioni dei funzionari, che sono quelle di estrarre, per così dire, dai frutti della proprietà e delle industrie private le fonti di finanziamento pubblico, per farle poi rifluire sul lavoro e sulla produzione. In tale considerazione si trova, evidentemente, l'altro elemento di fondo della contabilità, di natura, per così dire sostanziale, rispetto a quello formale e procedimentale del controllo costante, ossia, secondo quanto già osservato, la produttività della spesa pubblica[44].

---

[40] J.-P. J. Laplagne, *Rapport au Roi*, *cit*.

[41] Tali espressioni, pur criticate, sono state riprese nella riforma della contabilità pubblica di cui al *décret* 31 maggio 1862: V. Marcè, *Traité de la comptabilité publique*, Paris, 1905, 55. In sintesi, per ripdendere le parole dell'A., "c'est la Restauration et la monarchie de Juillet qui ont donné à notre système financier sa formule moderne. Ce système prend ses racines dans l'ancienne monarchie. Il a été transformé par la Révolution, le Consulat et l'Empire, adapté au régime parlementaire par la Restauration et la monarchie de Juillet. Il a subi l'empreinte successive des divers régimes qui se sont succédé en France et a varié suivant l'orientation de la politique. C'est ce système qu'ont successivement codifié l'ordonnance du 31 mai 1838 et le décret du 31 mai 1862. Modifié et amélioré, depuis ce décret, sur bien des points, il est resté le même dans ses lignes générales. Sa belle ordonnance, sa simplicité ont été respectées. Notre organisation financière peut avoir des lacunes et ne pas atteindre la perfection idéale; mais les principes sur lesquels elle repose sont les assises mêmes du gouvernement constitutionnel. Elle est en harmonie avec le régime parlementaire fondé sur la séparation des pouvoirs, sur le principe d'un Gouvernement chargé de l'action, sous le contrôle d'un Parlement chargé de délibérer et de décider sans agir" (p. 45).

[42] J. Magnet, *Les règlements généraux sur la comptabilité publique au xixe siècle*, in J. Bontoux, F. Descamps et Pernot-Burckel (dir.), *La Comptabilité publique, continuité et modernité*, Paris, 1995, 35.

[43] L'ultimo titolo concerne, invece, una serie di operazioni finanziarie particolari, che trovano la loro origine nelle leggi antiche.

[44] V. *supra*, par. 1. Senonché, come osserva S. Kott, *La gestion publique dans l'ordre juridique des monarchies censitaires*, cit., 190, "l'irruption du Parlement « bourgeois » dans le schéma brouilla les cartes. Le contrôle de l'administration des ministères devint trop « politique » pour être réellement efficace! Dès lors, les contrôles administratifs (et financiers) s'enfermèrent dans des logiques de stricte régularité bien éloignées des espoirs gestionnaires qu'ils portaient".

Viene disciplinata la legge di bilancio, che deve indicare le risorse e i bisogni per l'esercizio finanziario: per i redattori dell'*ordonnance*, il bilancio è il punto di partenza della contabilità pubblica, il cui fine essenziale è quello di assicurare la fedele esecuzione del bilancio stesso[45].

In tale contesto, viene esaltata la centralità del Parlamento, come risulta dall'art. 2 dell'*ordonnance*, secondo il quale le entrate e le uscite devono essere autorizzate, per ciascun esercizio, con la legge che costituisce il bilancio generale dello Stato: come prima si diceva, è al Parlamento che spetta sanzionare la responsabilità (politica) dei Ministri, e il controllo contabile è uno degli strumenti[46].

Va evidenziato, in tale contesto, uno dei principi sui cui si fonda il sistema francese, quello dell'"annualité budgetaire", che "se manifeste à travers l'obligation faite au pouvoir de concrétiser annuellement l'autorisation financière": il principio del'annualità ha acquisito vigore "avec la séparation des pouvoirs et surtout l'apparition d'un Parlement décidé à s'approprier le pouvoir de décision (à défaut du pouvoir d'initiative) financier. Dès lors, l'annualité budgétaire désigne l'obligation faite à l'exécutif d'obtenir annuellement l'autorisation financière du pouvoir législatif. Ce dernier est considéré comme incarnant la possibilité d'exprimer le consentement de l'impôt […]. Le principe s'inscrit bien dans une forme de protection de la démocratie financière. Les lois de finances sont donc aujourd'hui annuelles […] et elles manifestent cette prédominance du Parlement sans lequel l'État ne peut entreprendre ni recette, ni dépense"[47].

Trova qui conferma, almeno a livello formale, quanto prima si diceva in ordine alla centralità del Parlamento.

Si apre, a questo punto, la sezione III del capitolo VIII (art. 45 ss.), dedicata interamente alla contrattualistica pubblica. Al proposito, si segnalano, in particolare, l'art. 45, che sancisce i principi della concorrenza e della pubblicità (salve le eccezioni di cui all'art. 46: appalti di limitato valore; appalti segreti; in caso di brevetti; opere artistiche; asta andata deserta, urgenza), e gli artt. 49 ss., che dettano le regole della procedura.

Si passa poi alla disciplina del mandato di pagamento (*ordonnancement*): le spese possono essere effettuate solamente su mandato di pagamento del Ministro o di un suo delegato (art. 58).

L'art. 67 sancisce il principio dell'incompatibilità tra le funzioni di *ordonnateur* e di amministratore, da un lato, e contabile, dall'altro.

Si trova, poi, allo stesso art. 67, la nozione di contabile, che poi sarà ripresa nella legge Cavour del 1853, all'art. 17: si tratta di "tout agent chargé d'un maniement de deniers appartenant au trésor public est constitué comptable par le seul fait de la remise desdits fonds sur sa quittance ou son récépissé; aucune manutention de ces deniers ne peut être exercée, aucune caisse publique ne peut être gérée que par un agent placé sous les ordres du ministre des finances, nommé par lui, responsable envers lui de sa gestion, et justiciable de la cour des comptes"[48].

Tale incompatibilità e tale regime di responsabilità, già previste nella precedente legislazione (*ordonnance* 14 settembre 1822, art. 17), sono dovute all'opera di Masson, il quale aveva avuto modo di osservare che "nous nous garderons bien de confondre les obligations qu'on peut prescrire à des ministres ordonnateurs, avec les règles qu'on impose à des manutenteurs de deniers ou de matières. Autre chose est de rendre [il eut fallu écrire « présenter » mais Masson insiste dans le sens de la formulation initiale du titre XII] compte d'une administration et de rendre compte d'un maniement. La manière de disposer des choses, le mode pour en compter, la nature des preuves, la compétence des juges, tout est différent. Aussi, loin de nous laisser égarer par une fausse analogie, qui conduirait à tracer autour des administrateurs un cercle de formalités calquées servilement sur celles dont on

[45] V. Marcè, *Traité de la comptabilité publique*, *cit*., 30.

[46] In tale contesto, l'art. 14 dispone il divieto per i Ministri di procedere a spese non coperte dai fondi disposti nella legge di bilancio, mentre il successivo art. 39 attribuisce al solo Ministro (o a un suo delegato) la competenza in ordine alla liquidazione dei debiti dell'erario.

[47] Così J. Bénéteau, *Annualité budgétaire (répercussions comptables)*, in S. Kott (a cura di), *Deuxième rapport d'étape. Projet CNoCP-CRDP, Université Paris Ouest Nanterre La Défense*, 2014, 68.

[48] Ai sensi dell'art. 17 della legge Cavour, è contabile il funzionario incaricato del maneggio di denaro pubblico.

environne les comptables, nous ferons toujours ressortir la démarcation essentielle qui sépare l'administration d'avec le maniement des deniers de l'État, et la nature différente des responsabilités qui découlent de ces deux ordres de fonctions"[49].

In effetti, come avrebbe poi osservato con icastica sintesi, Gérando, "l'ordonnateur aussi doit un compte, mais un compte moral", mentre "le comptable doit un compte de gestion"[50].

Il raccordo tra Ministeri e Parlamento in ordine alle spese effettuate dai primi è garantito dall'intervento di una commissione mista (composta da magistrati contabili, consiglieri di Stato, membri del Parlamento), con il compito di verificare la rispondenza dei conti dei Ministeri con le risultanze delle scritture contabili centrali (art. 164). Gli esiti dei lavori della commissione sono trasmessi al Ministro delle finanze, che ne informa il Parlamento.

Il secondo titolo disciplina l'intera procedura di spesa, tutta la 'catena' contabile, alla luce del principio di centralizzazione e uniformità del metodo contabile.

La disciplina della contabilità amministrativa (art. 250 ss.) è volta ad assicurare contezza di tutte le operazioni relative alla liquidazione, al mandato di pagamento e al pagamento delle spese, mediante un sistema centralizzato ed uniforme.

L'art. 273 sancisce la responsabilità del contabile principale, che si estende anche alle entrate e alle spese dei contabili subordinati, a meno che questi ultimi non abbiano agito autonomamente.

La responsabilità del contabile è di tipo oggettivo: ai sensi dell'art. 329, infatti, "chaque comptable ne doit avoir qu'une seule caisse dans laquelle sont réunis tous les fonds appartenant à ses divers services. Il est responsable des deniers publics qui y sont déposés; en cas de vol ou de perte de fonds résultant de force majeure, il ne peut obtenir sa décharge qu'en produisant les justifications exigées par les règlements de son service, et en vertu d'une décision spéciale du ministre des finances, sauf recours au conseil d'État".

Il terzo titolo disciplina la Corte dei conti: la sua organizzazione, la competenza, le attribuzioni del pubblico ministero, le forme di verifica delle entrate e delle spese, il giudizio di conto, la pubblicazione del rapporto annuale al re (artt. 331 ss.).

Assumono rilievo le previsioni circa la designazione dei membri della Corte dei conti, che sono nominati a vita dal Re (art. 333)[51], e si precisa che la Corte dei conti è seconda alla Corte di cassazione e ha le medesime prerogative (art. 334).

L'art. 380, infine, stabilisce la regola dell'estraneità alla giurisdizione contabile degli *ordonnateurs*, principio, questo che sarebbe rimasto in vigore a lungo, sino, cioè, al 1° gennaio 2023, allorquando è entrata in vigore l'*ordonnance* 2022-408 del 23 marzo 2022, che ha previsto un regime di responsabilità unico per gli *ordonnateurs* e i *comptables*, soggetti, entrambi, al giudizio reso dalla *Chambre du contentieux* della Corte dei conti[52].

L'impianto ideologico-culturale sotteso alla riforma francese emerge non solo in ragione della sua (forzata) articolazione in aderenza al principio della tripartizione dei poteri.

In effetti, si è prima fatto cenno alla *démocratie financière*: davvero, questa può essere la formula di sintesi della contabilità pubblica, rappresentandone, al contempo, il sostrato ideologico e la tensione ideale, pur con tutte le sue difficoltà di realizzazione.

---

[49] V. Masson, *De la comptabilité des dépenses publiques*, *cit.*, 13 s. Il rapporto gerarchicamente piramidale che lega i contabili al Ministro è testimoniato, tra l'altro, dall'art. 69, il quale prevede la sospensione del pagamento in caso di irregolarità materiale, salvo che il Ministro ordini comunque il pagamento: il contabile è tenuto ad eseguire il comando.

[50] J.-M. de Gérando, *Institutes du droit administratif français*, II ed., t. 4, Paris, 1845, 125.

[51] La disposizione, che riproduce l'art. 6, legge 16 settembre 1807, segna una rilevante differenza rispetto al *Conseil d'Etat*, i cui membri, ai sensi dell'art. 41, della Costituzione del 22 frimaio dell'anno VIII (13 dicembre 1799) sono nominati e revocati "à volonté" da parte del Primo Console.

[52] Sulla riforma, v. C. Hirsch (dir.), *Le temps des responsabilités financières*, Paris, 2023, ove il tema è affrontato sia nella sua dimensione storico-evolutiva, sia nella sua dimensione pratica, e C Husson-Rochcongar, S. Kott (dirr.), *La responsabilité financière des gestionnaires publics,* Paris, 2024.

4. Riflessioni conclusive.

Gli elementi che emergono dalle precedenti considerazioni rappresentano, ancora oggi, il dato centrale della contabilità pubblica: "rendere i conti amministrativi di facile intelligenza, esatti, perfetti e sicuri", come, lo si è già osservato nelle prime battute, diceva Cavour con mirabile sintesi[53], è il fine che, come si è già anticipato sin dalle prime battute del presente scritto, caratterizza l'attuale disciplina della contabilità pubblica.

In effetti, come è stato affermato, dal punto di vista giuridico-costituzionale, "non è concepibile […] in uno Stato di diritto, che l'imposizione tributaria funzioni a senso unico, cioè dallo Stato verso i contribuenti, senza contemporaneo e conseguenziale rapporto in senso inverso. Se si negasse la esistenza di questo rapporto, non soltanto sarebbero in gran parte vanificate le conquiste politiche, ma si verrebbe addirittura a determinare una situazione di arbitrio peggiore di quella esistente nello Stato assoluto"[54].

E, ancora, è nel contesto oggetto delle riflessioni sin qui svolte che va inserita la qualificazione, operata a distanza di circa duecento anni dalle vicende qui descritte dalla nostra Corte costituzionale, del bilancio come "bene pubblico", nel senso che, afferma la Corte, esso "è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato"[55]: per questo il bilancio "presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche"[56].

Peraltro, tale (anche) recente insistenza sui principi fondanti la contabilità pubblica, che risalgono, come si è visto, perlomeno ai primi anni dell'Ottocento, potrebbe far sorgere il sospetto, per così dire, di una loro sempre difficile attuazione pratica, per la quale, talora, si rende necessaria una loro ripetizione; e giustamente, allora, essi sono ribaditi.

---

[53] Progetto di legge presentato alla Camera il 5 maggio 1852 dal ministro delle finanze (Cavour), IV, Firenze, 1867, 97.

[54] A. Buscema (a cura di), *La nuova contabilità pubblica*, *cit*., 215.

[55] Corte Cost., 20 luglio 2016, n. 184, p. 3, la quale continua affermando che il "bilancio è funzionale […] alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese". A commento della decisione, v. M. Boni, *Armonizzazione e democraticità dei bilanci regionali. La Corte costituzionale alla ricerca di un difficile equilibrio (a proposito della sent. n. 184/2016)*, in www.federalismi.it, n.6/2017, che, con ampi riferimenti, sottolinea il nesso tra principio democratico e bilanci pubblici.

[56] Corte Cost., n. 184/2016, cit.