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

SALUTO DEL PRESIDENTE DELLA CORTE DEI CONTI

di Guido Carlino

Carissimo Marco,

Ti ringrazio per il gradito invito al Seminario di studi dedicato ad approfondire la lunga e articolata evoluzione della contabilità pubblica nell'Italia unita. Come Ti ho accennato qualche giorno fa impegni istituzionali improrogabili non mi consentono di intervenire, con grande rammarico.

Sono lieto di poter far giungere, per il Tuo tramite, il mio più cordiale saluto a tutti i presenti, in particolare agli autorevoli relatori che interverranno e agli organizzatori di questa pregevole iniziativa.

Il nostro Paese sta vivendo una stagione di riforme, alcune delle quali interessano in modo significativo anche la contabilità pubblica. In questo contesto, riscoprire le radici aiuta a capire le ragioni della propria identità e a trovare la chiave giusta per poter evolvere e proiettarsi nel futuro.

E nello stretto rapporto funzionale tra l'attuazione di diritti, interessi e aspettative della collettività e l'impiego del denaro pubblico per il soddisfacimento dei bisogni sociali che si esprime il contenuto di questa disciplina, intesa come scienza al servizio della cittadinanza e finalizzata a migliorare i diversi aspetti della convivenza sociale, grazie anche alla costante interlocuzione con le amministrazioni e i cittadini.

Volgendo lo sguardo alla sua evoluzione nel tempo, si coglie il ruolo di cerniera dell'ordinamento rivestito dal nostro Istituto che assicura la sede giustiziale nelle "materie di contabilità pubblica".

Sin dalla sua genesi nel Regno d'Italia, è possibile rinvenire i tratti imprescindibili della Corte dei conti, cui era attribuito, da un lato, il ruolo di garante della legalità finanziaria, dall'altro, lo status di magistratura indipendente e terza.

L'evolversi dell'ordinamento e la necessità di interpretare le istanze di una comunità sempre più attenta alla corretta e sana gestione delle risorse pubbliche hanno indotto il Costituente a riconoscere e garantire le funzioni della Corte dei conti, sancendo l'indissolubile legame tra la magistratura contabile e le materie di contabilità pubblica.

Materie, queste, che caratterizzano un organico corpo normativo in continuo adeguamento alle istanze sociali ed economiche provenienti dalla comunità e volto alla salvaguardia degli equilibri di finanza pubblica e dell'integrità dei conti pubblici, la cui significativa valenza è testimoniata dall'intestazione del loro presidio a un giudice naturale ed esclusivo, che è la Corte dei conti.

E' innegabile che la contabilità pubblica si estenda verso tematiche diverse, anche innovative e complesse/ che richiedono regole e impianti normativi in taluni casi inediti, come la recente traslazione in chiave domestica della nuova architettura fiscale europea, volta ad assicurare stabilità e sostenibilità dei bilanci pubblici.

Anche in ordine alla definizione di così rilevanti istituti, la magistratura contabile costituisce una indispensabile risorsa, posta a garanzia non solo della legalità dell'attività amministrativa e del buon andamento della pubblica amministrazione, ma anche di tutti gli altri interessi costituzionali che trovano sintesi nella regolarità finanziaria.

Qualunque sia la via da percorrere, la Corte di oggi, certamente rinnovata rispetto a quella pensata da Cavour, è sempre "in grado di rendere servizi utilissimi allo Stato e di cooperare potentemente alla [sua] durevole prosperità", come ebbe a dire il primo Presidente della Corte dei conti Federico Colla, proprio a Torino in occasione del suo insediamento nel 1862.

Concludo/ caro Marco, con la preghiera di far giungere il mio augurio di buon lavoro a tutti, nella convinzione che preservare il valore delle nostre origini consente di non perdere mai di vista ciò che conta davvero: l'essenza più autentica delle nostre funzioni.

PRESENTAZIONE.
L'EVOLUZIONE DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA E I PRODROMI DELLA LEGALITÀ FINANZIARIA

di Sergio Foà[1]

Il Seminario di Studi che si presenta, significativamente e generosamente ospitato dalla Corte dei conti piemontese[2], indaga sull'evoluzione della contabilità pubblica italiana nel XIX secolo e dimostra che tale materia, *ab origine*, non può né deve essere ridotta a una mera ricostruzione di natura tecnico-finanziaria. Essa si colloca, a pieno titolo, all'interno della storia del costituzionalismo europeo e del progressivo consolidarsi della legalità dell'azione amministrativa. Nel corso dell'Ottocento, infatti, la contabilità pubblica si emancipa dal rango di procedura contabile per assumere la funzione di istituto giuridico complesso, inteso a garantire il corretto esercizio della funzione esecutiva nella gestione delle risorse pubbliche, e quindi la stessa fiducia dei cittadini nello Stato. Si può scorgere in tale processo una anticipazione della più recente giurisprudenza costituzionale, giunta a qualificare il bilancio dello Stato in termini di "bene pubblico", indugiando sui rapporti tra trasparenza finanziaria e tutela dei diritti delle persone.

In questa prospettiva, il bilancio non è più semplice documento economico, bensì atto politico-amministrativo a contenuto normativo, il cui procedimento di formazione e approvazione assume valore costitutivo del principio di separazione dei poteri e di controllo parlamentare dell'esecutivo. Il diritto contabile, così, si inserisce organicamente nella sfera del diritto costituzionale, come suo corollario funzionale.

Per comprendere la fisionomia del modello italiano, occorre inquadrare le esperienze europee coeve. Come ha sottolineato Paolo Patrito nella sua relazione di comparazione, la prima metà dell'Ottocento è segnata da un generale rinnovamento dei sistemi contabili pubblici in Francia, Belgio e Inghilterra.

La Francia, erede della *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789, aveva introdotto il principio della publicité des comptes, ossia il diritto della collettività di esigere rendiconto dall'amministrazione circa l'uso delle risorse pubbliche (*"la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration"*). A ciò si aggiunge la concezione liberale secondo cui *gouverner c'est dépenser*: governare e spendere sono funzioni inseparabili e, proprio per questo, da assoggettare a controllo pubblico. Di particolare interesse, in quel contesto, il passaggio da un sistema di controllo contabile interno *("surveillance administrative"*) a nuove forme di controllo esterno ("*contrôles extérieurs et indipendants des pouvoirs constitutionnels*").

Parallelamente, in Inghilterra, l'Exchequer and Audit Departments Act del 1866 istituzionalizza il controllo parlamentare della spesa, subordinando l'attività dei *Departments* al principio di *accountability* (responsabilizzazione) verso il Parlamento.

Il Belgio, infine, recepisce nel 1846 le riforme francesi e le adatta a un sistema più strettamente legalista, nel quale la Chambre des comptes diventa organo ausiliario dell'assemblea rappresentativa.

È in questo contesto di circolazione dei modelli che il Regno di Sardegna, e poi l'Italia unita, elaborano la propria architettura contabile. Come osserva Cavour nella relazione alla legge del 1853, il principio ispiratore è quello della concentrazione nel Ministero delle Finanze di tutte le operazioni finanziarie, «per mezzo di una combinazione di scritturazioni e giustificazioni che assicurino l'ordine e la regolarità dell'amministrazione della fortuna pubblica». Tale concentrazione — derivata dall'ordinanza francese del 1838 — costituisce la premessa della moderna unità del bilancio.

La legge 23 marzo 1853, n. 1483, universalmente nota come "legge Cavour", rappresenta il primo tentativo organico di ricondurre la gestione delle finanze pubbliche sotto il vincolo della

---

[1] Professore Ordinario di diritto Amministrativo Università di Torino.

[2] Rivolgo un sentito ringraziamento al Presidente della Sezione giurisdizionale per la Regione Piemonte, Dott. Marco Pieroni, per l'ospitalità e per la attiva partecipazione alla progettazione e organizzazione dell'iniziativa.

legalità formale e della responsabilità ministeriale. Essa, come osserva Giulio Stolfi, unitamente alla sua "monumentalizzazione storiografica", non introduce *ex novo* istituti inediti, ma consolida e razionalizza un processo evolutivo già avviato nel Regno di Sardegna in età restaurazione, portando a compimento la costruzione di un apparato burocratico conforme ai principi dello Statuto Albertino del 1848.

Sul piano strettamente giuridico, la legge si articola in due titoli: il primo dedicato alla responsabilità ministeriale e all'ordinamento dei dicasteri; il secondo, di gran lunga più esteso, alla contabilità generale dello Stato.

È in questo secondo titolo che si delinea il ciclo di bilancio: il bilancio di previsione, il bilancio consuntivo e l'assestamento definitivo. Gli articoli 4 e 5 disciplinano la distinzione tra bilancio attivo (entrate previste) e bilancio passivo (spese proposte), mentre l'articolo 11 definisce l'"esercizio finanziario" come l'insieme dei proventi accertati e delle spese compiute entro il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre. Si tratta, come rilevato in letteratura, di un sistema ancora ibrido tra il principio di competenza per le entrate e quello di cassa per le spese, che sarà superato solo con la riforma del 1884.

La legge Cavour, inoltre, vieta gli *storni di fondi* tra categorie diverse (art. 21), imponendo che ogni spesa eccedente il bilancio sia autorizzata con legge speciale (art. 22): ciò conferisce al bilancio carattere vincolante e normativo. È dunque con il 1853 che nasce la concezione del bilancio come legge di spesa, atto normativo in senso proprio, espressione della sovranità parlamentare sul potere esecutivo.

Sotto il profilo dei controlli, la legge mantiene la distinzione tra Controllo generale e Camera dei conti, ma anticipa la futura concentrazione di tali funzioni nella Corte dei conti, auspicata dallo stesso Cavour nel 1852. È appena il caso di ricordare che la Corte dei conti, istituita con legge 14 agosto 1862, n. 800, fu la prima magistratura ad avere giurisdizione su tutto il territorio dell'Italia unita, con il compito di "vigile custode" delle leggi di spesa e di giudice dei conti soggetto solo alla legge. Prima della istituzione del giudice contabile, il controllo parlamentare si esercita attraverso l'"assestamento definitivo", accompagnato dalle "osservazioni del Controllo generale", in luogo della moderna parificazione.

Con l'unificazione nazionale, la priorità del nuovo Stato è la creazione di un sistema contabile uniforme. Le precedenti discipline dell'Italia preunitaria, analizzate da Luciano Cimbolini, eterogenee e spesso tra di loro incompatibili, richiedevano una sintesi normativa che garantisse uniformità e coerenza amministrativa. Tale obiettivo è raggiunto con la legge 26 aprile 1869, n. 5026, sulla amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale, frutto dell'opera del ministro Luigi Guglielmo Cambray-Digny.

Come ricorda Matteo Traverso, che analizza con attenzione anche la personalità del Ministro, la genesi della legge si colloca in un contesto politico-economico difficile, segnato dal pesante disavanzo postbellico e dalla necessità di consolidare il credito pubblico. Il ministro toscano, di inclinazioni liberali, concepisce la contabilità come strumento di risanamento morale e tecnico dello Stato unitario: introduce la Ragioneria generale dello Stato, vero organo tecnico-dirigenziale, le cui funzioni sono qui state analizzate da Elisa D'Alterio, e impone l'uso obbligatorio della partita doppia, elevandola a regola giuridica.

Con la legge Cambray-Digny, la contabilità assume la funzione di garanzia della veridicità del bilancio e di strumento di controllo preventivo e successivo. Si consolida il principio della programmazione finanziaria mediante bilanci di previsione approvati dal Parlamento e rendiconti consuntivi sottoposti al controllo della Corte dei conti. Il bilancio cessa di essere un mero prospetto contabile e diviene atto politico-costituzionale, che vincola l'esecutivo nei limiti della spesa autorizzata.

Negli anni Settanta dell'Ottocento, l'attività legislativa e amministrativa in materia di contabilità pubblica si concentra sul perfezionamento del sistema introdotto nel 1869. Quintino Sella, da ministro delle Finanze, persegue con fermezza il principio del pareggio di bilancio, considerato presupposto di moralità pubblica e di stabilità politica. Sotto la sua direzione si istituisce nel 1870 la

figura del Ragioniere generale dello Stato, poi formalmente riconosciuta con R.D. 17 febbraio 1870, n. 5513, e si consolida il rapporto di ausiliarietà tra la Ragioneria generale e il Ministero delle Finanze.

Nel 1877 Agostino Depretis, con R.D. 26 dicembre n. 4219, istituisce il Ministero del Tesoro, separandolo dalle Finanze e attribuendogli la vigilanza sull'esercizio del bilancio e sulla cassa dello Stato. È un passaggio cruciale: la gestione finanziaria diviene funzione autonoma e tecnica, distinta da quella politica. Contestualmente, la Corte dei conti (appunto istituita nel 1862) inizia a esercitare regolarmente il giudizio di parifica sul rendiconto generale, assicurando in via giurisdizionale la chiusura del ciclo finanziario.

Questo periodo segna il consolidamento del sistema a tre pilastri della contabilità pubblica italiana: il Parlamento, titolare dell'approvazione e del controllo politico del bilancio; il Governo, responsabile della gestione; la Corte dei conti, garante della legittimità e della regolarità contabile. Si realizza così, sul piano istituzionale, la separazione funzionale tra indirizzo politico, amministrazione finanziaria e giurisdizione contabile.

L'analisi dei resoconti stenografici parlamentari (1876-1877) rivela che il bilancio di previsione e quello definitivo venivano presentati simultaneamente, ciò si evince da quanto affermato in Parlamento dal Ministro delle finanze: «Ho l'onore di presentare alla Camera la situazione del bilancio definitivo per l'anno 1876 e il bilancio di prima previsione per il 1877». Come ricorda Morgane Ordine nella sua relazione, questa modalità congiunta di esposizione permetteva un confronto diretto tra le previsioni e i risultati reali, migliorando l'efficacia delle politiche di bilancio. Durante le discussioni parlamentari, spesso emergevano confronti tra le cifre attuali e quelle passate; in alcuni casi, si i ministri intervenivano per salutare con favore le significative riduzioni ottenute su specifici articoli di spesa.

Con la legge 8 luglio 1883, n. 1455, e il R.D. 17 febbraio 1884, n. 2016, promossi dal ministro Agostino Magliani, si completa il processo di sistematizzazione. La cosiddetta "riforma Magliani" segna il passaggio dalla contabilità di cassa alla contabilità di competenza, attuando il principio dell'equilibrio di bilancio come regola giuridica e non più solo economica.

Le innovazioni principali sono la redazione del bilancio secondo partita doppia logismografica, ideata dal Ragioniere generale Giuseppe Cerboni (tiene conto di tutti i fatti amministrativi che si svolgono in un ente e di tutti i rapporti tra il "proprietario" da una parte e l'*agenzia* o amministratore, cioè, consegnatarî e corrispondenti) dall'altra; la distinzione tra conto del bilancio e conto generale del patrimonio; l'introduzione del bilancio di assestamento come atto legislativo intermedio; la fissazione dell'esercizio finanziario dal 1° luglio al 30 giugno; e la codificazione dei principi di unità, universalità e veridicità del bilancio.

Il bilancio diviene così un documento giuridico a contenuto programmatorio, strumento di pianificazione economico-politica, ma anche mezzo di responsabilizzazione dell'esecutivo di fronte al Parlamento. Come sottolinea Michele Rosboch, la riforma Magliani consacra la piena "giuridicizzazione" della contabilità pubblica: non più materia amministrativa residuale, bensì diritto pubblico di garanzia. Tale risultato perdura anche nel successivo ordinamento repubblicano, come emerge nitidamente nei lavori preparatori dell'Assemblea costituente, esitati nella formulazione dell'art. 103 Cost. e nella assegnazione alla giurisdizione della Corte dei conti della materia "contabilità pubblica" e delle altre materie indicate dalla legge (si ricorda, in particolare, la posizione dell'On. Edmondo Caccuri, nella seduta pomeridiana del 12 novembre 1947, sia pur imprecisa, contraria a separare "le funzioni giurisdizionali" da quelle "amministrative" della Corte dei conti "se si tiene presente lo stretto collegamento che esiste fra le due funzioni, in quanto la funzione giurisdizionale in materia di responsabilità contabile e civile dei funzionari completa la funzione di controllo sulla gestione finanziaria dello Stato"). La necessaria specialità dei giudici contabili, proprio per la complessità della materia "contabilità pubblica" e per la sua rilevanza costituzionale, era stata ribadita anche da Calamandrei.

Questo risultato rinviene le sue radici tra il 1853 e il 1884, allorquando la contabilità pubblica italiana intraprende un itinerario di progressiva costituzionalizzazione. Da istituto tecnico-contabile diviene presidio della legalità finanziaria, e dunque della stessa legalità costituzionale.

Il bilancio — da strumento di governo — si trasforma in atto di controllo, espressione del principio secondo cui *"l'autorità di spendere presuppone l'autorità di rendere conto"*. Lungo questa traiettoria, il diritto contabile ottocentesco getta le fondamenta del diritto amministrativo moderno: la distinzione tra competenza e cassa, l'obbligo di equilibrio, la pubblicità dei conti, la responsabilità ministeriale e la funzione giurisdizionale della Corte dei conti restano tutt'oggi pilastri dell'ordinamento finanziario.

L'art. 63 della richiamata legge Cambray-Digny del 1869, del resto, introduceva una forma di giudizio di responsabilità amministrativa e contabile ("la Corte dei conti potrà pronunziare tanto contro di essi quanto contro i fideiussori, anche prima del giudizio di conto…") dei contabili e degli altri agenti ivi menzionati "nei casi di deficienza accertata dall'Amministrazione o di danno arrecato all'erario per fatto o per omissione imputabile a colpa o negligenza". Lo stesso Quintino Sella, rivolgendosi ai magistrati contabili qui a Torino il 1° ottobre 1862, ammonì "La fortuna pubblica è commessa alle vostre cure (…)" e l'assicurazione di controlli affidati alla magistratura, raccordando controllo e giurisdizione, fu successivamente ribadita da Cavour, per il quale "è assoluta necessità concentrare il controllo preventivo e successivo in un magistrato inamovibile".

In ultima analisi, la storia della contabilità pubblica italiana non è soltanto la storia della finanza dello Stato, ma la storia del rapporto tra potere e responsabilità, tra sovranità e controllo, tra governare e rendere conto. Oggi, con termini aggiornati e in parte abusati dal sistema normativo, trasparenza e *accountability* (o, meglio, responsabilizzazione). Un percorso che, dalla legge Cavour al Testo Unico Magliani, sancisce la nascita della legalità finanziaria come categoria fondamentale dello Stato di diritto, prodromica rispetto all'attuale ordinamento costituzionale e al contesto europeo che sempre più incisivamente interessa la contabilità pubblica.

RELAZIONE INTRODUTTIVA

di Marco Pieroni[1]

Un sentito ringraziamento agli illustri relatori e al Professore Sergio Foà che presiederà l'incontro di studio.

Desidero ringraziare anche tutti i partecipanti al Seminario, i colleghi magistrati e soprattutto i cultori della materia oggi presenti.

In occasione della recente Relazione dell'inaugurazione della Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Piemonte, che ho tenuto, quale Presidente della Sezione, proprio in questa aula d'udienza, ho sottolineato l'importanza della *paideia*, in questo contesto intesa in senso greco e dunque non tanto quale semplice metodo educativo dei giovani studiosi, ma quale risultato di un processo pedagogico da perseguire lungo tutta la vita.

Un'iniziativa, dunque, quella odierna, che risponde, fra l'altro, all'esigenza di rendere più intensi i contatti tra gli operatori del diritto e il mondo accademico e scientifico, tanto più pressante, in un momento di trasformazione delle tecniche di contabilizzazione dei movimenti delle pubbliche risorse: si pensi alla recente approvazione delle nuove regole fiscali europee, su tutte la c.d. regola della spesa, all'esigenza di recuperare spazi di mobilizzazione delle pubbliche risorse stanziate in bilancio, anche attraverso il ricorso ad istituti, quali, ad esempio, l'impegno pluriennale ad esigibilità (IPE) o a anche all'annunciata prossima sostituzione dell'unità elementare del bilancio c.d. amministrativo, il capitolo, con l'azione (su cui le SSRR in sede consultiva, più volte hanno manifestato profonde riserve), che, a ben vedere, potrebbero - ove non sufficientemente governate da puntuali garanzie di legislazione sostanziale e di trasparenza contabile - risolversi in operazioni di sostanziale delegificazione del diritto del bilancio, senza considerare l'introduzione in atto, segnatamente per gli enti territoriali, della tecnica contabile della c.d. *accrual basis*.

Invero, a tal riguardo, va considerato che, secondo il principio di annualità, suggellato dall'art. 81, quarto comma, Cost. circa la decisione relativa sia al bilancio di previsione che al rendiconto, assume decisiva rilevanza la correlazione temporale tra momento del prelievo di risorse alla collettività e relativo impiego per il medesimo periodo temporale; sicché, dal punto di vista contabile emerge tutta la rilevanza della scelta di una contabilità che, nel mettere in debita luce la predetta connessione tra partizione temporale individuabile (e da individuare) con chiarezza e una forma di contabilizzazione dei flussi di risorse temporalmente distinti, risulti coerente con le predette esigenze di assegnazione di detti flussi a periodi ben definiti. Ebbene, rispetto alla contabilità *accrual*, a tali esigenze sembra meglio corrispondere la *ratio* di fondo della contabilità finanziaria, attenta a focalizzare e correlare incassi e pagamenti in un determinato periodo, a prescindere dalla vita del titolo giuridico sottostante nelle sue ricadute sul dato finanziario, dalle esigenze di messa a fuoco delle differenze negli *stock* di natura patrimoniale e dalla reciprocità tra prodotti e servizi forniti e ricevuti[2].

È evidente (lo è almeno per gli addetti ai lavori, trattandosi di disciplina molto tecnica) che detta trasformazione dei fondamenti della contabilità pubblica è tanto più avvertita da un organo di garanzia qual è la Corte dei conti a beneficio della trasparente gestione delle risorse pubbliche e della piena conoscibilità degli esiti di tale gestione da parte del massimo organo rappresentativo della sovranità popolare qual è il Parlamento, di cui la Corte è organo ausiliare (art. 100, secondo comma, Cost.).

Ebbene, in questo momento, grazie alla sinergica iniziativa del Presidente Clemente Forte e del Professore Michele Rosboch, ci è sembrato opportuno concentrare un'apposita riflessione sui

---

[1] Presidente della Sezione Controllo del Piemonte

[2] Cfr. Corte dei conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, delib n. 37/SSRRCO/AUD/2024, Audizione nell'ambito dell'"Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea", innanzi alle Commissioni bilancio congiunte del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati.

fondamenti della nostra contabilità pubblica, muovendo dalle origini storiche, anche comparate, degli istituti di cui facciamo odierno impiego per coglierne più in profondità i fondamenti e le *rationes* ad essi sottese.

Anche la Corte costituzionale ha, di recente, ricordato che, nell'approvazione della legge di bilancio annuale, "si concentrano le fondamentali scelte di indirizzo politico" e "si decide della contribuzione dei cittadini alle entrate dello Stato e dell'allocazione delle risorse pubbliche: decisioni che costituiscono il nucleo storico delle funzioni affidate alla rappresentanza politica sin dall'istituzione dei primi parlamenti e che occorre massimamente preservare" (Corte cost. ord. n. 17/2019).

Molte delle riflessioni giuridiche che oggi svolgiamo sul diritto del bilancio si devono all'elaborazione concettuale dei contributi di scienza del diritto dei giuristi tedeschi dei quali il Presidente Forte ha provveduto a curare le traduzioni più affidabili, trattandosi, peraltro, di trattazioni dottrinali ad alto tasso tecnico: mi riferisco principalmente ai lavori di Rudolf Gneist, Paul Laband, Georg Jellinek, Philipp Zorn e altri, che elaborarono il loro pensiero a cavallo tra la fine dell''800 e l'inizio del secolo scorso.

E' proprio di quegli anni, la produzione legislativa *ante* e *post* unitaria oggetto di studio del nostro seminario per coglierne le originarie funzioni cui quegli istituti erano chiamati a rispondere, per comprendere se il loro concreto operare fosse o meno idoneo a perseguire le finalità primigenie e cioè: a) assicurare una gestione e un controllo finanziario e amministrativo contabile secondo le previsioni di legge a salvaguardia del corretto impiego delle pubbliche risorse; b) definire una strategia generale della spesa pubblica nel nuovo contesto dell'Italia unita.

Come non ricordare la complessità dell'enorme lavoro di costruzione di un vero diritto del bilancio dell'Italia unita nascente allora svolto da statisti, operatori e studiosi.

Il dibattito sulle innovazioni recate dalla legislazione via via approvata fu articolato e non univoco, tanto che, ad esempio, quanto alla legge n. 5026 del 1869, la c.d. legge Cambray-Digny, si discute ancora se, nell'occasione, si fosse optato per un bilancio di competenza o per un bilancio di cassa ovvero ancora per un bilancio doppio e quali fossero le esigenze sottese a tali diverse concezioni del diritto del bilancio.

Si tratta di riflessioni feconde e ancora attuali, utili a comprendere meglio il divenire dell'oggi, tanto più che, in esito alla riforma eurounitaria a cui facevo cenno, sono in corso i lavori parlamentari per l'aggiornamento della legge rinforzata n. 243 del 2012, della legge di contabilità pubblica n. 196 del 2009, con probabili riflessi anche sulla c.d. contabilità armonizzata di cui al d.lgs. n. 118 del 2011.

Quanto alle funzioni assegnate alla Corte dei conti, e per impostare al meglio l'adattamento dei nuovi istituti alla nuove esigenze, va ricordato che, in occasione della formazione della legge del 1869, l'Onorevole De Pretis rilevava che non vi era allora se non unica garanzia che il riscontro della Corte dei conti, il quale, oltre all'esame della legalità della spesa, dell'esistenza della capienza in bilancio e della retta imputazione ai vari capitoli di esso, si estendeva altresì alla liquidazione e alla più minuta giustificazione delle somme da pagare. Aggiungeva il De Pretis - con evidenti assonanze riferibili alla riforma della responsabilità per danno erariale, tuttora in atto - che la c.d. legge Cambray-Digny, n. 5026 "[…] colmò una grande lacuna degli ordini preesistenti e rese possibile una distinzione logica e necessaria tra le attribuzioni proprie della Corte dei conti, a cui spetta sindacare e giudicare gli atti compiuti e quelle dell'Amministrazione che deve compierli sotto la sua responsabilità". […] "I ragionieri, infatti, furono sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti per gli effetti di codesta loro responsabilità, la quale non era né coperta né attenuata dall'esame preventivo degli atti da parte della Corte, responsabilità di cui rispondono". Buon lavoro, allora

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.

LA LEGGE CAVOUR (N. 1483/1853)

di Giulio Stolfi[1]

Abstract

L'articolo ricostruisce la portata e il significato della l. Cavour nel percorso di definizione delle categorie fondamentali del ciclo di bilancio all'interno della forma di governo statutaria. L'oggetto-legge viene sottoposto a una de-mitizzazione, guardando alla volizione normativa come a uno dei momenti di una dinamica (o, se si preferisce, uno dei tasselli di un mosaico) assai più complessa e plurivoca, qual è quella attraverso cui evolve l'ordinamento giuridico.

In questo senso, la legge Cavour viene riconsiderata nel suo porsi soprattutto come rappresentazione di approdi in larga parte già maturati, e comunque resi largamente inevitabili, all'interno del cammino dell'introduzione del costituzionalismo moderno nello Stato sabaudo (raggiungendo punti di equilibrio che sarebbero stati ereditati dal nuovo Stato nazionale).

Cavour Law n.1483 year 1853

The essay reconstructs the scope and significance of the Cavour Law in defining key categories for the budget cycle within the statutory form of government. The law as an object is demystified, viewing the normative will as one element of a much more complex dynamic, that through which the legal system evolves.

In this sense, the Cavour Law is reconsidered, primarily as the embodiment of outcomes that had largely already been achieved, and in any case made largely inevitable, by the introduction of modern constitutionalism in the Savoy state (reaching points of equilibrium that would be inherited by the new national state).

1. Premessa

La legge 1483/1853 viene ricordata, è risaputo, semplicemente come "legge Cavour", ed è l'unico prodotto normativo al quale sia legato il nome dello statista più riverito, esaltato, studiato e forse anche, perlomeno in certi luoghi e ambienti, odiato di quel tempo di unificazione nazionale che usava (il tempo passato è d'obbligo) definirsi il "Risorgimento". Si sa che nel caso di artefici, è lecito dire, di gran lunga "minori", o comunque non equiparabili, vale un discorso differente, tanto che le leggi nominate o cognominate di cui abbonda la storia istituzionale italiana vanno, spesso, fra di loro disambiguate[2]. Non così con Camillo Benso. Univoca, si è detto, è la corrispondenza fra il massimo protagonista politico della stagione di passaggio dal vecchio Piemonte al nuovo, e da questo allo Stato italiano, e un manufatto giuridico; e si tratta, per giunta, di un manufatto giuridico anche esteriormente imponente, specie se rapportato ai canoni del suo tempo e, nello specifico, alla tradizionale sobrietà e quasi verrebbe da dire stringatezza della legislazione subalpina. E non si tratta di una notazione fine a sé stessa.

Anche solo la tralaticia etichetta – legge "Cavour", appunto – introduce infatti, sia pur a livello evocativo e, quindi, simbolico (e nondimeno, come tale, pienamente degno dell'attenzione dello storico e del giurista) una monumentalizzazione storiografica del prodotto, per così dire.

Conclamata, questa monumentalizzazione, lo è sempre stata, nel campo d'indagine della storia dell'amministrazione pubblica: anche gli studi più recenti e metodologicamente innovativi non hanno toccato il posto, o se si vuole il rango, che la legge occupa nel racconto della edificazione della burocrazia moderna consegnata dagli Stati sabaudi a quello unitario; l'affermazione non ha intento

[1] Sostituto procuratore generale della Corte dei conti

[2] Si pensi alle plurime leggi Rattazzi. Almeno tre oggetti normativi sono universalmente agganciati al nome dell'altro – e non paritario… – *partner* (*si licet…*) del cosiddetto "Connubio", ossia, come noto, la legge 3 agosto 1862, n. 753, la legge 29 maggio 1855, n. 878, entrambe (risaputamente) in materia di enti ecclesiastici, la legge 23 ottobre 1859, n. 3702 (sulla unificazione amministrativa e molto altro: ancor più nota, non necessita di introduzioni).

critico, limitandosi a segnalare un dato, quello per cui la riforma cavouriana continua a rappresentare se non altro un condiviso "punto di partenza", nel quale si incarna, per citare uno dei massimi studiosi contemporanei, "*la visione primigenia di quello che sarebbe poi stato l'apparato ministeriale nella storia stessa d'Italia*"[3].

Così, la legge Cavour è passata all'analisi degli storici come quella che avrebbe, o con cui si sarebbe, introdotta una serie di rilevantissime innovazioni: il principio della responsabilità ministeriale; una rappresentazione pienamente organica dell'apparato burocratico; una architettura di questo stesso apparato concepita, modernamente, con un andamento piramidale, legata e innervata, nei suoi segmenti e comparti, dal principio di gerarchia.

1.1 – Nell'analisi degli istituti, come delle istituzioni, dei punti di partenza sono necessari. Inoltre, bisogna evitare di cadere nell'eccesso metodologico opposto a quello dell'esaltazione, ingenuamente ed acriticamente positivistica, della volizione del detentore della potestà pubblica, ossia nella negazione *préalable* di ogni coefficiente di innovazione contenuto in un particolare impulso di politica del diritto (o anche solo di normazione positiva), alla ricerca – e in ciò sta il paradosso - di posizioni sempre pregiudizialmente "innovative". Per questi ottimi motivi non si può negare alla legge Cavour il posto che ancora occupa nella raffigurazione diacronica dell'edificio burocratico statale unitario.

Va, però, del pari affermato che il merito principale di quel provvedimento, sotto l'aspetto dell'organizzazione amministrativa, fu quello non di aver creato *ex nihilo,* o anche solo di aver importato "di peso", degli istituti completamente nuovi, ma di aver condotto a compimento dei processi di lungo periodo, che avevano già avuto un ampio sviluppo, sia pur disorganico quanto agli esiti normativo-positivi, nel percorso, intrapreso dall'apparato statuale sabaudo-sardo all'indomani della c.d. Restaurazione, di riallineamento lento, progressivo, strutturalmente incompiuto e forse contraddittorio (ma non per questo meno riconoscibile) alla piena modernità giuridica e istituzionale.

Questo discorso, che si è tentato di condurre più compiutamente altrove con riguardo alla modernizzazione della macchina burocratica[4], non vale solo per la parte più studiata della riforma Cavour, quella, cioè, condensata nei precetti del titolo primo: due soli, e secchi, articoli (ma non va dimenticato il regolamento di esecuzione, che di queste due norme di principio costituisce fondamentale ed integrante svolgimento, ossia il r.d. n. 1611 del 23 ottobre 1853: un provvedimento esaustivo e minuzioso, che con i suoi ben 130 articoli si avvicina alla concezione contemporanea di "testo unico"). A maggior ragione, si potrebbe dire, vale per il titolo secondo della legge n. 1483/1853, dedicato alla *Contabilità generale dello Stato,* che assorbe quantitativamente la massima parte del testo normativo primario, ma che è stato fatto oggetto di una considerazione scientifica ben più rapsodica rispetto al tema della "responsabilità ministeriale".

Con riguardo alle disposizioni di contabilità della legge Cavour, occorre quindi avventurarsi in un doppio livello di decostruzione e ricostruzione: innanzitutto, è necessario dar conto del tratteggio essenziale del ciclo di bilancio che emerge da quel testo, già di per sé poco studiato; solo una volta compiuta questa prima operazione, si può procedere a valutare quale fosse il reale coefficiente di novità della riforma rispetto all'ordinamento previgente, mettendo il prodotto normativo appieno nel suo contesto. Si tratta di un giudizio, questo sulla "innovatività" della legge Cavour, che non ha – è appena il caso di ricordarlo – valore in sé stesso, naturalmente, ma che, a sua volta, è strumentale per la corretta ricostruzione delle dinamiche ordinamentali più profonde che segnano le traiettorie del costituzionalismo moderno nella nostra esperienza giuridica.

---

[3] G. Melis, in Scheda Irpa 27/09/2020, *Cavour e la responsabilità ministeriale,* in www.irpa.eu. Si tratta di una idea non contraddetta nel fondamentale lavoro del medesimo A. *Storia dell'amministrazione italiana,* Bologna, Il Mulino, n. ed. 2020.

[4] Sia consentito un rimando a G. Stolfi, *Dall'amministrare all'amministrazione. Le aziende nell'organizzazione statuale del Regno di Sardegna (1717-1853)*, Firenze, Firenze University Press, 2014.

2. Il ciclo di bilancio nella legge Cavour

La presentazione più organica del contenuto schiettamente giuscontabile della l. n. 1483/1853 è da rinvenirsi in una pregevole pubblicazione commemorativa di carattere storico edita dalla Ragioneria generale dello Stato nel 1959, in occasione del novantennale della propria istituzione[5]. Il suo limite principale è anche il punto di forza che la rende strumentale alla miglior trattazione del problema in questa sede: l'esposizione dei contenuti della legge, per l'appunto (ed esattamente in linea con quanto si diceva nel paragrafo precedente), prende le mosse da un'idea-forza, ossia quella per cui la riforma Cavour avrebbe operato, all'altezza del ciclo di bilancio dello Stato, ciò che essa aveva condotto a termine anche a livello dell'organizzazione amministrativa: il riallineamento *de novo* dell'ordinamento al costituzionalismo moderno, varato con lo statuto nel marzo '48.

Non c'è, quindi, una "massa critica" di studi che consenta di dare conto di una interpretazione storiografica consolidata: disponiamo, però, di un lavoro organico e tecnicamente impeccabile (perché, si capisce, proveniente proprio dal *grand corps d'état* che, all'interno della struttura burocratica, padroneggia e maneggia per sua missione istituzionale le categorie giuscontabili) che permette di affermare, se non altro, che allorché si è posto mano a una lettura della parte della riforma Cavour relativa al bilancio, la si è guardata entro la medesima traiettoria con cui si è inquadrata anche la parte relativa alla riorganizzazione dell'apparato burocratico. Gli sporadici scritti di dottrina che hanno affrontato l'argomento (non facendone, comunque, oggetto prevalente di analisi) confermano questa tendenza[6].

Se già l'affermazione per cui la nascita del costituzionalismo moderno negli Stati sabaudi si esaurisce nel momento forte dell'*octroi* carlalbertino è discutibile, ed è stata efficacemente messa in discussione[7], tanto più lo sarà l'idea di un adeguamento della contabilità all'ordine costituzionale *quod uno actu perficitur.* Ma occorre, lo si è detto, andare con ordine.

Conviene, quindi, ritornare anzitutto al testo.

2.1 – In questa sede, si esamineranno nello specifico le disposizioni della l. Cavour che prendono ad oggetto la formazione e l'approvazione del bilancio di previsione, del consuntivo e dell'"assestamento definitivo"; sono – come si sa – materia di contabilità anche le norme in materia di contratti pubblici e patrimonio dello Stato, temi che pure vengono affrontati in modo organico e significativo dalla l. n. 1483/1853, ma che non saranno oggetto di analisi in questa presentazione, non tanto per esigenze di *brevitas* quantitativa, quanto di focalizzazione su uno specifico motivo, che è quello – già annunciato – del ciclo di bilancio. Tuttavia, vale spendere una considerazione a margine sulla necessità di approfondire, altrove, anche questi aspetti: solo tramite una disamina completa del prisma della contabilità, infatti, si coglie appieno il controluce dell'evoluzione del diritto amministrativo sostanziale e della finanza pubblica.

Sia come sia, e tornando invece al problema di puntuale interesse di questo discorso, la legge Cavour prevede due differenti bilanci, attivo e passivo, che sono approvati con due leggi distinte. Il "*bilancio generale passivo*" consta della "*riassunzione*" di tutti i bilanci "*parziali*" dei singoli ministeri. La presentazione di entrambi i bilanci deve avvenire alla Camera dieci mesi prima dell'inizio dell'anno finanziario, il che vuol dire – stante la coincidenza di questo con l'anno solare – entro il mese di febbraio.

A termini dell'art. 4, "*Il Bilancio attivo comprende tutti i proventi dei quali è prevista la riscossione entro l'esercizio finanziario. Essi vi sono distinti per Titoli in Ordinari e Straordinari; i*

---

[5] Ministero del Tesoro – Ragioneria generale dello Stato, *La ragioneria generale dello Stato. Origine e sviluppi*, s. l. ed., ma Roma, Istituto poligrafico dello Stato, 1959, pp. 41 ss. Il paragrafo specificamente dedicato alla l. Cavour non venne ripreso dagli estensori del volume che, dieci anni dopo, marcò le celebrazioni del centenario della Ragioneria, sostituito da un saggetto di "cenni" all'ordinamento contabile e finanziario preunitario. La fonte è tenuta presente anche oggi da uno dei più attenti studiosi di questi temi, L. Cimbolini, in A. Buscema (a cura di), *La nuova contabilità pubblica. Rilettura del Trattato di Contabilità pubblica di Salvatore Buscema,* Napoli, Editoriale Scientifica, 2025, cap. I, pp. 17 ss.

[6] così, ad es., R. Camodeca, *Il bilancio dello Stato nel sistema della ragioneria pubblica*, Padova, Cedam, 2005, p. 4.

[7] spec., e da tempo, si v. R. Ferrari Zumbini, ad es. *Tra norma e vita. Il mosaico costituzionale a Torino 1946-1849,* Roma, Luiss University press, 2019[2].

Titoli sono divisi in Categorie secondo la diversa natura degli oggetti, e le Categorie si suddividono in Articoli giusta la particolare loro specie. Nella presentazione del Bilancio attivo il Ministero indicherà compiutamente i mezzi di far fronte a tutte le spese previste nel Bilancio passivo."

Del pari, l'art. 5 prevedeva che "*Il Bilancio passivo riassume le spese proposte nei Bilanci parziali formati da ciascun Ministro e posti a corredo del medesimo. Queste spese nei Bilanci parziali sono distinte per Titoli in Ordinarie e Straordinarie, e quindi si dividono in Categorie e si suddividono in Articoli secondo la diversa loro natura e specie. Nel Bilancio generale passivo ne è soltanto riferita la divisione per Titoli e per Categorie."*

L'art. 11, invece, stabiliva che "*L'esercizio finanziario comprende i proventi accertati e le spese compiute o date in appalto o cominciate ad economia, non meno che i diritti acquistati dallo Stato e dai suoi creditori dal primo gennaio al 31 dicembre; esso però si protrae sino a tutto giugno dell'anno successivo, unicamente per le operazioni relative alle riscossioni di quei proventi, alla liquidazione ed al pagamento di quelle spese.*"

L'art. 21 vietava lo "*storno di fondi da Categoria a Categoria di un Bilancio approvato*". Fra un articolo e un altro, le variazioni di bilancio potevano essere compiute, se autorizzate con regio decreto. Se fosse emersa la necessità di superare le somme destinate a bilancio ad una categoria, sarebbe stato necessario approvare la spesa "*eccedente il bilancio*" con legge speciale, che avrebbe anche dovuto indicare "*i mezzi per farvi fronte*" (art. 22).

Per quanto attiene al bilancio di previsione, come si inferisce agevolmente dai dispositivi appena ricordati, nella legge non era ancora affrontato compiutamente il problema – fondamentale – della scelta fra cassa e competenza: del resto, non si aveva, con ogni probabilità, ancora piena contezza della distinzione, ricca di risvolti giuridico-politici, e che avrebbe causato, come si sa, una serie di oscillazioni lungo tutto il corso della storia costituzionale unitaria, anche repubblicana (per la prima volta i termini del dibattito si posero compiutamente nel 1865 ad opera di Quintino Sella)[8].

Sembrerebbe di poter affermare che, per le entrate, fosse seguito il principio di competenza (art. 4: "*proventi dei quali è prevista la riscossione*"; art. 11: "*proventi accertati*"); per le uscite, invece, venisse data rilevanza alla cassa (sempre art. 11: "*spese compiute*"), ma con una importante ambiguità: l'art. 5, come si è visto, prevedeva che il bilancio passivo riassumesse le "*spese proposte*". Se, però, si ipotizza che le "proposte" non fossero proposte di impegni, ma di pagamenti, si può ricostruire una coerenza fra le due norme, confermando una duplice metodologia, differenziata a seconda del bilancio, attivo (per competenza) o passivo (per cassa).

Gli artt. 37 e ss. della legge si occupavano dell'"*assestamento definitivo dei bilanci*", prevedendo che allo scopo fosse dedicata una legge "speciale" (cioè appositamente dedicata all'oggetto), da presentarsi al Parlamento "*nei primi due mesi della sessione successiva al chiudimento del relativo esercizio nel modo e nelle forme stabilite per le Leggi dei Bilanci*"; il disegno di legge sarebbe stato accompagnato dai conti dei singoli ministri, "*e da quello generale dell'Amministrazione delle Finanze, non che dalle relative osservazioni del Controllo generale*". Le norme per la formazione di questi conti erano dettate al capo VII della legge (*Dei conti parziali dei Ministri e di quello generale dell'Amministrazione delle Finanze)*, negli artt. 46-48, mentre una disposizione collocata in un capo distinto e autonomo, l'ottavo ("*dei conti dei contabili*") ricordava che tutti i tesorieri "*e gli altri contabili per lo Stato, in danaro o in materia*" avrebbero dovuto rendere il conto alla Camera dei conti.

Come si vede, l'istituto ricomprende profili propri sia dell'attuale assestamento di bilancio, sia del rendiconto generale dello Stato che – sotto questa forma e, in particolare, con una propria autonomia e individualità – all'epoca non era rinvenibile.

Si può notare, rispetto all'attuale disciplina (ancora immutata rispetto all'impostazione postunitaria), la vistosa assenza di un istituto caratterizzante come la parificazione (appunto) del rendiconto generale dello Stato, attribuita alla Corte dei conti sin dalla sua rifondazione in questa

[8] *La ragioneria…*, 1959, cit., p. 58.

forma[9]. Al posto di questa verifica, solennizzata dalle forme giudiziarie, La legge Cavour prevedeva che il Parlamento disponesse, prima dell'approvazione con legge dell'"*assestamento definitivo*", delle "*osservazioni del Controllo generale*".

La l. 1483/1853 conservava, infatti, l'antico dualismo fra le attribuzioni del Controllo generale e quelle della Camera dei conti: il primo ufficio – di importanza, come si sa, notevolissima sotto l'Antico regime – si vedeva intestati compiti che, nell'ereditare il precipitato di antiche e più pervasive competenze, già prefiguravano, allo stesso tempo, nettamente il "nuovo" controllo preventivo di legittimità, che sarà di là a qualche anno affidato alla Corte dei conti, con una soluzione originale rispetto al modello schiettamente napoleonico della magistratura contabile[10], e realizzando così l'auspicio di "*concentrare il controllo preventivo e consuntivo in un magistrato inamovibile*" formulato proprio nel 1852 dallo stesso Cavour.

La l. 1483/1853, frutto di un compromesso in materia di controlli, e quindi conservando il nucleo delle rispettive attribuzioni della magistratura contabile e del controllo generale, disponeva invece (artt. 32 ss.) che "*Per essere ammesso a pagamento il mandato deve riferirsi ad un credito regolarmente aperto, enunciare il Bilancio parziale, la Categoria e l'Articolo, o la Legge parziale cui si riferisce, e circoscriversi nei limiti delle distribuzioni dei fondi stabiliti per ogni bimestre. Dovrà inoltre essere presentato all'Ufficio del Controllo generale coi documenti giustificativi e munito della sua vidimazione*". Il Controllore generale avrebbe potuto rifiutare il visto, i cui motivi sarebbero stati esaminati dal Consiglio dei ministri, che ne avrebbe potuto autorizzare, sotto la propria responsabilità, la vidimazione con riserva (art. 33). In questo caso, le osservazioni formulate dal controllo generale sarebbero state incluse fra quelle, come si è visto, presentate al Parlamento (a termini dell'art. 37) in sede di "*assestamento definitivo*".

Gli articoli 38 e ss. della l. Cavour disciplinavano, dal canto loro, i residui attivi e passivi. La materia, tecnicamente complessa, era da sempre (laddove per "sempre" si vorrà intendere dal ripristino dell'individualità statuale sabaudo-sarda nella sua integrità, ossia dal relativamente recente 1814) oggetto di una regolamentazione tanto minuziosa quanto affaticata. Per la prima volta essa trovava, ora, una disciplina organica di rango primario, che forniva una cornice solida e tutto sommato lineare all'istituto: in questo, si coglieva uno dei frutti più concreti ed immediati del raggiungimento di un approdo definitivo di fondamentale importanza sistematica, ossia quello dell'unitarietà del bilancio *disciplinata organicamente per legge*[11].

---

[9] Col r.d. n. 3706/1859.

[10] La *Cour des Comptes* francese non ha, come risaputo, compiti di controllo preventivo di legittimità. I poteri del *Contrôleur général des finances* non furono ripresi dall'organo ministeriale che ne prese il posto dopo il 1791 né "clonati" per porli in capo al plesso magistratuale che si sostituì all'antica *Chambre des Comptes*. La vicenda ben riassume ed esemplifica come, in una vicenda istituzionale – quale quella sabaudo-sarda – caratterizzata non dalla forte discontinuità della rivoluzione, ma dalla ripresa della continuità istituzionale con la *cosiddetta* "Restaurazione", siano potute, nel tempo, emergere forme che, pur dovendosi ricostruire (geneticamente) come compromissorie rispetto alla tradizione ordinamentale, di cui conservavano alcuni (e rilevanti) aspetti, o per meglio dire matrici, si rivelarono innovative, proiettando nel sistema costituzionale-moderno istituti le cui virtualità applicative si sarebbero rivelate non prive di fecondi svolgimenti.

[11] Mette conto riportare la disciplina positiva: Art. 38. *Le somme che al chiudimento di un esercizio rimanessero a riscuotere od a pagare, figureranno nel conto dell'esercizio corrente al tempo della riscossione o del pagamento in modo distinto da quelle che furono riscosse o pagate come proventi o spese proprie del corrente esercizio.* Art. 39. *I mandati di pagamento spediti e non soddisfatti prima del chiudimento di un esercizio, potranno, senza essere rinnovati, avere effetto sino al loro annullamento, e figureranno come scaricamento nel conto speciale del Tesoro sull'esercizio corrente all'epoca in cui si farà il pagamento.* Art. 40. *Rimarranno annullati i mandati dei quali non sia stato chiesto il pagamento nell'intervallo di cinque anni, da contarsi dal primo gennaio dell'anno in cui furono spediti, riservata però ai creditori dello Stato la facoltà far valere i diritti che loro possono tuttavia competere. Alla disposizione del presente articolo non sono soggetti i mandati di pagamento colpiti da sequestro ad inibizione.* Art. 41. *Spirati i cinque anni, il montare dei mandati di pagamento colpiti da sequestro ed inibizione è versato nella cassa dei depositi ed anticipazioni per conto di chi di ragione. Questo versamento libera intieramente lo Stato.* Art. 42. *Se al chiudimento di un esercizio si trovassero in corso di esecuzione spese che formassero oggetto di determinate assegnazioni sul medesimo, se ne trasporterà sull'esercizio successivo la parte necessaria per il saldo del pagamento, previa dimostrazione verificata dal Controllo.* Art. 43. *Le somme autorizzate per una spesa straordinaria da eseguirsi in più anni si trasporteranno negli esercizi*

2.2 – Non si pensi che questa "unitarietà" fosse contraddetta dalla presenza, più volte ricordata, di due bilanci (e di due separate leggi di bilancio). Nonostante la distinzione fra il bilancio attivo e quello passivo, i due momenti distinti non costituivano, infatti, che una particolare declinazione di un atteggiarsi sostanzialmente unitario del ciclo di bilancio, testimoniata sia dal procedimento e dalla metodologia di formazione dei documenti contabili, sia dall'unitarietà del contesto dell'esame e dell'approvazione parlamentare.

A sua volta, l'unitarietà del (ciclo di) bilancio era una conseguenza ineludibile della nuova funzione costituzionale del bilancio stesso, come momento per eccellenza di confronto tra governo e Parlamento. In un sistema monarchico-costituzionale puro (in Piemonte, si trattò sempre di un modello del tutto teorico e astratto: la lettera dello statuto non fu mai, in questo, *vita* dell'ordinamento) prevalente è (o, per meglio dire, "sarebbe": nelle esperienze storicamente più rilevanti di monarchia categorizzata classicamente come "costituzionale", infatti, è raro il caso in cui non si sia mai realizzata alcuna interferenza fra formula di governo e maggioranza parlamentare, al di là delle formulazioni testuali delle varie Carte[12]) la concezione meramente autorizzatoria del voto parlamentare sul bilancio e, come coerente svolgimento di questo presupposto, si consolida (o dovrebbe consolidarsi) l'idea che la legge di bilancio sia tale solo in senso formale. In un sistema propriamente parlamentare, invece, l'autorizzazione delle Camere non può mai essere una semplice rimozione di un ostacolo giuridico all'esecuzione del bilancio, in quanto tale nemmeno – in ultima analisi – refutabile dalle Camere (*actus inanis,* secondo le parole del massimo teorico di questa prospettazione)[13], ma diventa la primigenia, più radicale e, al postutto, più feconda forma di controllo (politico e in pari misura giuridico) parlamentare sull'operato del governo (è la tradizionale posizione della dottrina britannica formatasi intorno all'analisi del *Cabinet government*); il Parlamento, in questo senso, attraverso la decisione sul ciclo di bilancio, non solo sottopone a scrutinio l'indirizzo politico, ma per naturale dinamismo del confronto che si instaura sulla spesa e sull'entrata – cioè sul funzionamento complessivo della macchina dello Stato e sui fini e le direzioni cui essa tende – finisce con lo svolgere un ruolo, per così dire, attivo, o se si vuole d'impulso, nella formazione, nelle modificazioni, nella definizione dei concreti punti di equilibrio che si raggiungono intorno all'indirizzo politico; così, il ciclo di bilancio concorre, a sua volta, al determinarsi di movimenti che assumono anche un aspetto istituzionale, operando, come naturale tendenza, nel senso dell'emergere del governo come soggetto costituzionale autonomo. Non a caso, la regola che si consolida è quella per cui, in caso di voto contrario sul bilancio, il governo deve dimettersi. E ciò anche quando non vi sia positivizzazione dei meccanismi del parlamentarismo: solo in apparenza paradossalmente (come già notavano, acutamente, gli osservatori anglosassoni coevi), ma, in realtà, per l'agire di forze profonde che

---

successivi fino all'intiero compimento della medesima. Art. 44. *Le spese autorizzate che non furono effettuate al chiudimento del relativo esercizio e non contemplate nei precedenti articoli trentanove, quarantadue e quarantatré, saranno annullate.*

[12] L'affermazione può sembrare forte, ma è confermata, per l'ottocentista, dall'analisi delle esperienze francesi e di quella belga; le vicende spagnole sotto i vari regimi "costituzionali" mostrano, invece, delle singolarità, che però sembrano trovare ragioni storico-istituzionali, più che propriamente giuridiche. Più fruttuosa appare, come chiave di lettura storicamente avveduta, rispetto alla formula del c.d. "costituzionalismo monarchico puro", quella del "governo monarchico rappresentativo", studiata analiticamente, negli anni, da L. Lacchè (cfr., ad es., *Governo rappresentativo e principio parlamentare: le Chartes francesi del 1814 e 1830*, in *Giornale di Storia costituzionale, n. 2/2004*) e dalla sua scuola (v., oggi, G. Mecca, *Il governo rappresentativo*, Macerata, EUM, 2021).

[13] Si allude, ovviamente, a R. Gneist, cfr. C. Forte (a cura di), R. Gneist, G. Jellinek, *Legge e bilancio. Legge e decreto*, Milano, Giuffrè, 1997. Il volume raccoglie, sotto la curatela nient'affatto anodina di un brillante studioso di storia della contabilità pubblica, due contributi fondamentali (il primo, appunto, dello Gneist, il secondo dello Jellinek) per la ricostruzione del dibattito *de iure publico* sviluppatosi in Germania verso la fine del XIX secolo sulla funzione della legge di bilancio e sulla sua natura di legge "in senso formale" (formula che ebbe fortuna anche in Italia, sino ad essere tralaticiamente ripetuta nelle massime manualistiche, ma con un'accezione molto più limitata di quella che, a prenderla a bordo con tutti i suoi svolgimenti costituzionali, intendeva conferire la dottrina tedesca e, nello specifico, il Gneist).

scaturiscono dal darsi stesso di una relazione fra potere esecutivo e rappresentanza politica in senso moderno, ciò accadde anche (verrebbe da dire "perfino") in Germania all'inizio del Novecento[14].

Nel 1853, con la vita delle istituzioni saldamente instradata sui binari del parlamentarismo[15], la legge Cavour rispecchiava esattamente, all'altezza della regolamentazione positiva, i cardini fondamentali della posizione del problema costituzionale del bilancio, per come lo si è rapidamente (molto rapidamente) abbozzato, come punto focale del confronto fra governo e Parlamento.

Ma la contestualizzazione storica della legge non può limitarsi a questa semplice constatazione. È vero, e lo si è detto, che la l. Cavour registrava, e fissava al livello di fonte primaria, una funzione costituzionale del ciclo di bilancio come (uno dei massimi, se non il principale) punto di caduta degli equilibri della forma di governo (sia pur tendenzialmente, o anche imperfettamente, se si vuole – in omaggio a una lunga tradizione interpretativa che, qui, non si intende, per estraneità di sede, mettere in discussione) parlamentare. Ma questo non vuol dire che, per ciò stesso, la l. Cavour abbia *realizzato* l'allineamento del ciclo di bilancio al costituzionalismo moderno nel regime statutario. Lo ha *rappresentato* o, meglio, portato a livello di rappresentazione legislativa. Ma lo ha anche creato? Ritorna, quindi, il problema di individuare il reale grado di innovatività delle disposizioni introdotte nel 1853.

3. la legge Cavour nel suo contesto: una registrazione, più che una reale innovazione

Nel 1853, alcune traiettorie fondamentali del costituzionalismo statutario si erano già andate definendo. In primo luogo, stava emergendo chiaramente il ruolo del Consiglio dei ministri, col suo presidente, nel silenzio completo della Carta fondamentale. *Long story short* (*si licet…*), sin dalla primissima applicazione dello statuto erano comparsi organi decisivi nella definizione della forma di governo, ma estranei al perimetro testuale della costituzione che oggi si definirebbe "in senso formale". Soprattutto negli anni del governo Azeglio, la posizione del presidente del Consiglio si era andata precisando: la presidenza del consesso ministeriale era, bensì (e lo sarebbe rimasto, come dato quantomeno teorico, ma carsicamente riaffiorante anche nella concreta vita costituzionale, sino alla fine del regime statutario) *duale,* perché la presidenza del titolare di questa carica conviveva con quella regia. Allo stesso modo *duale* era la fiducia di cui doveva godere il Gabinetto: per quanto ciò suoni strano all'orecchio contemporaneo, si trattava, ancora una volta, di un dato registrato in modo piano e aproblematico dalle prime generazioni di costituzionalisti italiani, nutriti di robuste dosi di storicismo[16]. Elementi come la responsabilità collegiale del Consiglio dei ministri e il suo porsi come sede fondamentale di elaborazione delle scelte d'indirizzo erano già assai più che *in fieri:* anche solo all'altezza dei dati positivi, il decreto c.d. "Azeglio" (r.d. n. 1122/1850), che per primo censì l'esistenza del collegio ministeriale di vertice (ma, giova ripetere, non lo istituì: esso esisteva, lo si è detto, senza soluzione di continuità, sin dal passaggio di testimone con il Consiglio di conferenza pre-statutario), nell'elenco delle materie da trattarsi in Consiglio includeva, insieme con tutti gli altri "*progetti di legge*", anche quelli di bilancio. Il principio-chiave del controllo parlamentare sul ciclo di spesa ed entrata pubblica, e con esso il necessario crisma legislativo dell'approvazione dei bilanci, era enunciato, seppur in modo abbastanza ellittico, dall'art. 10 dello statuto, secondo il quale "*ogni legge […] di approvazione dei bilanci e conti dello Stato sarà presentata prima alla Camera dei deputati*".

In apicibus, quindi, era già chiaro quel che la riforma Cavour svolse compiutamente: il bilancio, o per meglio dire "i bilanci" (il plurale della Carta albertina non è casuale) andavano

[14] Cfr. W. J. Shepard, *The german doctrine of the budget*, in *The American political science review,* n. 1/1910, vol. 4, pp. 52 ss.

[15] Sia detto qui in modo volutamente generico. Per una succinta ricognizione -e alcune possibili letture – del noto dibattito sul parlamentarismo statutario, sia per esigenze di brevità lecito rimandare a G. Stolfi, *Consiglio dei ministri segreto. Il governo fra Stato sabaudo e unitario (1814-1867): la spontaneità*, Roma, Paracelsus ed., 2025, pp. 63 ss.

[16] Di "*gemina fiducia del re e della Camera*" discorrerà, limitandosi a un testo di larghissima diffusione, ancora il Commento di Racioppi e Brunelli (F. Racioppi, I. Brunelli, *Commento allo Statuto del Regno,* vol. III, Torino, UTET, 1909, p. 301.

presentati e approvati con legge, e le leggi (teste il decreto Azeglio del '50) dovevano essere discusse in Consiglio dei ministri, impegnando, quindi, la responsabilità collegiale del governo. Veniva, in questo modo, chiuso idealmente il cerchio del *continuum* fra politica e amministrazione, che segna un tassello fondamentale del costituzionalismo in senso moderno (e con esso della nozione costituzionale di bilancio), e i cui protagonisti sono i ministri: da un lato, responsabili di individuare le risorse finanziarie necessarie per l'attività della macchina dello Stato e per la loro allocazione e distribuzione; dall'altro, responsabili di *eseguire* quel programma amministrativo secondo le previsioni del bilancio approvato dal Parlamento.

3.1 – Ma ancor prima che la riforma Cavour sancisse dal punto di vista formale, e nel modo più chiaro possibile, la fine del modello plurale di amministrazione, basato sulla compresenza di ministeri e aziende (queste ultime deputate all'amministrazione "finanziaria" – nozione quantomai ambigua - e alla tenuta della contabilità[17]), con i riflessi evidenti in materia di ciclo di bilancio (e più in generale di finanza pubblica) che si possono immaginare, questa fine si era già manifestata, non solo nelle enunciazioni di principio – come fin qui ricordato – ma anche nella concretezza dell'esperienza istituzionale.

La presenza delle aziende, per quanto residuale, era ormai avvertita come un problema, e come una concausa del "disordine", più volte e da più parti lamentato, dell'ordinamento finanziario-amministrativo sabaudo. Nel crescere del dibattito pubblico intorno alla riforma, si ricordano giudizi esattamente coevi, come questo di Francesco Lencisa, egli stesso alto funzionario, che prendevano di mira le lungaggini della burocrazia causate dallo sdoppiamento di strutture: "*Un Ministro, in virtù dell'autorizzazione sovrana, dove è prescritta dalla legge, ordina la spedizione di un mandato sui fondi disponibili di una categoria del suo bilancio. Ora, il Ministro deve perciò scrivere una lettera ufficiale all'Azienda generale cui spetta, la quale sta a due passi dal ministero, affinché rilasci il mandato in discorso. L'Azienda generale, fatto il mandato, lo invia al ministero da cui è partito l'ordine firmato dal Ministro, e questo deve mettere ancora sul mandato la propria firma. Ciò fatto il mandato è rimesso alla stessa Azienda generale, la qual deve farlo passare al vicino ufficio di controllo. Qui il mandato va dapprima all'ufficio di registrazione, dove è registrato, come si certifica con apposita firma dell'impiegato a ciò delegato, e poi passa nelle mani del Controllore generale, il quale pure deve firmarlo. Dopo ciò il mandato si riporta dal Controllo all'Azienda generale da cui fu rilasciato e questa Azienda generale deve rimetterlo all'Ispezione generale dell'Erario, dove si deve egualmente registrare e far munire della firma dell'Ispettore generale. Ora dall'Ispettore generale torna per la quarta volta all'Azienda generale dalla quale partì, e deve essere sottoposto ad una nuova registrazione sul libro mastro dell'Azienda medesima*"[18].

Si tratta di una efficace caricatura, che però lascia in ombra un punto fondamentale: quello della complessità dell'apparato e della procedimentalizzazione era, in realtà, solo un aspetto di un problema complessivo da leggersi e comprendersi cogliendo nella sua interezza il prisma dato dal trinomio finanza pubblica – bilancio – organizzazione amministrativa. Questo nodo, nella sua complessità[19], contribuisce anche a dar ragione dell'evoluzione accidentata degli istituti giuscontabili e del processo non lineare di "costituzionalizzazione" del bilancio, che qui si sta descrivendo.

---

[17] Le aziende, sorte nel 1717 con le *Costituzioni* di Vittorio Amedeo per il regolamento delle regie finanze e, appunto, delle aziende (11 aprile di quell'anno) caratterizzarono fino al 1853 la struttura statuale sabauda. Nel 1817, all'indomani della c.d. Restaurazione, esse erano state fatte oggetto di un profondo e significativo riassetto che aveva sancito la dipendenza gerarchica del capo d'azienda dal ministro competente per materia, immettendo, quindi, nella struttura amministrativa il puntello fondamentale del concetto moderno di burocrazia: la verticalità e l'unitarietà della linea di comando, che dalla decisione politica arriva al provvedimento amministrativo. Il sistema messo a punto nel 1817 con le regie patenti di Vittorio Emanuele I del 31 marzo di quell'anno resse, pur fra continui "smottamenti" (specie in epoca carlalbertina) verso un modello compiutamente ministeriale, sino alla promulgazione – e all'applicazione – dello statuto.

[18] Citato da A. Plebano, *Storia della finanza italiana dalla costituzione del nuovo Regno alla fine del secolo XIX*, vol. I: *dal 1861 al 1876*, Torino, CEDAM, 1899, p. 6.

[19] Ben colta, ad esempio, in tempi non recenti, da F. S. Nitti, nel suo corposo studio su *Il bilancio dello Stato dal 1862 al 1896-97*, in *Scritti sulla questione meridionale*, vol. II, Roma-Bari, Laterza, 1958, pp. 37 ss.

3.2 – L'analisi della legislazione del biennio '48-'50 mostra una significativa, anche se non sorprendente (stanti le complesse e tormentate vicende istituzionali e politiche attraversate dal Regno nel biennio) discontinuità in materia di bilancio. Non furono presentate leggi di bilancio a cadenze regolari. Appena la situazione si stabilizzò, però, seguirono provvedimenti importanti. Assumono rilievo soprattutto le istruzioni del 15 maggio 1850 date dal ministero delle Finanze sulla preparazione dei bilanci attivi e passivi e la presentazione dei progetti di legge di bilancio[20]. Già che l'iniziativa fosse del ministero non è irrilevante, e certifica un elemento che, per quanto già vero nel sistema sabaudo da decenni (e, quindi, da ben prima dell'introduzione dello statuto) non va sottovalutato, ossia la centralità del dicastero finanziario nell'elaborazione e nell'impulso del ciclo di bilancio (in precedenza, non esisteva affatto questo ruolo d'impulso: al suo posto, risaltava il ruolo di "camere di compensazione" istituzionali di un modello pluricentrico e complesso di amministrare, come il Consiglio di Finanze[21]).

Anche dal punto di vista sostanziale (e non solo, per così dire, architettonico) le istruzioni del 1850 (che sarebbero state applicate dall'anno successivo) facevano trasparire un dato fondamentale: l'unificazione del ciclo di bilancio (ma, in realtà, del ciclo di finanza pubblica) intorno al soggetto ministeriale competente per materia. Si stabiliva, infatti, che le aziende avrebbero bensì continuato a preparare i progetti di bilanci relativi alla loro sfera di attribuzioni e di competenze, come era accaduto fino ad allora (e come era, del resto, previsto da una stratificazione di fonti primarie, a partire dalle r. pat. del marzo 1817, mai abrogate, che avevano operato una sostanziale riorganizzazione dell'apparato centrale dello Stato); tuttavia, il loro ruolo si esauriva, ormai, in questa sola attività propedeutica. Infatti, sarebbe stato il ministero delle Finanze a riunire tutti i bilanci settoriali e, elemento ancor più importante, a presentarli in Parlamento per l'approvazione.

Così le disposizioni: all'art. 2, si stabiliva, per quanto concerne il bilancio attivo, che "*il Ministero delle Finanze riunirà quindi siffatti diversi bilanci in un sol volume, cui porrà in fronte il solito ristretto generale formato dal ministero stesso. Questo ristretto e li suddetti parziali Bilanci costituiranno un sol Bilancio, che prenderà il nome di Bilancio attivo, invece della precedente denominazione Bilancio generale attivo*". Per quanto riguarda, invece, i bilanci passivi, l'art. 4 statuiva che "*il Ministero delle Finanze formerà, come per lo passato, un Bilancio che comprenderà l'attivo ed il passivo, al quale sarà dato il nome di Bilancio generale attivo e passivo, in sostituzione della denominazione di Bilancio universale in addietro usata*". L'art. 14 prevedeva una relazione unica di accompagnamento, per le Camere, che sarebbe stata predisposta sempre dal ministero delle Finanze.

All'altezza della regolamentazione secondaria, era già evidente quel che sarebbe stato poi il contenuto della l. Cavour: anzi, sembra di poter affermare che le istruzioni del 1850 avessero ancor più chiaramente in mente una unicità del bilancio attivo e passivo, che avrebbe dovuto trovare rispondenza in un *iter* di approvazione parlamentare condotto intorno ad *una sola legge di bilancio* di previsione.

Tuttavia, i percorsi della realtà ordinamentale sono tortuosi. Così, nell'anno 1851 si trovano tante leggi quanti sono i singoli bilanci (passivi) dei ministeri *e delle aziende*. Si tratta, complessivamente, di 14 leggi, tutte approvate in data 7 luglio[22]. È evidente come, però, questa distinzione – e questa autonomia – fosse una vuota formalità; le aziende, infatti, erano rimaste prive di ogni potestà decisionale intorno al proprio bilancio, che era comunque demandata alla dialettica fra il ministro delle Finanze, il governo nella sua collegialità (non si dimentichi, infatti, che il progetto di legge di bilancio preparato dal dicastero finanziario andava discusso in Consiglio dei ministri) e il

[20] In *Raccolta di leggi, decreti e circolari ed altre provvidenze de' Magistrati ed Uffizi*, Torino, Speirani e Tortona, 1850, p. 536.
[21] Su cui v., ad es., C. Narducci, *Il Consiglio di Finanze negli Stati sabaudi (secoli XVIII e XIX),* Torino, Deputazione subalpina di Storia patria, 2010.
[22] Cfr. *Raccolta…,* cit., 1851, indici.

Parlamento. E, a dimostrazione della transitorietà della soluzione, già nel 1852 si inaugurò una pratica opposta. Il 18 febbraio fu, infatti, in un'unica legge, approvato il bilancio passivo dello Stato[23].

3.3 – Sembra corretto affermare che la legge Cavour sarebbe arrivata, quindi, a cristallizzare una situazione in evoluzione forse magmatica, ma chiara e riconoscibile nella sua traiettoria fondamentale. E tuttavia, se si volesse spingere lo sguardo anche al di là del momento-soglia (più simbolico che reale) della promulgazione dello statuto, si scoprirebbe come, già in stagioni trattate da ormai vetusti stilemi storiografici come momenti di immobilismo e tetragona reazione (quale il regno di Carlo Felice[24]), le dinamiche che si sono fin qui rapidamente osservate fossero pienamente in azione. Ovviamente, l'unificazione e la verticalizzazione del ciclo di bilancio non avrebbero sprigionato tutte le virtualità applicative che il costituzionalismo moderno consegnava (e continua a consegnare) loro, senza l'introduzione nell'ordinamento del principio di rappresentanza politica. E, tuttavia, l'evoluzione lenta, spontanea, progressiva – e necessariamente incompiuta – degli istituti che raccontano e spiegano le fibre più profonde della macchina della statualità, consegna una riflessione feconda sulla dimensione spontanea dell'evoluzione costituzionale: forse ancor più in generale, non cessa di alimentare interrogativi sempre vivi nella ricerca degli elementi sui quali debba – e, di converso, non debba – davvero verificarsi la permanenza di un istituto giuridico, o piuttosto di una istituzione; in quest'ottica, ridimensionando il dato normativo positivo a favore di quello del fatto, della realtà, della lunga durata.

[23] Cfr. *Raccolta…,* cit., 1852, pp. 159 ss.

[24] Si vedano, ad es., le r. pat. 22 luglio 1826 e le r. pat. 6 settembre 1827, con le quali si accentuarono in modo significativo (e permanente) l'unitarietà del bilancio le competenze del ministero (all'epoca ancora formalmente denominato Segreteria) delle Finanze. Negli anni '30, Carlo Alberto avrebbe sostituito all'esame del bilancio da parte del (disciolto) Consiglio di Finanze quello del Consiglio di Stato (istituito nel 1831).

L'UNIFICAZIONE FINANZIARIA E CONTABILE DEL REGNO D'ITALIA: LA FINANZA PUBBLICA DURANTE IL PERIODO DEGLI ORDINAMENTI PROVVISORI (1859-1869)

di Luciano Cimbolini[1]

Abstract

Il periodo degli ordinamenti provvisori (1859-1869) rappresenta una fase cruciale e turbolenta nel processo di unificazione finanziaria e contabile del Regno d'Italia. Sotto la pressione di emergenze militari e finanziarie, venne affrontata la sfida di unificare i sistemi contabili, fiscali e debitori ereditati dai tanti Stati preunitari. L'unificazione fu caratterizzata da scelte spesso dettate dall'urgenza più che da una visione organica, con continui deficit, ritardi nei rendiconti e un quadro amministrativo frammentato. Pur nel contesto emergenziale, le scelte operate gettarono le basi per la modernizzazione della finanza pubblica grazie all'adozione di norme ispirate principalmente al modello franco-belga. Allo stesso tempo, si procedette all'unificazione dei debiti pubblici e si istituirono nuovi organi, come la Corte dei conti e la Cassa depositi e prestiti. Il culmine di questo percorso fu la legge Cambray-Digny del 1869, che sancì il primo ordinamento contabile unitario dello Stato italiano, garantendo una maggiore trasparenza, responsabilità e credibilità sui mercati internazionali. Nonostante le imperfezioni, queste riforme permisero al giovane Regno d'Italia di evitare il collasso finanziario e di consolidare l'unità politica attraverso il rafforzamento delle proprie istituzioni economico-finanziarie.

The financial and accounting unification of the kingdom of Italy: Public finance during the period of provisional regulations (1859-1869)

The period of provisional regulations (1859–1869) represented a crucial and turbulent phase in the process of financial and accounting unification of the Kingdom of Italy. Under pressure from military and financial emergencies, the challenge of unifying the accounting, tax, and debt systems inherited from the many pre-unification states was addressed. Unification was characterized by decisions often dictated by urgency rather than a coherent vision, with persistent deficits, delayed reporting, and a fragmented administrative framework. Despite the emergency, the decisions made laid the foundation for the modernization of public finances through the adoption of regulations primarily inspired by the Franco-Belgian model. At the same time, public debts were unified and new bodies were established, such as the Court of Auditors and the Cassa Depositi e Prestiti. The culmination of this process was the Cambray-Digny Law of 1869, which established the first unified accounting system of the Italian state, ensuring greater transparency, accountability, and credibility on international markets. Despite their imperfections, these reforms allowed the young Kingdom of Italy to avoid financial collapse and consolidate political unity by strengthening its economic and financial institutions.

Dagli Stati preunitari agli ordinamenti provvisori

Gli ordinamenti provvisori, vale a dire quell'insieme di regole e di scelte politiche che furono adottate, per quanto concerne la materia contabile e finanziaria, nel periodo che va, in sostanza, dal 1859 al 1869, sono un passaggio poco studiato, ma davvero molto importante per capire lo sviluppo della finanza e della contabilità pubbliche sino alla fine del XIX secolo e forse oltre.

Di seguito proveremo a delinearne, per sommi capi, i caratteri, i momenti e le scelte salienti.

1. Un processo sotto la spinta dell'emergenza

L'unificazione finanziaria e contabile del nuovo Regno avvenne in modo a dir poco caotico. Al momento dell'unità, nei territori uniti, erano in vigore otto sistemi tributari, contabili e di bilancio, trentuno uffici finanziari e ventidue catasti. Ancora più confusa era la situazione dei debiti pubblici

[1] Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

preunitari. In prima battuta, si dovettero riconoscere e unificare ben quarantatré tipi di debito, differenti per origine, tasso d'interesse, scadenza e ammortamento. I ritardi nell'approvazione dei rendiconti erano cronici, come costanti erano i disavanzi da ripianare.

La questione contabile e di bilancio era materia "da prima pagina", poiché direttamene legata alle possibilità di sopravvivenza della fragile costruzione unitaria. L'unificazione finanziaria e la sostenibilità dei conti pubblici erano, allo stesso tempo, obiettivo e strumento essenziale per conservare l'unità politica da poco raggiunta. L'emergenza finanziaria, della quale Quintino Sella fu il politico maggiormente consapevole, rappresentò una costante, quanto meno dei primi venti anni della vita politica e istituzionale italiana.

Il 1859 fu un anno cruciale ai fini dell'unificazione amministrativa La struttura amministrativa del futuro regno, difatti, prese forma, nelle sue grandi linee, due anni prima della proclamazione dell'unità.

I fondamentali provvedimenti del 1859, in virtù dei pieni poteri attribuiti al governo anche in materia di riforma amministrativo-contabile con la legge del 25 aprile 1959, n. 3345, furono promulgate senza discussione parlamentare.

Il 30 ottobre furono emanati i quattro decreti sulla soppressione della Camera dei conti e dell'Ufficio del controllo generale della finanza, sull'istituzione della nuova Corte dei conti per il Regno Sardo e la Lombardia, sulla disciplina e le attribuzioni del Consiglio di Stato e sul contenzioso amministrativo.

Gli ordinamenti finanziari e contabili del nuovo Regno d'Italia, prima provvisori e poi definitivi, difatti, si ispirarono al modello franco-belga, cui fece riferimento, nel Regno di Sardegna, la legge 23 marzo 1853, n. 1483, sull'ordinamento dell'amministrazione centrale e della contabilità dello Stato, voluta fortemente da Cavour. Influssi, anche se minori, furono esercitati anche dagli ordinamenti del Regno delle Due Sicilie e del Granducato di Toscana

Il 13 novembre, il Ministro delle finanze, Giovanni Battista Oytana, con i decreti legislativi n. 3746 e 3747, adottò, in via provvisoria, le leggi sull'ordinamento dell'amministrazione centrale e sulla contabilità generale dello Stato nelle province annesse. Questi atti, sostanzialmente, ebbero l'effetto di estendere ai territori annessi la richiamata legge n. 1483 del 1853 (cosiddetta legge Cavour), con qualche piccola modifica finalizzata ad adeguare l'ordinamento contabile alla novità derivante dalla recente all'istituzione della Corte dei conti. Venne prevista la nuova categoria delle spese d'ordine e obbligatorie, nell'ambito delle quali gli stanziamenti potevano essere superati senza preventiva autorizzazione. Rispetto all'ordinamento piemontese, aumentarono i casi dei contratti a trattativa privata e fu introdotta un'eccezione al divieto di pagamento in acconto di lavori e forniture, in un'ottica di favore nei confronti delle spese militari. I più che probabili futuri sforzi bellici, difatti, rendevano opportuno un alleggerimento dei controlli finanziari.

Con regio decreto n. 4441 del 7 novembre 1860 venne emanato il regolamento attuativo della legge n. 3747. La legge e il regolamento attuativo entrarono in vigore il 1° gennaio 1861 nelle province lombarde, emiliane, marchigiane e umbre del Regno sardo. Nelle altre province, invece, per tutto il 1861 rimasero in vigore le norme di contabilità dei vecchi stati.

Saverio Francesco Vegezzi fu il primo Ministro delle finanze del Regno d'Italia (Governo Cavour). Ma fu Pietro Bastogi (Governo Ricasoli), con il regio decreto 3 novembre 1861 n. 302 sulla contabilità generale dello Stato, che portò a compimento il processo di unificazione dei sistemi di contabilità pubblica preunitari.

Nel 1862, in virtù di tali norme, fu presentato il primo vero bilancio unificato del Regno d'Italia.

La riforma Bastogi riproduceva, anch'essa con poche modifiche, i contenuti della legge Cavour del 1853, salvo che per la manifestazione di favore per il bilancio di cassa, su cui né la legge Oytana né quella Cavour si pronunciavano chiaramente. Il regio decreto n. 302 del 1861, in realtà mai convertito, agli articoli 2 e 4, difatti, disponeva che la parte del bilancio concernente l'entrata comprendesse tutte le somme delle quali si prevedeva la riscossione e la parte del bilancio riguardante la spesa comprendesse tutte le somme delle quali si prevedeva l'uscita.

Il successivo regio decreto n. 303 del 1861, abolì gli uffici di contabilità generale di Napoli, Palermo e Firenze e previde l'applicazione del decreto n. 302 a quelle province, con l'istituzione in ciascuna delle tre capitali di una direzione speciale del tesoro dipendente dal Ministro delle finanze.

L'adeguamento della legislazione preunitaria all'ordinamento del nuovo Stato nazionale, dunque, avvenne con poche novità. I termini bilancio attivo e bilancio passivo furono sostituiti con i termini più moderni di bilancio dell'entrata e bilancio della spesa. Furono poi modificate alcune regole di classificazione delle entrate e delle uscite. Fu abolita la categoria, unità elementare del bilancio fin dal 1730, e venne istituito il capitolo che, sino alla riforma Ciampi del 1997, divenne la nuova base per l'identificazione delle entrate e delle spese dello Stato, anche ai fini dell'approvazione parlamentare.

Un'eccezione al piemontesismo dominante, invece, fu il progetto sulla nuova Corte dei conti del Regno, che Bastogi presentò alla Camera nel novembre 1861. Nella relazione illustrativa, il Ministro, difatti, affermava di aver tenuto conto degli ordinamenti degli antichi Stati, oltre che dei sistemi francese e belga.

Il confronto con il regio decreto. n. 3706 del 1859, sulla Corte dei conti del Regno sardo, conferma l'originalità del nuovo istituto. L'organico della Corte fu ampliato e fu introdotta la figura del Procuratore generale. Nella legge del 1859, invece, il pubblico ministero era esercitato a turno annualmente da uno dei "maestri-ragionieri". Furono dettagliate le attribuzioni in materia di sindacato sul bilancio e previsti poteri di vigilanza sulla riscossione delle entrate, mediante ispezioni presso le amministrazioni

Dopo un lungo dibattito parlamentare, fu approvata la legge 14 agosto 1862, n. 800 che instituì la Corte dei conti del Regno d'Italia. Il 1° ottobre 1862 vi fu la cerimonia di insediamento, durante la quale Sella indicò come compito primario della Corte quello di "*vegliare a che il potere esecutivo mai non violi la legge*". Il procuratore generale Michelangelo Troglia affermò che "s*iccome ogni potere dello Stato è tanto più forte e rispettato, quanto più si mantiene nella sfera delle proprie funzioni, così l'ufficio della Corte, ben lungi dal nuocere alla forza e alla dignità del Potere esecutivo, lo coadiuva e lo rinvigorisce*". Ritenendo il principio della divisione dei poteri connaturato al sistema di governo monarchico costituzionale, il procuratore concludeva che "*mezzo efficacissimo per assicurare e mantenere questa sostanziale condizione di cose si è l'occhio vigile e l'ufficio sindacatore della Corte dei conti. Questa, infatti, mentre pone in avvertenza i diversi dicasteri contro ogni eccesso di potere ed ogni possibile emanazione di atti o decreti governativi, amministrativi o finanziari, meno conformi alle leggi e ai regolamenti in vigore, concorre precisamente a far sì che ogni autorità od amministrazione dello Stato si mantenga nei confini delle proprie attribuzioni*".

Con la legge del 28 aprile 1863, n. 576 venne istituita Cassa depositi e prestiti del Regno d'Italia. La legge estese a tutto il Regno d'Italia il modello della Cassa depositi e prestiti del Regno di Sardegna, istituita nel 1850, uniformando la gestione dei fondi pubblici e del risparmio postale. Il progetto portò alla progressiva incorporazione nella Cassa depositi e prestiti del Regno di Sardegna di tutti gli organismi che, nei vari territori del Regno di Italia, svolgevano funzioni analoghe a quelle dell'istituto piemontese.

Il primo bilancio preventivo del Regno d'Italia del 1861 era la somma dei bilanci degli Stati annessi, inquadrati nella struttura del bilancio piemontese. Province napoletane e Sicilia rimanevano in gestione separata. Il disavanzo complessivo era di 314 milioni di lire circa.

Nell'esposizione finanziaria di Bastogi al Parlamento, alla fine del 1861, il disavanzo del 1861 saliva a circa 400 milioni; per il 1862 si prevedevano altri 317 milioni di deficit, arrivando, così, in soli due anni, a uno sbilancio di 717 milioni di lire. Per far fronte parzialmente alle esigenze, si ricorse a un prestito di 500 milioni e all'alienazione di rendite napoletane e siciliane per 59 milioni. Già questi numeri indicano chiaramente come l'unità d'Italia sia sorta sotto i segni dell'emergenza fiscale e del debito pubblico.

In realtà, già la finanza piemontese preunitaria, fece massiccio ricorso, negli anni 1849-50, a un debito con elevati tassi d'interesse. Ai forti disavanzi successivi della gestione straordinaria, si

fece fronte con altro indebitamento, in gran parte collocato dai Rothschild, sempre in buoni rapporti con Cavour, che tuttavia non mancò di mettere in atto azioni di affrancamento dai banchieri francesi.

A Bastogi si deve anche il primo vero atto di sovranità del Regno d'Italia, vale a dire l'unificazione del debito pubblico. Si stima che il debito che il nuovo regno ereditò dagli antichi stati ammontava, per la rendita, a 112 milioni e per il capitale a 2.345 milioni di lire. Queste passività erano composte di 43 debiti differenti per origine, scadenza, tasso di interesse e condizioni di ammortamento. Bastogi scelse, per evidenti motivi di politica nazionale ed internazionale, di non ripudiare i debiti dei vecchi stati, ma di unificarli all'interno del debito del nuovo Stato.

La difficile impresa riuscì grazie a due provvedimenti legislativi. Il Gran libro del debito pubblico venne istituito dalla legge n. 94 del 10 luglio 1861 ("*Legge colla quale è istituito il Gran libro del debito pubblico del Regno d'Italia*"), cui fece seguito la legge n. 174 del 4 agosto 1861 ("*Legge d'unificazione dei Debiti pubblici d'Italia*"), con la quale venivano iscritti e unificati nel Gran libro i debiti pubblici dei vari Stati preunitari.

Questi provvedimenti riunirono tutti i debiti degli Stati preunitari. Furono riconosciuti e iscritti nel Gran libro e convertiti in rendita italiana al 5 o del 3 per cento, tutti i debiti contratti dai cessati Governi, che, in modo certo e incontrovertibile, apparissero sotto forma di rendita pubblica. Vennero riconosciuti e iscritti, senza obbligo di conversione in rendita italiana, quei debiti che o dalle leggi o dagli atti della rispettiva creazione, presentassero condizioni speciali. Soltanto i debiti dei quali non ancora era stato possibile riconoscere la regolarità e la consistenza, furono esclusi dal Gran Libro.

Il totale del capitale nominale era pari a L. 3.103.150.000,00. Un debito annuo di 161,3 milioni di lire, pari ad un capitale nominale di 3,1 miliardi di lire, era l'onere che il nuovo regno, alla sua nascita, assunse con il riconoscimento dei debiti degli antichi Stati e con le passività che stava contraendo in proprio. L'unificazione del debito pubblico, non migliorava direttamente la situazione del bilancio, ma dimostrava ai creditori, soprattutto internazionali, la serietà del progetto unitario. La volontà, espressa in modo quasi unanime dal Parlamento, di farsi carico delle passività degli stati preunitari, secondo Achille Plebano, "r*afforzava la sua unificazione politica facendo sparire ogni vestigia dei cessati Governi, e creava coll'unità del titolo di debito, più larga e miglior base al suo credito*".

2. La finanza pubblica quale elemento cruciale nel processo di unificazione nazionale italiana

La figura di Cavour, anche in materia di finanza pubblica, ebbe una posizione di assoluta primazia in questo periodo.

Le idee di Cavour sull'amministrazione e contabilità dello Stato si rivelarono pragmatiche e non dottrinali. La sua preferenza per il sistema inglese fu marginale, limitandosi alla convinzione di ridurre al minimo il numero delle voci e degli articoli di bilancio.

Non c'è dubbio, comunque, che il modello di amministrazione finanziaria francese fosse più noto e ammirato in Piemonte rispetto a quello inglese.

Le idee economiche di Cavour differivano, tuttavia, da quelle degli economisti contemporanei di scuola ortodossa, come ad esempio Francesco Ferrara, anche per la sua relativa indifferenza verso l'aumento della spesa pubblica. Lo statista piemontese era convinto che, con il progresso della civiltà, i bisogni dovessero crescere e le spese dovessero seguire di pari passo. Lo sviluppo della civiltà non era associato al solo regime liberale rappresentativo, ma alla crescita della società civile ed economica. Per Cavour, l'aumento delle spese era una necessità inevitabile sia per i governi costituzionali, sia per quelli assolutistici, mentre un economista liberista intransigente come Ferrara vedeva solo l'allarme per il deficit del bilancio sardo.

La subordinazione della finanza allo svolgimento dell'economia non fu ripresa dai successori immediati dello statista piemontese, anche a causa dell'andamento critico degli equilibri del bilancio statale.

La questione di bilancio, in conseguenza del deteriorarsi della situazione della finanza pubblica, progressivamente divenne uno degli snodi cruciali del progetto unitario. Guardando a

ritroso, oggi possiamo dire che la fragilità finanziaria e l'emergenza fiscale sono insite nel DNA dell'Italia.

Per gli ambienti diplomatici e per l'opinione pubblica internazionale, la sopravvivenza del nuovo regno poteva essere compromessa dalle difficoltà di bilancio. Lo stesso dogma del pareggio di bilancio, caro a gran parte del ceto politico liberale, era intimamente connesso agli impegni presi con i partner europei e con i finanziatori del nuovo Stato sui mercati dei capitali internazionali.

I bilanci statali erano instabili, soggetti a continue variazioni, anche molto tempo dopo la chiusura delle contabilità dell'esercizio. I rendiconti erano approvati con grande ritardo. Il consuntivo dei proventi e delle spese delle antiche province per l'esercizio 1859 venne presentato al Parlamento italiano solo nel dicembre 1863.

I disavanzi non erano mai quantificati in modo definitivo, a causa delle sopravvenienze di spesa dopo la chiusura dell'esercizio.

L'ordinamento contabile era poco efficace anche ai fini gestionali. Le situazioni finanziarie erano tardive e confuse, poiché non erano in grado di tenere conto dei risultati degli anni precedenti e perché costrette a subire troppe variazioni "postume".

Quintino Sella, divenuto per la seconda volta Ministro delle finanze, nella sua esposizione finanziaria al 30 settembre 1864, denunciava soprattutto le lentezze nella redazione dei conti dello Stato, rimarcando l'assenza di organiche norme amministrative e contabili. In particolare, censurava le lacune di una disciplina che teneva aperto indefinitamente il bilancio, facendolo passare attraverso sette diversi stadi, con altrettanti cambiamenti nella situazione del tesoro.

Il disordine contabile condusse a un grave dissesto finanziario, tanto da travolgere nel settembre 1864 il Governo Minghetti. Secondo Gaspare Finali "*alla sua caduta dal potere nel 1864 fu trovato l'Erario così mal provveduto, che fu d'uopo al riparo la risolutezza di Quintino Sella. Ma se mancavano i mezzi da sopperire ad urgenza di pagamenti, questo accadde per errore di uno dei primari ufficiali del Ministero (delle finanze), possibile in quel tempo in cui vera contabilità non esisteva nell'Azienda del Tesoro: e resone accorto il Ministro, non fu a tempo di provvedere, per il precipitare degli eventi che lo balzarono dal seggio*".

Achille Plebano, sempre sulla stessa vicenda, affermava: "*quando un Paese lascia per anni nel disordine di vistosi disavanzi la sua finanza, limitandosi a sorreggerla alla meglio con quotidiani espedienti, non deve provar meraviglia se gli avvenga di trovarsi da un giorno all'altro nei più gravi imbarazzi*".

Le impellenti necessità fiscali imposero la scelta di unificare il sistema fiscale su base nazionale e non conservare i sistemi fiscali preunitari. Molti tributi preunitari furono aboliti, altri furono estesi ai territori unificati in modo caotico ed emergenziale.

La tariffa doganale piemontese, liberista e frutto dell'esperienza di Cavour, venne applicata, in modo progressivo, in tutto il regno con effetti controversi. Sicuramente si rivelò poco efficace in termini di introiti fiscali.

I progetti di legge Bastogi (1861-62) in materia fiscale miravano a uniformare il sistema nel suo complesso, ma il criterio seguito non fu la razionalità economica del prelievo, ma le esigenze del bilancio dello Stato finalizzate a diminuire il disavanzo del 1861-62.

Dal marzo al dicembre 1862, il governo fu affidato a Urbano Rattazzi, con il quale Sella fece la sua prima esperienza come Ministro delle finanze. Lo statista biellese segui la linea di Bastogi, lavorando anche sul problema dei monopoli e sulla riorganizzazione delle guardie doganali.

Tutto il ceto politico era cosciente dei danni derivanti dall'assenza di un efficiente sistema contabile che desse certezza della situazione finanziaria e fornisse in modo tempestivo i dati per una corretta programmazione. Il disordine postunitario e la cattiva gestione finanziaria provocavano variazioni di bilancio, eccedenze di spesa, disavanzi crescenti e rendiconti non approvati.

Nell'esposizione finanziaria del 1862, Sella quantificava un disavanzo complessivo cumulato al 1861 di 504 milioni di lire. Al grande aumento delle spese nel 1862, soprattutto militari, però non seguì un eguale incremento delle entrate.

Il bilancio di previsione del 1862 presentava un ulteriore sbilancio di 433 milioni, ma che poteva arrivare a 500 con le spese per le ferrovie. Le maggiori entrate previste erano di soli 50 milioni. Il disavanzo della gestione ordinaria era di circa 245 milioni. Armamenti e opere pubbliche erano variabili di spesa indipendenti rispetto agli equilibri di bilancio.

Per Sella, bisognava chiudere il deficit senza emettere nuova rendita, ma con la concessione ai privati di ferrovie e canali, con la vendita dei beni demaniali ed ecclesiastici e con buoni poliennali del tesoro. Sella riuscì nel progetto di alienazione dei beni e delle ferrovie, ma non riuscì a frenare le spese, ammettendo nel 1862 che anche la sua era una finanza per espedienti. Lo statista biellese, tuttavia, studiava misure strutturali. Prima della caduta del governo Rattazzi, erano stati elaborati disegni di legge sulla imposta sulla ricchezza mobile, sul riordinamento del lotto e sulla riforma dei dazi di consumo. Già nel 1863, difatti, Sella comprendeva, più di tutti gli altri politici italiani, l'urgenza vitale dell'equilibrio di bilancio come fattore chiave per l'unità e la sovranità d'Italia.

Il successore di Sella, Marco Mighetti, nell'esposizione del 14 febbraio 1863, prevedeva un pareggio di bilancio nel medio periodo con riduzioni di spesa e incrementi di entrate, ma da accompagnarsi a un forte impulso dell'economia. Le spese straordinarie necessarie per il paese, dovevano essere finanziate con le alienazioni dei beni delle corporazioni religiose e delle ferrovie.

Il piano di Minghetti mirava alla riorganizzazione dell'amministrazione, al fine di produrre risparmi e progresso economico, alla lotta alla burocrazia, alla diminuzione del ruolo dello Stato, al decentramento e a un forte istituto di emissione con la fusione della Banca Sarda e della Banca Toscana. Secondo Minghetti, solo grazie allo sviluppo economico, le finanze pubbliche sarebbero state risanate.

Per arrivare al pareggio nel 1866, bisognava coprire un disavanzo pregresso e prospettico (ordinario e straordinario) di 1.325 milioni di lire. I principali mezzi di copertura ipotizzati erano l'alienazione di rendita, i buoni del tesoro e la vendita dei beni ecclesiastici.

Con Minghetti, per la prima volta, non si fece ricorso all'esercizio provvisorio. Nel 1864 vennero approvati, seppur in ritardo, il bilancio del 1863 e quello del 1864. Furono riordinate le pensioni e affidata la loro liquidazione alla Corte dei conti. Vennero razionalizzati la tariffa del sale e il lotto e approvati i trattati di commercio e navigazione con la Francia in un'ottica di libero scambio.

Il governo Minghetti cadde anche a seguito dei tumulti di Torino in reazione alla Convenzione di settembre, ovvero l'accordo firmato il 15 settembre 1864 tra il Regno d'Italia e l'Impero francese che prevedeva il ritiro delle truppe francesi da Roma, che in quel momento proteggevano lo Stato pontificio, in cambio dell'impegno dell'Italia a non invadere lo Stato pontificio stesso e a trasferire la capitale da Torino a Firenze.

Quintino Sella, dunque, tornò dal settembre 1864 al Ministero delle finanze, rimanendovi fino alla fine del 1865.

Sella, a fronte dell'emergenza, dovette varare una nuova imposta fondiaria sui fabbricati. Questo provvedimento non bastò a riassestare il bilancio e allora si trovò costretto a chiedere e ottenere l'anticipo della fondiaria. Allo stesso tempo, lo statista biellese dovette rinunciare a uno dei punti fondamentali della sua politica economica. Nel maggio del 1865 dovette procedere alla vendita delle ferrovie statali e accendere un ulteriore prestito pubblico per 600 milioni nominali, di 425 effettivamente percepiti. In precedenza, con legge 24 novembre 1864, Sella aveva fatto approvare una convenzione con la "Società anonima per la vendita dei beni del Regno d'Italia" per l'alienazione di ben 130.000 ettari di terre demaniali divisi in 50.000 lotti.

Il governo La Marmora cadde a seguito una mozione di sfiducia il 19 dicembre 1865. Questo pose fine al secondo mandato ministeriale di Sella.

Una volta terminato il mandato, a lui subentrarono fino all'ottobre 1867, Antonio Scialoja, Agostino de Pretis, Francesco Ferrara e Urbano Rattazzi.

3. Il 1866, una anno di svolta per lo Stato italiano

Il 1866 fu un anno sicuramente decisivo.

Antonio Scialoja, resse il dicastero delle finanze nel secondo Lamarmora (gennaio - giugno 1866) e nel successivo gabinetto Ricasoli (giugno 1866 - febbraio 1867) e cercò di razionalizzare l'imposizione fiscale, nel tentativo di superare la fase emergenziale della finanza pubblica. Suo fu il tentativo di realizzare l'imposizione unica sui redditi, che chiamò "imposta sull'entrata". Ritenendo avvenuto il consolidamento dell'imposta fondiaria nel prezzo della terra, proponeva di sottoporre il reddito fondiario "depurato" di essa alla nuova imposta. Il modello cui si ispirava, più o meno esplicitamente, era quello inglese.

L'emergenza finanziaria, invece, riemerse prepotentemente.

Il 13 gennaio 1866, Giacomo Dina, direttore del quotidiano "L'Opinione", uno dei principali giornali moderati dell'epoca e tre volte deputato del Regno d'Italia, scriveva "*Non si esprime che un'incontestabile verità affermando che ora la quistione politica è tutta nella quistione finanziaria. L'Italia è giunta ad uno di quei supremi momenti, nei quali una nazione è chiamata a provare se possiede le virtù che possano renderla degna d'essere libera ed indipendente. Ed esse consistono sopratutto nello spirito di sacrificio e nel sopportare quei disagi che sono inseparabili da un grande rinnovamento politico. Finora non si è provveduto a' bisogni più urgenti della finanza che coll'aiuto del credito pubblico. Quante volte si aveva da pagare gl'interessi del debito pubblico si faceva ricorso ad un nuovo imprestito, si contraeva un nuovo debito, e le nuove tasse che si stabilivano bastavano appena a coprire il carico che gl'interessi del nuovo debito imponevano all'erario. Si sono ben fatte in tre anni delle economie considerevoli, le imposte indirette hanno ben dato un aumento non piccolo; ma questi provvedimenti e risultati erano di troppo ristretti per poter chiudere la voragine del disavanzo, che minaccia d'inghiottirci. È tempo di fermarsi nello sdrucciolo sentiero degli imprestiti che aggravano le condizioni delle finanze intanto che alle popolazioni nascondono le difficoltà, dalle quali niun governo può svincolarsi senza il loro patriotico concorso*".

Scialoja fu costretto ad accantonare ogni più ambizioso progetto per ricorrere ancora alla finanza straordinaria. Con legge 1° maggio 1866, n. 2872, furono attribuiti al governo poteri di "*ordinare le spese necessarie alla difesa dello Stato, e provvedere con mezzi straordinari ai fabbisogni del Tesoro, rimanendo fermo l'assetto delle imposte, quali furono e saranno votate dal Parlamento*".

I costi della Terza guerra d'indipendenza portarono il rapporto tra entrate effettive ed uscite effettive al 44 per cento. Il deficit di bilancio era di 740 milioni di lire dai 260 milioni del 1865, ovvero intorno al 13 per cento del PIL. La crisi finanziaria aveva costretto all'introduzione del corso forzoso della lira. Dopo il fallimento della Banca Overend, Gurney & Company, il crollo del debito italiano portò il rendimento dei titoli di stato al picco del 13,8 per cento. La quotazione della rendita italiana sui mercati crollò dalle 66 lire di marzo alle 49 di fine aprile. La differenza di rendimento con i titoli inglesi sfiorò i 900 punti, con una media annua di 610 punti base.

Il miglioramento nel bilancio corrente che progressivamente si era verificato, dunque, venne vanificato dagli eventi del 1866 e la restrizione del credito bancario determinò una corsa agli sportelli.

In questo clima, Scialoja, in attuazione della legge 2782 del 1866, emanò decreti reali per provvedere ai bisogni della finanza pubblica.

Il regio decreto n. 2873 del 1º maggio 1866 stabiliva che: "*Dal giorno 2 maggio, e sino a nuova disposizione, la Banca Nazionale del Regno d'Italia è sciolta dall'obbligo del pagamento in danaro contante ed a vista de' suoi biglietti*". Iniziava così il periodo del corso forzoso.

Il 10 maggio 1866, sempre per decreto si obbligava la Banca nazionale a concedere un mutuo al Tesoro di 250 milioni di lire al tasso dell'1,1/2 per cento.

Prima del corso forzoso, l'unica alternativa al collocamento di prestiti consolidati e di buoni del tesoro era stata l'alienazione di patrimoni pubblici. La crisi fiscale fece ritenere percorribile anche il canale, poi ampiamente utilizzato, della creazione di moneta.

Scialoja, sfruttando il clima di mobilitazione patriottica del Paese a seguito della guerra contro l'Austria, ricorse a un prestito redimibile forzoso interamente collocato in Italia. Il prestito fu approvato il 28 luglio 1866 per 350 milioni effettivi e 400 nominali, al 5 per cento di interesse più l'1 per cento di premi a sorte.

Sempre in ottica emergenziale, per contenere il debito, nel 1867 si decise la liquidazione dell'asse ecclesiastico, già deliberata nel giugno 1866.

A Scialoja, nell'aprile 1867 successe Francesco Ferrara come Ministro delle finanze nel gabinetto Rattazzi.

Giunto al ministero delle finanze, Francesco Ferrara si trovò a dover risolvere questioni non solo finanziarie, ma anche diplomatiche. Il governo Ricasoli era caduto a causa del tentativo di liquidazione dell'asse ecclesiastico. Scialoja aveva presentato un progetto per cui gli stessi vescovi sarebbero stati incaricati della vendita, obbligandosi a versare nelle casse dello Stato 600 milioni di lire, corrispondenti a un terzo del valore stimato dell'asse, e distribuendo i restanti proventi agli enti non soppressi. Secondo Scialoja, questo avrebbe garantito la piena indipendenza politica e finanziaria della Chiesa. Le forti proteste contro la rinuncia ai controlli statali sulla Chiesa provocarono le dimissioni del governo Ricasoli.

Ferrara propose invece una imposta straordinaria di 600 milioni, che avrebbe dovuto colpire tanto il patrimonio degli enti soppressi, quanto quello degli enti non soppressi. Per consentire il pagamento dell'imposta, Ferrara intendeva abolire il divieto di alienazione su tali beni.

Le complicazioni diplomatiche sorsero quando si trattò di cercare un ente cui affidare l'esazione dell'imposta. Il Ferrara non aveva fiducia nei finanzieri italiani, ma i contatti con Rotschild e Frémy non arrivarono a conclusione. Le modalità con cui Ferrara informò la Camera furono criticate dall'opinione pubblica. Finalmente sembrò che la ditta Erlanger di Parigi e Francoforte fosse disposta ad assumersi l'incarico, ma questa volta il progetto di convenzione venne bocciato dal Parlamento. Ferrara, nel frattempo, aveva ripresentato il disegno di legge, già proposto da Sella, sul macinato, ma, non sentendosi appoggiato dai colleghi di governo, si dimise. A seguito della mancata approvazione della convenzione, si optò per un'emissione obbligazionaria con un nominale di 500 milioni.

Pur nel breve periodo di permanenza al governo, Ferrara riuscì a nominare nel maggio 1867 una commissione composta in parte di parlamentari e in parte di tecnici, con il compito di "*riferire intorno ai diversi progetti di legge sulla contabilità dello Stato presentati finora al Parlamento, intorno a quelli pubblicati dal cav. Achille Griffini di Milano e dall'Accademia dei ragionieri di Bologna, e di proporre su quali principii dovrebbe basarsi la contabilità di Stato*". Dopo le dimissioni di vari esponenti politici, fra cui il presidente designato Marco Minghetti, i lavori della Commissione furono seguiti in prevalenza dagli autori dei progetti privati, cioè Achille Griffini, ragioniere della Cassa di Risparmio di Milano e il prof. Augusto Bordoni, presidente dell'Accademia dei Ragionieri di Bologna.

Il progetto Griffini mirava a decentrare l'amministrazione finanziaria articolandola in una direzione generale (sul tipo del Ministero del tesoro napoleonico) da cui dovevano dipendere le direzioni provinciali di finanza, con poteri di riscontro sui mandati ricevuti dagli ordinatori, come pure di vigilanza sugli agenti di riscossione, ma soprattutto con l'obbligo di tenere le scritture.

Il progetto Bordoni tendeva invece a mantenere l'accentramento, attribuendo il compito di riscuotere ai ministeri e agli uffici centrali della finanza, "*in modo che gli uni e gli altri avessero presso di sé la propria contabilità descrittiva coi metodi della partita doppia, e che questa a quella generale dello Stato si collegasse, per mezzo di opportuni conti di correlazione*".

Il contemperamento delle due esigenze sembrò raggiungibile, secondo la Commissione, mediante la costituzione di una Ragioneria dello Stato e di una Tesoreria generale delle finanze presso il Ministero delle finanze (e di ragionerie generali presso i ministeri), con facoltà da parte dei ministri di mettere a disposizione dei cosiddetti ordinatori secondari nelle province, le somme occorrenti a pagare con prontezza le spese.

Il Ragioniere dello Stato doveva ottenere dai ricevitori provinciali i conti mensili delle entrate e riscontrarli, mentre per le spese, fermo restando che soltanto i ministri e loro delegati potevano ordinarle, la verifica e la spedizione dei rispettivi mandati doveva avvenire sempre a opera del Ragioniere dello Stato per le spese ordinate dal Ministro delle finanze e dai rispettivi ragionieri generali per quelle ordinate dai singoli ministeri.

Altre peculiarità delle proposte della Commissione furono la mancata presa di posizione circa il tipo di bilancio (competenza o cassa) e l'abolizione della divisione dei capitoli del bilancio in articoli.

Il progetto, che non giunse neppure alla discussione parlamentare, va comunque segnalato, perché compare, per la prima volta, la figura del Ragioniere dello Stato, che toccherà alla legge Cambray-Digny del 1869 di introdurre nel nostro ordinamento.

Nel turbolento periodo che da 1862 al 1866, i disavanzi del nuovo Regno, compresivi delle spese per le ferrovie, ammontarono a 2,26 miliardi di lire.

4. La prima legge di contabilità pubblica dell'Italia unita

Il dibattito sulla finanza pubblica, sulla contabilità di Stato e sul sistema tributario era molto sentito, sia in ambito accademico, sia nell'opinione pubblica.

Gli studi e i progetti della Destra storica in materia di contabilità di Stato, anche con riferimento alle tecniche di gestione e di controllo del bilancio, furono numerosi, anche se spesso non andarono a buon fine.

La riforma amministrativa e contabile era all'ordine del giorno, ma nonostante fossero già stati elaborati ben quattro progetti (Bastogi, Minghetti, Sella e Scialoja), il problema rimase insoluto fino all'aprile del 1869, quando, dopo lunga discussione parlamentare, venne approvato il disegno di legge presentato alla Camera il 4 febbraio 1868 dal Ministro delle finanze, Luigi Guglielmo Cambray-Digny, avente ad oggetto *"Disposizioni intorno all'amministrazione del patrimonio dello Stato ed alla contabilità*".

Cambray-Digny, nobiluomo di origine lorenese, prima di diventare Ministro delle finanze nei tre consecutivi gabinetti Menabrea (ottobre 1867 - dicembre 1869), ebbe ruoli di rilievo nell'ambiente fiorentino. Fu professore nel Regio istituto agrario delle Cascine e sindaco di Firenze dopo il trasferimento della capitale.

Cambray-Digny fu un uomo politico con grande competenza economica e finanziaria, liberista e di orientamento decisamente conservatore. I governi Menabrea, d'altronde, probabilmente furono i più a destra del primo trentennio unitario.

Quando, alla fine del 1867, divenne Ministro delle finanze si trovò di fronte a 31 tipi di uffici finanziari diversi. Questo caos amministrativo, sia centrale che periferico, richiedeva una soluzione urgente poiché insostenibile e inefficace.

Il bilancio era in condizioni difficilissime. I rendiconti non erano mai stati approvati sin dall'inizio dell'unità e le spese fuori bilancio da regolarizzare erano ingenti.

Nell'esposizione finanziaria del 20 gennaio 1868, Cambray-Digny presentò una pesantissima situazione finanziaria, con un disavanzo crescente e strutturale.

Il disavanzo cumulato effettivo, alla fine 1868, sarebbe stato pari a circa 630 milioni di lire. Il deficit poteva essere coperto, quasi interamente, facendo ricorso al debito, ma, per avere disponibilità sufficienti per una gestione sicura, sarebbero serviti altri 163 milioni. Per il 1869, poi, era previsto un ulteriore disavanzo di 240 milioni.

Cambray-Digny propose un piano articolato su tre pilastri.

Il primo consisteva nell'introduzione di nuove imposte, quali la tassa sulla macinazione (sul grano e altri prodotti), stimata in 90 milioni netti e nell'uniformazione delle tasse sulle concessioni governative, con un gettito previsto di 4 milioni

Il secondo prevedeva la riforma di alcune imposte esistenti, mediante un intervento sulle tasse sugli affari (bollo e registro), sulla tassa sulla ricchezza mobile, da sostituire con una tassa generale sulle entrate e tramite la riorganizzazione della tassazione fondiaria e della perequazione catastale.

Il terzo mirava alla riorganizzazione amministrativa, grazie alla riforma della contabilità di Stato e della tesoreria, da affidare alla Banca Nazionale.

La tassa generale su tutte le entrate non avrebbe dovuto prevedere addizionali in favore delle province e dei comuni. A quest'ultimi, invece, si voleva dare la facoltà di imporre una tassa sugli

esercizi industriali e professionali e di applicare alcune tasse già esistenti nelle diverse province prima dell'unificazione, mantenendo la possibilità di sovrimporre altri tributi diretti.

Il Ministro auspicava, poi, la fine del corso forzoso della moneta cartacea per ripristinare la fiducia nei mercati e proponeva un decentramento amministrativo e un rafforzamento del ruolo dei prefetti.

Il piano mirava alla riduzione del disavanzo del 1869 a 78 milioni di lire, con l'obiettivo di raggiungere il pareggio entro dodici anni.

Cambray-Digny, nei primi mesi del 1868, presentò i disegni di legge per la riforma di tasse e concessioni governative, della contabilità dello Stato e dell'accertamento e riscossione delle imposte dirette.

Il disegno di legge sulla contabilità, come visto sopra, era in buona parte frutto dei lavori della commissione istituita dal precedente ministro, Francesco Ferrara. Un ruolo importante, all'interno della commissione, lo ebbero, come accennato sopra, Achille Griffini e il prof. Augusto Bordoni. Altro ruolo di rilievo fu quello di Giuseppe Cerboni, futuro Ragioniere generale dello Stato, che, pur lavorando al Dicastero della guerra, suggerì molte innovazioni contabili, soprattutto al fine di adattare il metodo della partita doppia alle esigenze dell'amministrazione pubblica.

Il progetto del ministro fiorentino fu realizzato raggiungendo un compromesso, dovuto all'emergenza finanziaria, tra le varie posizioni. Tuttavia, molte questioni importanti rimasero aperte, lasciando ampio spazio ai regolamenti attuativi.

La legge n. 5026 del Regno d'Italia, intitolata "*Sulla amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale*", fu approvata il 22 aprile 1869. Il primo ordinamento contabile unitario, di cui ci parleranno i prossimi relatori, venne alla luce soprattutto grazie al grande pragmatismo di un Cambray-Digny ben conscio che, in questo più che in altri casi, il meglio fosse nemico del bene.

5. Conclusioni

Proviamo ora a tirare, brevemente, alcune conclusioni.

Nel periodo degli ordinamenti provvisori, in modo molto caotico e sotto la pressione dell'emergenza militare e finanziaria, furono prese delle decisioni che hanno indirizzato la storia finanziaria e contabile del giovane Regno d'Italia e che, pur con molte lacune e imperfezioni, hanno garantito la tenuta dei conti pubblici ed evitato il fallimento del fragile processo unitario.

Questo percorso, come visto sopra, si è concluso con la legge Cambray-Digny del 1869 che portò a compimento, dopo molti tentativi, il primo ordinamento contabile dello Stato italiano.

Seppur con le sue carenze, questo ordinamento contabile consentì la tenuta dei conti pubblici del giovane Regno d'Italia e della sua reputazione nei mercati internazionali, consentendo il raggiungimento del pareggio di bilancio relativo all'esercizio 1875. Più precisamente si trattò di un leggero avanzo di 14 milioni di lire quale differenza positiva fra entrate effettive e spese effettive. Il risultato generale dell'esercizio, comprensivo anche delle spese per costruzione di strade ferrate, dei movimenti di capitali e delle partite di giro fu pari a 21 milioni di lire.

Durante questo periodo, le finanze pubbliche del Regno riuscirono, seppur con grandi sacrifici, a finanziare lo sforzo bellico e le spese per le prime e più urgenti infrastrutture necessarie per l'unificazione del Paese.

Allo stesso tempo, vennero fatte delle scelte fondamentali per il futuro del Regno, la più importante delle quali fu l'unificazione dei debiti degli Stati preunitari, il cui valore politico viene troppo spesso sottovalutato.

La decisione del riconoscimento e non del ripudio dei debiti preunitari e la loro unificazione sotto l'egida del bilancio del nuovo Stato fu il primo vero atto di sovranità del Regno d'Italia, che dette un fondamentale segnale di serietà nei confronti delle nazioni straniere e dei mercati finanziari internazionali. Questa scelta politica, con ogni probabilità, fu essenziale, nei primi anni vita della costruzione unitaria, per evitarne il collasso.

LA GENESI DELLA LEGGE CAMBRAI-DIGNY SULL'AMMINISTRAZIONE DEL PATRIMONIO DELLO STATO E SULLA CONTABILITÀ GENERALE (N. 5026 DEL 1869). NOTE STORICO-GIURIDICHE

di Matteo Traverso[1]

Abstract

Il saggio esamina il passaggio cruciale dalla frammentazione contabile pre-unitaria alla prima legge organica di contabilità del Regno d Italia, la n. 5026 del 1869. In un contesto di grave crisi finanziaria e di elevato disavanzo pubblico post-bellico, Luigi Guglielmo Cambrai-Digny riuscì a consolidare i precedenti progetti riformatori di Cavour, Minghetti e Sella in un testo unico finalizzato alla stabilità del credito e alla trasparenza amministrativa.

Figura poliedrica della classe dirigente toscana, Cambrai-Digny portò nel dicastero delle Finanze un'esperienza maturata come abile uomo d'affari e amministratore, già Gonfaloniere e Sindaco di Firenze. I suoi solidi legami con i circuiti bancari internazionali, consolidati sin dalle trattative del 1859 con la casa Rothschild, gli permisero di affrontare la riforma con una pragmatica visione economica.

The Origins of the Cambrai-Digny Law on the Administration of State Assets and General Accounting (No. 5026 of 1869). Historical and Legal Notes

This essay examines the crucial transition from pre-unification accounting fragmentation to the first comprehensive accounting law of the Kingdom of Italy, Law No. 5026 of 1869. In the context of a severe financial crisis and a large post-war public deficit, Luigi Guglielmo Cambrai-Digny succeeded in consolidating the previous reform projects of Cavour, Minghetti, and Sella into a single text aimed at credit stability and administrative transparency.

A multifaceted figure in the Tuscan ruling class, Cambrai-Digny brought to the Ministry of Finance his experience as a skilled businessman and administrator, having previously served as Gonfaloniere and Mayor of Florence. His strong ties to international banking circles, consolidated since the 1859 negotiations with the House of Rothschild, allowed him to approach the reform with a pragmatic economic vision.

1. Introduzione

La gravità e la moltiplicità dei problemi la cui soluzione è necessaria all'assestamento delle finanze del regno d'Italia, è tale da scoraggiare uomini ben altrimenti dotti nelle discipline economiche ed esperti nelle materie finanziarie ed amministrative, di quello che io mi sia[2].

Con queste preoccupanti parole, Luigi Guglielmo Cambrai-Digny incominciava alla Camera, nella tornata del 20 gennaio 1868, l'esposizione della situazione finanziaria del regno.

Pochi mesi prima, nell'ottobre 1867, il politico fiorentino aveva cominciato a dirigere il dicastero delle Finanze nel primo governo guidato da Luigi Federico Menabrea[3] e aveva continuato a reggere il ministero anche dopo il "rimpasto" avvenuto tra la fine dell'anno e l'inizio del 1868.

L'assetto delle finanze pubbliche che il ministro si trovava a gestire era particolarmente complesso, caratterizzato da un significativo disavanzo che, seppur in contrazione da qualche anno,

[1] Ricercatore in Storia del diritto medievale e moderno-Università di Torino

[2] *Tornata lunedì 20 gennaio 1868*, in *Rendiconti del Parlamento Italiano*, Discussioni della Camera dei Deputati, X Legislatura, Sessione 1867 (11/01/1868 - 21/02/1868), volume IV, Prima della legislatura dal 11/01/1868 al 21/02/1868, Firenze, Tipografia Eredi Botta, 1868, 3576.

[3] Luigi Federico Menabrea (1809-1896), accademico e politico savoiardo (era nato a Chambéry) è stato un personaggio di primo piano nel Risorgimento italiano. Per un inquadramento della sua figura si rimanda a P. Gentile, voce *Menabrea, Luigi Federico,* in *DBI*, 73 (2009), 424-428.

si presentava ancora piuttosto consistente in ragione degli investimenti nelle infrastrutture ferroviarie e - naturalmente - delle recenti spese belliche.

L'Italia, infatti, era reduce da una guerra che, pur vinta, aveva assistito a vere e proprie catastrofi militari, sia per l'esercito, sconfitto duramente sulla piana di Custoza, sia per la marina, seriamente compromessa in seguito alla battaglia di Lissa[4]. In questo modo il regno - già profondamente scosso in quelle che fino a pochi mesi prima rappresentavano certezze - si trovò così con un bilancio «ulteriormente aggravato da un disavanzo complessivo che fu il maggiore del primo cinquantennio»[5].

Queste vicende ebbero delle inevitabili conseguenze politiche e generarono un frenetico susseguirsi di governi e di ministri. Alle Finanze, ad esempio, ad Antonio Scialoja[6], ministro sotto il secondo esecutivo Ricasoli (20 giugno 1866 - 10 aprile 1867), subentrò Francesco Ferrara[7], chiamato dal nuovo Presidente del consiglio Urbano Rattazzi (10 aprile - 19 ottobre 1867) e - dopo le dimissioni di Ferrara - toccò infine proprio a Cambrai-Digny.

Oltre a una decisa riduzione delle spese militari[8], nel corso del suo mandato ministeriale quest'ultimo mise in cantiere un vasto programma di interventi fiscali che prevedeva un aumento della tassazione sulla proprietà dei terreni e dei fabbricati e anche di quella di ricchezza mobile, oltre all'introduzione di un'imposta sul macinato. L'obiettivo era risanare le casse dello Stato e, come sostenne egli stesso parlando alla Camera: «Ora, o signori, è inutile dissimularselo, per riuscire a questo intento non v'era scelta, non v'era esitazione possibile. Fra i concetti studiati dai miei predecessori uno solo mi parve soddisfare al bisogno, uno solo offrire la certezza di dare una larga risorsa all'erario, e questa è la tassa sulla macinazione»[9].

Come riportano i resoconti parlamentari, questa affermazione di Cambrai-Digny non mancò di sollevare malumori alla sinistra dell'emiciclo. In effetti questi interventi tributari (e soprattutto la tassa sul macinato) impattarono significativamente sia sul popolo che sulla classe media, tanto che - dopo che nel 1866 era stato necessario reprimere con la violenza la sollevazione verificatasi a Palermo - si verificarono nuovi disordini nell'Emilia, soprattutto nelle province di Parma[10] e Bologna[11]. Anche

---

[4] Sul punto si veda l'analisi di Cf. H. Heyrès, *Italia 1866. Storia di una guerra perduta e vinta*, Bologna, Il Mulino, 2016, 41 ss.; si veda anche P. Del Negro, *La terza guerra di indipendenza e le sue conseguenze*, in F. Agostini (a cura di), *Il Veneto nel Risorgimento. Dall'Impero asburgico al Regno d'Italia*, Milano, Franco Angeli, 2018, 11-20.

[5] G. Marongiu, *La politica fiscale dell'Italia liberale dall'Unità alla crisi di fine secolo*, prefazione di G. Pescolido, Firenze, Olschki editore, 2010, 75.

[6] Antonio Scialoja è stato uno degli economisti italiani più significativi del Risorgimento. Nato nel napoletano nel 1817 ed esule a Torino dal 1852, affiancò all'insegnamento universitario il servizio presso le istituzioni sabaude prima ed unitarie poi. Cfr. D. Fausto, voce *Scialoja, Antonio*, in *DBI*, 91 (2018), 528-530.

[7] Nato a Palermo nel 1810, Ferrara è considerato una delle figure più autorevoli della scuola economica classica fondata sulle concezioni e sui modelli di Adam Smith, David Ricardo e John Stuart Mill. Docente di economia politica prima a Torino e poi a Pisa, nel regno d'Italia assunse la carica di ministro delle Finanze nel 1867 e, nel 1868, divenne anche direttore della Scuola Superiore di Commercio di Venezia, chiudendo poi la sua carriera politica in Senato. Cfr. R. Faucci, voce *Ferrara, Francesco*, in *DBI*, 46 (1996), 474 ss. Si veda inoltre l'approfondita opera biografica realizzata sempre da R. Faucci, *L'economista scomodo. Vita e opere di Francesco Ferrara*, Palermo, Sellerio, 1995, 316.

[8] Cfr. G. Marongiu, *La politica fiscale*, cit., 83-84. Sulla tassa sul macinato, introdotta con l. del 7 luglio 1868, n. 4490 (*colla quale è imposta una tassa sulla macinazione dei cereali*), si rimanda alla disamina di Id., *La politica fiscale della Destra storica*, Torino, Einaudi, 1995, 203-263 e a A. Moscati, *Storia di una tassa*, in *Scritti in memoria di Leopoldo Cassese*, II, Napoli, Libreria scientifica, 1971, 71-96.

[9] *Tornata lunedì 20 gennaio 1868*, in *Rendiconti del Parlamento Italiano*, cit., 3580.

[10] Cfr. F. Romito, *I moti per la tassa sul macinato nella provincia di Parma (1869). «Al va ben cme 'l masné…»*, Reggio Emilia, Corsiero editore, 2021,145-228.

[11] Sul punto si rimanda alla descrizione sintetica di R. Zangheri, *I moti del macinato nel bolognese*, in Id. (A cura di), *Agricoltura e contadini nella storia d'Italia. Discussioni e ricerche*, Torino, Einaudi, 1977[2], 189-240.

in questo caso il Governo dovette intervenire con durezza[12], affidandone il compito al generale Raffaele Cadorna[13].

È in questo contesto politico, economico e sociale assai precario che vide la luce, dopo anni di progetti, la prima legge che portava una disciplina organica delle scritture contabili dell'Italia unita, la legge del 26 aprile 1869, n. 5026, rubricata *Disposizioni intorno all'amministrazione del patrimonio dello Stato ed alla contabilità*. Si trattava di un provvedimento significativo che, oltre a stabilire una normativa omogenea per il settore, portava nell'ordinamento del regno delle rilevanti novità, fra le quali spiccava la creazione della Ragioneria generale dello Stato[14].

Il presente articolo si incentra proprio sulla genesi di questo fondamentale provvedimento e sulla storia dei principali protagonisti che ne hanno reso possibile la promulgazione e la successiva applicazione.

2. Luigi Guglielmo Cambrai-Digny e la lotta per la riforma della legge di contabilità pubblica

> Il conte Cambray-Digny, come cittadino non occorre che sia presentato agli Italiani; tutti lo sanno un perfetto gentiluomo, già Gonfaloniere poi Sindaco di Firenze, gran cerimoniere di Corte, Senatore del Regno ecc. ecc. All'incontro come Ministro delle Finanze non deve essere gran fatto conosciuto, ed è sotto quest'unico aspetto che gioverà parlarne prima di esaminare la sua esposizione finanziaria[15].

Il testo appena citato risale al 1868 e costituiva l'inizio di un *pamphlet* piuttosto severo contro la sopra ricordata esposizione finanziaria che Cambrai-Digny aveva pronunciato alla Camera nel gennaio dello stesso anno.

Quello che si contestava al ministro erano soprattutto i toni utilizzati, considerati dall'autore dello scritto (intitolato *Il conte Cambray-Digny e la sua esposizione finanziaria del Gennaio 1868*) eccessivamente catastrofistici. In effetti, il quadro presentato da Cambrai-Digny era ben diverso dalle «rosee esposizioni di Minghetti e di Ferrara» come pure dalle «troppo dottrinarie parlate del ministro Scialoja»[16], e rischiava di determinare uno sconforto eccessivo nell'opinione pubblica che poteva essere dannoso[17].

Ciò che tuttavia merita di essere sottolineato, e che emerge bene dal passo citato, è che al di là del giudizio che si poteva avere sui primi passi del neoministro delle Finanze, vi era una generale convinzione che egli fosse, comunque, una persona per bene e di assoluto valore. Una figura poliedrica che merita, prima di affrontare la "sua" legge, approfondire brevemente.

---

[12] F. Manzotti, *La rivolta del macinato*, in *Rassegna Storica del Risorgimento*, 1956, 71-72. La Camera dei deputati discusse a lungo - tra il 21 ed il 26 gennaio 1869 - sui disordini appena conclusisi nelle province emiliane, finendo con l'approvare, ad eccezione delle forze dell'opposizione, l'operato governativo. In particolare, in risposta alle doglianze presentate da alcuni deputati bolognesi e parmesi che contestavano una sottovalutazione della situazione, il ministro dell'Interno Girolamo Cantelli, della Giustizia Gennaro De Filippo e lo stesso Cambrai-Digny, difesero le autorità locali e lo stesso generale Cadorna, affermando la legittimità della repressione e la necessità per le casse dello Stato dell'imposta sul macinato. Infine la Camera approvò un ordine del giorno che invitava il Governo a istituire un'inchiesta sui disordini.

[13] Su Raffaele Cadorna, oltre all'opera di carattere agiografico pubblicata dal figlio (L. Cadorna, *Il generale Raffaele Cadorna nel Risorgimento italiano*, Milano, Fratelli Treves, 1922, 400), si veda G. Rochat, voce *Cadorna, Raffaele*, in *DBI*, 16 (1973), 109-111.

[14] Sulla genesi e sull'evoluzione istituzionale della Ragioneria generale dello Stato, creata dalla legge Cambrai-Digny, ma poi attuata dal regolamento emanato con regio decreto del 4 settembre 1870, n. 5852 (artt. 187-201) del suo successore alle Finanze Quintino Sella, si rimanda alla completa analisi di E. D'Alterio, *L evoluzione delle funzioni della Ragioneria Generale dello Stato nel sistema amministrativo italiano*, in *Le Carte e la Storia*, n. 2 (2020), 27-44. Si veda inoltre M. Romano, *La Ragioneria Generale dello Stato: 150 anni di attività tra tradizione e innovazione*, in Id. (a cura di), *Ragioneria Generale dello Stato: 150 anni al servizio del Paese tra tradizione ed innovazione*, Bari, Cacucci editore, 2021, 9-12.

[15] A. Angeloni, *Il conte Cambray-Digny e la sua esposizione finanziaria del Gennaio 1868*, Milano, Tipografia internazionale, 1868, 5.

[16] Ivi, p. 8.

[17] «Come per gli individui, così anche per le Nazioni lo scoraggiamento è la causa più diretta alla loro rovina; essa genera apatia e marasma, e non rare volte conduce a viltà», Ivi, p. 46.

Luigi Guglielmo Cambrai-Digny era nato a Firenze il 7 aprile 1820. La madre, Marianna Nencini, morì ad appena ventidue anni pochi giorni dopo averlo dato alla luce a causa di una sepsi puerperale fulminante[18] mentre il padre, Luigi Cambrai-Digny, era un noto architetto proveniente da una nobile famiglia toscana (di antica discendenza francese[19]) che vantava una certa considerazione presso la Corte del Granducato[20]. Luigi Guglielmo cominciò il suo *cursus honorum* facendosi strada nella classe dirigente toscana, mantenendo - sul piano politico - un atteggiamento prudente che lo portò a tenersi alla larga dalle spinte democratiche più radicali. A seguito dell'Unità, egli fu nominato senatore e, insieme ad altri notabili dell'*ex* Granducato appartenenti all'area dei liberali moderati, formò quella che è stata definita una sorta di "consorteria"[21] e si distinse come abile uomo d'affari, sfruttando con successo le opportunità che la moderna finanza poteva offrire. In questa fase della sua vita, infatti, Cambrai-Digny intensificò i contatti con i più importanti ambienti bancari e imprenditoriali, italiani e stranieri, che aveva già intessuto negli anni precedenti, e precisamente nel 1859 in occasione delle trattative con la casa Rothschild e con Pietro Bastogi per ottenere un ingente prestito a favore delle prostrate casse toscane[22]. Nel 1865, divenne (seguendo la tradizione del padre, che già lo era stato nel 1843[23]) gonfaloniere di Firenze, città che - da pochi mesi - era diventata la capitale del regno al posto di Torino[24]. In tale frangente, Cambrai-Digny gestì il piano di sviluppo edilizio dell'architetto Giuseppe Poggi (pensato per ingrandire ed adeguare la città di Firenze alle nuove sfide che il ruolo di capitale le poneva)[25] approfittandone anche per favorire i gruppi finanziari con cui lui o altri suoi collaboratori, come l'amico Ubaldino Peruzzi[26], avevano rapporti diretti. Tuttavia le ambizioni del politico toscano erano oramai proiettate oltre il limitato ambito locale e, infatti, nel 1867, lasciò la guida di Firenze per assumere quella del ministero delle Finanze nei governi Menabrea.

Come sopra accennato, in questa veste Cambrai-Digny non cercò solo di risanare i bilanci dello Stato, prostrati dal recente aumento della spesa pubblica di guerra, ma portò a compimento la riforma della disciplina sulla contabilità generale.

Alla fine degli anni Sessanta dell'Ottocento questa materia era ancora regolata in gran parte dagli istituti della legge 23 marzo 1853 n. 1483 sulla contabilità generale[27] e sui suoi due regolamenti attuativi, il regio decreto 23 ottobre 1853, n. 1611 e il regio decreto 30 ottobre 1853, n. 1615[28]. È

---

[18] G. Baccini, *Giuseppe Giusti, il conte L. Guglielmo de Cambray Digny ed il poeta Lorenzo Lorenzini*, in *Rivista delle Biblioteche e degli Archivi*, vol. XXI, nn. 6-7, 83 (nt. 1),

[19] Cfr. T. Sarti, *Il Parlamento subalpino e nazionale. Profili e cenni biografici di tutti i deputati e senatori eletti e creati dal 1848 al 1890*, Terni, Tipografia dell'Industria, 1890, 206.

[20] R. Romanelli, voce *Cambrai-Digny, Luigi de*, in *DBI*, 17 (1974), 145-150

[21] Su questa "consorteria toscana", e sui suoi risvolti economici, si veda R.P. Coppino, *Luigi Guglielmo Cambrai-Digny, la consorteria e la tassa sul macinato*, in *Rivista di Storia dell'Agricoltura*, XLIX (2009), n. 2, 10-15.

[22] Cfr. L. Coppini, G. P. Nitti, voce *Bastogi, Pietro*, in *DBI*, 7 (1970), 176-180.

[23] R. Romanelli, voce *Cambrai-Digny, Luigi de*, cit., 147.

[24] Su questo evento, che - oltre alle conseguenze politiche - ebbe anche risvolti drammatici con la morte di oltre sessanta persone in seguito alle proteste della popolazione a Torino, si rimanda a A. Malerba, G. Mola di Nomaglio (a cura di), *1864 e Torino non fu più capitale. Un evento che mutò la storia del Piemonte e dell'Italia*, Torino, Centro studi piemontesi, 2015,—-

[25] Sul piano Poggi cfr. G. Poggi, *Sui lavori per l ingrandimento di Firenze. Relazione di G.P. (1864-1877)*, Firenze, G. Barbera, 1882, 329.

[26] Ampia bibliografia su Ubaldino Peruzzi, altro imprescindibile protagonista del Risorgimento italiano, è offerta da M. Manfredi, voce *Peruzzi, Ubaldino*, in *DBI*, 82 (2015), 569-574. Si vedano inoltre i contributi editi da P. Bagnoli (a cura di), *Ubaldino Peruzzi. Un protagonista di Firenze capitale*, Impruneta, edizioni Festina Lente, 1994, 312.

[27] *Legge, colla quale viene riordinata l'Amministrazione centrale e la Contabilità generale dello Stato (23 marzo 1853, n. 1483)*, in *Raccolta degli atti del Governo di Sua Maestà il re di Sardegna*, XXI (1 gennaio - 31 dicembre 1853), Torino, Stamperia Reale, 1853, 114-133.

[28] Cfr. *R. Decreto, che approva l'annesso Regolamento concernente l'ordinamento dell'Amministrazione centrale dello Stato (23 ottobre 1853, n. 1611)* e *R. Decreto, che approva l'unito Regolamento generale, concernente la Contabilità generale, i Bilanci, il Patrimonio dello Stato, i Contratti e le Spese (30 ottobre, n.1615)*, entrambi pubblicati in *Raccolta degli atti del Governo di Sua Maestà il re di Sardegna*, XXI (1 gennaio - 31 dicembre 1853), 1199-1232 e 1239-1357.

infatti con tale normativa, frutto a suo tempo dell'azione riformistica di Cavour, che fu realizzato il complesso passaggio dalla contabilità sabauda a quella unitaria[29]. Nel 1859, il governo allora in carica di Urbano Rattazzi[30], approfittando dei pieni poteri legislativi delegatigli dal Parlamento a causa della seconda guerra di Indipendenza[31], aveva in realtà provveduto a metter mano - senza coinvolgere le camere - all'amministrazione finanziaria emanando quattro decreti (che sopprimevano le vecchie e gloriose magistrature della Camera dei conti e del Controllore Generale delle Finanze e le sostituivano con una nuova Corte dei conti, e che regolavano le attribuzioni del Consiglio di Stato e il contenzioso amministrativo)[32] ai quali si aggiunse anche una nuova legge sulla contabilità dello Stato (la legge del 13 novembre 1859, n. 3747) e un relativo regolamento attuativo (del 7 novembre 1860, n. 4441). Tuttavia tale normativa, della quale fu promotore soprattutto Giovanni Battista Oytana, fedelissimo di Cavour e ministro delle Finanze in carica[33], si limitava a riprendere quella del 1853, limitandosi ad apportarvi qualche opportuna modificazione[34].

Tra il 1861 e la fine del decennio si assistette poi a continui sforzi da parte dei primi Governi della Destra storica per cercare di razionalizzare l'ordinamento contabile unitario. Già nel corso del Governo di Luigi Carlo Farini (1862-1863) Marco Minghetti, subentrando a Quintino Sella nel ministero delle Finanze, incaricò Giuseppe Saracco (futuro presidente del Consiglio dei Ministri) di presiedere una apposita Commissione per la riforma della contabilità pubblica[35].

I lavori di questa Commissione portarono Minghetti a presentare alla Camera, nel 1863, un disegno di legge i cui punti salienti si possono evincere dalle stesse parole dello statista bolognese: «notai fin da principio due punti di contabilità che mi parevano doversi riformare, l'uno riguardava la divisione del bilancio in ordinario e straordinario, l'altro riguardava le nuove e maggiori spese che si fanno per decreto reale durante l'intercalo delle Sessioni parlamentari»[36].

Partendo dall'ultimo tema sollevato da Minghetti, l'uso disinvolto della decretazione di urgenza, utilizzata dal Governo per approvare spese maggiori rispetto a quelle messe a bilancio senza neppure passare dal vaglio del Parlamento, si era rivelato negli anni precedenti un tema assai delicato, con oltre 290 milioni di lire di spese approvate in eccesso solo tra il 1860 e il 1862[37].

Era dunque opportuno eliminare questo abuso ma - Minghetti se ne rendeva ovviamente conto - non era possibile limitarsi semplicemente a vietare questa pratica che, in ogni caso, seppur tramite una forzatura istituzionale, permetteva il pagamento delle spese necessarie per il funzionamento della macchina statale. La soluzione proposta era quindi diversa, ed era mutuata dal sistema contabile

---

[29] Cfr. Sul punto R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato da Cavour al fascismo*, Torino, Fondazione Luigi Einaudi, 1975, 24-31 e pure *La Ragioneria generale dello Stato*, Roma, Istituto poligrafico dello Stato, 1969, 4-5.

[30] Su Urbano Rattazzi, tra l'ampissima bibliografia prodotta, si veda la sintesi proposta da C. Malandrino, voce Rattazzi, Urbano, in *DBI*, 86 (2016), 558-562. Si rimanda poi all'epistolario di Rattazzi, studiato e ricostruito da R. Roccia (a cura di), *Urbano Rattazzi, Epistolario*, 3 voll., Roma, Gangemi, 2009 e 2013 (i primi due), Soveria Mannelli, Rubettino, 2018 (il terzo).

[31] Cfr. S. Vinciguerra, *I codici penali sardo-piemontesi del 1839 e del 1859*, in Id. (a cura di), *I codici preunitari ed il codice Zanardelli*, Padova, Cedam, 1999, 359.

[32] In particolare sul passaggio dalla Camera dei conti alla Corte dei conti si rimanda alle approfondite analisi di M. Rosboch, *La Corte dei conti unitaria: fra continuità e innovazioni*, in *La Rivista web della Corte dei conti*, 2020, n. 3, 9-20; Id., *Le istituzioni di controllo preunitarie e le originarie funzioni della Corte dei conti del regno d'Italia: profili evolutivi del sistema istituzionale*, in *Rivista web della Corte dei conti*, 2022, n. 2, 15-22 e, da ultimo, ancora Id., *"Suprema rationalium curia": storia e simbologia nei vessilli della Corte dei conti*, in *Rivista web della Corte dei conti*, 2024, n. 6, I-VIII.

[33] P. Allegrezza, *L'élite incompiuta. La classe dirigente politico-amministrativa nel anni della destra storica (1861-1876)*, Milano, Giuffrè, 2007, 79. Su Oytana si veda A. Malatesta, *Ministri, deputati e senatori del regno d'Italia dal 1848 al 1922*, Roma, Tosi, 1940, I, 265-266.

[34] R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico*, cit., 29-30.

[35] C. Malandrino, *Postfazione. Nuove prospettive di ricerca su Giuseppe Saracco*, in A. Pirni (a cura di), *Giuseppe Saracco. L'uomo e lo statista nell'Italia post-risorgimentale*, Milano, Giuffrè, 2007, 105.

[36] *Discorsi parlamentari di Marco Minghetti*, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, III, 1889, 157-158.

[37] R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico*, cit., 37.

anglosassone e consisteva nella creazione di un fondo di riserva per le spese generali, preventivamente approvato dal Parlamento, a disposizione dell'esecutivo per le uscite impreviste:

> Accettando il sistema inglese, quello cioè del fondo generale, è evidente che si farà un progresso molto grande nella regolarità e nell'esattezza fra le spese e le previsioni. Solo credo che questo fondo generale dovrà in principio essere alquanto largo, e venire poi diminuendo di mano in mano che maggiormente saranno stabiliti i vari servizi pubblici. Col tempo ancora scompariranno i così detti casuali, i quali per una parte dovranno rientrare nelle spese determinate, e per l'altra parte, cioè per le spese imprevedute, dovranno gittarsi sopra il fondo generale[38].

La seconda innovazione contenuta nel disegno di legge del 1863 riguardava poi la divisione del bilancio pubblico in una parte ordinaria e in una seconda straordinaria, in base alla provenienza delle spese e delle entrate che venivano registrate. Così procedendo, si sarebbero potute includere le entrate e le spese originate da fattori "ordinari" nella prima parte del bilancio, e tutte le altre in quella straordinaria[39].

Temporalmente il progetto Minghetti si collocava in anni caratterizzati - per il regno d'Italia - da un certo fermento legislativo ed amministrativo. Entro il 1865, infatti, sarebbero stati emanati nuovi codici civile, di procedura civile, di commercio, della marina mercantile e la fondamentale legge di unificazione amministrativa n. 2248/1865 insieme ai suoi cinque allegati, oltre che diversi provvedimenti di natura fiscale[40].

In coerenza con l'ottica accentratrice che caratterizzava l'azione di politica legislativa post-unitaria, dopo il fallimento della riforma Minghetti venne presentato un nuovo progetto di legge sulla contabilità pubblica ad opera di Quintino Sella[41], tornato al ministero nel settembre 1864 con il nuovo Governo La Marmora. Questo progetto - tuttavia - naufragò ancora prima di essere discusso alla Camera per la caduta dell'esecutivo dopo poco più di un anno.

Lo scoppio della terza guerra di Indipendenza inaugurò un periodo di finanza straordinaria allontanando qualunque ipotesi di "normalizzazione" delle spese dello Stato e di razionalizzazione normativa. Per tale ragione, un nuovo progetto di riforma delle scritture di Stato fu presentato solo nel 1867 (a conflitto oramai terminato) da Antonio Scialoja e sostenuto, in seguito, anche da Francesco Ferrara.

Tuttavia, come già gli altri discussi dalla unificazione, anche esso non riuscì a trovare concretizzazione.

A distanza di più di quindici anni dall'emanazione della normativa cavouriana del 1853, il disordine contabile nel regno d'Italia era oramai percepito come una questione non più procrastinabile. Come affermava la critica all'esposizione finanziaria di Cambrai-Digny del 1868, riportata all'inizio di questo paragrafo: «Il disordine amministrativo è ormai arrivato a tal punto, che se ne spaventano anche gli uomini più conservatori, e loro malgrado si vedono costretti a gridare alla riforma»[42].

Sarà proprio il politico e uomo d'affari fiorentino, a riuscire nell'impresa di far cessare questo stato di cose, realizzando la prima riforma organica della normativa contabile conosciuta dall'Italia unita[43].

---

[38] *Discorsi parlamentari di Marco Minghetti*, cit., 158.

[39] R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico*, cit., 38.

[40] Fra l'ampia storiografia, limitandosi a quella storico giuridica, si rimanda a G.S. Pene Vidari, *Note e considerazioni su unità e unificazione italiana a 150 anni dall'unificazione legislativa ed amministrativa*, in *Bollettino Storico-Bibliografico Subalpino*, CXIII (2015), fasc. II, 522-563.

[41] Sulla figura e sulle opere di Quintino Sella, politico, scienziato e mecenate piemontese, che ricoprirà la carica di ministro delle Finanze del regno d'Italia in tre diversi governi tra il 1862 ed il 1873, cfr. U. Levra, voce *Sella, Quintino*, in *DBI*, 91 (2018), 809-814 e, soprattutto, F. Salsano, *Quintino Sella ministro delle Finanze. Le politiche per lo sviluppo e i costi dell Unità d Italia*, Bologna, Il Mulino, 2013, 280.

[42] A. Angeloni, *Il conte Cambray-Digny e la sua esposizione finanziaria del Gennaio 1868*, cit., 14.

[43] R. Romanelli, voce *Cambrai-Digny, Luigi Guglielmo*, in *DBI*, 17 (1974), 152-160.

3. Le tappe formative della legge n. 5026 del 1869

Per presentare la genesi e alcuni contenuti della legislazione sulla contabilità realizzata da Cambrai-Digny può essere utile ripartire dall'esposizione sullo stato delle finanze del regno che egli fece alla Camera nel gennaio del 1868. In essa infatti, oltre a presentare la problematica situazione in cui versavano le casse italiane, erano anche state annunciate le riforme che il suo ministero aveva in animo di realizzare. A questo proposito, proprio in quella sede, il politico fiorentino aveva con chiarezza ribadito il concetto secondo cui sarebbe stato impossibile modificare la normativa contabile in modo estemporaneo ed isolato, senza che un tale intervento non fosse pianificato - in chiave accentratrice - insieme ad una riforma delle tesorerie e delle imposte[44].

Pochi giorni dopo questo importante discorso programmatico in effetti, nella seduta del 4 febbraio 1868, il ministro presentò congiuntamente alla Camera dei deputati tre progetti di legge, uno *sul riparto e sull'esazione delle imposte dirette*, uno *sull'unificazione delle tasse sulle concessioni governative* e - infine - uno s*ull'amministrazione del patrimonio dello Stato, e sulla contabilità*[45].

Dalla relazione con cui fu illustrato ai deputati quest'ultimo disegno di legge (destinato a diventare la futura legge 5026), possiamo apprezzare «i principii ai quali s'informa la seconda parte del progetto»[46], ovvero quella dedicata nello specifico alla nuova regolamentazione della contabilità generale[47]. In sintesi, la riforma mirava a creare un sistema unico, razionale e trasparente di gestione delle finanze pubbliche, fondato su una chiara distinzione dei ruoli, sulla responsabilità personale degli agenti e su un controllo rigoroso delle entrate e delle spese dello Stato.

A tale scopo, il sistema si sarebbe dovuto fondare su un ufficio di contabilità composto da due organi: la *Tesoreria Generale*, che avrebbe dovuto gestire materialmente il denaro pubblico e vigilare sulla riscossione delle entrate (coordina ricevitori provinciali e ispettori del tesoro), e la già citata *Ragioneria Generale dello Stato*, che avrebbe dovuto controllare la regolarità delle scritture contabili e la spesa pubblica[48].

Il progetto poi aboliva la proroga di nove mesi dell'esercizio finanziario, e proponeva di farlo coincidere con l'anno solare, in modo che le scritture si potessero chiudere al 31 dicembre di ogni anno, secondo uno schema che prevedeva la presentazione a febbraio del bilancio di prima previsione e poi a dicembre del bilancio definitivo dell'anno successivo[49].

Si introduceva inoltre un vincolo di stanziamento per le nuove spese, impedendo aumenti di spesa non previamente inseriti a bilancio, e si creavano fondi di riserva da cui poter attingere per supplire eventuali emergenze. Lo scopo di questi fondi era evidente, da un lato si imponeva al Governo di non oltrepassare mai le assegnazioni approvate dal Parlamento ma dall'altro, tramite il loro possibile utilizzo nei casi previsti, si dava uno strumento per far fronte alle spese nuove e non previste pur restando nei limiti di una nuova idea di "legalità costituzionale" che si voleva introdurre. In questo modo si recepiva quanto già era stato auspicato da Minghetti, sull'esempio anglosassone, nel 1863[50].

Vi erano poi altre previsioni ancillari (sempre riprese dai falliti progetti precedenti) come quella di predisporre un inventario, per quantità e valore, di tutti i beni mobili dello Stato esistenti al

---

[44] *Tornata lunedì 20 gennaio 1868*, cit., 3587-3588.

[45] *Tornata martedì 4 febbraio 1868*, in *Rendiconti del Parlamento Italiano*, *Discussioni della Camera dei Deputati,* X Legislatura, cit., 1868, 3978.

[46] *Relazione e progetto di legge sulle disposizioni per l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato, presentati alla Camera dei deputati da S.E. il Ministro delle finanze (Cambray-Digny) nella tornata del 4 febbraio 1868* (n.1), in *Raccolta dei vari atti riguardanti l'amministrazione e la contabilità generale dello Stato. Dal 1852 al 1890*, v. III, parte I, Roma, Tipografia Nazionale, 1892, p. 4.

[47] Il disegno di legge si articolava in due parti: la prima dedicata all'amministrazione del patrimonio dello Stato e ai contratti e l'altra che disciplinava la contabilità generale. Cfr. R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico*, cit., 53.

[48] *Relazione e progetto di legge sulle disposizioni per l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato*, cit., 4.

[49] Ivi, 5.

[50] Cfr. *Discorsi parlamentari di Marco Minghetti*, cit., 158.

31 dicembre 1868, e di tutti i beni immobili, distinguendo quelli destinati al servizio governativo dagli altri; dall'unificazione non si era infatti ancora riusciti a realizzare un'operazione analoga e questa mancanza aveva recato un grave danno agli interessi pubblici anche nel conflitto armato appena trascorso in relazione a materiali occorrenti all'esercito ed alla marina. Si proponeva poi una semplificazione delle forme di stipulazione dei contratti pubblici al di sotto di certe soglie[51].

Per l'esame di questo progetto alla Camera dei deputati fu incaricata una apposita *Commissione* che, dopo circa quattro mesi di lavoro, depositò una accurata relazione nella seduta del 29 giugno 1868. A presiedere questa *Commissione* e a firmare la relazione fu il deputato milanese Francesco Restelli[52]. Avvocato di scuola romagnosiana, patriota ed esperto di politica industriale[53], Restelli (insieme a tutta la Commissione) iniziava riconoscendo l'importanza e la necessità di dover realizzare un cambiamento nella disciplina di contabilità pubblica:

> È legge di grande importanza costituzionale, perchè provvede al modo con cui il Parlamento abbia ad esercitare la più preziosa delle sue prerogative di autorizzare la percezione delle imposte ed il pagamento delle spese pei pubblici servizi, e perchè provvede ai mezzi per cui tale prerogativa rimanga una verità, che, cioè, tutte vengano percette le imposte autorizzate, e che siano fatte le spese nei limiti soltanto acconsentiti dal bilancio[54].

Pur condividendo e apprezzando le principali innovazioni che la nuova legge portava, la Commissione Restelli non mancò di suggerire alcune modifiche al progetto del ministro. Un aspetto sul quale intervenne fu ad esempio la decorrenza dell'anno finanziario, che il progetto Cambrai-Digny fissava in coincidenza con il primo gennaio. La Commissione propose invece di non accogliere questa innovazione, e di continuare a farlo iniziare al primo marzo e terminare alla fine di febbraio dell'anno successivo, così da venire incontro alle esigenze ed alle tempistiche dei lavori parlamentari[55]. Inoltre, il divieto della proroga dell'esercizio finanziario che il disegno di legge introduceva, lasciava aperto il problema di disciplinare i residui, ovvero quelle somme riferite a obbligazioni giuridiche che non erano state ancora pagate o incassate alla fine dell'esercizio finanziario; a questo proposito la Commissione proponeva una soluzione di compromesso, permettendo di gestire i pagamenti rimasti in sospeso senza dover attendere l'approvazione del nuovo bilancio, ma assicurando però che tutto avvenisse entro limiti precisi e sotto un controllo rigoroso[56].

Con queste ed altre modifiche, che per la loro portata piuttosto limitata confermavano di fatto l'impianto della normativa presentata dal Governo, il progetto venne approvato alla Camera il 27 luglio 1868 con 171 a favore, 24 contrari e 1 astenuto[57], e passò quindi all'esame del Senato e della Commissione permanente di finanza presieduta da Augusto Duchoqué Lambardi, già presidente della Corte dei Conti[58] e personaggio legato - come lo stesso Cambrai-Digny - agli ambienti moderati toscani dei quali condivideva gli indirizzi politici ed economici[59].

---

[51] Ivi, 3-4.

[52] *Relazione della Commissione della Camera dei deputati presenta dall'on. relatore Restelli nella tornata del 29 giugno 1868 sul progetto di legge presentato alla Camera dei Deputati dal Ministro delle finanze (Cambray-Digny) nella tornata del 4 febbraio 1868, per disposizioni intorno all'amministrazione del patrimonio ed alla contabilità generale dello Stato*, in *Raccolta dei vari atti riguardanti l'amministrazione e la contabilità generale dello Stato. Dal 1852 al 1890*, cit., 18-80.

[53] V. Belloni, *L'avvocatura lombarda nell'età della restaurazione. Un ceto in assoluto declino?*, Milano, Giuffrè, 2012, 113-114

[54] *Relazione della Commissione della Camera dei deputati presenta dall'on. relatore Restelli*, cit., 18.

[55] Ivi, 33.

[56] Ivi, 40 ss.

[57] *Prima tornata pomeridiana lunedì 27 luglio 1868*, in *Rendiconti del Parlamento Italiano*, Discussioni della Camera dei Deputati, X Legislatura, Sessione 1867 (25/06/1868-31/08/1868), vol VII, Prima della legislatura dal 25/06/1868 al 31/08/1868, Firenze, Tipografia Eredi Botta, 1868, 7665.

[58] Cfr. M. Rosboch, *Le istituzioni di controllo preunitarie e le originarie funzioni della Corte dei conti del regno d'Italia*, cit., 21-22.

[59] Cfr. N. Danelon Vasoli, voce *Augusto Duchoqué Lambardi*, in *DBI*, 41 (1992), 756-759.

La relazione Duchoqué suggerì qualche emendamento (poi recepito dal Senato), ad esempio reintrodusse la coincidenza tra l'esercizio finanziario e l'anno solare (che la Camera aveva tolto), ma nel complesso insistette sulla necessità di dotare finalmente il regno d'Italia di un sistema contabile efficiente e uniforme, che garantisse (anche agli occhi dell'opinione pubblica) una regolare tenuta delle scritture:

La Commissione tien per fermo che coi mezzi ordinari si può tuttavia riuscire ad ottenere quel che il Paese ha diritto di esigere: la ritardatasi, ma pur regolare resa di conti; la mancanza dei quali o la loro resa in forme eccezionali (ove mai venisse così autorizzato dal Parlamento) sarebbe una nota fatale all'amministrazione ed al credito del Regno, e pessima l'impressione morale che ne riceverebbe la Nazione[60].

Come riconosciuto dalla Commissione permanente, la situazione era già in via di miglioramento, e la tenuta della contabilità da parte delle amministrazioni stava progressivamente migliorando sia come qualità che come celerità, come dimostrava l'esperienza dell'ultimo triennio rispetto ai primi anni unitari. «Ma checché sia di ciò», affermava ancora la Commissione,

la vostra Commissione […] è ferma nell'idea che, quando ad un'amministrazione vien detto alcuni mesi avanti di dover dare ad un dato giorno il suo conto, lo deve impreteribilmente dare. Lo dia come può; ma deve darlo, fosse pure (la qual cosa non vuolsi fin d'ora ammettere) con riserve definite e con resti in qualche parte, egualmente da definirsi, meno esattamente accertati. Ed ove qualche ultima dimostrazione a dirlo perfetto mancasse, sarà allora il caso in cui il Parlamento avviserà il modo di averla in seguito il più sollecitamente possibile[61].

Infine, sempre a giudizio della Commissione Duchoqué, affinché la nuova legge sulla contabilità potesse funzionare correttamente era imprescindibile che essa si inserisse in un sistema legislativo e amministrativo stabile, nel quale le leggi finanziarie non venissero continuamente modificate insieme ai regolamenti per la loro esecuzione. Detto in altri termini, per il presidente della Corte dei conti e per gli altri membri della commissione senatoria, era necessario creare una tradizione amministrativa unitaria che potesse presto rendersi autonoma e meno bisognosa di correttivi ed interventi regolatori continui.

La legge Cambrai-Digny entrò infine in vigore il 22 aprile 1869[62].

A ben vedere, poco dopo la sua entrata in vigore, il Governo Menabrea cadde (il 13 maggio 1869) e il ministro Cambrai-Digny venne sostituito dal Sella che fu chiamato ad applicare la nuova legge. Quest'ultimo, che già nel corso dell'iter della formazione della nuova normativa aveva manifestato più di una perplessità sulla capacità da parte dell'amministrazione di metterla in pratica e farla funzionare, riuscì ad ottenere il differimento della sua entrata in vigore al primo gennaio 1871[63], in modo che fosse contestualmente pronto anche il nuovo regolamento attuativo (approvato con regio decreto 4 settembre 1870, n. 5852).

Non solo, ma sorsero anche alcune divergenze interpretative intorno a questa legge che spinsero Cambrai-Digny ad intervenire con diversi articoli sulla *Nuova Antologia* per chiarire la corretta interpretazione degli istituti principali della sua legge[64].

In ogni caso, a dieci anni dall'Unificazione, il regno poteva finalmente vantare quella legge organica sulla contabilità che aveva inseguito - tra molti progetti falliti e altrettanti ministri delle Finanze sostituiti - fin dalla sua nascita.

---

[60] *Relazione della Commissione permanente di finanza del Senato del regno sul progetto di legge per disposizioni intorno all'Amministrazione ed alla Contabilità dello Stato, votato dalla Camera dei deputati nella seduta del 27 luglio 1868*, in *Raccolta dei vari atti riguardanti l'amministrazione e la contabilità generale dello Stato. Dal 1852 al 1890*, cit., 317.

[61] Ivi, 318.

[62] L. 22 aprile 1869, n. 5026.

[63] R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico*, cit., 55.

[64] Ivi, 56-59.

EVOLUZIONE DEL BILANCIO PUBBLICO: UN'INDAGINE A PARTIRE DAI RESOCONTI STENOGRAFICI (1876-1877)

di Morgane Ordine[1]

Abstract

Il saggio analizza la formazione e l'evoluzione del bilancio pubblico nell'Italia post-unitaria, collocandolo nel più ampio quadro storico-costituzionale del costituzionalismo occidentale. A partire dal ruolo centrale del bilancio quale strumento di limitazione del potere sovrano, di trasparenza e di responsabilità politica, lo studio ricostruisce il processo di accentramento amministrativo e finanziario seguito all'unificazione del Regno d'Italia, evidenziando il progressivo consolidamento di un sistema di contabilità pubblica fondato su legalità e controllo parlamentare.

Nella prima parte si ripercorrono le riforme normative ottocentesche in materia di contabilità dello Stato, dalla legge Cambray-Digny del 1869 alla riforma Magliani del 1883, che hanno posto le basi dei principali principi del bilancio pubblico moderno.

L'analisi, successivamente, si concentra sul biennio 1876-1877, fase di transizione politica tra Destra e Sinistra storica, attraverso l'esame dei resoconti stenografici parlamentari, al fine di ricostruire le modalità di formazione, discussione e approvazione del bilancio di previsione e del bilancio definitivo. Ne emerge il carattere eminentemente politico del bilancio, inteso non solo come atto contabile, ma come strumento di indirizzo dell'azione pubblica, di controllo sull'esecutivo e di realizzazione degli obiettivi economico-sociali dello Stato.

Evolution of the public budget: an analysis based on verbal records (1876-1877)

This essay analyzes the formation and evolution of the public budget in post-unification Italy, placing it within the broader historical and constitutional framework of Western constitutionalism. Starting from the central role of the budget as an instrument for limiting sovereign power, transparency, and political accountability, the study reconstructs the process of administrative and financial centralization following the unification of the Kingdom of Italy, highlighting the progressive consolidation of a public accounting system based on legality and parliamentary oversight.

The first part traces the nineteenth-century regulatory reforms in state accounting, from the Cambray-Digny Law of 1869 to the Magliani Reform of 1883, which laid the foundations for the main principles of modern public budgeting.

The analysis then focuses on the two-year period 1876-1877, a period of political transition between the historical Right and Left, through the examination of parliamentary verbatim reports in order to reconstruct the methods of formation, discussion, and approval of the budget forecast and the final budget. This highlights the eminently political nature of the budget, understood not only as an accounting document, but as a tool for directing public action, for controlling the executive branch, and for achieving the state's economic and social objectives.

1. Introduzione

La storia del costituzionalismo occidentale dimostra come il bilancio pubblico sia stato al centro dell'evoluzione nei rapporti tra sovrano e sudditi. A partire dal Medioevo, l'aumento delle necessità finanziarie dei monarchi li rese sempre più dipendenti dai ceti più abbienti, che iniziarono a rivendicare un ruolo nel controllo delle finanze pubbliche. Da questa tensione nacque l'idea che il sovrano dovesse rendere conto della gestione delle risorse, ponendo le basi per la democrazia parlamentare[2].

[1] Dottore di ricerca Università del Piemonte Orientale

[2] D. Cabras, *La collaborazione tra Corte dei conti e Parlamento da Cavour al Titolo V*, in questa *Rivista,* Roma, 2020, fasc. 2, 52.

Contestualmente, l'amministrazione pubblica si andò strutturando attorno alla gestione del bilancio statale, richiedendo la formazione di un corpo professionale di funzionari dediti a tale attività. Il bilancio, infatti, in quanto espressione di un patto tra governanti e cittadini, imponeva, e impone ancora oggi, trasparenza, orientamento all'interesse generale e verifica dei risultati. Limitando il potere sovrano, esso si affermò come uno dei pilastri dello Stato moderno, fondato sulla separazione dei poteri e sul primato della legge[3].

Nel tempo, il bilancio ha favorito la dinamica democratica, estendendo l'obbligo del rendiconto a una platea sempre più ampia, fino allo Stato sociale del secondo dopoguerra, che ha ampliato ulteriormente le funzioni pubbliche e le esigenze finanziarie. In Europa occidentale, questo processo ha condotto alla nascita di una magistratura contabile indipendente, incaricata di garantire il rispetto del patto costituzionale e la stabilità dell'ordinamento[4].

Al momento dell'unificazione del Regno d'Italia, tra il 1860 e il 1861, la classe dirigente si trovò dinanzi a due opzioni: proseguire nella continuità giuridica con il Regno di Sardegna oppure costituire un nuovo soggetto statale attraverso plebisciti o atti parlamentari. I costituzionalisti tradizionalisti sostenevano la tesi della continuità[5], secondo la quale il Regno d'Italia era una prosecuzione del Regno sabaudo con un nuovo nome, mentre Attilio Brunialti parlava di uno Stato nuovo, fondato su un patto tra popolo e sovrano scaturito dal voto plebiscitario[6]. Il dibattito si fece ancora più acceso nel secondo decennio del Novecento con lo scontro tra Dionisio Anzilotti[7], sostenitore della novazione, e Santi Romano[8], fautore della tradizione[9].

Indipendentemente dalla posizione assunta, una delle principali sfide dell'unificazione fu quella di omogeneizzare l'amministrazione e, in particolare, la gestione delle finanze pubbliche, in un paese ancora fortemente diviso nei sistemi fiscali e contabili. In questo contesto, il bilancio statale divenne non solo uno strumento tecnico, ma anche il riflesso delle scelte politiche fondamentali per il futuro del nuovo Stato.

Il sistema finanziario-contabile, in cui il bilancio si inserisce, rappresentava una manifestazione evidente del processo di accentramento che si stava realizzando. Il nuovo Stato unitario italiano si rifaceva integralmente alla tradizione sabauda in materia di controllo delle attività amministrative e finanziarie: infatti, già nel tardo Medioevo esisteva la *Camera computorum*, incaricata della sorveglianza contabile sul patrimonio del principe, e a partire dal 1351 si trovano tracce della Camera dei conti[10]. Un cambiamento decisivo avvenne nel 1859, con la sostituzione della Camera dei conti con la Corte dei conti. Questo cambiamento affidava i controlli contabili a un organo tecnico, indipendente, autonomo, legato principalmente al Parlamento e non più al sovrano[11].

Un ulteriore elemento chiave fu la progressiva definizione delle norme di contabilità pubblica, volte a regolare la predisposizione e la gestione del bilancio pubblico secondo i principi costituzionali.

La contabilità pubblica ha acquisito nel tempo una propria identità giuridica, fondata sulla legalità e sulla trasparenza, e ha consolidato il ruolo della Corte dei conti quale garante del patto politico sottostante al bilancio[12]. Questa istituzione ha il compito di vigilare sulla regolarità economico-finanziaria del governo e di supportare il Parlamento con competenze tecniche per

---

[3] G. Melis, *Storia dell'amministrazione italiana. 1861-1993*, Bologna, Il Mulino, 1996.
[4] F. Staderini, *La Corte dei conti*, in *Valori e principi del regime repubblicano*, Roma, Editori Laterza, 2006, 323 ss.
[5] C.F. Gabba, *Successione di Stato a Stato*, in *Questioni di diritto civile*, 2, Roma, Fratelli Bocca Editori, 1882, 364 ss.
[6] M. Riberi, *La creazione giuridica del Regno d'Italia*, Torino, Giappichelli Editore, 2020.
[7] *Ibidem*. Cfr. anche D. Anzilotti, *La formazione del Regno d'Italia nei riguardi del diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, Milano, Giuffré, 1912, 1-33.
[8] S. Romano, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Rivista di diritto internazionale*, Milano, Giuffré, 1912, 360 ss.
[9] P. Biscaretti di Ruffia, *Contributo alla teoria giuridica della formazione degli Stati*, Milano, Giuffré, 1938, 305-310.
[10] D. Cabras, *La collaborazione tra Corte dei conti e Parlamento*, cit., 53.
[11] M. Rosboch, relazione al convegno "*La Corte dei conti a tutela del pubblico erario fra passato e futuro*, Torino, 1 ottobre 2019. Cfr anche F. Vicario, *Le amministrazioni centrali e la Ragioneria generale dello Stato, la Corte dei conti, il debito pubblico,* Torino, Unione tipografico-editrice torinese, 1914.
[12] P. D'Alvise, *Contabilità di Stato*, Firenze, Editore G. Barbera, 1906.

l'esercizio del controllo politico. Ne deriva il valore del rapporto di ausiliarietà tra la Corte dei conti e il Parlamento, che completa il sistema del bilancio pubblico all'interno di un complesso quadro normativo[13]. Il bilancio, infatti, è in ultima analisi un atto politico e la sua approvazione rappresenta una delle decisioni legislative più tecniche, ma anche più significative, poiché incarna il ruolo costituzionalmente assegnato al Parlamento in materia di scelte fiscali e redistributive.

Il presente contributo si propone di analizzare la formazione e la struttura del bilancio nei periodi immediatamente successivi all'unità d'Italia, con particolare attenzione al biennio 1876-1877, momento cruciale di transizione dalla Destra storica all'affermazione della Sinistra storica. L'indagine si articolerà attraverso l'esame dei resoconti stenografici parlamentari, al fine di far emergere le dinamiche e le modalità che ne hanno caratterizzato la sua elaborazione.

2. Radici storiche

Sopravvenuta l'unificazione del Regno, tornò a imporsi una riforma degli ordinamenti contabili e già il Regio Decreto del 3 novembre 1861, n. 302 prese provvedimenti in materia di contabilità dello Stato.

Il 21 novembre 1861, il nuovo Ministro Bastogi presentò al Parlamento il primo di una lunga serie di progetti di riforma che si conclusero solo nel 1869[14]. Infatti, il progetto Bastogi, così come quelli successivi di Minghetti (1863), Sella (1865) e Scialoia (1866), non furono approvati; solo il Ministro Cambray-Digny riuscì a portare a compimento il proprio progetto presentato il 4 febbraio 1868, poi divenuto legge con la n. 5026 del 22 aprile 1869, concernente l'amministrazione del patrimonio dello Stato e la contabilità[15]. Con questa legge, e con il relativo regolamento del 4 settembre 1870, n. 5852, dopo un percorso travagliato si rese obbligatorio anche per l'amministrazione statale l'uso del metodo della partita doppia. L'*iter* della legge Cambray-Digny[16] fu complesso e la sua piena entrata in vigore avvenne solo l'anno successivo grazie all'azione del Ministro Sella, il quale, prima di sottoporre al Re il regolamento attuativo, con R.D. 17 febbraio 1870, n. 5513, istituì la qualifica dirigenziale del Ragioniere generale dello Stato e, con R.D. 31 marzo 1870, n. 5621, pose l'Ufficio di Ragioneria generale alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze[17]. Questa nuova legge introdusse due tipi di bilancio che dovevano essere approvati successivamente dal Parlamento: un bilancio di previsione e uno definitivo. Nel 1877, per garantire una migliore distribuzione delle competenze amministrative in ambito finanziario, il Ministro De Pretis istituì, con R.D. 26 dicembre 1877, n. 4219, il Ministero del tesoro, assegnandogli il compito di attuare la nuova legge di contabilità, di vigilare sull'esercizio del bilancio e sui servizi di cassa[18]. Lo stesso De Pretis, nel 1877, propose una nuova riforma, che però non fu approvata per la chiusura della legislatura; fu solo nel 1883 che venne approvato il progetto del Ministro Magliani, con legge 8 luglio 1883, n. 1455, che modificava la legge n. 5026 e fu successivamente incorporata nel Testo Unico del 17 febbraio 1884, noto come riforma Magliani[19]. Questa riforma costituì un importante intervento sull'impianto contabile e amministrativo precedentemente introdotto dalla legge Cambray-Digny, disciplinando con maggiore rigore gli impegni di spesa e introducendo il bilancio unico di competenza. Le eventuali variazioni delle previsioni originarie dovevano essere effettuate tramite un bilancio di assestamento, nel quale, oltre ai capitoli da modificare, dovevano essere indicati anche i

[13] D. Cabras, *La collaborazione tra Corte dei conti e Parlamento*, cit., 53. Cfr. anche E. D'Alterio, *Dietro le quinte di un potere. Pubblica amministrazione e governo dei mezzi finanziari*, Bologna, Il Mulino, 2021.
[14] A. Crosetti, *Dalla contabilità "regia" alla contabilità "pubblica": tratti di percorsi evolutivi*, in *Scritti per Maria Luisa Bassi*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, 545-600.
[15] R. Bonghi, *Storia della finanza italiana dal 1864 al 1868*, Firenze, Successori Le Monnier, 1868.
[16] Su tale legge rinvio al contributo di Matteo Traverso in questa stessa pubblicazione
[17] F. Melis, *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economia*, Bologna, Zuffi Editore, 1950.
[18] Sulla nascita e l'evoluzione di tale ministero: P. De Ioanna, *Tesoro e tesorerie pubbliche*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Giuffré,1992, XLIV, 401.
[19] A. Crosetti, *Dalla contabilità "regia" alla contabilità "pubblica"*, cit., 588.

mezzi per mantenere l'equilibrio tra le entrate e le spese, in attuazione al principio dell'equilibrio di bilancio[20].

Si può affermare che questo impianto normativo ottocentesco abbia rappresentato la matrice originaria dei principali principi oggi consolidati della teoria del bilancio pubblico, come l'universalità e l'integrità, l'unità, la pubblicità, la chiarezza e la veridicità nella rappresentazione delle spese, oltre alla semplificazione e accelerazione delle procedure contabili e di spesa[21].

Dall'evoluzione normativa descritta emerge con evidenza la crescente centralità del bilancio pubblico all'interno dell'attività finanziaria dello Stato e delle sue organizzazioni. Questo strumento contabile ha assunto nel tempo funzioni fondamentali: giuridica, vincolando le amministrazioni alle spese previste; politico-economica, guidando la pianificazione pubblica secondo obiettivi socio-economici; e informativa, offrendo un quadro anticipato delle risorse e dei disavanzi[22].

Come è stato osservato, il bilancio dello Stato, pur nella forma di atto contabile che sintetizza le scelte politiche, è divenuto uno strumento essenziale della politica economica e finanziaria, nonché mezzo di armonizzazione dell'intera contabilità pubblica. Il nuovo modello contabile non si fonda più esclusivamente sulla dimensione finanziaria, legata alla sola rilevazione degli impegni giuridicamente rilevanti e dell'accertamento delle risorse, ma prevede l'adozione di strumenti gestionali capaci di attuare veri e propri sistemi di controllo di gestione, orientati alla rilevazione dei costi e dei ricavi, all'ottimizzazione delle risorse disponibili, al miglioramento della qualità e quantità dei servizi offerti nonché all'aumento della soddisfazione dell'utenza[23]. Da qui nasce l'esigenza, sempre più avvertita, di procedure e strumenti contabili trasparenti, capaci di rappresentare in modo concreto gli obiettivi che lo Stato intende perseguire mediante la redistribuzione delle risorse attraverso le decisioni di bilancio e il controllo della spesa pubblica. È proprio attraverso il bilancio che si è consolidata una concezione funzionale della finanza pubblica, intesa come strumento al servizio delle finalità economiche e sociali che caratterizzano lo Stato contemporaneo[24].

3. Normativa e resoconti stenografici nella configurazione del bilancio post-unitario

Come già sottolineato, l'attività amministrativa è sempre stata strettamente connessa al bilancio, la cui redazione periodica è imposta per legge. Il bilancio ne rappresenta il fulcro, svolgendo un ruolo centrale e regolatore[25]. Nei moderni Stati costituzionali, il bilancio assume particolare rilievo poiché deve essere approvato dalle assemblee legislative, è pubblico e costituisce la base per il controllo che, in materia amministrativa e finanziaria, il Parlamento esercita sull'esecutivo. Il bilancio, quindi, non ha una mera valenza contabile ma, implicando scelte politiche ben precise, assume un carattere prevalentemente politico. Può essere infatti definito come un "atto essenzialmente politico". Affrontare il tema del bilancio in Parlamento, nel periodo storico preso in esame, comporta inevitabilmente una prima distinzione tra il *c.d.* bilancio di previsione e il bilancio definitivo. Si tratta di due strumenti distinti ma complementari, che consentivano la programmazione e la gestione finanziaria dello Stato.

Il bilancio di previsione, come suggerisce il nome, aveva la funzione di stimare, sulla base dei dati economici e delle politiche governative, le entrate e le spese previste per l'anno successivo. Esso rappresentava dunque un atto fondamentale dell'attività amministrativa e finanziaria dello Stato, articolato in prospetti contabili indicanti le entrate presunte e le relative spese per un determinato periodo futuro.

Il preventivo aveva, dunque, un contenuto programmatico, orientava l'azione da intraprendere nel periodo considerato e stabiliva i limiti oltre i quali il governo non poteva spingersi, fissando un

---

[20] *Ibidem*.
[21] S. Cozzi, *Tecnica del bilancio e controllo della finanza pubblica*, Bologna, Zanichelli, 1958.
[22] V. Sica, *Bilancio dello Stato e programmazione economica, Profili evolutivi*, Napoli, Liguori Editore, 1964. Cfr anche G. Salerno, *La programmazione di bilancio in Italia : origine e analisi di una riforma*, Padova, CEDAM, 1983.
[23] C. Forte, *Contabilità di Stato in evoluzione*, Roma, Scienze e Lettere Editore, 2005.
[24] A. Crosetti, *Dalla contabilità "regia" alla contabilità "pubblica"*, cit., 594.
[25] S. Cassese, *L'amministrazione dello Stato*, Milano, Giuffré, 1976.

equilibrio ordinario tra entrate e uscite. Definiva la direzione da seguire nella gestione e circoscriveva l'azione del governo. Diversamente, il bilancio definitivo si riferiva ai risultati di una gestione già conclusa.

Emergono quindi due funzioni distinte: da un lato, il bilancio come piano di gestione (previsione), dall'altro come consuntivo (definitivo), con rilevanza tanto finanziaria quanto politica e costituzionale.

Dal punto di vista finanziario, il bilancio forniva, e fornisce, un quadro completo della situazione economica dello Stato, influenzando la percezione del credito pubblico e la valutazione delle politiche finanziarie. L'analisi dei resoconti stenografici, in particolare quelli della Camera, mostra come la presentazione e l'approvazione del bilancio, sia esso di previsione o definitivo, seguissero regole e tempistiche precise.

La formazione del bilancio era attribuita al governo, in particolare al Ministero delle finanze. Quest'ultimo, grazie all'apparato tecnico-amministrativo di cui disponeva, aveva, infatti, la possibilità di conoscere i bisogni del paese, gli indirizzi da incentivare o scoraggiare e le reali disponibilità economiche. È dunque naturale che spettasse al governo la predisposizione di un bilancio compatibile con le reali possibilità di attuazione.

Sulla base delle disposizioni normative vigenti nel periodo storico preso ad esame, il Ministro delle finanze aveva l'obbligo di redigere annualmente i progetti sia degli stati di previsione che del bilancio definitivo. I ministri degli altri dicasteri dovevano trasmettere gli elementi utili alla redazione del bilancio almeno due mesi prima della presentazione parlamentare, e un mese prima nel caso del bilancio definitivo[26]. Le norme di contabilità pubblica definivano con precisione gli elementi che dovevano essere presenti nei documenti di bilancio.

Il bilancio di previsione, diversamente da quello definitivo, era composto da singoli stati di previsione: uno per le entrate (generale) e tanti per le spese quanti erano i ministeri.

Per le entrate, il bilancio di previsione era così composto

> «1° Da un prospetto riassunto per capitoli, colla denominazione e colla somma proposta per ciascun capitolo;
> 2° Da un prospetto particolareggiato dei capitoli posti a confronto con quelli dell'anno precedente, e colle spiegazioni delle differenze;
> 3° Dagli allegati necessari a schiarimento delle proposte;
> 4° Da una relazione nella quale siano svolti i motivi delle proposte»[27].

Per quanto riguardava le spese, il bilancio doveva riportare:

> «1° Le spese che si presumono per l'anno cui si riferiscono essi stati […];
> 2° Le spese approvate negli stati di prima previsione dell'anno precedente;
> 3° Le differenze in più od in meno tra l'un anno e l'altro;
> 4° I motivi delle differenze, colle spiegazioni necessarie e schiarimento delle proposte»[28].

Entrambi i bilanci, sia di previsione che definitivo, venivano presentati in Parlamento in modo dettagliato e completo. Le spese e le entrate erano distinte in ordinarie e straordinarie; le prime si suddividevano ulteriormente in fisse e variabili.

Il bilancio era organizzato per capitoli che, a loro volta, erano suddivisi per articoli. Le entrate, quanto le spese, erano ulteriormente distinte a seconda della materia. Non si cumulavano nello stesso capitolo le entrate e le spese appartenenti a diverse categorie.

---

[26] art. Art. 136 del Regolamento del 4 settembre 1870, n. 5852 per l'Amministrazione del patrimonio dello Stato e per la contabilità generale (di seguito reg. n. 5852/1870) in esecuzione della Legge 22 aprile 1869 n. 5026 così recita «Il Ministro delle Finanze forma ogni anno i progetti tanto degli stati di prima previsione quanto del bilancio definitivo. A tal uopo, gli altri Ministri trasmettono a quello delle Finanze i necessari elementi, almeno due mesi prima del tempo stabilito per la presentazione al Parlamento nazionale degli stati di prima previsione ed almeno un mese prima pel bilancio definitivo».
[27] art. Art. 145 del reg. n. 5852/1870.
[28] art. Art. 149 del reg. n. 5852/1870.

Inoltre, il bilancio di previsione per le spese si articolava in due titoli: spese ordinarie e spese straordinarie[29].

L'analisi dei resoconti stenografici rivela che il bilancio di previsione e quello definitivo venivano presentati simultaneamente, ciò si evince da quanto affermato in Parlamento dal Ministro delle finanze: «*Ho l'onore di presentare alla Camera la situazione del bilancio definitivo per l'anno 1876 e il bilancio di prima previsione per il 1877*»[30]. Questa modalità congiunta di esposizione permetteva un confronto diretto tra le previsioni e i risultati reali, migliorando l'efficacia delle politiche di bilancio. Durante le discussioni parlamentari, spesso emergevano confronti tra le cifre attuali e quelle passate; in alcuni casi, si leggono anche interventi in cui i ministri si complimentano per le riduzioni significative ottenute su specifici articoli di spesa.

La presentazione degli stati di previsione avveniva nei primi quindici giorni di marzo. In tale occasione, il Ministro delle finanze doveva presentare in Parlamento, già stampati

> «1° Con apposito progetto di Legge, lo stato di prima previsione delle entrate dell'anno seguente;
> 2° Con altrettanti progetti di Legge quanti sono i Ministeri, gli stati di prima previsione delle spese dell'anno stesso pei rispettivi servizi di ciascuno di essi […]»[31].

Affinché il ministro potesse predisporre tali documenti, era necessario che gli altri ministri trasmettessero puntualmente le informazioni necessarie[32]. Al Ministro delle finanze non spettava valutare l'opportunità delle singole spese presentate dai dicasteri, per non interferire con le competenze dei rispettivi ministri; il suo ruolo si limitava alla verifica dell'impatto complessivo di tali erogazioni sulla finanza pubblica. Prima della presentazione in Parlamento, il bilancio veniva esaminato da Commissioni parlamentari competenti[33], le quali analizzavano nel dettaglio le previsioni, verificandone la coerenza con gli obiettivi politici, economici del governo e proponendo eventuali modifiche. Tali Commissioni, permanenti o rinnovabili, svolgevano audizioni con esperti e richiedevano chiarimenti ai ministri competenti. Esse avevano anche la facoltà di proporre emendamenti, correggere squilibri e garantire la conformità del bilancio agli indirizzi di politica pubblica[34]. Inoltre, ciascun organo disponeva di venti giorni per l'esame della parte di loro competenza e redigevano una relazione conclusiva, con eventuali proposte di modifica. Dopo questo passaggio, il bilancio giungeva alla Camera, dove si svolgeva la discussione dei vari capitoli.

Dall'analisi dei resoconti emerge la centralità della Camera dei Deputati rispetto al Senato, giustificata dal suo carattere elettivo e dunque dalla sua natura di diretta espressione della volontà popolare, a differenza del Senato, composto da membri di nomina regia. Questa configurazione derivava dallo Statuto Albertino, che, pur prevedendo un sistema bicamerale, attribuiva maggiore rilevanza alla Camera nelle questioni finanziarie, in linea con il principio liberale secondo cui «*nessuna imposizione fiscale può essere stabilita senza il consenso dei rappresentanti del popolo*»[35]. La Camera, dunque, aveva l'iniziativa e il ruolo principale nel processo di approvazione del bilancio, mentre il Senato esercitava un controllo finale.

Una volta approvati gli stati di previsione, ogni ministro ripartiva la somma stanziata in articoli[36].

Per quanto riguardava, invece, il bilancio definitivo, esso era così strutturato

> «1° Le somme approvate nei stati di prima previsione;
> 2° Le somme che si propongono pel bilancio definitivo;

[29] art. Art. 150 del reg. n. 5852/1870.
[30] Atti parlamentari, Camera dei Deputati, Discussione, Sessione del 1876-77.
[31] art. Art. 158 del reg. n. 5852/1870. Cfr. anche art. 25 della l. n. 5026/1869.
[32] art. Art. 136 del reg. n. 5852/1870.
[33] Si tenga presente che ci sono diverse commissioni a seconda dei singoli stati di previsione per le spese.
[34] D. Cabras, *La collaborazione tra Corte dei conti e Parlamento*, cit., 56-57.
[35] art. Art. 8 dello Statuto Albertino.
[36] Prima parte dell'art. 30 della l. n. 5026/1869.

3° Le differenze, in più od in meno, tra le une e le altre di dette somme;

4° La dimostrazione di tali differenze, in quanto provengano da fatti posteriori all'approvazione degli stati di prima previsione, da più esatti e più precisi calcoli, e dai residui dell'anno antecedente.

Ha inoltre un prospetto riassunto per capitoli, colla denominazione e colla somma proposta per ciascuno di essi»[37].

Anche per la formazione del bilancio definitivo, i ministri dovevano «*in ciò che rispettivamente li concerne e nel termine fissato*», far pervenire *«al Ministro delle Finanze gli allegati, le relazioni e tutti gli altri elementi riguardanti le nuove proposte»*[38].

Il bilancio definitivo veniva presentato con un unico progetto di legge nel quale erano «*indicati i mezzi per provvedere al pareggio della entrata colla spesa*»[39]. Dopo l'approvazione, ogni ministro rettificava «*il riparto in articoli già seguito sugli stati di prima previsione*»[40].

A differenza del bilancio di previsione, sul bilancio definitivo non erano ammesse modifiche di merito, trattandosi di un documento che registrava dati ormai consolidati. Tuttavia, era possibile sollevare osservazioni politiche sulle scelte effettuate.

A conferma di quanto si è detto, all'interno dei resoconti stenografici si legge infatti

«È inutile che io rammenti come non è ammessa sul bilancio definitivo la discussione generale, e che la discussione sui capitoli non può avere luogo che per quelli in cui è introdotta o si vuole introdurre qualche variazione relativamente alla cifra stabilita nel bilancio di prima previsione […] non è ammesso che si sollevino questioni di principio; i soli capitoli variati danno luogo a discussione, ma deve limitarsi alle mutazioni proposte nei capitoli. Senza di questo sarebbe un duplicato, si verrebbe a discutere due volte il bilancio, il che sarebbe contrario agli usi parlamentari, ed a quella economia di tempo che è imprescindibile in un Parlamento»[41].

Le disposizioni normative disciplinavano anche i casi in cui, dopo l'approvazione del bilancio definitivo, si verificasse una nuova entrata. In tal caso, il Ministro delle finanze provvedeva, con un apposito decreto, ad istituire un nuovo capitolo, specificando l'applicazione dell'entrata. Il decreto veniva trasmesso alla Corte dei Conti, alla Ragioneria generale dello Stato, alla Direzione generale del Tesoro e al ministero competente[42]. Per quanto riguardava le spese, non era possibile effettuare erogazioni non previste, salvo per esigenze di «*servizio*»[43]. A tal proposito si distingueva tra «*nuove spese*», non previste in bilancio e da iscriversi in nuovi capitoli, e «*maggiori spese*» cioè aggiuntive rispetto a quelle già previste.

Da ciò si evince come, anche a seguito dell'approvazione del bilancio, si potevano apportare variazioni. In queste ipotesi, il Ministro delle finanze istituiva nuovi capitoli con decreti speciali, previa delibera del Consiglio dei Ministri. Le nuove spese erano presentate dal Ministro delle finanze con una relazione e dei documenti giustificativi. Una volta approvata la legge speciale, il ministro competente provvedeva alla ripartizione in articoli all'interno del nuovo capitolo di spesa[44].

4. Considerazioni conclusive

Sulla base di quanto precedentemente esposto, emerge con chiarezza come la funzione del bilancio pubblico non si limiti a garantire un controllo finanziario e contabile, volto ad assicurare che i fondi vengano erogati nei limiti e per le finalità stabilite dalla legge[45]. Il bilancio, infatti, assume un ruolo più ampio e articolato: rappresenta uno strumento essenziale anche per il controllo manageriale

[37] art. Art. 163 del reg. n. 5852/1870.
[38] art. Art. 164 del reg. n. 5852/1870.
[39] art. Art. 28 della l. n. 5026/1869. Cfr. anche art. 166 del reg. n. 5852/1870.
[40] art. Art. 169 del reg. n. 5852/1870.
[41] Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, Discussioni, Sessione del 1876.
[42] art. Art. 174 del reg. n. 5852/1870.
[43] Tale deroga era prevista dall'art. 176 del reg. n. 5852/1870.
[44] artt. Artt. 177-178 del reg. n. 5852/1870.
[45] G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, CEDAM, 1999.

interno alla pubblica amministrazione che valuta l'efficienza nell'impiego delle risorse assegnate[46]. Esso consente, inoltre, di orientare strategicamente l'azione pubblica attraverso la selezione tra programmi alternativi, contribuendo, infine, alla verifica del grado di realizzazione degli obiettivi generali di politica economica[47]. Sebbene tali obiettivi non dipendano esclusivamente dall'azione statale, la responsabilità del loro conseguimento ricade in misura rilevante proprio su quest'ultima.

Nel processo evolutivo delineato, si osserva come la contabilità pubblica sia divenuta uno strumento indispensabile per la regolazione della finanza pubblica, intesa come l'insieme delle attività attraverso cui i soggetti pubblici acquisiscono le entrate necessarie a sostenere la spesa per l'erogazione di servizi alla collettività, il funzionamento delle strutture e l'esercizio delle funzioni pubbliche. L'attività finanziaria dello Stato è progressivamente aumentata nel tempo, in risposta alla crescente domanda di servizi da parte dei cittadini e alla necessità di migliorarne la qualità[48].

Questa espansione è stata indirizzata al soddisfacimento di bisogni e fini pubblici ritenuti prioritari in ciascuna fase storica, non secondo criteri rigidi e immutabili, ma in base alle esigenze sociali e politiche del momento. Non si può trascurare come la contabilità, nata all'interno dello Stato liberale, si sia dovuta confrontare con la crisi di quest'ultimo e con l'affermazione del modello di Stato sociale[49]. Il welfare, infatti, si configura come un sistema intrinsecamente critico, in quanto subordina l'equilibrio finanziario al soddisfacimento dei bisogni individuali e collettivi.

È ormai un dato acquisito che l'ambito e l'estensione della contabilità pubblica – e, di conseguenza, della spesa pubblica – siano direttamente influenzati dall'intensità dell'intervento statale in campo economico. Tale intervento, oggi, risulta sempre più ampio e strutturato, anche all'interno dell'ordinamento europeo. Ne deriva una materia dalla portata inevitabilmente dinamica, elastica e in continua espansione, che tende ad assumere forme sempre più complesse. Questo processo ha portato all'integrazione, nel settore pubblico, di principi e strumenti tipici della gestione aziendale[50].

In definitiva, il bilancio pubblico non è solo uno strumento contabile, ma un mezzo strategico per orientare l'azione statale, valutare l'efficienza della spesa e rispondere ai bisogni collettivi. In un contesto in evoluzione, resta un pilastro fondamentale nella regolazione della finanza pubblica.

---

[46] R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico : il caso della contabilità di Stato da Cavour al Fascismo*, Torino, Fondazione Luigi Einaudi, 1975.
[47] *Ibidem*.
[48] F. Conti e G. Silei, *Breve storia dello Stato sociale*, Roma, Carocci Editore, 2000.
[49] *Ibidem*.
[50] G. Campa, *Economia e finanza pubblica*, Milano, UTET, 2017

IL RUOLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTRUZIONE DELLO STATO E OLTRE LO STATO (*)

di Elisa D'Alterio[1]

Voglio l'Italia ben organizzata,
non voglio nessun accentramento fuori di posto, niente di anormale,
non voglio un mostro in cui la testa sia tutto
e nel complesso riesca un corpo fiacco, malsano,
orribile perché le parti rimanenti del corpo non sono armoniche,
non corrispondono bene tra loro e funzionano male…

Q. Sella, Dibattito parlamentare sul disegno di legge
sul concorso dello Stato nell'opera edilizia di Roma, 14 marzo 1881.

ABSTRACT

Le finalità dell'articolo sono due. La prima è quella di ripercorrere le fasi dell'evoluzione del ruolo dell'amministrazione finanziaria statale, anche alla luce di recenti sviluppi. La seconda è quella di evidenziare la centralità del ruolo di tale amministrazione nella costruzione del "progetto italiano" e, più precisamente, nella formazione di una identità istituzionale dello Stato, di cui il Ministero dell'economia e delle finanze è stato, fin dal principio, una delle massime espressioni. In questa prospettiva, si può cogliere anche il mutato peso della Ragioneria generale nel tempo, fino ad arrivare ai nostri giorni.

The role of financial administration In the building of the State and beyond the State

The essay has two purposes.
The first is to retrace the evolution of the role of the state financial administration, also in light of recent developments. The second is to highlight the centrality of this administration's role in the construction of the "Italian project" and, more specifically, in the formation of the state's institutional identity, of which the Ministry of Economy and Finance has been, from the beginning, one of the greatest expressions. From this perspective, one can also grasp the changing importance of the General Accounting Office over time, up to the present day.

1. Premessa

«L'amministrazione delle finanze è di gran lunga la più vasta di quante ne conta lo Stato. Prescindendo dagli uffici provinciali delle Intendenze e da quelli del Lotto, l'amministrazione centrale oltre il segretariato, comprende le direzioni generali del Tesoro, delle Gabelle, del Demanio e Tasse sugli affari, delle Imposte dirette e del Catasto, del Debito Pubblico, e della Cassa Depositi e Prestiti; inoltre colla Finanza va connessa la Corte de' conti»[2].

In questa descrizione dell'ingegnere Raffaele Canevari, che ha realizzato, negli anni Settanta dell'Ottocento a Roma, il Palazzo delle finanze, sede fin da quei tempi del Ministero (dell'economia e) delle finanze, veniva fotografata l'articolazione dell'amministrazione finanziaria del neonato Stato

(*) L'articolo è stato elaborato nell'ambito del progetto di ricerca "Pubblica amministrazione nel segno della finanza. Come le regole finanziarie pubbliche modellano il sistema amministrativo nazionale e dell'Unione Europea-progetto FinPA" (CUP E53D23006580006), finanziato dal fondo dedicato ai progetti di ricerca di rilevante interesse nazionale (Prin), bando 2022, Unione Europea-Next Generation EU (Missione 4, Componente 1) e Ministero dell'università e della ricerca.

[1] Prof. Ordinaria di Diritto Amministrativo e Pubblico, Giurisprudenza, Università degli studi di Catania

[2] Accademia dei Lincei, *Relazione intorno ad una Memoria del sig. comm. Canevari avente per titolo "Notizie sulle fondazioni dell'edificio pel Ministero delle finanze in Roma", della Commissione composta dagli accademici Ponzi, Cremona e Sella (relatore).* Letto nella sessione del 14 febbraio 1875, in Atti della R. Accademia dei Lincei, 1874 - 1875, Serie 2, Annata 272, vol. 2, p. 417.

italiano[3]. In questa fotografia, non era fatto alcun cenno alla Ragioneria generale[4]. Eppure, la Ragioneria era stata istituita nel 1869, unitamente alla Direzione del Tesoro, indicata, invece, come prima direzione tra le varie strutture che componevano il Ministero. Questa circostanza non è priva di significato. La Ragioneria, infatti, era all'epoca una piccola struttura, con meri compiti di computisteria. Il numero dei suoi dipendenti era esiguo e il capo della struttura, il Ragioniere generale, era stato nominato, la prima volta, nel marzo del 1870[5].

La storia successiva del Ministero è stata, tuttavia, caratterizzata da una evoluzione significativa della Ragioneria, al punto che, per un certo periodo, tale struttura è stata definita uno «stato nello stato»[6]. La Ragioneria ha «visto progressivamente ampliare le proprie funzioni e la propria articolazione organizzativa, fino a divenire momento centrale dell'attività finanziaria pubblica. Dal punto di vista funzionale, si è assistito ad una continua estensione dei compiti ad essa affidati e alla crescita dei suoi poteri di ingerenza sulla gestione patrimoniale e finanziaria dello Stato»[7].

Cinque fasi principali hanno caratterizzato questo sviluppo: una prima fase, che è quella della istituzione della Ragioneria generale e della Direzione del Tesoro con la legge Cambray-Digny del 1869; una seconda fase corrispondente al potenziamento della struttura e dei compiti della Ragioneria sotto la guida di Alberto De Stefani; una terza fase, riconducibile all'adozione della legge 26 luglio 1939, n. 1037, e allo sviluppo dei corpi ispettivi di finanza pubblica; una quarta fase riferibile alla codificazione del principio di copertura finanziaria in Costituzione; una quinta fase, quella che parte dalla fine degli anni Ottanta del secolo scorso e che corre parallelamente all'ingresso e alla permanenza dell'Italia nell'unione monetaria[8].

Per molto tempo, la testa o il motore dell'amministrazione finanziaria statale è stato riconosciuto nella Ragioneria generale dello Stato. Pochi anni dopo la sua istituzione, si è subito sentito il bisogno di un suo rafforzamento, che è difatti avvenuto attraverso le ricordate fasi,

---

[3] L'idea della realizzazione del grande palazzo è di Quintino Sella. Si voleva dotare Roma di nuovi edifici, realizzando una «Roma amministrativa», lungo l'asse da Porta Pia al Quirinale, nelle vicinanze della stazione ferroviaria. A Sella si devono lo sviluppo di quell'area e la realizzazione dei primi grandi ministeri. Successivamente, Giovanni Giolitti seguirà, invece, una diversa idea progettuale, ritendendo opportuno dislocare gli ulteriori edifici istituzionali in altre parti della città (come Interno, Grazia e Giustizia e Istruzione).

[4] L'amministrazione finanziaria ha, nel tempo, cambiato più volte configurazione, fino ad arrivare ad una fase, intorno agli anni Sessanta del Novecento, caratterizzata dalla presenza di ben quattro ministeri finanziari. Per una descrizione molto dettagliata, sebbene ormai superata, si rinvia alla voce di G. Stammati, *Finanza (amministrazione della)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XVII, 1968, pp. 537 ss. Più recente la ricostruzione di L. Fiorentino e A. Pajno, *Il Ministero dell'economia e delle finanze (articoli 23-26)*, in *La riforma del governo. Commento ai decreti legislativi n. 300 e n. 303 del 1999 sulla riorganizzazione della Presidenza del consiglio e dei ministeri*, Bologna, Il Mulino, 2000, p. 266. Con il nuovo millennio, vi è sempre stato soltanto il Ministero dell'economia e delle finanze.

[5] Va, altresì, notato che il Ministero delle finanze era, originariamente, «ubicato nella Palazzina della Livia e poi estesosi anche al Casino Mediceo di San Marco (oggi Palazzo Buontalenti). La prima sede della RGS fu dunque Firenze e, nello specifico, Via degli Arazzieri. Dopo il trasferimento della Capitale a Roma, il Ministero delle finanze venne sistemato prima nel Convento di Santa Maria sopra Minerva, poi progressivamente nei conventi di Santa Maria delle Vergini e di Sant'Andrea della Valle e in un Palazzo di Via della Ripetta. La Ragioneria generale rimase a Firenze sino al 1876. Solo dal 1877 la RGS si trasferì a Roma, prima nel Palazzo della Minerva e poi, dal 1878, con Cerboni alla sua guida, nel Palazzo delle finanze di Via XX Settembre, inaugurato il 3 settembre 1877». L. Cimbolini, *La Ragioneria generale dello Stato. Dalla nascita alla Prima guerra mondiale*, pubblicato sul sito internet della Ragioneria generale dello Stato. A livello normativo, con regio decreto 31 marzo 1870, n. 5621, si era stabilito che la Ragioneria generale fosse parte integrante del Ministero delle finanze. Con regio decreto 26 dicembre 1877, n. 4219, a decorrere dal 10 gennaio 1878, è stato istituito il Ministero del tesoro, alle cui dipendenze sono stati posti la Ragioneria generale e le direzioni generali del tesoro, del debito pubblico e del demanio, nonché l'economato generale e l'Avvocatura erariale.

[6] Olmo, funzionario delle finanze, mise in evidenza come l'affermazione delle funzioni previste dal nuovo quadro normativo rendesse la Ragioneria generale «uno Stato nello Stato». Il riferimento è tratto da S. Cassese, *Finanza e amministrazione pubblica*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 3, 1974, pp. 970 ss.

[7] D. La Rocca, *Ragioneria generale dello Stato e uffici pubblici di ragioneria*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Giuffrè, vol. XXXVIII, 1987, *ad vocem*.

[8] La tassonomia è stata elaborata nella seguente opera: E. D'Alterio, *L'evoluzione delle funzioni della Ragioneria generale dello Stato*, in *Le Carte e la Storia*, n. 2, 2020, pp. 27 ss., a cui si rinvia.

caratterizzate da accelerazioni e rallentamenti[9]. In questa ricostruzione, ci sono però almeno due profili da tenere presenti. Il primo è rappresentato dal ruolo delle altre strutture che compongono l'amministrazione finanziaria, a partire dalla Direzione, oggi Dipartimento, del Tesoro, che è rimasto nel tempo in una posizione di netta separazione, nonostante il collegamento (innanzitutto, fisico), rispetto alla Ragioneria. Il secondo è l'effettiva centralità che la Ragioneria ha occupato nel tempo nell'amministrazione finanziaria, che appare, senz'altro, riconoscibile nelle prime quattro fasi dello sviluppo e diviene invece sempre più sfumata nella quinta fase, fino a giungere alla contemporaneità, segnata da una nuova e complessa fase.

Le finalità della presente analisi sono due. La prima è quella di ripercorrere le accennate fasi, seguendo una tassonomia elaborata in precedenti studi[10] e aggiungendo alcuni più recenti sviluppi. La seconda, che si articola insieme alla prima, è quella di evidenziare la centralità del ruolo dell'amministrazione finanziaria statale nella costruzione del "progetto italiano" e, più precisamente, nella formazione di una identità istituzionale dello Stato, di cui il Ministero dell'economia e delle finanze è stato, fin dal principio, una delle massime espressioni. In questa prospettiva, si può cogliere anche il mutato peso della Ragioneria generale nel tempo, fino ad arrivare ai nostri giorni. Bisogna ammettere che del legame tra il ruolo dell'amministrazione finanziaria statale e l'identità nazionale rimane oggi, a ben vedere, non molto, nonostante la storia di questa amministrazione, a partire dalla storia del suo Palazzo, sia carica di peso e valore nello sviluppo del Paese.

2. In nome dello Stato italiano

L'edificio che ospita il Ministero dell'economia e delle finanze (Palazzo delle finanze), in via Venti Settembre a Roma, fu ultimato nel 1876[11] e voluto da Quintino Sella per rappresentare la solidità e l'efficienza delle istituzioni dello Stato italiano, appena costituito. Molti dettagli tecnici sono ricavabili dalla citata relazione di Canevari, dove si legge che la struttura venne realizzata per ospitare «l'amministrazione più grande del Regno d'Italia», che contava, all'epoca, oltre duemila impiegati. Considerando un tale fabbisogno, venne stimata la necessità di 70.400 metri quadrati di superficie coperta, «superficie che nessun palazzo in Italia raggiunge, salvo forse due o tre eccezioni»[12]. Il fine primario era quello di unire tutte le strutture dell'amministrazione finanziaria in una sola sede, come passo essenziale verso l'unificazione amministrativa, anche sostenendo elevati costi. Il risultato fu la realizzazione del più grande palazzo istituzionale del Regno, secondo soltanto al Palazzo del Quirinale[13].

Non solo la struttura ma anche gli interni del Palazzo delle finanze furono pensati per essere espressione massima dell'identità istituzionale e amministrativa dell'Unità italiana. Oltre alla Sala del Parlamentino, utilizzata in origine anche per le udienze pubbliche della Corte dei conti, il Palazzo ha una importante sala (c.d. Sala della Maggioranza, oggi Sala Ciampi), dove si sono svolti i primi Consigli dei ministri, dopo il trasferimento della capitale a Roma. Il progetto di decorazione della

---

[9] Lo ha segnalato chiaramente Costantino Baer che, pur affermando che la Ragioneria generale rappresentava il maggior merito della legge del 1869, ne lamentava la scarsa autorità: «insino a che resterà uffizio puramente amministrativo, renderà sempre utili servizi, ma ben poco potrà contribuire a scemare le spese dello Stato; perciocché manca a quell'uffizio l'autorità necessaria», autorità che secondo il Baer avrebbe potuto essere stabilita con l'istituzione, ad esempio, di un Consiglio del tesoro, da cui fare dipendere la Ragioneria: C. Baer, *Il Ministero delle finanze e il Consiglio del tesoro*, in *Nuova antologia*, 1874, ricordato da R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di stato da Cavour al fascismo*, Torino, Einaudi, 1975, pp. 76 ss.

[10] E. D'Alterio, *L'evoluzione delle funzioni della Ragioneria generale dello Stato*, cit., pp. 27 ss.

[11] La delibera di avvio dei lavori per la costruzione dell'edificio risale al 1871.

[12] R. Canevari, *Notizie sulle fondazioni dell'edificio pel Ministero delle finanze in Roma*, cit., p. 53.

[13] Si cfr. l'approfondimento, pubblicato sul sito della Corte dei conti (*https://www.corteconti.it/Download?id=fc5a92fb-0232-44f4-86ce-400d1291a0c2*), dal titolo *Le sedi storiche: Torino, Firenze e Roma*. La Corte dei conti, dal 1876 al 1962, ha avuto la sua sede in un'ala, appositamente realizzata, del Palazzo delle finanze (quella che affaccia su via Pastrengo) e fu la prima struttura ad occupare il Palazzo, come si legge nel citato approfondimento («L'ordinanza presidenziale firmata a Firenze il 27 agosto 1876 documenta, infatti, a partire dall'autunno di quell'anno, l'avvio del trasferimento di alcuni Uffici nella parte laterale (con ingresso da via Pastrengo) del nuovissimo palazzo del Ministero delle Finanze e del Tesoro», p. 3).

sala fu affidato al pittore Cesare Mariani, che realizzò l'imponente affresco della volta nel 1879[14]. L'opera è incentrata sul concetto di nazione, per celebrare in chiave allegorica l'unificazione dell'Italia: «la volta poi è tutta ricoperta da una sola grande pittura allegorica a buon fresco, la quale rappresenta l'Italia ricostituita per opera de' suoi più illustri»[15].

L'analisi storica del luogo in cui la pubblica amministrazione opera è un tassello importante nella ricostruzione del ruolo delle istituzioni. Questi dati architettonici e artistici assumono, infatti, un particolare significato nella ricostruzione del ruolo dell'amministrazione finanziaria nello sviluppo del sistema amministrativo italiano. Oltre alle imponenti dimensioni e alle numerose allegorie a sfondo patriottico che caratterizzano l'edificio, va notata la collocazione. Il Palazzo è stato costruito al centro di quella che è poi divenuta la «cittadella amministrativa», lungo l'asse del Quirinale[16]: qui si ergeva «il poderoso Ministero delle Finanze, immagine meravigliosa di una alta concezione dell'amministrazione»[17].

Esiste un collegamento sostanziale, oltre che simbolico, tra un tale ruolo e il processo di unificazione amministrativa realizzatosi a cavallo tra l'Ottocento e il Novecento. Al riguardo, almeno sei punti meritano particolare attenzione.

Un primo punto è che l'Unità d'Italia ha posto il problema della formazione di un bilancio generale al fine di realizzare un vero e proprio processo di ricostruzione amministrativa e finanziaria dello Stato. In secondo luogo, tra il 1860 e il 1865, si è conseguito l'obiettivo principale di convertire in finanza italiana le differenti finanze degli Stati preunitari, in cui l'Italia era divisa[18]. In terzo luogo, si è reso, di conseguenza, necessario il riordinamento su basi uniformi e più razionali dei bilanci dello Stato, associandovi una unificazione di tutti gli uffici finanziari. Quarto punto: non solo l'affermazione di uno Stato moderno ha richiesto un ordinato svolgimento dell'azione

---

[14] Per una descrizione molto accurata degli esterni e degli interni del Palazzo, si possono consultare almeno due pregevoli lavori: E. Polla, *Il Palazzo delle Finanze di Roma Capitale*, Roma, Istituto poligrafico dello Stato, 1979 e F. Borsi, G. Spagnesi, G. Piantoni, M. de' Spagnolis Conticello, *Il Palazzo delle finanze e del tesoro*, Roma, Istituto poligrafico e zecca dello Stato, Editalia, 1989. Il gruppo dei tecnici e artisti coinvolti nella realizzazione del Palazzo fu notevole: tra i vari nomi, Cesare Mariani, Francesco Pieroni, Ercole Rosa, Pietro Costa, Eugenio Agneni, Domenico Bruschi, Cecrope Barilli, e molti altri.

[15] Esiste un libretto, in più stampe, di cui è probabilmente autore lo stesso Cesare Mariani (l'opuscolo non è firmato), dove è riportata una dettagliata descrizione dell'affresco, da cui è estratta la citazione (p. 3). I quattro lati della volta sono affrescati con quattro gruppi di figure, che rappresentano, rispettivamente, «i reali di Savoia, i grandi capitani, gli uomini di Stato, i filosofi ed i poeti» (p. 4), che si affacciano da logge collegate da una balaustra che circonda la volta. L'Autore sottolinea che «vedonsi ritratti quegl'italiani che intesero a rendere illustre e libera la loro patria; e furono scelti fra quelli che più vi si adoperarono» (p. 4). Fuori dalle logge e in disparte è stata ritratta la figura di Garibaldi: «vedesi avanzare sulla balaustra il Garibaldi, e più indietro il leggendario Giovanni da Procida, ambedue i quali son posti lì a dinotare anche la guerra insurrezionale, ch'ebbe pure parte notevole nella conquista della nostra indipendenza» (p. 6). Al centro della volta, infine, è rappresentata l'allegoria dell'Italia «tornata nazione. Sta seduta sopra un trono d'oro in mezzo ad un cielo luminoso, ed è circondata da festosi genietti che sventolano bandiere in segno di esultanza […]» (p. 4).

[16] La scelta del luogo non fu semplice. In una prima fase, si cercò un edificio preesistente da sottoporre ad espropriazione ma i costi e gli spazi disponibili non lo consentirono. Pertanto, in base a quanto disposto dalla legge 3 febbraio 1871, n. 33, che proclamava Roma capitale del Regno, disponendo il trasferimento della sede del Governo con possibilità di occupare, se necessario, edifici o altri immobili appartenenti a corporazioni religiose previa espropriazione con decreto reale, venne espropriata l'area dell'orto annesso al convento della Certosa di mq 70.630 (dati tratti dalla citata relazione del Canevari).

[17] S. Cassese, *I "luoghi" della burocrazia a Roma dall'unità alla Prima guerra mondiale*, in *I Ministeri di Roma Capitale. L'insediamento degli uffici e la costruzione delle nuove sedi*, Marsilio editore, 1985, p. 22. L'Autore ricorda anche una, non molto lusinghiera, descrizione che la guida del Touring Club, in una versione del 1925, faceva del palazzo ministeriale: «occupa 36 mila metri quadri ed ha tre grandi cortili. In quello di mezzo, che si può liberamente traversare dal pubblico, è una fontana. Chi vuol farsi un'idea dell'immensità della macchina burocratica può infilare una delle scale di angolo e fare una passeggiata a un piano qualunque negli scuri e squallidi corridoi. L'uniformità desolante delle centinaia di camere polverose d'ufficio che si aprono sui corridoi con le indicazioni degli occupanti, i tavoli degli uscieri, il pubblico annoiato che attende, formano un quadro caratteristico, ripetuto all'infinito e non privo, per una volta, di interesse pel semplice visitatore e di insegnamento» (p. 19).

[18] Per una ricostruzione della situazione della finanza pubblica negli Stati preunitari, V. Zamagni, *Bilancio e finanza pubblica*, in *L'Unificazione*, *Enciclopedia Treccani*, 2011.

amministrativa, le cui manifestazioni finanziarie fossero contemplate in un bilancio, ma è stato soprattutto necessario un coordinamento in un ufficio centrale, in modo che potesse stabilirsi una armonica correlazione, sotto il profilo strutturale e funzionale, fra la unicità del bilancio e la organicità della rilevazione e del controllo. Un quinto punto ha corrisposto alla forte necessità di ordinare un sistema di scrittura, sotto un unico responsabile, che mettesse continuamente in evidenza tutti i movimenti amministrativi, i passaggi, le partite, al fine di conoscere settimanalmente la situazione dell'intero Regno[19]. Infine, si è resa essenziale la realizzazione di un grande e unico centro, ove si riunisse corrispondentemente e si tenesse in evidenza la contabilità descrittiva di tutta l'entrata e di tutta la spesa del Regno[20].

Nella Ragioneria generale tutti questi punti hanno trovato la perfetta composizione e soluzione. La legge Cambray-Digny ha istituito tale struttura con la funzione di tenuta unitaria dei conti e delle scritture contabili (c.d. computisteria) del Regno d'Italia, attraverso il «metodo della scrittura doppia» (art. 17)[21]. La descrizione delle sue funzioni (artt. 18-21) precede ed è molto più articolata di quella della Direzione generale del Tesoro (art. 22), a cui sono stati assegnati compiti collegati alla vigilanza sulla riscossione delle entrate, movimento dei fondi e, soprattutto, gestione dei pagamenti attraverso la tesoreria (peraltro, il servizio di tesoreria è poi, gradualmente, migrato alla Banca d'Italia)[22]. Nel complesso, è stata soprattutto l'istituzione della Ragioneria generale ad avere rappresentato un importante espediente organizzativo del processo di ricostruzione finanziaria, necessaria all'affermazione di uno Stato moderno, quale il neonato Regno d'Italia[23].

Alle origini è poi riconducibile, in termini simbolici, un ulteriore riferimento artistico. Si tratta del quadro – per molto tempo presente nello studio del Ragioniere generale dello Stato, al secondo piano del Palazzo delle finanze – che ritrae frate Luca Pacioli nelle vesti di precettore[24]. Il frate, noto

---

[19] Nei discorsi parlamentari di Marco Minghetti, durante l'ottava legislatura (sessione 1861-1863), si legge: «quando l'onorevole mio amico Bastogi era ministro delle finanze, io confesso che rimaneva meravigliato com'egli richiedesse tanto tempo per dare la situazione del tesoro, e più mi doleva ch'egli uscisse dal Ministero senza avere potuto presentare quel documento importantissimo al Parlamento. L'onorevole ministro Sella pose in ciò la migliore volontà del mondo, e so che il suo primo pensiero fu quello di dare immediatamente alla Camera la situazione del tesoro, pur nondimeno fu costretto a ritardarla; e questo perché? Perché, o signori, non esiste nell'amministrazione centrale una scrittura generale. Quando ciò seppi, confesso che rimasi stupito; e non solo non esiste una scrittura generale bilanciata, ma neppure semplice; non solo non esiste una scrittura generale del tesoro ma neppure una parziale per ciascuna direzione. La contabilità dello Stato si fa per foglietti, per moduli, per elenchi copiati le tre, le quattro volte, ripetuti e riassunti ogni mese, ogni trimestre, ogni semestre». Camera dei deputati, *Discorsi parlamentari di Marco Minghetti*, II, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, 1888, p. 19.

[20] Forti pressioni provenivano dall'estero: «gli ambienti diplomatici internazionali erano al corrente di questa situazione e i giornali inglesi, francesi e tedeschi arrivarono a mettere in dubbio la sopravvivenza del nuovo Regno a causa delle difficoltà di bilancio. Era dunque un obiettivo prioritario la costruzione di una nuova impalcatura fiscale, ma si comprende come mai essa non potesse essere concepita in poco tempo, anche a causa degli episodi bellici nel frattempo occorsi; ci volle un decennio perché fosse interamente completata e qualche anno in più perché andasse a regime con il raggiungimento del pareggio di bilancio alla metà degli anni 1870». Così V. Zamagni, *Bilancio e finanza pubblica*, cit.

[21] L'art. 17 della legge n. 5026 del 22 aprile 1869 stabilisce che la Ragioneria generale «riassumerà e terrà in evidenza i risultati dei conti delle riscossioni e dei versamenti delle pubbliche entrate, e delle spese ordinate e fatte in relazione non solo ai capitoli del bilancio, ma anche ai vari servizi, e alla responsabilità di ciascuna Amministrazione».

[22] Dal 1894, il servizio di tesoreria è svolto dalla Banca d'Italia a livello provinciale, attraverso le sezioni di tesoreria istituite nelle filiali; dal 1999 anche la tesoreria centrale, che è sempre stata gestita dalla Direzione generale del tesoro, è stata affidata alla Banca. Il Ministero esercita una generale vigilanza sul regolare andamento del servizio, con verifiche periodiche condotte presso le unità periferiche; inoltre, la Banca deve riferire al Ministero rispetto alla gestione della tesoreria centrale. Vi sono direttori a capo delle sezioni di tesoreria provinciale; il direttore della sede di Roma ha la qualifica di tesoriere centrale dello Stato. Sul punto, P. Ferro, *La riforma del bilancio e la tesoreria statale*, in *Rivista di diritto finanziario*, n. 3, 2000, pp. 420 ss.

[23] Naturalmente, vi furono molti altri espedienti, soprattutto di carattere economico-finanziario, come l'unificazione dei debiti pubblici degli Stati preunitari, con leggi 10 luglio 1861, n. 94 e 4 agosto 1861, n. 174 (tra i vari lavori sul tema, G. Rinaldi, *Sul Gran Libro del debito pubblico nell'Italia unita*, in *Historia et Ius. Rivista di storia giuridica dell'età medievale e moderna*, n. 20, 2021, pp. 1 ss.), nonché l'unificazione della moneta, con l'istituzione della lira.

[24] Si tratta di una copia di un originale conservato al museo di Capodimonte a Napoli, attribuito a Jacopo de' Barbari: per un approfondimento, A. Ciprian, *Il ritratto di Luca Pacioli di Jacopo de' Barbari: tra rigore prospettico e invenzioni*

matematico vissuto a cavallo tra il Quattrocento e il Cinquecento e attivo soprattutto presso il Ducato di Urbino e il Ducato di Milano ai tempi di Ludovico il Moro, è considerato il padre della contabilità (a lui è ricondotta, tra i numerosi studi, l'ideazione della partita doppia)[25]. Anche in questo caso, sono interessanti i simboli: il frate indica su una lavagna un triangolo equilatero, che sembra appena disegnato con il bastone che l'uomo tiene in mano e che punta su una breve linea, allungata dal vertice della figura. Il triangolo, con questa linea interrotta, è il simbolo che, ormai da molto tempo, è utilizzato in vari documenti e raffigurazioni riferibili alla Ragioneria generale dello Stato. Il simbolo matematico-geometrico si associa, infatti, alla funzione originaria della Ragioneria, ossia la funzione di tenuta dei conti e delle scritture contabili, ricordando lo stretto collegamento tra il sapere aritmetico e quello computistico e contabile, di cui il Pacioli è stato uno dei massimi rappresentanti[26]. Gaetano Stammati, nelle sue memorie, ricorda la presenza del quadro di Pacioli nel suo studio di Ragioniere (descrizione da cui si intuisce che la presenza della tela nel Palazzo risalga a prima della sua nomina a un tale incarico)[27].

3. Dalla computisteria alla "bollinatura" e ai controlli

L'istituzione della Ragioneria generale ha, dunque, rappresentato uno dei principali interventi organizzativi e strutturali di coordinamento e unificazione del sistema finanziario del neonato Stato italiano, secondo un generale modello di unificazione contabile, fortemente voluto da Quintino Sella. Questo processo di centralizzazione è avvenuto, innanzitutto, all'insegna di un graduale riordino del sistema di tenuta delle scritture contabili e, successivamente, attraverso lo sviluppo di una serie di funzioni e collegati interventi organizzativi, che hanno assunto un carattere incrementale. In altri termini, l'una funzione si è, nel tempo, sommata all'altra, ampliando gradualmente il ruolo della Ragioneria.

Il fine generale di tali sviluppi, almeno con riferimento alle prime tre fasi, è stato quello dell'accentramento finanziario, che è stato realizzato attraverso il rafforzamento tanto della Ragioneria generale, quanto della Direzione del Tesoro: accentrata la tenuta delle scritture (che erano disarticolate presso le diverse amministrazioni, con modalità eterogenee e disaggregate)[28], è stato necessario accentrare il sistema di tesoreria del Regno, che venne istituito presso il Ministero e posto sotto la guida del Tesoro[29]. Anche quando il servizio di gestione a livello provinciale venne affidato, negli anni Novanta dell'Ottocento, alla Banca d'Italia, la Tesoreria centrale continuò ad avere la sua sede nei piani terra e delle sostruzioni del Palazzo delle finanze di via Venti Settembre, come sezione della Direzione del Tesoro (quindi, parte integrante del Ministero). Una avvincente visita di un

---

rifrattive, *The Portrait of Luca Pacioli* by Jacopo de' Barbari: Between Perspective and Refractive Inventions. In Bergamo F., Calandriello A., Ciammaichella M., Friso I., Gay F., Liva G., Monteleone C. (Eds.). *Misura / Dismisura. Atti del 45° Convegno Internazionale dei Docenti delle Discipline della Rappresentazione/Measure / Out of Measure.Transitions. Proceedings of the 45th International Confer- ence of Representation Disciplines Teachers*, Milano, FrancoAngeli, pp. 2607-2628.

[25] Pacioli viene ricordato anche per gli studi sulla partita doppia (c.d. «metodo veneziano») e di contabilità, contenuti in uno dei trattati della *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*. Era un abachista ed è considerato il padre della contabilità, sebbene alcuni studiosi evidenzino che si tratta di una falsa paternità, perché le origini di tale materia precederebbero l'opera di Pacioli e sarebbero ascrivibili agli studi di Cotrugli, di qualche decennio precedente (fonte *Treccani.it*).

[26] Nel Rinascimento, il legame tra i differenti saperi era un dato strutturale della preparazione dei grandi studiosi, intellettuali e artisti di quel tempo. In particolare, «il ragioniere d[eve] conoscere prima di tutto l'aritmetica per poi potersi dedicare alla soluzione dei problemi computistici e contabili»: la frase è attribuita a Luca Pacioli (si cfr. la voce di D. Parisi, *Pacioli, Luca*, in *Il Contributo italiano alla storia del Pensiero-Economia*, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 2012).

[27] G. Stammati, *La finanza pubblica italiana raccontata da un testimone (1945-1975)*, Napoli, Esi, 1990, p. 261.

[28] Le esigenze di ordine, chiarezza e trasparenza della situazione finanziaria dello Stato nascevano dalla confusione e dalle pesanti difficoltà di bilancio che caratterizzavano il sistema amministrativo a pochi anni dall'Unificazione. Sul punto, Ministero del tesoro-Ragioneria generale dello Stato, *La Ragioneria generale dello Stato. Origine e sviluppi*, Roma, Istituto poligrafico dello Stato, 1959, pp. 83 ss.

[29] Si cfr. F.A. Rèpaci, *La gestione della tesoreria dello Stato*, Roma, Accademia nazionale dei Lincei, 1960.

cronista, a cui venne concesso eccezionalmente l'ingresso in questi luoghi, è raccontata e graficamente descritta in un numero della Rivista "L'Illustrazione italiana" del 1899[30].

Ad inizio del Novecento, Luigi Luzzatti presentò un disegno di accentramento organizzativo della funzione di riscontro contabile, svolta dalle ragionerie centrali presso i singoli ministeri e da quelle territoriali, sotto la diretta dipendenza dei vertici politici[31]. L'attività di riscontro contabile rispondeva alla funzione di accertamento e garanzia delle coperture finanziarie, in applicazione di un principio generale, quello di copertura finanziaria per l'appunto, da sempre presente nella normativa italiana di contabilità pubblica, anche nell'ambito degli Stati preunitari[32]. Il dibattito sul punto era molto vivace: lo ha raccontato diffusamente Giovanni Abignente, nella sua nota opera dedicata alla riforma della pubblica amministrazione, dove ha messo in evidenza il problema della scarsa autonomia dei capi ragionieri nel rapporto con i ministri, operando come meri esecutori delle volontà dei vertici politici di turno (con buona pace della garanzia delle coperture)[33]. A questo problema non poneva rimedio il controllo preventivo della Corte dei conti, eccessivamente concentrato su aspetti di legittimità e poco attento al profilo delle coperture e degli equilibri di bilancio[34].

Il disegno di Luzzatti, che ha portato tutte le ragionerie (centrali e territoriali) alle dipendenze della Ragioneria generale dello Stato, venne realizzato con due decreti del gennaio e marzo 1923 – adottati in chiusura di una "seduta stanca" del Consiglio dei ministri –, poi assorbiti dalla più ampia riforma, definita dal r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, e conosciuta come "riforma De Stefani"[35]. In questo periodo, che ha coinciso con il primo governo Mussolini, i ministeri del tesoro e delle finanze, che alla fine degli anni Settanta dell'Ottocento erano stati divisi, vennero unificati sotto il Ministro

---

[30] Il cronista racconta la sua visita presso la V sezione "Tesoreria Centrale" del Ministero delle finanze: «è ben difficile che gl'impiegati del vasto ministero vi siano ammessi. Io debbo la mia visita nel regno della moneta, alla compiacenza d'un alto personaggio che permise, in via eccezionale, lo schiudimento delle auree porte. I tre custodi dei tesori del regno sono il comm. Cacchi, tesoriere centrale, il comm. Ravasenda, controllore – e il cav. Splandore, delegato del Tesoro, tre persone che vivono angustiate alla luce scialba dei sotterranei con una buona soma di responsabilità sulle spalle. Accompagnato dai tre custodi incominciai la mia visita […]», in *L'Illustrazione italiana*, 16 aprile 1899, p. 254. Attualmente, è interessante notare che anche l'accesso alle riserve auree della Banca d'Italia, conservate – in parte – nei sotterranei del non molto distante Palazzo Koch, in via Nazionale a Roma, avviene attraverso l'uso di tre distinte chiavi tenute da tre differenti persone, di cui una esterna a Banca d'Italia, nell'ambito di una procedura di sicurezza molto articolata (senz'altro, assai più complessa di quella descritta dal simpatico cronista nel 1899, in merito al Palazzo delle finanze). Va, infine, precisato che il patrimonio della Tesoreria statale, costituito da monete, valori, gioielli e altri tesori, una volta depositati nei sotterranei di via Venti Settembre, sono stati trasferiti nel 1999, anno del più generale trasferimento del sistema di tesoreria centrale, nei locali della Banca d'Italia (Commissione depositi in valori diversi custoditi presso la Tesoreria centrale dello Stato, *La singolare vicenda dei depositi custoditi nel caveau della Tesoreria dello Stato*, Roma, Banca d'Italia, 2024).

[31] Nel 1904, Luzzatti presentò il progetto di porre le ragionerie centrali alle dipendenze della Ragioneria generale, in modo che si realizzasse un «unico sistema di garanzie e di responsabilità»; ancora più completo il progetto del 1905, che, tra i molti aspetti, prevedeva verifiche più approfondite sugli atti da cui si generavano gli impegni, al fine di contenere le numerose eccedenze.

[32] Sulla storia del principio di copertura finanziaria e di quello di equilibrio, si segnala la ricostruzione riportata nella proposta di legge costituzionale, d'iniziativa dei deputati Beltrandi, Bernardini, Farina, Coscioni, Mecacci, Maurizio Turco, Zamparutti, *Modifica dell'art. 81 e introduzione degli articoli 81-bis e 81-ter della Costituzione, concernenti il principio del pareggio dei bilanci dello Stato e degli enti pubblici, la copertura finanziaria delle leggi e il controllo dell'equilibrio dei conti pubblici*, presentata il 19 luglio 2011 (Atti parlamentari della Camera dei deputati, n. 4526, XVI Legislatura).

[33] G. Abignente, *La riforma dell'amministrazione pubblica in Italia (questioni urgenti)*, Bari, Laterza, 1916, p. 201.

[34] Da qui, emergeva la forte dialettica tra i ruoli della Ragioneria generale dello Stato e della Corte dei conti. Tratti di questo antagonismo sono ricavabili, ad esempio, dalla lettura del volume di F. Vicario, *Le amministrazioni centrali e la Ragioneria generale dello Stato, la Corte dei conti, il debito pubblico*, in *Enciclopedia metodica di amministrazione e contabilità-Biblioteca di ragioneria applicata*, I, Torino, Unione topografico-editrice torinese, 1914, dove l'Autore ha sferrato un attacco diretto alla Ragioneria, definendola: «un ufficio esclusivamente contabile dell'Amministrazione attiva e dipendente dal Ministro del Tesoro. Per tale dipendenza, nel più ampio senso della parola, e quindi per la sua costituzione gerarchica, ma specialmente il carattere delle sue attribuzioni, non può in diritto, e meno in fatto per mancanza di elementi, esercitare alcun controllo sull'amministrazione neanche finanziaria dello Stato» (p. 83).

[35] A. De Stefani, *Una riforma al rogo*, Roma, Il Quadrato, 1963, pp. 34-36: «l'unificazione della Ragioneria è stata la mia seconda chiave passe-partout come restauratore della Finanza pubblica».

Alberto De Stefani, anche per la prematura scomparsa del Ministro del tesoro, Vincenzo Tangorra, nel 1922[36].

Questa normativa, oltre a unificare l'intero sistema delle ragionerie, attribuì alla Ragioneria generale un insieme di attività molto rilevanti: in tal senso, da una funzione conoscitivo-informativa, collegata alle origini e alla necessità di una unificazione contabile, si passò a una funzione direttiva, riconosciuta in capo alla Ragioneria generale. In particolare, l'art. 160 del regolamento esecutivo del 1924 arricchì molto il complesso dei compiti, seguendo un approccio cumulativo[37].

È proprio a questa fase che è riconducibile il significativo potenziamento della Ragioneria generale non solo in rapporto al complessivo assetto dell'amministrazione finanziaria ma soprattutto nell'intero apparato dello Stato, di cui divenne la guida[38]. Non è un caso che proprio a questi anni risalga la prima apparizione del "bollino"[39]. Lo stampo, che tuttora riporta sovrapposte le iniziali del ministro/ministero e del Ragioniere generale/ragioneria generale (è un timbro in ferro a pressione, soltanto da pochi anni "digitalizzato")[40], ha costituito il modo per attribuire una specie di sacralità, attraverso l'apposizione di un sigillo, all'attività di concertazione e a quella consultiva (parere) che il Ministro delle finanze/tesoro, attraverso la Ragioneria, già svolgeva ai sensi del regolamento di contabilità del 1885[41]. A queste attività si è poi aggiunta la più generale attività di esame dei provvedimenti normativi con effetti finanziari (oggi oggetto centrale della attività di c.d. "bollinatura"), al fine di garantire la corretta osservanza del principio di copertura finanziaria[42].

Il processo di accentramento finanziario ha toccato il punto più alto con l'istituzione della funzione di controllo, che è andata quindi a sommarsi al complesso di funzioni a mano a mano acquisite dalla Ragioneria. Si trattava sempre di una proposta di Luzzatti: già durante il terzo gabinetto Di Rudinì, la legge 11 luglio 1897, n. 256, aveva assegnato agli agenti del Tesoro (poi divenuti ispettori della Ragioneria) una funzione di ispezione periodica dei magazzini militari, al fine di rilevarne l'effettiva consistenza (disciplina che, all'epoca, fu oggetto di varie critiche)[43].

La legge n. 1037/1939 ha assegnato alla Ragioneria una piena funzione di controllo, istituendo l'ispettorato generale di finanza pubblica, a cui vennero affidati compiti volti a verificare, sul campo, che «l'attuazione delle spese proceda in conformità delle rispettive leggi e nel modo più proficuo ai fini dello Stato»[44]. Venne così introdotto un controllo successivo, con natura extra-gerarchica e un perimetro molto elastico. Era una funzione ben distinta sia dalle tenute dei conti, che dai riscontri svolti a garanzia delle coperture: si può dire che attraverso l'istituzione dei controlli ispettivi il progetto unitario di Sella, più concretamente definito con l'opera di Luzzatti, ha trovato il suo definitivo compimento.

---

[36] A. De Stefani, *Una riforma al rogo*, cit., pp. 84 ss.

[37] Artt. 160 ss. del regolamento, r.d. 23 maggio 1924, n. 827.

[38] S. Cassese, *Controllo della spesa pubblica e direzione dell'amministrazione*, in *Politica del diritto*, 1973, n. 1, pp. 39 ss. (e spec. 46).

[39] Su questi aspetti, si rinvia alla più ampia trattazione in E. D'Alterio, *La "bollinatura" della Ragioneria generale dello Stato*, Napoli, Editoriale scientifica, 2017, spec. pp. 25 ss.

[40] Da pochi anni, l'apposizione del bollino non avviene più attraverso l'apposizione del timbro ma con una applicazione digitale, che tuttavia ha conservato l'antica immagine del timbro.

[41] Le iniziali impresse originariamente sul timbro erano quelle del Ministro delle finanze/Ministero delle finanze (MF) e della Ragioneria generale dello Stato (RG, senza la «S»). In questi primi provvedimenti bollinati, il sigillo è apposto nell'angoletto in basso a sinistra dell'ultima pagina del provvedimento normativo, dopo quindi la firma del Re, di Mussolini e di De Stefani (si tratta della pagina che, usualmente, precede quella in cui è apposto il sigillo di Stato).

[42] Art. 160, lett. f), r.d. n. 827/1924.

[43] F. Vicario, *Le amministrazioni centrali e la Ragioneria generale dello Stato, la Corte dei conti, il debito pubblico*, cit., p. 84. Va, peraltro, notato che, ancora prima della legge del 1897, il r.d. 17 marzo 1872, n. 742, riconosceva un potere di vigilanza del Ragioniere generale sulle ragionerie di amministrazioni centrali e intendenze di finanza, da esercitarsi anche attraverso «ispettori addetti». Il ruolo venne rinforzato con il r.d n. 751 dello stesso anno, immettendo cinque «ispettori di ragioneria»; una successiva circolare di settembre 1872 della Ragioneria generale ha definito i contenuti delle verificazioni. Le modalità descritte in tale circolare sono le stesse delle attuali ispezioni dei Servizi ispettivi di finanza pubblica (lettera di incarico, presentazione dell'ispettore presso l'ufficio, limiti nell'attività, non ingerenza, ecc.).

[44] Art. 3 della legge n. 1037/1939, poi integrato dall'art. 22 della legge 5 agosto 1978, n. 468.

4. La certezza finanziaria: dove c'è la relazione tecnica, c'è la Ragioneria generale dello Stato

La definizione del principio di copertura finanziaria in Costituzione (art. 81, co. 4, poi co. 3, Cost.) ha segnato una quarta fase. L'originario fine dell'accentramento, che si legava al più ampio processo di unificazione amministrativa e finanziaria, si era ormai esaurito. Nuove e molteplici esigenze hanno animato lo sviluppo di compiti e funzioni in un contesto istituzionalmente nuovo (al Regno succedeva la Repubblica) e ancora più fortemente indebitato a causa della guerra.

La disciplina di contabilità e finanza pubblica, al momento dell'adozione della Carta costituzionale, era ancora quella del 1923-1924: il regolamento continuava a prevedere, in capo alla Ragioneria, l'attività sia di verifica funzionale alla presentazione dei decreti di variazione al bilancio, sia di generale esame dei provvedimenti legislativi implicanti effetti finanziari, in base al generale parametro della copertura finanziaria (art. 43), con la differenza – assai rilevante – che ormai il parametro era anche una norma costituzionale. L'apposizione del bollino ha assunto così un nuovo significato, che non era più soltanto quello di dichiarare la compatibilità della disposizione con l'equilibrio finanziario, ma era anche quello di certificare che la norma non vìolasse l'art. 81 Cost.

In tal senso, si è sviluppata un'importante funzione dichiarativa (il bollino è un atto dichiarativo, alla stregua di bolli, segni, punzonature, ecc.)[45], con cui la Ragioneria produce tuttora «certezza pubblica» o anche definibile nei termini di «certezza finanziaria»[46]. Gli effetti non hanno tuttavia soddisfatto le aspettative che i padri costituenti – in particolar modo, Luigi Einaudi ed Ezio Vanoni – avevano riposto nel dare una valenza costituzionale al principio di copertura finanziaria. Le interpretazioni della Corte costituzionale e le varie prassi sviluppatesi nel tempo hanno, infatti, compromesso la corretta applicazione del principio, sistematicamente aggirato dai governi in carica[47].

In questo scenario, che ha investito anche gli anni del c.d. boom economico fino alla crisi degli anni Settanta del secolo scorso, il ruolo della Ragioneria è rimasto saldo: Roberto Tremelloni, Ministro del tesoro proprio negli anni della grande crescita economica, segnalava «un declino delle facoltà limitatrici del ministero del Tesoro» ma riconosceva, al contempo, come la Ragioneria mantenesse una forma di autonomia dalla "politica", che la ha contraddistinta da altre strutture, a partire dal Tesoro[48]. L'"autonomia" riguardava, in primo luogo, la figura del Ragioniere generale, la cui nomina era sottoposta ad un apposito parere della Corte dei conti, che ne valutava la compatibilità. Stammati, nominato prima Capo di Gabinetto del Ministro del tesoro, a cui si aggiunse la carica di Direttore generale del Tesoro (1962-1967), e poi divenuto Ragioniere generale (1967-1972), lo ha

---

[45] M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*[3], Milano, Giuffrè, 1993, pp. 479 ss.

[46] La declinazione della nozione di certezza pubblica nell'ambito della finanza pubblica si collega, innanzitutto, al principio di certezza o veridicità del bilancio pubblico (e, più in generale, delle scritture contabili), alla base di quella che è stata definita la «verità contabile». Nell'ordinamento francese, ad esempio, si applicano i principi della *sincérité* e della *neutralité* in materia finanziaria (specialmente con riferimento alle *lois de finances*). Per approfondimenti sul punto, E. D'Alterio, *La "bollinatura" della Ragioneria generale dello Stato*, cit., spec. pp. 87 ss.

[47] «Mi sono dilungato in citazioni per confortare il convincimento che l'affermazione dell'articolo 11 della legge 5 agosto 1978, n. 468, secondo cui il ricorso al mercato finanziario "concorre, con le entrate, a determinare le disponibilità per la copertura di tutte le spese da iscrivere nel bilancio annuale", non corrisponde all'ispirazione originaria dell'articolo 81 della Costituzione» (G. Carli, *Cinquant'anni di vita italiana*, in collaborazione con P. Peluffo, Roma-Bari, Laterza, 1996, p. 425). Questa previsione è stata modificata prima nel 1988 (con legge n. 362 del 23 agosto 1988, facendo riferimento non più al ricorso al mercato finanziario ma al solo ricorso al mercato) e poi nel 2009, dove questa modalità di copertura non compare più (si veda l'art. 17 della legge 31 dicembre 2009, n. 196). Il ricorso all'indebitamento è soggetto oggi alle limitazioni del co. 2 dell'art. 81 Cost.

[48] R. Tremelloni, *Il danaro pubblico*, Milano, Garzanti, 1964, p. 40, che aggiungeva: «è essenziale che il ministero del Tesoro possa avvalersi di ampi e generalizzati poteri supervisivi su tutta la gestione del pubblico danaro, qualunque sia l'ente che l'amministri». Rispetto alla Ragioneria: «ed in tale nobile gara la Ragioneria generale dello Stato – che ha così gloriose e fondate tradizioni di difesa dell'ordine amministrativo – compie un doveroso continuo sforzo di ricerca e di affinamento, del quale è mio dovere ringraziare – come cittadino, come legislatore e come governante – i funzionari che ne fanno parte attiva. Ogni politica dello Stato non può sperare di aver successo se siffatto spirito di leale collaborazione e di intenso interessamento vien meno […]» (p. 216).

annotato chiaramente nelle sue memorie, raccontando la sua successione a Carlo Marzano nel 1967[49]. La circostanza della cumulabilità delle cariche di Capo di Gabinetto e Direttore del Tesoro e, al contrario, la necessaria separazione rispetto all'incarico di Ragioniere generale sono indicatori molto significativi[50].

L'amministrazione finanziaria, nel suo complesso, ha continuato ad essere, ad ogni modo, il centro dello Stato: sempre Tremelloni riconosceva che «il ministero al quale ci onoriamo tutti qui di appartenere è in certo senso un pezzo centrale dell'organismo amministrativo; in un paragone biologico, potrebbe forse dirsi, è il cuore del sistema. Ne sopporta gli urti e ne attenua gli sbalzi e ne ammortizza le scosse; ne vigila le condizioni limitative e ne evidenzia le anormalità; ne controlla continuamente le vitali pressioni circolatorie, ne saggia la sopportabilità alle innovazioni, ne fornisce la misura dei risultati. Esso sopporta le ingratitudini e i risentimenti e le incomprensioni di tutti gli altri pezzi del sistema, che vogliono correre più in fretta e sostare più a lungo, o marciare da soli, o imboccare il "senso vietato". Esso ha la poco invidiabile reputazione di dire sempre di no, o quasi sempre di no, quando gli altri Ministeri hanno la fortunata possibilità di dire sempre di sì. Ma ha anche un'altissima e nobilissima responsabilità, nella divisione istituzionale dei compiti tra amministrazioni pubbliche: la responsabilità del sistema di limiti e dei generali equilibri»[51].

Lo sviluppo di una disciplina tecnica della copertura finanziaria, andata molto oltre l'enunciazione presente in Costituzione, ha rappresentato l'effettivo consolidamento della funzione dichiarativa e di garanzia, comunemente identificata con il potere di "dire no", dell'amministrazione finanziaria (e, in special modo, della Ragioneria)[52]. Questa ulteriore fase – la quinta, ripercorrendo la tassonomia di riferimento – ha avuto inizio con l'adozione della legge 23 agosto 1988, n. 362 (c.d. riforma Amato) e con l'entrata dell'Italia nell'unione monetaria. L'applicazione del c.d. "vincolo esterno"[53] e alcune riforme molto incisive, adottate in questi anni, hanno rappresentato passaggi necessari ad evitare che il sistema finanziario italiano e, più in generale, il sistema Paese cadesse «nel precipizio»[54].

---

[49] Gaetano Stammati racconta dei contenuti «decisamente favorevoli» del parere della Corte dei conti alla sua nomina a Ragioniere generale, dove però si sottolineava «l'opportunità che io lasciassi l'incarico di capo di gabinetto, ravvisando una certa incompatibilità fra tale incarico e le funzioni che stavo per assumere» (G. Stammati, *La finanza pubblica italiana raccontata da un testimone (1945-1975)*, cit., p. 232). Aggiungeva poi: «A me dispiaceva sinceramente lasciare il lavoro di direttore generale del Tesoro, tutte le opportunità che esso mi offriva di esplorare l'economia interna e quella internazionale, dispiaceva allentare o sopprimere i rapporti che avevo intrecciato con tante personalità italiane e straniere, comprendevo che il lavoro del ragioniere generale dello Stato era più autonomo, ma perciò stesso più isolato. Dispiaceva, soprattutto, che lo strettissimo rapporto che per cinque anni mi aveva legato al ministro Colombo venisse non certo a rallentarsi, ma a modificarsi. D'altra parte mi attraeva la possibilità di esercitare in prima persona la guida della grande macchina statale, che passava attraverso il bilancio» (p. 232).

[50] Sempre Stammati evidenziava come «il Tesoro era il passaggio obbligato di tutte le decisioni governative ed i rapporti con tutte le altre amministrazioni erano assai intense e, per forza di cose, assai spesso, dialettici» (G. Stammati, *La finanza pubblica italiana raccontata da un testimone (1945-1975)*, cit., p. 179).

[51] R. Tremelloni, *Il danaro pubblico*, cit., pp. 216-217.

[52] Sul potere di "dire no", si ricordano i passaggi – provocatori – dell'opera di Mario Bracci (*Perché i Ministeri non funzionano?*, in *Il Ponte*, gennaio 1947, pp. 30-40 e in Id. *Testimonianze del proprio tempo. Meditazioni, lettere, scritti politici (1943-1958)*, a cura di E. Balocchi. G. Grottanelli de' Santi, Firenze, La Nuova Italia, 1981, pp. 221 ss.), citati da G. Melis, *Dentro le istituzioni. Idee, giudizi, critiche, proposte*, Bologna, Il Mulino, 2023, p. 202: «ogni atto legislativo o amministrativo che non sia l'ordine di esporre una bandiera o l'invito a una colazione ufficiale, va alla ragioneria e là si ferma; e dopo essersi riposato mesi e mesi torna indietro con un bel "no". È una questione di principio: la prima volta rispondono sempre "no" a tutti, compreso il ministro del tesoro, dal quale la ragioneria generale formalmente dipende».

[53] I principali sostenitori della rilevanza del "vincolo esterno", come garanzia della tenuta della finanza pubblica italiana, sono stati Guido Carli e, successivamente, Carlo Azeglio Ciampi.

[54] Sulla riforma del 1988, G. Amato, *Due anni al Tesoro*, Bologna, Il Mulino, 1990. Riguardo agli interventi adottati nel 1992 per rispondere alla grave crisi finanziaria nazionale, si rinvia al resoconto riportato nel documento che accompagna la proposta di revisione costituzionale, *Modifica dell'art. 81 e introduzione degli articoli 81-bis e 81-ter della Costituzione,* pp. 21-23 (sono trascritte varie dichiarazioni rilasciate da Giuliano Amato, autore di quegli interventi; tra le varie, «sono misure difficili da digerire, ma necessarie, siamo sull'orlo del precipizio, non potevamo fare altrimenti. Italiani, mettetevi una mano sul cuore e una sul portafogli», p. 22). Riguardo alla crisi del 1992, è curioso ricordare la pubblicazione di un articolo, di autore sconosciuto (aprile 1992), che raccontava, con toni fantapolitici, l'istituzione di

La Ragioneria, in particolare, ha assunto una posizione chiave per la realizzazione e, soprattutto, la tenuta dell'integrazione finanziaria in rapporto al ruolo dell'Italia nell'Unione europea. Allo sviluppo di questo ruolo hanno contribuito la resistenza di questa struttura ai cambiamenti politici (basti constatare che dal 1870 ad oggi i ragionieri generali sono stati 21 a fronte di circa 120 cambi di governo) e la funzione dichiarativa e di garanzia esercitata a concreto sostegno dell'art. 81 della Costituzione. Questi caratteri hanno portato la Ragioneria ad essere un punto di riferimento tecnico nel contesto delle Comunità europee e poi dell'Unione europea, che si è spesso sovrapposto all'apparato della Presidenza del Consiglio dei ministri, più condizionata dal carattere fortemente transeunte dei governi nazionali[55].

Un passaggio rilevante di questa fase è stato rappresentato dall'introduzione, nella legge di contabilità del 5 agosto 1978, n. 468, ad opera della riforma Amato e su impulso dei lavori della Commissione presieduta da Beniamino Andreatta, dell'art. 11 *ter*, dedicato al principio di copertura finanziaria[56]. Questa disposizione, oltre a individuare tassativamente le modalità di copertura finanziaria da indicare nei provvedimenti legislativi di spesa o, comunque, comportanti minori entrate (comma 1), conteneva la previsione della relazione tecnica di accompagnamento ai disegni di legge ed emendamenti di iniziativa governativa, tale da consentire l'individuazione e quantificazione delle coperture (commi 2, 4 e 5) e una specifica "verifica" da parte del Ministero del tesoro, attraverso la Ragioneria generale (comma 2). Tale articolo è poi confluito, con una serie di modifiche e integrazioni successive, avvenute anche con gli interventi del 2016, nell'art. 17 della attuale legge 31 dicembre 2009, n. 196[57].

La relazione tecnica è divenuta, nel tempo, un vero e proprio *passe-partout* dell'intervento della Ragioneria: come dire, dove c'è relazione tecnica, c'è la Ragioneria. Questo intervento si realizza sia in sede di predisposizione delle previsioni normative governative (in tal senso, la Ragioneria svolge un ruolo estremamente attivo), sia in sede di controllo preliminare alla trasmissione del testo alla Presidenza della Repubblica (attraverso la verifica a firma del Ragioniere generale e dell'Ispettore generale di Bilancio)[58].

---

una "dittatura dei ragionieri" per salvare i conti pubblici, sotto la guida dell'allora Ragioniere generale, Andrea Monorchio (il pezzo è accessibile al seguente link: *http://web.tiscali.it/vencat/dittatura.htm*).

[55] Già negli anni Sessanta del secolo scorso, la Ragioneria generale partecipava ad importanti tavoli a livello europeo; ancora una volta, alcuni passaggi delle memorie di Stammati sono interessanti: «la nuova carica mi consentì di mantenere un legame con la Commissione europea; fui nominato presidente del comitato di politica di bilancio della Comunità ed in tale qualità chiamato ad assistere ai consigli dei ministri finanziari dei paesi comunitari, e partecipai attivamente ai lavori del "Gruppo Wermer" incaricato dello studio dei problemi riguardanti l'unificazione economica e monetaria della CEE. In quel comitato, del quale facevano parte i funzionari responsabili del bilancio dei paesi della CEE, facevamo l'esame periodico della situazione del bilancio dei singoli paesi […] tentai anche di iniziare l'esame del bilancio della stessa comunità […] ma non mi fu possibile approfondire lo studio, […] perché di lì a poco abbandonai la carica di ragioniere generale […]» (G. Stammati, *La finanza pubblica italiana raccontata da un testimone (1945-1975)*, cit., pp. 234-235).

[56] La "Commissione Andreatta" era la Commissione tecnica per la spesa pubblica, istituita nel 1981 presso il Ministero del tesoro e composta da esperti; fu soppressa nel 2002 (i lavori della Commissione sono descritti da R. Perez, *Il controllo dei conti pubblici*. *Storia della Ragioneria Generale dello Stato*, Bologna, Il Mulino, 2021, pp. 93 ss.). Beniamino Andreatta è stato un altro protagonista di quella fase, ricoprendo tra il 1980 e il 1982 l'incarico di Ministro del Tesoro (in aggiunta, ne ricoprì molti altri), ed essendo stato tra gli autori materiali del c.d. "divorzio" tra il Ministero e la Banca d'Italia, avvenuto proprio in quegli anni (lo racconta Tommaso Padoa-Schioppa, in una relazione pronunciata per l'inaugurazione di una sala, proprio nel Palazzo delle finanze, a lui dedicata: *Andreatta a Via Venti Settembre: semi e tracce*, Roma, 13 febbraio 2008).

[57] La maggiore attenzione al principio di copertura finanziaria si deve, soprattutto, alla stipula del Trattato di Maastricht, in cui, come poi ribadito anche nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Tfue), è dichiarato che la sana gestione delle finanze pubbliche degli Stati membri va considerata una delle principali premesse per la realizzazione di una economia di mercato aperta e in libera concorrenza, determinando l'esigenza di fissare parametri specifici e applicabili in modo uniforme, basati sul divieto di disavanzi eccessivi e volti a garantire la sana gestione finanziaria.

[58] Per alcuni dettagli tecnici, si v. la circolare n. 32 del 13 settembre 2010 della Ragioneria generale dello Stato, che contiene gli indirizzi sulla predisposizione della relazione tecnica, alla luce della normativa di contabilità pubblica adottata nel 2009, che sostituiscono gli indirizzi della Presidenza del Consiglio dei ministri del 2004. Questa circolare rinvia, per la definizione degli indicatori e criteri di valutazione degli effetti finanziari, ad altri indirizzi emessi nel 2008 e nel 2009.

A queste attività si è affiancata quella (come visto, storicamente preesistente) di apposizione del bollino, che rappresenta l'esito complessivo dell'intera procedura. La relazione tecnica accompagna tutti gli atti legislativi e normativi (inclusi i d.P.R.) del Governo, tutti gli atti anche privi di effetti finanziari (al fine di dimostrare la neutralità finanziaria) e tutti gli atti di iniziativa parlamentare (nonostante questa sia una facoltà delle commissioni parlamentari, essa è oggi divenuta, di fatto, una condizione necessaria per portare avanti le iniziative parlamentari con *chance* di adozione)[59]. La funzione dichiarativa e di garanzia della Ragioneria, proprio grazie alla relazione tecnica[60], ha quindi visto un significativo processo di espansione.

Nel 2009, è stato introdotto, nell'ambito della relazione tecnica, il cosiddetto prospetto riepilogativo degli effetti finanziari di ciascuna disposizione sui tre saldi: la relazione tecnica è divenuta il mezzo attraverso cui la Ragioneria valuta e garantisce l'entità degli effetti prodotti dalla previsione di spesa sui tre saldi (saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato, saldo di cassa delle amministrazioni pubbliche e indebitamento netto del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni). Tale prospetto tiene conto dell'indebitamento netto e del debito delle amministrazioni pubbliche, che rappresentano, alla luce del Patto di stabilità e crescita (anche nell'attuale versione, sebbene con alcune differenze procedurali) e della vigilanza svolta nel Semestre europeo, grandezze di riferimento ai fini dell'osservanza degli obiettivi (ora "percorsi") stabiliti a livello europeo[61].

Questi strumenti hanno segnato una ulteriore evoluzione dell'assetto delle funzioni della Ragioneria, in quanto hanno consentito di rafforzare la funzione dichiarativa e di garanzia in rapporto al rispetto dei vincoli finanziari dell'Unione europea. La funzione ha così gradualmente acquisto i tratti di una più generale funzione di tutela della finanza pubblica, con rilevanza ultra-statale.

5. Un "ponte verso l'Europa"? Dalla tutela finanziaria alla garanzia-mediazione

Tra gli anni Settanta e Ottanta del secolo scorso, vi era stato il tentativo di collegare il ruolo della Ragioneria generale alle politiche di programmazione economica, volendo agire sul bilancio dello Stato, predisposto dalla stessa Ragioneria, al fine di renderlo da atto di *public administration* a documento di *public policy*. Quel tentativo, nel complesso, si risolse in un fallimento, che ebbe un evidente riflesso nel mancato spostamento della Ragioneria dal Ministero del Tesoro – dove è sempre stata fino alla definitiva unificazione dei ministeri finanziari – al Ministero della programmazione economica e del bilancio[62]. Questo punto merita una particolare attenzione, non solo rispetto ai più fortunati e successivi sviluppi dell'attività di programmazione in ambito finanziario (essi, inoltre, si accompagneranno alla previsione di nuovi obblighi e meccanismi per una più ampia accessibilità delle informazioni finanziarie), ma soprattutto in relazione alla dinamica dei rapporti con il Dipartimento del Tesoro.

Fino all'inizio del nuovo millennio, la Ragioneria ha mantenuto e, in alcuni tratti, visto crescere il suo peso. Hanno inciso in tal senso la ricordata riforma Amato del 1988, nonché le riforme del 1997 e del 1998[63]. Tuttavia, nell'arco degli ultimi venti anni, nonostante siano state portate avanti ulteriori iniziative che hanno rafforzato – come si dirà anche più avanti – il ruolo della Ragioneria nel contesto europeo, si è allentata, con una lenta gradualità e il ritmo di una "goccia cinese", l'incidenza di tale istituzione sulla formazione delle politiche pubbliche. Al contrario, il Dipartimento del Tesoro,

---

[59] Per approfondimenti sulla disciplina della relazione tecnica, E. D'Alterio, *La "bollinatura" della Ragioneria generale dello Stato*, cit., pp. 36 ss.

[60] Si cfr. S. Scagliarini, *La relazione tecnico-finanziaria delle leggi nella giurisprudenza costituzionale*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 4, 2016, pp. 1589 ss.

[61] I prospetti sono pubblicati sul sito istituzionale della Ragioneria: *https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/attivita_istituzionali/previsione/contabilita_e_finanza_pubblica/prospetti_riepilogativi_degli_effetti_finanziari/.*

[62] Tale tentativo è descritto da R. Perez, *Il controllo dei conti pubblici*, cit., pp. 75 ss. e pp. 93 ss., dove sono altresì analizzati vari sviluppi.

[63] Tra gli atti legislativi e regolamentari più rilevanti si ricordano la legge 3 aprile 1997, n. 94, il d.lgs. 5 dicembre 1997, n. 430, il d.P.R. 20 febbraio 1998, n. 38 e il d.P.R. 28 aprile 1998, n. 154.

pur perdendo alcune attività (come in materia monetaria e nel controllo della tesoreria), ha acquisito una crescente centralità nelle grandi scelte finanziarie, concernenti le politiche pubbliche (a partire da quella di gestione del debito pubblico, divenuta sempre più centrale), operando come braccio destro del Ministro[64].

Anche in passato, come emerge nelle memorie di Stammati, il Direttore generale del Tesoro era una figura vicina al Ministro, a differenza di quella del Ragioniere, più «isolata», in ragione della necessaria autonomia della funzione di controllo e garanzia assegnata[65]. Tuttavia, proprio quest'ultima funzione, come ricostruito nei precedenti paragrafi, è stata nel tempo esercitata come forma di potere e influenza, orientando le grandi decisioni pubbliche dello Stato[66]. In tempi più recenti, le amministrazioni hanno iniziato, invece, a dipendere sempre di meno dai pareri della Ragioneria; in determinati casi, inoltre, si è proceduto alla nomina, nel ruolo di Ragioniere generale, di figure direttamente provenienti dal Tesoro o molto vicine al Ministro in carica. Questo processo non si è tradotto in un indebolimento del ruolo dell'amministrazione finanziaria nel suo complesso (anzi, la c.d. primazia finanziaria è divenuta sempre più evidente) ma in un nuovo assetto di equilibri sia interni a questa stessa amministrazione, sia esterni, nel rapporto, soprattutto, con la Presidenza del Consiglio dei ministri[67].

Vari fattori "esogeni" hanno poi indotto ulteriori cambiamenti. A seguito della pandemia di Covid19, esplosa nel 2020, e dell'adozione, a livello europeo, del Dispositivo per la ripresa e la resilienza (Regolamento Ue 2021/241 del 12 febbraio 2021), da cui discendono il Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr) e la relativa *governance*, il Ministero dell'economia e delle finanze ha, inizialmente, assunto un ruolo chiave. In origine, si era stabilito di incentrare tutta la gestione del Pnrr nel Ministero e, in particolar modo, nella Ragioneria generale: tale idea era riportata nelle prime audizioni in Parlamento del Ministro dell'economia e delle finanze, all'epoca Daniele Franco[68]. In corso d'opera, è stata articolata, invece, una *governance* diversa, ove è stato riconosciuto un rilevante

---

[64] Per una descrizione delle funzioni del Dipartimento del Tesoro: *www.dt.mef.gov.it/it/dipartimento/organigramma/*. In relazione al passato, M.T. Salvemini, *Il Tesoro e la politica di bilancio*, Roma, Officina edizioni, 1979, pp. 15 e 38.

[65] Il profilo dell'autonomia della Ragioneria generale emerge anche nell'esperienza di Andrea Monorchio (nella carica di Ragioniere generale dal 1989 al 2002): «La Ragioneria generale dello Stato è una struttura complessa che, in quegli anni, godeva di una notevole autonomia perché, pur facendo parte del Ministero del Tesoro, era dotata di un ordinamento giuridico separato. In questa struttura, il Ragioniere generale era allora, assieme al Capo della polizia, l'unico grado terzo dell'amministrazione civile dello Stato, così come previsto dal vecchio regolamento, con un'autonomia sancita per legge». A. Monorchio e L. Tivelli, *Memorie di un Ragioniere generale tra scena e retroscena*, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2022, p. 17.

[66] Si ricorda che la Ragioneria generale ha sempre inciso sulla formazione delle politiche pubbliche: è interessante la testimonianza riportata nelle memorie di Guido Carli, che raccontava che nei cassetti del Ragioniere generale dello Stato aveva trovato una vasta documentazione composta di proposte di legge, con le quali si elencavano i provvedimenti da prendere per restringere la spesa e con cui si suggeriva ai vari governi di eliminare forme di finanziamento in determinati settori, intervenendo in tema di ferrovie ad alta velocità, metropolitane, passanti ed altre opere, incidendo altresì sulle linee di riforma della previdenza e della sanità (G. Carli, *Cinquant'anni di vita italiana*, cit., pp. 421-422). Tale incidenza è testimoniata anche da Monorchio («nel tempo la Ragioneria generale ha subito una metamorfosi profonda: da ufficio di controllo è diventato anche ufficio di impostazione economica, di alta amministrazione. Posso ribadire, senza ombra di dubbio e senza tema di smentita, che la Ragioneria ha dato un contributo molto rilevante all'implementazione delle riforme in settori di fondamentale rilevanza, quali, ad esempio, la previdenza, la sanità, il pubblico impiego, il sistema delle autonomie, ecc.», A. Monorchio e L. Tivelli, *Memorie di un Ragioniere generale tra scena e retroscena*, cit., p. 17).

[67] Il rapporto tra la dimensione politica e il ruolo della Ragioneria generale ha sempre rappresentato un significativo problema di equilibrio. La forza e l'autonomia della seconda sono sempre state condizioni essenziali per il contenimento della prima. La solidità e credibilità della struttura si sono storicamente basate su una capacità di resistenza e di sano antagonismo: lo ricordava Alberto De Stefani, raccontando il fastidio provato da Mussolini rispetto all'"integerrimo" Vitantonio De Bellis; ne sono testimonianza anche esperienze più recenti (come quelle di Mario Canzio e di Daniele Franco, entrambi duramente attaccati sulla stampa, durante i loro incarichi di ragionieri generali). Al contrario, nei casi in cui sono emerse forme di continuità, pressione o legame tra i due attori (politico e controllore), il secondo ne è uscito indebolito. Per approfondimenti, E. D'Alterio, *Dietro le quinte di un potere. Pubblica amministrazione e governo dei mezzi finanziari*, Bologna, Il Mulino, 2021, pp. 30 ss (e spec. p. 34).

[68] Memoria del Ministro, Daniele Franco, sulla "Proposta di piano nazionale di ripresa e resilienza" (Commissioni congiunte 5a, 6a e 14a Senato della Repubblica V, VI e XIV Camera dei deputati), 8 marzo 2021.

spazio all'apparato della Presidenza del Consiglio dei ministri (d.l. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2021, n. 108), ulteriormente ampliato con il cambio di governo avvenuto nel 2022[69].

In base alla disciplina del 2021, la Ragioneria generale, anche in ragione del suo consolidato ruolo di riferimento tecnico a livello europeo, era stata definita il punto di contatto con la Commissione europea in merito all'attuazione del Piano. Anche questo assetto è stato, tuttavia, modificato nel 2023, a favore della Presidenza del Consiglio. Ad ogni modo, il sistema dei controlli sull'esecuzione delle misure è rimasto sempre sotto la guida della Ragioneria, che ha (anche) la diretta responsabilità della gestione a livello nazionale del Fondo di rotazione del Next Generation EU-Italia e dei connessi flussi finanziari Italia-UE. In particolare, la Ragioneria, attraverso la realizzazione di un apposito applicativo (Regis), ormai in uso presso tutte le pubbliche amministrazioni, ha diretto, e dirige tuttora, il sistema di monitoraggio sull'attuazione delle riforme e degli investimenti del Pnrr[70].

Il personale e l'organigramma della Ragioneria generale sono, contestualmente, cresciuti nelle dimensioni: sono state create nuove posizioni ma, soprattutto, sono state istituite nuove articolazioni, quali l'Ispettorato generale del Pnrr e l'Unità di missione NG-EU; queste si sono aggiunte ad altre strutture interne, che erano "gemmate" qualche anno prima, come ad esempio l'Ispettorato generale dei servizi ispettivi di finanza pubblica, il Sistema centrale per il sistema delle Ragionerie e per il controllo interno dipartimentale, l'Unità di missione per l'analisi e la valutazione della spesa[71].

Questi anni stanno segnando, senz'altro, l'avvio di una sesta fase, nell'ambito della tassonomia ricostruita. Si tratta di una fase in pieno svolgimento e, pertanto, difficile in questo momento da valutare.

Si sono trasformati la configurazione della programmazione economico-finanziaria e, conseguentemente, il ruolo del bilancio dello Stato. In passato, vi sono stati tentativi di sviluppo verso un maggiore avanzamento di tale documentazione, ma sono stati esercizi con una valenza interna e, soprattutto, informativa[72]. Con l'adozione del Pnrr, nell'ambito del più ampio quadro di Next Generation EU e del Dispositivo per la ripresa e la resilienza, la struttura e la metodologia della programmazione su logiche *performance based* hanno fatto ingresso, in modo molto incisivo, nel processo nazionale di formazione della politica finanziaria e di bilancio, al punto che i contenuti del Pnrr sono stati collegati e assorbiti dalla programmazione finanziaria[73].

Con la definizione della nuova disciplina della *governance* economica europea, attraverso le modifiche al Patto di stabilità e crescita nel 2024, tale processo si è consolidato, portando all'introduzione di nuove componenti e atti della programmazione economico-finanziaria degli Stati membri, tra i quali il piano strutturale di bilancio di medio termine[74]. All'interno di questo nuovo quadro, la Ragioneria generale ha mantenuto il timone del bilancio dello Stato, attraverso il suo principale Ispettorato (quello del bilancio), ma la valenza della funzione di tutela della finanza pubblica è cambiata, sia nello Stato, sia soprattutto oltre lo Stato. Almeno tre sono, al momento, gli elementi sintomatici di questo cambiamento.

---

[69] Si v. specialmente le modifiche del d.l. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41.

[70] Una descrizione delle tipologie di controlli si trova in "*Linee guida per lo svolgimento delle attività di controllo e rendicontazione degli interventi PNRR*" (versioni 2022 e 2023).

[71] Si v. il d.P.C.M. n. 103 del 26 giugno 2019 e successive modificazioni e integrazioni.

[72] Si pensi allo sviluppo del budget economico dello Stato, che ha arricchito la documentazione previsionale secondo la logica della contabilità economico-analitica (ma senza avere valore sostitutivo), o all'evoluzione delle note integrative al bilancio, aventi soprattutto natura informativa (più recentemente, si v. Ragioneria generale dello Stato, *Previsioni di bilancio per l'anno 2026 e per il triennio 2026 – 2028 e budget per il triennio 2026 – 2028*, nota tecnica n. 2, *Note integrative agli stati di previsione*).

[73] Per un elenco dei principali atti di programmazione economico-finanziaria: *https://www.mef.gov.it/documenti-pubblicazioni/doc-finanza-pubblica/index.html*.

[74] Si v. il Regolamento Ue 2024/1263, il Regolamento Ue 2024/1264 e la Direttiva Ue 2024/1265. Per una analisi del nuovo quadro normativo, si rinvia a E. D'Alterio, *Public Finance Law and Public Administrations. The Shaping Power of Public Finance in the European Union,* London-New York, Routledge, 2025, spec. pp. 42 ss.

In primo luogo, la funzione di tutela si innesta in un nuovo rapporto trilaterale, quello che si è sviluppato tra l'Unione europea, il mercato finanziario globale e lo Stato[75]. La programmazione del bilancio e delle politiche pubbliche è ormai parte integrante di questo rapporto e lo sarà fino a quando non si esaurirà il meccanismo di pagamento del c.d. debito comune europeo, avviato con l'attivazione del Dispositivo ed entro la cornice della nuova disciplina delle risorse proprie dell'Unione[76]. Si tratta di un meccanismo che potrebbe anche trasformarsi in permanente, compensando il lento sviluppo di altre fonti di entrata nel regime delle risorse proprie dell'Unione[77]. Fino a queste previsioni, e tolte le esperienze specifiche dell'emissione di alcune categorie di titoli (come i "SURE bond"), le risorse del bilancio dell'Unione europea e, soprattutto, quelle utilizzate dagli Stati membri negli ambiti dei fondi in gestione concorrente per le politiche di coesione e in agricoltura provenivano – e provengono – dagli stessi Stati membri. La principale fonte di entrata europea è sempre stata (per il 60-70%) rappresentata dai trasferimenti da parte di tali Stati, ai sensi della decisione 88/376 Ce, in base a una quota percentuale uniforme dei prodotti interni lordi nazionali.

Il passaggio da una dimensione bilaterale e interna a una trilaterale ed esterna dei rapporti finanziari[78], nei termini sopra sintetizzati, ha inciso sulla natura e sulle modalità di esercizio della funzione di controllo collegata all'uso di queste risorse (e su quella, più in generale, svolta alla luce del Semestre europeo).

Il secondo elemento è una diretta conseguenza del primo: la funzione di tutela della finanza pubblica diviene parte di una più ampia funzione di controllo di natura "composita" e multilivello. La logica e la struttura ricordano quelle dei c.d. procedimenti amministrativi composti, con fasi europee e nazionali[79]. I controlli collegati all'attuazione delle misure del Pnrr, che costituiscono l'attività *core* della programmazione pubblica nazionale di questi anni, sono riconducibili a una funzione di controllo la cui titolarità è primariamente della Commissione e del Consiglio dell'Unione europea. Queste istituzioni sono direttamente responsabili verso i terzi creditori che operano nei mercati finanziari. Da tale responsabilità discendono una più immediata attenzione e sensibilità verso il corretto uso delle risorse finanziarie da parte degli Stati membri. La correttezza delle gestioni è assicurata dal rispetto degli obiettivi e *target* definiti all'interno dei piani nazionali, approvati dalla Commissione. In altri termini, il c.d. vincolo esterno è divenuto ancora più forte[80].

Lo sviluppo di un così significativo meccanismo di indebitamento dell'Unione europea ha, inoltre, influenzato molto il modo di fare i controlli: la Commissione controlla direttamente, punto per punto e nel merito, non solo l'attuazione a livello nazionale delle misure ma, a monte, la definizione delle stesse, attraverso continue riunioni formali e informali con il Ministero dell'economia e delle finanze (specialmente, la Ragioneria generale) e le strutture competenti della

---

[75] Bisogna immaginare che la relazione si articola tra un creditore esterno (vari creditori esterni) che opera sul mercato, un debitore primario che è oggi l'Unione europea (Commissione che emette i titoli), un beneficiario (debitore interno) che è lo Stato membro.

[76] In particolare, l'art. 5 della Decisione (UE, Euratom) 2020/2053, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, ha stabilito in via «supplementare, straordinaria e temporanea» che alla Commissione è conferito il potere di contrarre sui mercati dei capitali prestiti per conto dell'Unione per un importo massimo di 750 miliardi di euro a prezzi 2018. Le operazioni di assunzione di prestiti sono effettuate in euro; il rimborso del capitale e il pagamento dei relativi interessi sono a carico del bilancio dell'Unione (i rimborsi per coprire tali passività dovranno completarsi nel 2058).

[77] Sul punto, L. Costanzi, *Interessi finanziari e potestà impositiva nell'Unione europea*, Milano, Wolters-Kluwer Cedam, 2024, pp. 273 ss.

[78] Nella storia del debito pubblico italiano, la pressione dei mercati finanziari internazionali è sempre stata molto incisiva nell'assetto istituzionale del Paese (per una completa ricostruzione, L. Tedoldi e A. Volpi, *Storia del debito pubblico in Italia. Dall'Unità a oggi*, Bari, Laterza, 2021, pp. 24 ss.); in tal senso, il "paravento" dell'Unione europea, nella formazione del nuovo debito (che è, comunque, soltanto una contenuta porzione rispetto al complessivo debito nazionale), costituisce un aspetto di novità.

[79] Sui procedimenti composti, S. Cassese e F. Bignami, *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, Quaderno della Rivista trimestrale di diritto pubblico, Milano, Giuffrè, 2004.

[80] Questo sistema ha, infatti, rafforzato il ruolo "tutorio" – ormai irrinunciabile – che l'Unione europea esercita nei confronti dell'Italia in tema di finanza pubblica.

Presidenza del Consiglio dei ministri, nonché mediante questionari, *fiche comments*, riscrittura delle norme, *pending issues*, ecc.

In terzo luogo, la funzione di tutela della finanza pubblica acquisisce una natura ibrida: il fine è la garanzia della tenuta finanziaria complessiva alla luce del nuovo regime europeo ma è anche, proprio in virtù di un tale quadro, la garanzia della tenuta nel merito della programmazione e attuazione delle politiche pubbliche nazionali, in aderenza con le linee programmatiche europee. Il passaggio è molto delicato: gli equilibri di finanza si collegano strettamente al merito dell'attuazione delle politiche pubbliche. Questo legame che, in linea teorica, dovrebbe essere fisiologico, nel sistema italiano non è mai stato così immediato.

Inoltre, le nuove regole della *governance* economica europea, con l'introduzione dei piani strutturali di bilancio di medio termine e la definizione di "traiettorie" di aggiustamento della spesa, hanno – guardando soprattutto il caso italiano – avviato un processo di consolidamento dei programmi e delle politiche pubbliche. Ciò si spiega anche in ragione della necessità di conseguire effettivamente quegli obiettivi programmatici, alla cui realizzazione si collegano i predetti rapporti debitori, che hanno orizzonti temporali ben più lunghi del 2026 (il termine è il 2058)[81]. In queste nuove regole del Patto di stabilità e crescita, è definita una presenza ancora più incisiva delle istituzioni europee, ad esempio: il piano va approvato dal Consiglio Ue; esso è la sede ove bisogna rispondere e recepire le *Country Specific Recommendations* emesse nell'ambito del Semestre europeo; ci sono poi conti di controllo, traiettorie di riferimento, percorsi della spesa netta per ciascun Stato definiti a livello europeo, ecc.

In questo quadro, la Ragioneria generale è stata chiamata ad assicurare la tenuta del complessivo assetto finanziario, anche in rapporto alla programmazione e attuazione delle politiche pubbliche, dovendo sviluppare una capacità di monitoraggio del merito delle scelte e delle misure. A un primo sguardo, potrebbero non essere colte particolari differenze rispetto al ruolo ricoperto nel passato: ci sono stati tempi, soprattutto tra gli anni Venti e Novanta del Novecento, in cui la Ragioneria stabiliva, di fatto, molti contenuti delle politiche pubbliche e ha sempre svolto attività di controllo e monitoraggio sull'operato delle pubbliche amministrazioni, anche in concorrenza con la Corte dei conti[82].

Tuttavia, esiste una differenza significativa rispetto al passato, che sta sempre più emergendo. La Ragioneria non ha più un potere di guida e una effettiva incidenza nella formazione delle politiche pubbliche. Rispetto al primo punto, la guida ha, ormai, acquisito i tratti di una funzione di tutela – con tutti i "fardelli" che ne derivano, incluso quello di fungere da capro espiatorio nelle fasi di crisi[83] –; riguardo al secondo aspetto, le grandi politiche pubbliche ormai si formano a livello europeo, come dimostrano gli impatti dei programmi Next Generation EU, Repower EU, ReArm EU[84]. In questa cornice, la Ragioneria sta re-interpretando il proprio ruolo, indossando soprattutto le vesti di garante-mediatore (tecnico) delle posizioni nazionali rispetto all'Unione europea, nell'ambito di reti e relazioni ultra-statali. La posizione di questa struttura, e più in generale dell'amministrazione finanziaria statale, è divenuta, senz'altro, più delicata.

---

[81] Se si legge l'appendice VI del Piano italiano strutturale di bilancio di medio termine 2025-2029, è possibile rilevare che buona parte degli obiettivi indicati corrispondono a quelli del Pnrr e altri sono collegati.

[82] Sull'incidenza della Ragioneria generale dello Stato nella definizione delle politiche e grandi decisioni pubbliche, S. Ristuccia, *Il Parlamento nel processo di bilancio dopo la legge n. 468/1978*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1979, n. 4, pp. 880 ss. Si v. anche A. Monorchio e L. Tivelli, *Memorie di un Ragioniere generale tra scena e retroscena*, cit., p. 17.

[83] Ciò è successo, ad esempio, durante l'incarico di Daniele Franco, in occasione della preparazione della manovra finanziaria per il 2019 e, successivamente, con Biagio Mazzotta, tra il 2023 e il 2024, in merito alla valutazione dell'impatto dei bonus edilizi, previsti da determinati atti legislativi (c.d. "Superbonus" e "Bonus facciate").

[84] Alcuni approfondimenti di questi programmi, nella prospettiva nazionale, sono consultabili su *https://www.osservatorio-finpa.it/*.

6. Conclusioni

È interessante constatare come l'amministrazione finanziaria statale, che ha agito da protagonista nei lunghi decenni di costruzione e sviluppo dello Stato italiano, oggi si ritrovi ancora sul proscenio della vita pubblica italiana ma con una compagnia completamente diversa, dove sono cambiati attori e protagonisti, e in una scenografia che non è più quella incorniciata dai confini nazionali ma è quella europea e globale[85].

Questo è un contesto in cui la gloriosa tradizione, che dovrebbe inorgoglire tutti coloro che ogni mattina accedono ai varchi di via Venti Settembre, deve fare i conti con un contesto molto distante da quello che ha dato i natali e ha visto gli sviluppi di tale amministrazione, e dove la forza simbolica del bollino o le allegorie del Mariani rischiano di annebbiarsi sotto la pressione e i condizionamenti dei rapidi cambiamenti internazionali.

La sfida è complessa e richiede l'individuazione di alcuni punti fermi. Se ne provano a menzionare alcuni.

Ad esempio, il miglioramento, lo sviluppo e il rafforzamento dei sistemi informativi, che il Ministero dell'economia e delle finanze, a partire dalla Ragioneria generale, ha costruito e arricchito nel tempo, sono azioni essenziali per l'effettiva tenuta del sistema di finanza pubblica nel nuovo ordinamento europeo e globale. La funzione di tutela della finanza pubblica in tale contesto deve, innanzitutto, reggere sulla completa disponibilità dei dati e su una loro piena attendibilità.

Ci sono già state numerose azioni e alcune iniziative sono in corso, sia di sviluppo che di integrazione dei vari sistemi, ma il patrimonio dei dati andrebbe ulteriormente implementato e migliorato, tanto a livello statale quanto, e soprattutto, a livello territoriale. In passato, come analizzato nei precedenti paragrafi, il problema era rappresentato soprattutto dalla raccolta e il riordino dei dati contabili; oggi, invece, emerge un problema di qualità, completezza e attendibilità delle informazioni[86]. I dati raccolti con Regis e tutti quelli che, più in generale, il Ministero immagazzina, attraverso vari applicativi e in importanti banche dati, dovrebbero essere ulteriormente razionalizzati e valorizzati, a beneficio, tra i vari scopi, di una effettiva valutazione delle politiche pubbliche (soprattutto *ex ante*) che possa, anche in prospettiva ultra-statale, contribuire, ad esempio, al quadro dei nuovi piani strutturali di bilancio, e non solo. È curioso che, per molto tempo, i grandi elaboratori informatici dei Ced (centri elaborazione dati) del Ministero fossero collocati nel piano delle sostruzioni del Palazzo delle finanze, ove una volta era stipato il tesoro del Regno[87]. Sempre di un importante tesoro si tratta.

Un altro esempio riguarda la funzione di controllo. In particolare, le ispezioni di finanza pubblica, svolte dai servizi ispettivi della Ragioneria generale dello Stato, rappresentano, ancora oggi, l'essenza della funzione di controllo nel sistema italiano. Tali controlli potrebbero essere potenziati e svolti sistematicamente sul campo, per periodi prolungati di tempo, nel contatto con la quotidianità delle amministrazioni (lo svolgimento sul campo ha sempre rappresentato l'elemento di maggiore forza di questa attività). Si potrebbe, a tal fine, aumentare in modo significativo il numero di ispettori (è singolare che, nonostante l'ampliamento organizzativo della Ragioneria, questo ispettorato sia costituito da un corpo ancora relativamente contenuto di dipendenti), incentivare la verifica degli

---

[85] Rispetto al ruolo dell'amministrazione finanziaria nel contesto europeo, si v., in generale, G. Rivosecchi, *I vincoli europei al governo dei conti pubblici nazionali*, Studi polacco-italiani, Torun, 2013, e la descrizione di V. Bontempi, *L'amministrazione finanziaria dello Stato. La gestione della finanza pubblica in un sistema di governo multilivello*, Milano, FrancoAngeli, 2022, pp. 225 ss.

[86] Sulla qualità dei dati finanziari e sulla presenza di alcune aree di miglioramento dei sistemi statistici nazionali, si rinvia a E. D'Alterio, *Statistica,* in *Enciclopedia del diritto*, vol. III (I tematici), *Funzioni amministrative*, a cura di B.G. Mattarella e M. Ramajoli, Milano, Giuffrè, 2022, pp. 1160 ss.

[87] Ancora oggi, vi sono alcuni locali del seminterrato del Palazzo delle finanze assegnati al Ced (in quel piano, attualmente, si trovano anche depositi, archivi, un asilo nido aziendale, alcuni uffici; fino agli anni Sessanta, vi erano anche gli archivi della Corte dei conti, prima dello spostamento della sede nel quartiere Prati). Il Ministero disponeva di una pluralità di centri di elaborazione, anche dislocati in più sedi, che sono stati, nel tempo, razionalizzati.

aspetti di sostanza, rendere pubblici e trasparenti i referti ispettivi[88]. In particolare, la destinazione dei referti potrebbe essere rivolta all'organo elettivo e rappresentativo della collettività (Parlamento, consigli regionali, consigli comunali, ecc.), affinché gli esiti ispettivi possano divenire oggetto di apposite sedute di dibattito assembleare e di un confronto pubblico e aperto, anche in contesti di formazione (università, scuole di specializzazione, ecc.).

La funzione di controllo potrebbe poi svilupparsi in senso multidimensionale, rafforzando il fine originario (innovandone le modalità ma senza scadere nella "consulenza" *on demand*) e sviluppando nuove prospettive, ad esempio con collegamenti più diretti ad iniziative di effettiva *spending review* (che potrebbero così basarsi su dati e rilevazioni oggettive e sul campo) e programmi di maggiore trasparenza. Queste prospettive, qui soltanto accennate, richiederebbero un forte coordinamento tra tutti gli ispettorati e una coesione interna alla Ragioneria, e al più generale Ministero, che andrebbe rinvigorita.

Infine, vi è il punto della c.d. certezza finanziaria. La Ragioneria è il principale soggetto istituzionale titolare di questa importante funzione dichiarativa, che i padri costituenti hanno valorizzato, rendendo il principio di copertura finanziaria un principio costituzionale. Il celebre bollino è sempre lì a ricordarlo[89]. Tuttavia, lo sviluppo del sistema di finanza pubblica nella dimensione ultra-statale ha reso l'esercizio di questa funzione ancora più complesso. La complessità è poi aumentata, perché la grandezza del debito pubblico nazionale non solo ha assunto dimensioni crescenti ma ha acquisito andamenti, soprattutto negli ultimi anni, esponenziali[90].

Ci sono nuove responsabilità, verso l'Unione europea e i mercati globali, ma ci sono anche sostegni finanziari e garanzie di stabilità su cui, grazie alla stessa Unione, lo Stato può – almeno per il momento – contare. Ed è questa la rete che l'amministrazione finanziaria dovrebbe continuare incessantemente a tessere, quella dei rapporti e confronti di natura tecnica nei tavoli europei, dove oggi, e ancora più nel futuro, si formano le grandi politiche pubbliche e dove l'interazione tra i livelli non può essere del tutto lasciata ai tempi e modi – di parte e conflittuali – della politica.

Nella ragione finanziaria risiede lo spirito dei popoli che ha portato allo sviluppo delle istituzioni rappresentative e dei sistemi democratici moderni[91]. L'architrave costituzionale può reggere soltanto se continuano ad esistere corpi tecnici, solidi, ben preparati, imparziali e riconosciuti, al servizio della Nazione, che possano operare in una sana dialettica con i diversi poteri. I ricordi di una "burocrazia della cifra", spesso svilita attraverso i racconti di grigi contesti e ridondanti prassi[92], dovrebbero oggi indurre a una nuova riflessione, avviando un processo di rifondazione di una essenziale categoria di servitori dello Stato, in cui sviluppare la capacità di fronteggiare le accresciute complessità dei contesti europeo e globale e della nuova fisionomia del sistema finanziario. Si intende: sempre coltivando la memoria di quelle figure «eccellenti, a cui si devono, nelle varie epoche, gli apporti innovatori di maggiore importanza anche in altri campi, dalla finanza alla statistica»[93], e

---

[88] Sul punto, si nota che nel 1990, in occasione del cinquantenario dell'istituzione dei Servizi ispettivi di finanza pubblica, si è rivolto l'auspicio di un potenziamento del ruolo degli ispettori: si lamentava «la totale carenza di decisivi poteri di intervento» (G. Guarino, in *Saggi in onore del cinquantenario del riordinamento della Ragioneria generale dello Stato e della istituzione dei Servizi ispettivi di finanza*, Roma, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, 1991, pp. 64-65).

[89] Il tema è ampiamente trattato in E. D'Alterio, *La "bollinatura" della Ragioneria generale dello Stato*, cit., pp. 82 ss.

[90] Sulla disciplina nazionale del debito pubblico, anche in rapporto agli effetti dell'integrazione europea, G. della Cananea, *Lo Stato debitore e il diritto europeo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 2, 2002, pp. 341 ss.

[91] Sui collegamenti tra finanza, nei termini di *power of the purse*, e democrazia esiste una vasta letteratura. Tra le molte opere, D. Coombes (ed), *The power of the purse: The role of European parliaments in budgetary decisions*, London, Allen and Unwin, 1976; E.J. Ferguson, *The power of the purse. A history of American public finance, 1776–1790*, NC, University of North Carolina Press, 1968; R.F. Fenno Jr, *The power of the purse. Appropriations politics in congress*, University of Rochester, Little Brown and Company, 1966.

[92] Come non ricordare il celebre romanzo di A. Frassineti, *Misteri dei ministeri*, Torino, Einaudi, ult. ed. 2022. Per una preziosa raccolta di parti di romanzi, documenti e altri materiali sulla "vita interna" della pubblica amministrazione, G. Melis, *Dentro le istituzioni*, cit., pp. 11 ss.

[93] S. Cassese, *I "luoghi" della burocrazia a Roma dall'unità alla Prima guerra mondiale*, cit., p. 22.

delle quali i luoghi della «reggia delle finanze», da cui è partita questa analisi, riverberano il grande lascito.

LA CONTABILITÀ PUBBLICA NELL'ITALIA UNITA: DAL T.U. DEL 1884 ALLE RIFORME DEL PRIMO NOVECENTO*

di Michele Rosboch[1]

ABSTRACT

L'articolo ripercorre le più significative vicende della legislazione sulla contabilità pubblica in Italia a partire dagli anni Ottanta del secolo XIX. Dopo il t.u. del 1884 promosso dal ministro Agostino Magliani si sviluppano, infatti, numerosi altri interventi a cavallo fra i due secoli, fino al riassetto della contabilità pubblica operato, in periodo fascista, dal ministro De Stefani con il r.d. n. 2440 del 1923 e successivi atti applicativi.

Italian Public Accountability: from thje Law of 1884 to the reforms of the early twentieth century

This essay traces the most significant developments in public accounting legislation in Italy since the 1880s. Following the consolidated law of 1884 promoted by Minister Agostino Magliani, numerous other interventions were developed between the two centuries, culminating in the reorganization of public accounting implemented during the Fascist era by Minister De Stefani with Royal Decree No. 2440 of 1923 and subsequent implementing acts.

1. Premessa

«Il sistema della finanza pubblica appare al giurista misterioso e lo si è spesso giudicato terreno riservato, rispettivamente, agli espositori della contabilità di stato (o contabilità pubblica) nella parte che riguarda la finanza statale e degli enti pubblici (tolti i problemi trattati dalla letteratura giuridica maggiore, che si è già considerata) ed agli economisti e tecnici bancari per quanto riguarda la materia monetaria (anche qui salvo le eccezioni già ricordate). Le conseguenze sono che, per il primo settore, ci si incaglia tra i dettagli di una disciplina prevalentemente applicativa, rimasta, per dir così, allo stadio pre-orlandiano della scienza del diritto pubblico, e per il secondo si rinuncia alla indagine propriamente giuridica a livello scientifico»[2].

Si tratta di un'affermazione di rilievo con la quale occorre misurarsi per tentare di comprendere, in chiave storica, ciò che è accaduto nell'evoluzione della disciplina della contabilità pubblica in Italia fra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento[3].

Nel complesso emergono quattro macrotemi con elevato tasso di tecnicità sui quali occorrerà – seppur rapidamente – soffermarsi nel loro sviluppo storico, anche alla luce dei pregevoli interventi pubblicati nel presente fascicolo di questa *Rivista*: anzitutto il tipo di contabilità scelto; poi le vicende degli assestamenti di bilancio in corso d'anno; in terzo luogo le concrete modalità di gestione della spesa mediante la filiera degli impegni, dei mandati e degli atti di liquidazione, infine, su un piano più politico le relazioni fra la compagine ministeriale (in specie il ministro delle finanze) e il parlamento nelle 'sessioni' di bilancio[4].

---

* Il presente testo riproduce, con l'aggiunta di un essenziale apparato bibliografico, la relazione presentata il 28 marzo 2025 a Torino, presso la Corte dei conti, nel seminario di studi dal titolo "L'evoluzione della contabilità pubblica nell'Italia unita: norme e istituti".

[1] Professore ordinario di storia del diritto italiano ed europeo Università di Torino

[2] U. Allegretti, *Il governo della finanza pubblica*, Padova, Cedam, 1971, 13.

[3] Sempre lo stesso Autore osserva: «Lo svolgimento di una politica finanziaria adeguata al bisogno di sviluppo e di trasformazione della società contemporanea trova grave impaccio nella prospettiva con cui sono considerati tradizionalmente, sul piano giuridico, i fenomeni finanziari. Essa risale, nella sua ispirazione generale ad un'epoca dominata da concezioni ed esigenze del tutto diverse dalle attuali, che ponevano l'accento piuttosto sugli aspetti statici e garantistici che non sulla manovra coordinata degli strumenti finanziari» (U. Allegretti, *op. cit.*, 2-3).

[4] Rimando specificamente ai contributi di Matteo Traverso, Giulio Stolfi, Luciano Cimbolini e Morgane Ordine pubblicati nel presente numero di questa *Rivista*; in generale, *ex multis*, considerazioni importanti in S. Buscema, *Bilancio dello*

2. Vicende di fine secolo: fra tecnica e politica[5].

Le vicende della contabilità pubblica individuate nei contributi presentati nell'odierno seminario di studi, hanno messo in risalto, infatti, alcuni elementi di rilievo, che vale la pena riprendere, per proseguire poi con i passaggi più significativi fra le fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento, in un periodo caratterizzato dal massimo sforzo dello Stato liberale, con la sua ideologia e i suoi protagonisti impegnati nel costruire il complesso edificio dello Stato unitario[6].

Il primo dato emerso è quello dell'attenzione della politica successiva all'Unità (sulla scorta del pensiero di Camillo Cavour) per il bilancio e la contabilità dello Stato: esso rappresenta uno dei capisaldi del disegno unitario, frutto di considerazioni politiche e di necessari approfondimenti tecnici[7].

Del resto lo stesso Statuto albertino, che ha accompagnato il percorso unitario dopo il 1861, stabilisce con chiarezza il dovere di tutti cittadini a contribuire "ai carichi dello Stato" (art. 25) e la responsabilità del Parlamento rispetto ai tributi e alle politiche di bilancio (art. 10, art. 30 e art. 31)[8].

Il secondo elemento è relativo alla scelta di dotarsi di apposte istituzioni centrali per presidiare una materia al contempo strategica ed estremamente complessa: mi riferisco all'istituzione, già nel 1862, della Corte dei conti unitaria (con la prima parifica del bilancio dello Stato nel 1870) e nel 1869 della Ragioneria generale dello Stato[9].

Non va poi dimenticato il parallelo disegno riformatore della giustizia amministrativa, culminato con l'istituzione della IV Sezione del Consiglio di Stato nel 1888[10].

Tra l'altro, si tratta di temi e di passaggi tornati di un certo interesse anche nella storiografia, come documentano i recenti convegni (anche con taglio storico) promossi dalla Corte dei conti, così come le celebrazioni in occasione del centocinquantenario della stessa Ragioneria generale dello Stato[11], oltre ad alcuni saggi scientifici di rilievo: su tutti vanno richiamati due importanti contributi di Alessandro Crosetti e Peter Lewis Geti, a cui si farà riferimento in alcuni passaggi del presente saggio[12].

Stato, in *Enc. Dir.*, V, Milano, 1959, 378-437 e D. Fausto, *Lineamenti di storia della finanza pubblica in Italia (1861-2011)*, Bologna, Il Mulino, 2025.

[5] Le vicende della contabilità pubblica rappresentano un capitolo della più vasta storia economica del Regno d'Italia, su cui per tutti: *Storia economica d'Italia*, a c. P. Ciocca-G. Toniolo, 2 voll, Roma-Bari, Laterza, 1998.

[6] Per tutti, in generale, G. Melis, *Storia dell'amministrazione italiana*, 1861-1993, Il Mulino, Bologna; si veda anche l'interessante articolo di G. Stolfi, *A good balance sheet. Contabilità, bilancio, Stato: appunto su un percorso storio-istituzionale fra modernità e pos-modernità giuridica*, in questa *Rivista*, 2018, fasc. 2, 81-98. Per un quadro sintetico delle interazioni fra Stato, finanza pubblica ed economia Nazionale, cfr. S. Cassese, *Aspetti della storia delle istituzioni*, in *Gli apparati statali dall'Unità al fascismo*, a c. I Zanni Rosiello, Bologna, Il Mulino, 1976, 195-217.

[7] Cfr. per tutti L. Cimbolini, *Origini e storia della contabilità pubblica*, in *La nuova contabilità pubblica. Rilettura del Trattato di contabilità pubblica di salvatore Buscema*, ESI, Napoli, 20205, 43-81 e A. De Brun, *Contabilità di Stato*, in *Enc. Giur. It*,, vol. III, parte III, Società Editrice Libraria, Milano, 1896, 713-802.

[8] Per tutti cfr. G. Maranini, *Le origini dello Statuto albertino*, Vallecchi, Firenze, 1926, *passim*.

[9] Si veda l'intervento di Elisa D'Alterio nel presente fascicolo in questa *Rivista*; cfr. anche E. D'Alterio, *L'evoluzione delle funzioni della Ragioneria generale dello Stato nel sistema italiano*, in *Le Carte la Storia*,2/2020, 27-44 ed Ead., *La bollinatura della Ragioneria generale dello Stato*, Napoli, ES, 2017. Mi permetto di rinviare anche a M. Rosboch, *La Corte dei conti unitaria: fra continuità e innovazioni,* in *Riv. st. dir. it.*, XCII-2019, 253-271.

[10] Fra i molti, *Cento anni di giurisdizione amministrativa: atti del Convegno celebrativo per il centenario dell'istituzione della 4ª Sezione del Consiglio di Stato: Torino, 10-12 novembre 1989*, Jovene, Napoli, 1996.

[11] *Ragioneria Generale dello Stato: 150 anni al servizio del Paese tra tradizione ed innovazione. Atti del Convegno (Foggia, 12 dicembre 2019)*, a c. M. Romano, Bari, Cacucci, 2021, oltre alle relazioni presentate nel corso del seminario dal titolo "150 anni della Ragioneria generale dello Stato", svoltosi a Roma il 10 maggio 2019; per la Corte dei conti cfr. fra gli altri gli atti dei convegni su: *La Corte dei conti a tutela del pubblico erario fra passato e futuro, Gran Salone dei ricevimenti, Palazzo Madama, Piazza Castello, Torino 1 ottobre 2019*, in *Riv. Corte conti*, Quaderno, 3-2020 e *Il ruolo della Corte dei conti al servizio della collettività nell'evoluzione delle sue funzioni. Palazzo Reale - Salone degli Svizzeri Reggia di Venaria Reale - Cappella di Sant'Uberto Torino 11-12 ottobre 2022*, in *Riv. Corte conti*, Quaderno, 2-2022.

[12] A. Crosetti, *Dalla contabilità "regia" alla contabilità "pubblica"; tratti di percorsi evolutivi*, in *Scritti per Maria Luisa Bussi*, Napoli, ES, 2022, 545-600; P.L. Geti, *La disciplina della contabilità pubblica del Regno d'Italia fino alla Costituente*, consultato in:

In linea generale, per una contestualizzazione occorre notare che:

"La prepotente emersione dei corpi intermedi e la crescente domanda di benessere da parte di una porzione sempre più ampia della popolazione comportava la necessaria conseguenza della modificazione degli equilibri su cui era stato edificato lo Stato liberale. Sicché, se nell'ultimo quarto dell'Ottocento si registrava la sacralizzazione dello Stato liberale, già nell'ultimo decennio del secolo si percepivano i sintomi della sua "eclissi"»[13].

Riprendendo allora il discorso dagli anni Settanta dell'Ottocento, si può rilevare una continua richiesta di riforme nell'ambito della contabilità pubblica (soprattutto per tenere sotto controllo le spese dei singoli ministeri), che si scontra però con notevoli difficoltà tecniche e politiche; fra queste iniziative si può menzionare quelle del ministro Minghetti, che nel 1874 nominò una commissione per la riforma della legge e del regolamento di contabilità ed emanò nuove istruzioni per la contabilità generale del Regno con il r.d. 4 settembre 1874 n. 7699, concentrando la propria attenzione sulla gestione dei flussi finanziari e sui residui, temi rilevanti e di notevole ricaduta[14].

E' questo anche il periodo di una notevole attenzione per la disciplina bancaria, con una nuova legge emanata sempre nel 1874 (dopo la grave crisi finanziaria del 1873) al fine di limitare il ruolo della Banca nazionale e tenere sotto controllo le emissioni da parte dei singoli istituti di credito.

Del resto la stessa organizzazione ministeriale muta nel tempo, prevedendo la distinzione fra i dicasteri del Tesoro e delle Finanze dal 1877 al 1922, mentre nel periodo precedente e in quello successivo sono invece unificati nella stessa persona, a testimonianza della delicatezza delle materie e della difficoltà a trovare un'unica formula politica e organizzativa ottimale.

Con una osservazione di fondo, su cui sempre Umberto Allegretti ci ha messo in guardia: la natura delle leggi di bilancio, sostanziale o solo formale? Si tratta di una questione non solamente 'accademica', ma dai molti risvolti tecnici e politici, a cui la dottrina della contabilità pubblica non ha potuto dare una risposta univoca ed esaustiva[15].

Dopo l'Unità, a partire soprattutto dall'opera del ministro Quintino Sella, ci si pone l'obiettivo del contenimento delle spese, puntando – non senza sacrifici e gravi conseguenze sociali – al raggiungimento del pareggio del bilancio, ottenuto nel 1876, pur rimanendo un piccolo disavanzo, per lo più derivante dagli ingenti contributi erogati in favore delle società ferroviarie; va qui rilevata l'importanza del giudizio di parifica del bilancio dello Stato da parte della Corte dei conti, previsto dalla legge istitutiva dell'agosto 1862, ma effettivamente realizzato solo a partire dal 1870[16].

Sempre al ministro Sella va riconosciuto il merito di aver colto lo stretto legame fra l'uniformità delle scritture contabili e l'organizzazione del sistema unitario di tesoreria diffuso su tutto il territorio nazionale[17]

Nel marzo 1877 il ministro Depretis presenta un progetto di riforma dell'amministrazione finanziaria, seguendo il tracciato aperto da Quintino Sella, con particolare riferimento alla rendicontazione ed alla competenza nella formazione del bilancio. Nello stesso anno, con il r.d. 26 dicembre 1877 n. 4219, veniva istituto il Ministero del Tesoro, attribuendogli numerose funzioni in materia di gestione del debito pubblico, precedentemente affidate al Ministero delle Finanze, da questo momento in poi divise.

---

https://www.academia.edu/834560/La_disciplina_della_contabilit%C3%A0_pubblica_del_Regno_d_Italia_fino_alla_Costituente, 1-16.

[13] A. Sandulli, *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia (1800-1945)*, Milano, Giuffré, 2009, 154.

[14] Cfr. P.L. Geti, *op. cit.*, 9-10.

[15] Per un quadro generale, R. Faucci, *Finanza, amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato da Cavour al Fascismo*, Torino, Fondazione Luigi Einaudi, 1975.

[16] Mi permetto di rinviare a M. Rosboch, *Le istituzioni di controllo e le originarie funzioni della Corte dei conti del Regno d'Italia: profili evolutivi del sistema istituzionale*, in *Riv. Corte conti*, 2/2022, 15-22.

[17] P. De Ioanna, *Tesoro e tesorerie pubbliche*, in *Enc. dir.*, Milano, Giuffré, 1992, XLIV, 406-407.

E' questo un periodo di numerosi e innovativi progetti di riforma, che non trovano però sbocco positivo fino alle proposte del ministro Magliani (dal 1878 fino al 1888 Ministro delle Finanze avendo anche l'*interim* del Ministro del Tesoro), con una proposta di modifica di alcuni aspetti della legge Cambray-Digny, cercando altresì di affrontare la grave recessione del 1881, che aveva portato anche una significativa riduzione del PIL nazionale, nel tentativo di rendere più efficiente l'amministrazione statale e più 'produttiva' la stessa spesa pubblica[18].

Il progetto di riforma della contabilità promosso dal ministro Agostino Magliani[19] (presentato alla Camera da parte del relatore Agostino Grimaldi) viene approvato con legge 8 luglio 1883 n. 1455, successivamente confluita nel testo unico di contabilità, approvato con r.d. 17 febbraio 1884 n. 2016, insieme al regolamento di esecuzione (r.d. 4 maggio 1885 n. 3074), ritoccati poi dalla legge 11 luglio 1889 n. 6216, su proposta di Giolitti e con la legge 4 giugno 1893 n. 260, d'iniziativa del ministro Grimaldi: la cosiddetta legge Magliani entra in vigore il 1 luglio 1884[20].

La riforma del 1883/84 ristruttura in generale la scrittura del bilancio dello Stato, introducendo – fra le altre cose - la decorrenza dell'esercizio finanziario a partire dal giorno 1 luglio di ogni anno con termine il 30 giugno dell'anno successivo e distinguendo con chiarezza fra la gestione del conto del bilancio e il "Conto generale del patrimonio" dello Stato.

Si tratta di "dettare una disciplina più rigorosa degli impegni di spesa e disporre la formazione di un bilancio unico di competenza", secondo il principio del cosiddetto "equilibrio di bilancio" e assicurando un maggior controllo sia delle spese sia delle entrate[21].

Si osservi che si parla ora di entrate e spese, non più di riscossioni e pagamenti; il bilancio doveva, inoltre, essere redatto in termini di competenza e non più di cassa (utilizzando la partita doppia e il cosiddetto metodo della "logismografia" elaborato dal ragioniere generale dello Stato Giuseppe Cerboni)[22], venendo a conteggiare non soltanto movimenti di denaro effettivamente verificatisi, ma gli impegni giuridicamente sorti e perfezionati di entrata e di spesa, prevedendo poi un conteggio specifico dei residui della gestione.

Di rilievo è quindi – a questo punto – la questione della possibilità di assestare il bilancio in corso d'anno, con significative ricadute economiche e finanziarie e numerose questioni di ordine politico derivanti dalla difficoltà ad allineare 'in corso d'opera' entrate e nuove spese nel frattempo emerse durante l'esercizio[23].

Di notevole importanza è quindi il tema dell'assestamento del bilancio da realizzare attraverso l'approvazione di una legge, in sostituzione della "definitiva previsione", per lo più lasciata alle iniziative più o meno estemporanee dei singoli dicasteri[24].

Infine, sempre nella stessa linea prospettica, viene per la prima volta fissato legislativamente il principio dell'unità del bilancio, in forza del quale deve essere redatto e sottoposto all'approvazione del Parlamento un riepilogo generale delle entrate e delle spese avente come riferimento i bilanci dei singoli dicasteri, nel frattempo approvati separatamente uno dall'altro, sempre con discussione e passaggio parlamentare[25].

Procedendo con altre ulteriori considerazioni va anzitutto osservato come dal combinato disposto del Testo Unico e del successivo regolamento applicativo del 1885 emerga un quadro significativamente mutato rispetto alla disciplina precedente soprattutto con riguardo alla stessa

---

[18] Cfr. P.L. Geti, *op, cit*, 9

[19] Su Agostino Magliani (1894-1891) si veda per tutti F. Conti, *Magliani, Agostino*, in *Dizionario Biografico degli Italiani*, 67, 2006, https://www.treccani.it/enciclopedia/agostino-magliani_(Dizionario-Biografico)/

[20] P.L. Geti, *op. cit.*, 10-11.

[21] A. Crosetti, *op. cit.*, 588

[22] Cfr. R. Faucci, *op. cit*,, 117-118 e G. Melis, *Storia dell'amministrazione*, cit., 93-97

[23] r.d. 17 febbraio 1884 n. 2016, art. 29.

[24] *Ibidem*, art. 30-33

[25] Sull'iter della legge di bilancio nelle aule parlamentari rimando all'intervento di Morgane Ordine in questa stessa Rivista.

concezione del bilancio dello Stato[26]: nello specifico, già si è detto dell'anno finanziario; con riguardo alle competenze, invece, la Ragioneria generale dello Stato su proposta dei singoli Ministeri prepara il bilancio, il rendiconto e l'assestamento (art. 19), il Direttore generale del Tesoro vigila sulle riscossioni, ammette i pagamenti e tiene la registrazione delle operazioni[27]. Si noti comunque che sia la Ragioneria generale sia la Direzione generale operano alle dipendenze del Ministro.

Vi è poi una distinzione netta fra il conto del bilancio e il conto generale del patrimonio, nonché una tabella esplicativa per il Parlamento delle diverse cifre del bilancio, del rendiconto e dell'assestamento. Come si vede vi è quindi una chiara distinzione dei ruoli e dei compiti all'interno degli uffici e della compagine ministeriale, atto a favorire una maggiore razionalità nella composizione del bilancio e una serie di controlli 'interni' da parte degli uffici coinvolti.

Il conto dei residui (perenti dopo 5 anni) è sempre distinto da quello della competenza ed è vietato il trasporto da un capitolo all'altro, mentre è permesso ai ministri di spostare le somme da un articolo all'altro dello stesso capitolo, con parere della Ragioneria generale e registrazione dell'atto da parte della Corte dei conti[28]; sono previsti inoltre due fondi di riserva per le spese obbligatorie e per quelle impreviste, fra loro ben distinti[29].

L'art. 58 regola gli atti dei Ministri registrati "con riserva" dalla Corte dei conti e inviati al Parlamento, nonché le autorizzazioni ministeriali con parere negativo del Ragioniere generale.

Particolarmente accurata è la disciplina dell legge di assestamento di bilancio (con innovazioni significative rispetto alla disciplina precedente), così come la disciplina dei conti speciali: asse ecclesiastico, fondo per il culto, ferrovie, danneggiati politici di Sicilia e cassa delle pensioni; poche deroghe sono concesse ai casi straordinari di necessità, per le quali si parla addirittura di spese "ultrastraordinarie", allo scopo di limitare per quanto possibile oneri non previsti per il bilancio dello Stato[30].

Altrettanto minuziosa è la normativa sulle entrate, con i passaggi di accertamento, riscossione e versamento e quella delle uscite, con impegno, liquidazione e pagamento[31].

Con riguardo al conto consuntivo il nocciolo della questione è la necessaria concordanza fra la contabilità di bilancio e quella patrimoniale, con revisione della Corte dei conti e successiva relazione al Parlamento[32]; è anche prevista la possibilità dell'emissione dei buoni del Tesoro da parte dello Stato per far fronte alle sempre maggiori e ingenti spese[33].

Come già è emerso in altri importanti contributi (pubblicati sempre nel presente fascicolo di questa *Rivista*), durante gli anni seguenti si assiste alla progressiva revisione della struttura della Ragioneria generale dello Stato e a una riforma della materia disciplina tributaria, con l'introduzione delle Commissioni ministeriali di vigilanza (r.d. 4 gennaio 1897 n. 2) e degli "Ispettori di ragioneria" (r.d. 22 luglio 1897 n. 338)[34].

Il periodo successivo al Testo Unico del 1884 è ancora un'epoca politicamente travagliata, con ricadute significative anche sullo stato della finanza pubblica e conseguenze sulla vita sociale; peraltro il bilancio d'esercizio 1898/1899, sarà dopo parecchi anni di passivo nuovamente in attivo, restando in questa situazione per i successivi dodici anni[35].

---

[26] Cfr. r.d. 4 maggio 1885, n. 3074 "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato".

[27] Si veda fra i molti, in sintesi, A. Crosetti, *op. cit.*, 587-590; per una ricostruzione analitica A. Plebano, *Storia della finanza italiana dalla costituzione del regno alla fine del sec. XIX*, 3 voll., Torino, Roux Frassati, 1899-1902.

[28] Art. 186 r.d. 4 maggio 1885, n. 3074.

[29] Art. 142 r.d. 4 maggio 1885, n. 3074.

[30] Art. 153, r.d. 4 maggio 1885, n. 3074.

[31] r.d. 4 maggio 1885, n. 3074, art. 171-177.

[32] *Ibidem*, art. 168-170

[33] r.d. 17 febbraio 1884 n. 2016, art. 62

[34] Per un'ottima sintesi si veda anche L. Cimbolini, *op. cit.*, 44-53.

[35] Geti, *op. cit.*, 10-11.

Così, al volgere del secolo XIX, prosegue l'opera di affinamento degli strumenti normativi relativi al bilancio dello Stato e alla finanza pubblica: con la legge promossa di Giovanni Giolitti (già significativamente Segretario generale della Corte dei conti), e promulgata il giorno 11 luglio 1899 (curiosità: è il giorno di fondazione della FIAT…) di pochi, ma significativi articoli; la norma intende frenare l'eccessiva corsa agli assestamenti di bilancio, considerando diversamente le spese impegnate e rafforzando il controllo della Corte dei conti sulle stesse (art. 2)[36].

Pur nella sua sinteticità si tratta di una vera e propria riforma della disciplina della contabilità pubblica, introducendo una nuova e più precisa normativa sull'assestamento di bilancio (art. 1), con la previsione di un "prospetto rettificato" e destinato a presentare in aggiornamento la situazione sia delle attività sia delle passività; così è anche di rilievo l'art. 3 che prevede disegni di legge separati per le maggiori spese obbligatorie e d'ordine rispetto a quelle speciali e diverse da queste[37].

Siamo nel cuore dell'età cosiddetta "luzzattiana" (dal nome del più volte ministro – e poi presidente del Consiglio - Luigi Luzzatti, 1841-1927), caratterizzata da un connubio fra liberismo economico e accentramento finanziario, nella consapevolezza peraltro che «in Italia uno Stato liberale in forma pura non ha mai funzionato pienamente»[38].

E' questo un periodo importante in cui si sviluppa quello che Luciano Cimbolini ha definito come una sorta di "Stato parallelo", realizzato attraverso l'operatività di amministrazioni autonome (come le Ferrovie dello Stato o l'Istituto nazionale delle assicurazioni) a cui sono affidati interventi di grande rilievo per il bene pubblico e lo sviluppo della vita civile[39]; a essi si affianca la sempre maggiore importanza - anche in ambito economico e di governo dei territori - da parte dei comuni, con significative ricadute anche per la spesa pubblica e il bilancio dello Stato, pur in un contesto di proclamato rigore e talora di riduzione dei trasferimenti da parte dello Stato alle amministrazioni locali[40].

In linea generale va perciò rilevato che - nonostante i tentativi riformatori - la pesante politica di pareggio, sostenuta dal tentativo del contenimento della spesa pubblica e dalla riduzione dei contributi a favore dei servizi ai cittadini, aveva provocato un forte malcontento popolare anche a causa della pressione tributaria fuori controllo e alla riduzione delle disponibilità economiche delle famiglie lasciando al nuovo secolo una eredità politica e sociale difficile da affrontare[41].

3. Nel XX secolo: progetti e riforme[42]

Il nuovo secolo si apre con la presentazione da parte del ministro Gaspare Finali di un progetto di legge da titolo "Modificazioni al Testo unico di legge sulla contabilità di Stato" (1901), contenente – fra le altre - alcune norme sui controlli e sul passaggio delle Ragionerie centrali alle dipendenze della Ragioneria generale, che non ebbe seguito; anche una successiva proposta di modifica dell'ordinamento tributario incardinata dal ministro Leone Wollemborg e altre proposte di modifica volte a ridurre le tasse sulle classi popolari e sulle famiglie, oltre ai dazi comunali di consumo, non furono approvate dal Parlamento, lasciando in vigore una disciplina per molti versi squilibrata e poco sostenibile per una parte significativa della popolazione italiana[43].

Alcune riforme sono il frutto di alcune proposte da parte di una Commissione nominata nel 1904 da parte del ministro Luigi Luzzatti, che presenta una proposta al fine di ritornare al sistema

[36] Legge 11 luglio 1899, n. 6216.
[37] L'art. 4 è invece dedicato ai contratti pubblici.
[38] Per tutti R. Faucci, *op. cit.*, 109 e ulteriori indicazioni ivi indicate.
[39] L. Cimbolini, *op.cit.*, 49-53.
[40] Per tutti in generale: R. Romanelli, *Centralismo e autonomie*, in R. Romanelli (a cura di), *Storia dello Stato italiano. Dall'Unità a oggi*, Roma, Donzelli, 1995, 143-161.
[41] Per tutti, C. Arena, *La finanza pubblica dall'Unità a oggi*, in *L'economia italiana dal 1861 al 1961. Studi nel 1° Centenario dell'Unità d'Italia*, Milano, Giuffré, 1961, 487-509.
[42] Per alcune considerazioni generali sul passaggio dal XIX al XX secolo mi permetto di rinviare a M. Rosboch, *La disciplina dei contratti pubblici e l'unificazione nazionale: un percorso storico giuridico,* in <*www.federalismi.it*>, 9/2025, 130-140.
[43] P.L. Geti, *op. cit*., 11-12

della partita doppia nelle scritture contabili e in seguito un disegno di legge innovativo rispetto alla recente riforma Giolitti volto al "Riordinamento dei servizi contabili delle Amministrazioni centrali e provvedimenti per la vigilanza sugli impegni delle spese dello Stato", riproposto in una seconda versione nell'anno successivo, ma anche qui respinto, mantenendo in piedi un sistema per certi versi non rispondente alle attuali necessità della finanza pubblica e delle diverse amministrazioni dello Stato, oltre a una situazione assai delicata con riguardo all'indebitamento statale e alla rigidità del sistema tributario[44].

La situazione di straordinarietà della prima guerra mondiale viene quindi affrontata con un armamentario normativo per certi versi obsoleto, ovviando alle sue aporie – per quanto possibile – con specifici provvedimenti speciali e utilizzando in questo settore come in molti altri gli strumenti propri delle prerogative speciali concesse all'esecutivo in tempi di guerra, dando origine a una complessa legislazione emergenziale[45].

La prima guerra mondiale ha quindi rappresentato una sorta di spartiacque, lasciando anche il bilancio dello Stato in una situazione di preoccupante disavanzo: «Le necessità belliche, soprattutto dopo Caporetto, determinarono il sostanziale sfaldamento del sistema amministrativo e la disarticolazione dei ministeri, in favore di una miriade di uffici speciali operanti, praticamente, senza nessun reale limite di azioni né in termini contabili, né in materia di appalti»[46].

Si giunge così agli Venti del nuovo secolo e all'avvento del Fascismo con una riforma complessiva della contabilità generale dello Stato voluta dal ministro De Stefani con il r.d. 18 novembre 1923, n. 2440; essa costituisce una sorta di "punto d'incontro tra fascismo e liberismo"[47], rappresentando un articolato provvedimento organico di riforma, a ben vedere non particolarmente innovativo, ma significativamente inserito nel generale disegno di riorganizzazione dello Stato in senso fascista avviata fin da subito dal nuovo regime instauratosi nel 1922[48].

Il testo, a cui segue il relativo Regolamento (r.d. n. 827 del 1924), applicabile alla generalità delle pubbliche amministrazioni, riveste in ogni caso una grande importanza, con innovazioni di rilievo, fra le quali spiccano l'abolizione della partita doppia e il rinnovato ruolo della Ragioneria generale dello Stato, che si inseriscono in un *corpus* di disposizioni sul bilancio dello Stato e sull'amministrazione contabile i cui effetti sono ancora rilevabili oggi a un secolo di distanza[49].

Chiara è l'impronta centralistica con una netta impronta di tipo autoritario, riducendo il ruolo delle amministrazioni speciali a favore di quello dell'esecutivo, con l'attribuzione di un ruolo assai rilevante alla Ragioneria generale dello stato e venendo creare un circuito fra quest'ultima e le ragionerie dei singoli ministeri, sempre meno 'autonomi' rispetto alle loro politiche di bilancio[50].

---

[44] P.L. Geti, *op. cit.*, 12: cfr. anche D. Fausto, *op. cit.*, 217-276.

[45] Cfr. Commissariato generale per le armi e le munizioni. Ufficio storiografico della mobilitazione civile, *La legislazione in materia economica e finanziaria dello Stato italiano durante il conflitto europeo (1 agosto 1914-31 luglio 1917),* Milano, 1918; cfr. per una pregevole e documentata sintesi G. Melis, *Il linguaggio normativo della Grande Guerra*, relazione presentata al convegno su "Le istituzioni e la Grande Guerra", Trieste, 18 giugno 2018, https://www.giustizia-amministrativa.it/-/le-istituzioni-e-la-grande-guerra-trieste-18-giugno-2018; si vedano inoltre, fra i molti, D. Fausto, *op. cit.*, 277-330 e A. Caracciolo, *L'intervento dello stato nei confronti delle strutture economiche durante la prima guerra mondiale*, in *Gli apparati statali*, cit., 243-255.

[46] L. Cimbolini, *op. cit.*, 53; i disavanzi di bilancio nel periodo 1914-1922 sono stati calcolati in circa 104 miliardi di lire (cfr. L. Cimbolini, *ibidem*, 59).

[47] G. Melis, *La riforma De Stefani, l'esigenza del controllo dei conti pubblici e il ruolo della Ragioneria Generale dello Stato*, relazione presentata al seminario su "I 100 anni del Regio Decreto 2440 del 1923. La buona amministrazione e le regole della contabilità generale dello Stato alla luce della nuova governance europea", Roma, 25 maggio 2023, https://www.rgs.mef.gov.it/export/sites/sitoRGS/VERSIONE-I/_documenti/in_vetrina/elem_0391/intervento_guido_melis.pdf

[48] Su cui in generale A. Aquarone, con *Introduzione* di G. Lombardi, Torino, Einaudi, 1995, in specie 111-289.

[49] L. Cimbolini, *op. cit.*, 59-66.

[50] Cfr. G. Melis, *Storia dell'amministrazione italiana. 1861-1993*, Bologna, Il Mulino, 1996, 303-322.

Oltre alla centralizzazione al rafforzamento della Ragioneria generale dello Stato[51] il disegno portato avanti dal ministro De Stefani prevede anche la successiva ridefinizione del ruolo della Corte dei conti fra il 1933 e il 1934[52], accentuando il legame con l'esecutivo a scapito di quello con il Parlamento, anche per il progressivo decadimento di quest'ultimo[53].

Con riferimento allo specifico della contabilità spicca il ruolo propulsore degli organi finanziari centrali, a cui era attribuito anche l'autorizzazione per qualunque spesa; la tenuta dei conti è assicurata senza la "scrittura doppia", mentre la redazione del bilancio risulta essere – formalmente - la sintesi dei prospetti riepilogativi di entrata e di spesa preventivi o a consuntivo delle diverse amministrazioni pubbliche, adeguatamente sintetizzati in testi unitari da parte degli uffici centrali[54].

Anche in questo passaggio non si scioglie fino in fondo il nodo sulla natura delle leggi di bilancio, poiché esse non possono essere definite compiutamente atti di vero indirizzo politico, ma piuttosto risultanze di procedimenti tecnicamente vincolati e controllati, pur mantenendo la struttura di un atto legislativo[55].

E' il momento di concludere: «Il bilancio è la sintesi dei meccanismi più profondi che regolano il funzionamento dell'ordine politico-costituzionale. … Il bilancio si rivela, per questa via, prima di ogni altra cosa strumento essenziale e imprescindibile nella definizione dei modi di agire propri di un'entità istituzionale, il governo, inteso con accezione ampia»[56]; è di tutta evidenza come ciò valga in una esperienza complessa e multiforme quale quella delle delicate vicende dell'Italia unita, particolarmente nei tornanti fra la fine del XIX secolo e l'inizio del XX in cui emerge con chiarezza il ruolo propulsore della compagine governativa[57].

Del resto: «Non può disconoscersi che la contabilità, nata con lo Stato liberale, abbia dovuto confrontarsi con la crisi del pensiero liberale e con l'affermarsi dello Stato sociale»[58].

La centralizzazione e il tentativo di tenere sotto controllo le spese, anche attraverso istituti e istituzioni a esso deputate, rappresentano la costante di tutta l'evoluzione post-unitaria nell'ambito del più generale rafforzamento moderno del ruolo dello Stato e delle forme di controllo pubblico:

«L'analisi storica evidenzia un chiaro parallelismo tra centralizzazione finanziaria e concentrazione del potere politico. Il rapporto tra forme organizzate del potere pubblico e finanza si rivela come un processo unico: quanto più le forme del potere pubblico si organizzano e si espandono, tanto più le tecniche del prelievo coattivo e della gestione delle risorse si specializzano e richiedono corpi organizzati per la loro amministrazione»[59].

In tale contesto restano aperte molte questioni: feconda può essere la prospettiva di non limitarsi a vedere i soli controlli contabili, ma anche i veri e propri controlli economici, se realmente

[51] E. D'Alterio, *Dietro le quinte di un potere. Pubblica amministrazione e governo dei mezzi finanziari*, Bologna, Il Mulino, 2021, 37-44.
[52] Per le vicende storiche della Corte dei conti dal XIX al XX secolo, fra i molti, si veda G. Carbone, *Corte dei conti*, in *Storia d'Italia*, *Annali*, vol. 14, a cura di. L. Violante, Torino, Einaudi, 1998, 847-880.
[53] Come osservato da A. Carosi, *La Corte dei conti nell'ordinamento italiano*, in *Dir. e soc.*, n. 3-2013, 506-508.
[54] Cfr. r.d. 23 maggio 1924, n. 827, in specie art. 127-159.
[55] Cfr. L. Cimbolini, *op. cit.*, 59-66; fra i molti in generale, D. Fausto, *op. cit.*, 331-419.
[56] G. Stolfi, *A good balance, cit.*, 82.
[57] Osservazioni generali in M. De Cecco-A. Pedone, *Le istituzioni dell'economia*, in *Storia dello Stato italiano*, cit., 253-291.
[58] A. Crosetti, *op. cit*., 597.
[59] P. De Ioanna, *Tesoro e tesorerie pubbliche*, in *Enc. dir.*, Milano, Giuffré, 1992, XLIV, 403; rimando anche alle importanti osservazioni di respiro generale sul fondamentale tema della responsabilità finanziaria in E. D'Alterio, *La responsabilità finanziaria: analisi di un mito*, in questa *Rivista*, 2025, fasc. 1, 53-76.

operativi; tutto ciò proprio di quella impostazione economico-finanziaria con cui oggi ci si misura: ma questi temi appartengono a un'altra storia a cui dedicare altre ricerche e altri incontri di studio[60].

[60] Eventualmente anche alla luce dei nuovi strumenti messi a disposizione dall'intelligenza artificiale, come brillantemente esposto proprio in questa *Rivista* (2024, fasc. 2, 14-27) da G. Donato, *Profili di accountability tra bilancio pubblico, intelligenza artificiale e principio democratico*.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE
di Clemente Forte

Quando si immaginò, due anni orsono, di approfondire i risvolti della contabilità di Stato per il periodo 1861-1923, si pensò di tentare di colmare una lacuna di carattere storico, scarsa essendo stata l'attenzione per questi aspetti da parte di chi tradizionalmente si occupa di queste materie. Per motivi diversi, infatti, tanto gli economisti quanto gli aziendalisti, tanto i giuristi quanto gli storici si sono in grandissima parte ritratti, in tutti questi decenni, davanti all'esigenza di affrontare questi temi, respinti sostanzialmente dall'idea di occuparsi di materie contabili. Temi, questi, che presentano sicuramente risvolti altamente tecnici, ma che ciò nondimeno, come risulta confermato dalle eccellenti relazioni oggi svolte, possono essere certo affrontati dal punto di vista della storia del diritto, pur riguardando, nella quasi totalità dei casi, questioni di viva attualità, che sono poi quelle di sempre della contabilità pubblica.

Venendo ai singoli interventi, il prof. Patrito ha tra l'altro ricordato che, più o meno due secoli fa, nel Regno sabaudo ci si poneva lo stesso problema di oggi circa l'esigenza di dare trasparenza e pubblicità ai conti dello Stato, trattandosi infatti, al di là degli aspetti tecnici, della base su cui si innesta la fiducia tra cittadini e Stato. Un tema quindi di natura storica, senz'altro, da approfondire circa l'effettiva risposta che si diede allora a quest'esigenza, ma un tema, altresì, di stringente attualità e che, certo, non si può dire risolto al meglio neanche oggi, almeno in riferimento al bilancio dello Stato.

Si pensi infatti a quello che ha ricordato all'inizio il presidente Pieroni, circa il possibile passaggio dal capitolo all'azione come unità elementare del bilancio, il che comporterebbe che 1200 mld (circa) di spesa dello Stato risulterebbero racchiusi in più o meno 700 voci: un po' poco (la cd. "rivoluzione di luglio" del 1831 in Belgio, che segnò il passaggio alla monarchia costituzionale, nacque proprio dalla polemica in Parlamento sul livello di dettaglio del bilancio dello Stato). O si pensi, per es., al fatto che un cittadino che oggi volesse conoscere quale stanziamento di spesa è previsto per una legge o per una norma che lo interessa, tranne che in casi molto limitati e particolari, non può avere una risposta sfogliando il bilancio dello Stato pubblicato in Gazzetta. Questo perché non è disponibile la correlazione tra capitolo di bilancio, le leggi che ne sono la base giuridica e la relativa quota di stanziamento per ogni disposizione normativa.

Il consigliere Stolfi ha, tra l'altro, messo in luce un tema che nel corso del tempo è scomparso dall'attenzione dei commentatori e di cui parlavano i classici, però (ad es. Ladand, ma non solo), nonché i manuali di contabilità di Stato fino agli anni '50: la responsabilità dei ministri. Che non è solo una responsabilità politica, nel caso della mancata attuazione di una legge ad es., ma anche civile, amministrativa, contabile e fors'anche penale. Potrebbe essere utile ripensare a questi istituti.

Il dott. Cimbolini ha fatto capire, tra l'altro, che, nell'epoca postunitaria, la questione della contabilità con cui era costruito il bilancio dello Stato era difficilmente risolvibile, in quanto la situazione era abbastanza caotica. Sarebbero esistite, infatti, fino a ben otto contabilità diverse, per es., con una propensione, con la legge del 1859, verso il sistema della competenza, mentre, con la normativa Bastogi, di poco successiva, verso la cassa.

Sempre il dottor Cimbolini ha messo in evidenza, poi, la forte vicinanza tra la contabilità di Stato e l'approccio patrimoniale in materia: una vicinanza che, tra l'altro, era alla base della coerenza tra, da un lato, l'antica distinzione tra fatti permutativi e fatti commutativi, a seconda se modificassero o meno la composizione del patrimonio, e, dall'altro, l'antica distinzione di natura economica, nel bilancio dello Stato, tra spese effettive e spese per movimenti di capitali (distinzione, questa, superata solo con la cd. legge Curti n. 62 del 1964). Ciò spiegava, tra l'altro, la forte osmosi tra mondo privato e mondo pubblico nei posti apicali di quest'ultimo.

Queste riflessioni ci spostano su un passaggio-chiave, ancora oggi. Sul piano storico, non è chiaro dunque con quale precisa contabilità si costruisse allora il bilancio dello Stato, ammesso che poi essa non si modificasse nel corso del tempo (il che non sembra del tutto escluso), laddove alcuni "aziendalisti" hanno pubblicato, a partire dagli anni '90, una serie di studi al fine di dimostrare che a

quel tempo si adottava *tout court* una contabilità a partita doppia. Però abbiamo appreso oggi che, all'epoca, si parlava anche di competenza e di cassa, con varie oscillazioni. Peraltro, la lettura del testo delle varie, più rilevanti leggi di contabilità oggi evocate non fornisce indicazioni al riguardo, il che fa sorgere l'ulteriore interrogativo circa il significato da dare a questa apparentemente mancata scelta, almeno in termini espliciti ~~ciò~~: si dava per scontato che non ci fossero dubbi sulla contabilità da assumere (a prescindere poi da quale fosse) oppure si era deciso di non entrare nei dettagli o altro?

Il punto è che ancora oggi sembra che non si abbia una certezza certificata in ordine alla risposta alla domanda circa la contabilità di riferimento di quei bilanci, anche perché la stessa contabilità patrimoniale non era esente da polemiche e modifiche, come quella legata alla cd. "logismografia", che per qualche tempo fu pure applicata, pare, con relativo, acceso dibattito tra i sostenitori delle varie tesi.

Ad ogni modo, va ricordato che la vera riforma a tal riguardo fu fatta non tanto con la legge de Stefani del 1923, sempre stando al relativo testo, pur rilevante come riforma (la cui relazione illustrativa, peraltro, pubblicata in Gazzetta, accennava solo alla necessità di adottare una contabilità tale da far emergere i debiti di guerra), quanto dal mitico ragionier De Bellis. Il quale, qualche anno dopo, elaborò, di propria iniziativa, il bilancio dello Stato a partita semplice, quale risulta in vigore ancora oggi, inaugurando così l'attuale contabilità finanziaria. Tutto ciò sul piano storico.

Circa l'attualità, merita di essere ricordato che la contabilità finanziaria si basa sul concetto di flusso tra entrate e spese per esercizio, che sembra in linea con i princìpi di cui all'art. 81 Cost. non solo per l'annualità di cui al suo quarto comma, ma anche per la coerenza tra preventivo e rendiconto: la contabilità patrimoniale (cd. *accrual*) si esprime, infatti, in termini di consuntivo, per cui sembrerebbero ben strani un bilancio preventivo con la contabilità finanziaria e un rendiconto con la contabilità patrimoniale. Ciò senza considerare che il principio di annualità è indicativo anche del flusso per esercizio tra risorse prelevate alla collettività (entrate) e relativa modalità di utilizzo (spese), che è ciò che conta dal punto di vista politico: la decisione sul bilancio è sempre stata considerata la più politica di tutte (C. Schmitt), il che dovrebbe escludere che al cittadino-elettore interessi di quanto è variato il patrimonio dello Stato, come si desumerebbe da un bilancio consuntivo solo *accrual*.

Va anche ricordato poi che, nell'~~ citato,~~ attuale quarto comma dell'art. 81 Cost. è anche custodito l'antico principio della natura autorizzatoria del bilancio, ossia il fatto che il Parlamento autorizzi con tale strumento il Governo ad utilizzare le risorse per e nei limiti degli obiettivi e delle finalità fissati nei vari capitoli e programmi di cui al bilancio stesso, tra l'altro vincolato, per il 95 per cento, da leggi in essere, sicché il bilancio indica la misura in cui, per l'esercizio considerato, le leggi vigenti possono trovare attuazione. Da questa premessa deriva che sarebbe ben difficile adottare un bilancio preventivo solo *accrual,* in quanto anzitutto non previsto dalla contabilità economico-patrimoniale ed oltretutto privo di tale componente autorizzatoria, che fissa una decisione di rilievo nella vita pubblica di uno Stato (la misura dell'esecuzione delle leggi in vigore), di competenza pertanto della rappresentanza.

Dal prof. Traverso, che ha confermato che all'epoca si parlava molto di competenza e cassa, si è appreso che, alla base della legge del 1859, vi fosse anche la preoccupazione dei decreti-legge che implicavano maggiori spese. Ciò richiama l'attenzione sulla necessità di capire se a quell'epoca - nei fatti - vi fosse o meno l'obbligo di copertura, al di là delle statuizioni di principio. Sembrerebbe che la risposta sia negativa, il che indurrebbe a capire come si ovviava alle maggiori o nuove spese decise con leggi, per es., approvate dopo il varo del bilancio e con riflessi su quest'ultimo: altro tema decisamente da approfondire.

La professoressa Ordine ha informato poi sul fatto che, in epoca postunitaria, il Governo presentava in Parlamento due bilanci: uno di prima previsione ed uno definitivo, insieme (ovvero oltre) l'assestamento, mettendo in luce tra l'altro che ogni amministrazione aveva un proprio bilancio, il che è accaduto fino a pochi decenni fa. Per l'aspetto, invece, dei due bilanci, non è chiaro – e sarebbe tema, anche questo, da approfondire sul piano storico – se questa differenza corrispondesse più o meno a quella di oggi tra "consolidato", di tradizione inglese, e variazione con la manovra

(allora leggi ordinarie), laddove il primo corrisponderebbe oggi alla Sezione II dell'attuale legge di bilancio.

Quanto, infine, all'intervento del prof. Rosboch, egli ha enumerato una serie di temi ciascuno dei quali meriterebbe almeno un seminario. Si passa dal tipo di contabilità utilizzato all'istituto dell'assestamento, dalla parifica da parte della Corte dei conti del rendiconto dello Stato alla natura giuridica della legge di bilancio ed infine ad un tema molto delicato, ossia il rapporto tra Governo e Parlamento. Egli ha accennato poi alle riforme contabili di Magliani del 1884 e di Giolitti del 1889, famosa per la previsione di molti assestamenti: questione, quest'ultima, che potrebbe incrociarsi, oggi, con i *rumors* che prevederebbero, nell'ambito dell'imminente riforma della legge di contabilità n. 196, la possibilità dell'adozione, da parte del Consiglio dei ministri, di atti periodici di variazione del bilancio, onde esercitare la flessibilità e, in questo ambito, possibilmente travasare risorse tra settori. Il che sembra dimenticare che, se il 95 per cento del bilancio è fissato da leggi, come prima riportato, e che è solo cambiando queste ultime che si possono modulare le risorse.

Occorre essere molto precisi, però, riguardo al rapporto Governo-Parlamento, perché si tratta di uno dei problemi più rilevanti costituzionalmente, nonché di uno dei casi in cui probabilmente oggi vi è una maggiore distanza tra Costituzione formale e Costituzione materiale.

E' bene precisare che le norme della legge di contabilità in vigore, n. 196 del 2009, non casualmente – va sottolineato – prevedono che gli obblighi certificativi circa gli effetti finanziari dei vari disegni di legge sono previsti in capo al Ministero dell'economia e delle finanze, perché tale valutazione, attraverso la relazione tecnica e il riepilogo degli effetti delle varie norme, fa parte del gioco politico tra Governo e Parlamento nella discussione presso le Camere delle varie proposte e non rientra quindi tra le competenze di alcuno ufficio tecnico. Per cui non c'è nessuna bollinatura con effetti ostativi ovvero impeditivi, nella legge di contabilità, ad opera della Ragioneria generale, proprio in quanto detta valutazione degli aspetti finanziari è parte della discussione di merito quale si svolge in Parlamento. Infatti, questa valutazione presenta ampi margini di tecnicalità sì, ma anche di apprezzamento politico, come dimostra il caso di viva attualità dell'effetto contabile delle varie rottamazioni delle cartelle esattoriali e del relativo magazzino, riforma che, secondo alcuni, aumenta il gettito e secondo altri lo riduce.

Oltre alla lettera della legge di contabilità, a confermare che l'attestazione degli effetti finanziari delle norme è compito del ministero e non della Ragioneria generale sono anche gli emendamenti che, quando in Parlamento si elaborò l'attuale legge di contabilità, furono presentati per sostituire il riferimento al Ministero dell'economia e delle finanze con quello alla Ragioneria generale, emendamenti che furono respinti proprio in quanto la valutazione delle conseguenze finanziarie costituiva materia di natura politico-discrezionale, non tecnica.