

*A mia madre*

*che con amore, dedizione e generosità  
ineguagliabili ha condiviso con me  
studio e lavoro.*

*Il suo esempio ed i suoi  
insegnamenti di mamma e di maestra  
sono in me impressi.*

## Prefazione

Il bilancio dello Stato è materia fortemente dibattuta; interessa e divide studiosi del diritto e dell'economia da oltre un secolo.

Questo lavoro è dedicato allo studio della normativa e dei criteri che regolano la genesi e lo sviluppo del bilancio statale; mira ad offrire un contributo di certo non esaustivo al *diritto finanziario o alla scienza delle finanze*, partizioni e specializzazioni del diritto amministrativo o ancora in modo più ampio al diritto pubblico in genere.

In realtà il fenomeno giuridico è unitario.

Le partizioni e i raggruppamenti disciplinari e didattici, operati nel corso degli anni dallo studioso o dal docente al fine di facilitare lo studio e la comprensione di una materia divenuta vasta e particolareggiata, tradiscono la vera natura dell'unicità dell'insegnamento denominato "*Scienze giuridiche ed economiche*".

Ogni fattispecie o istituto del diritto per essere al meglio compreso abbisogna dei contributi delle varie branche del diritto e dell'economia.

E' il caso della trattazione *de qua*, il cui studio ed approfondimento richiede apporti interdisciplinari: dai fondamenti delle discipline economiche, in particolare dell' *economia politica*- non si può prescindere dalla conoscenza dei principi che regolano il sistema economico in generale per

poter analizzare gli effetti dell'attività economica pubblica -, dell' *economia aziendale* - per gli aspetti relativi alle tecniche di redazione del bilancio -, o ancora delle *scienze matematiche e statistiche* - i problemi posti dalla finanza pubblica, come problemi di massa, non possono essere risolti senza avvalersi dell'osservazione di grande masse di dati, oggetto di elaborazione statistica - oltre che dai contributi delle diverse specializzazioni del diritto di cui si diceva, quali il *diritto pubblico*, il *diritto amministrativo*, il *diritto costituzionale*, per giungere infine agli apporti del *diritto finanziario e della scienza delle finanze*, disciplina che più da vicino studia il fenomeno in rassegna.

Abbamonte<sup>1</sup> osserva come in un settore di fondamentale importanza quale quello finanziario, economia e diritto si presentano inscindibilmente connessi nelle motivazioni, nelle scelte e nei fini.

Sui fini economici delle legge tributaria, Amatucci<sup>2</sup> sostiene che la ricerca debba utilizzare l'economia restando giuridica, in aderenza alla scuola giuridico-finanziaria del Ranelletti.

---

<sup>1</sup> Cfr. *Intervento preparatorio per gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria*, Genova 9-10 febbraio 2007.

<sup>2</sup> L'autore sostiene che la Scienza delle finanze ed il Diritto finanziario hanno per oggetto entrambe il fenomeno finanziario, nel quale dominano la raccolta e l'impiego da parte dello Stato delle risorse necessarie per assicurare servizi pubblici, ma mentre la prima se ne occupa sotto il profilo economico, il secondo lo studia dal punto di vista giuridico.

In posizione opposta alla tesi ora esposta la visione integralista del Griziotti, il quale postula che l'analisi del fenomeno finanziario deve essere insieme economica e giuridica, di conseguenza per l'autore la scienza delle finanze e il diritto finanziario studiano lo stesso fenomeno. Cfr. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, cap. I, p. 25 e ss.; ID., *La questione metodologica tra teorie vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 255; FALSITTA, *La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O.*

Sul piano storico-sistematico, si evidenzierà come la disciplina della legge di bilancio abbia subito, nel tempo, una serie di interventi e riforme che - nel nobile intento di procedere in direzione della migliore razionalizzazione del processo di formazione ed approvazione del bilancio - hanno certamente offerto buoni contributi in tal senso, pur evidenziando la necessità di ulteriori e più incisivi interventi riformatori.

La disposizione fondamentale è rappresentata dall'art. 81 della Costituzione: esso contiene il riparto di competenze tra esecutivo e legislativo, pone il divieto di istituire nuovi tributi e nuove spese nonché l'obbligo di copertura per ogni altra legge che preveda nuove e o maggiori spese.

La prima parte del lavoro *de quo* oltre a commentare le disposizioni di cui sopra, contenute nell'art. 81, esamina temi quali il diritto al bilancio, la natura e il contenuto della legge di bilancio, nonché le varie funzioni assunte dal bilancio alla luce dell'evoluzione delle teorie economiche sulla finanza pubblica. Particolare è la disamina delle teorie dottrinali diffuse nel '900 sulla natura formale o sostanziale della legge di bilancio.

Una seconda parte è dedicata all'esame dei vari documenti che costituiscono la manovra di finanza pubblica: dal Dpef, alla legge

---

Raneletti e A.D. Giannini e la data di nascita della "scuola" finanziaria napoletana, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 959; D'AMATI, *Unità e sistematicità del diritto finanziario*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1988, I, 3.

finanziaria, ai collegati, al bilancio pluriennale, alla varie relazioni di matrice governativa sull'andamento previsionale e consuntivo dell'economica e della finanza pubblica in un quadro nazionale e sovranazionale (vedi a tal proposito la RPP, la RU, la RG). Ovviamente l'analisi di cui si è detto non può prescindere dalla disamina delle varie riforme alla normativa di bilancio intervenute negli ultimi anni, che hanno innovato sia in merito al processo che ai contenuti dei singoli documenti.

Già nel lontano 1964 la legge n. 62 (più nota come legge Curti) segna un primo passo nella direzione della razionalizzazione: si dispone la concentrazione in un unico disegno di legge di tutti gli stati di previsione dei dicasteri, i quali costituivano oggetto di approvazione con una singola legge e si introduce la classificazione economico-funzionale delle entrate e delle spese.

Per superare i limiti posti dalla natura formale della legge di bilancio<sup>3</sup> e disporre di uno strumento normativo con cui introdurre gli "aggiustamenti" alla legislazione vigente, nel 1978, con legge n. 468, nel nostro ordinamento vengono introdotti i documenti della *legge finanziaria* e del *bilancio pluriennale* di previsione, restituendo in tal modo al bilancio la funzione di strumento di controllo preventivo dell'attività finanziaria e di programmazione economica.

---

<sup>3</sup> In tal senso la dottrina prevalente, vedi *infra* al § 1.2.

La legge finanziaria, che nelle intenzioni del legislatore doveva rappresentare un utile strumento al fine di modificare la legislazione vigente, inizierà ad assumere quasi da subito il requisito dell'omnicomprensività che tuttora la caratterizza.

A dieci anni dalla legge Stammati, seguirà la prima legge Amato<sup>4</sup>: quest'ultima, pur lasciando invariata la cornice della legge n. 468/78, nell'intento soprattutto di rendere meno tassativo il vincolo costituzionale in materia di copertura delle leggi di spesa, apporta nuovo contenuto alla manovra di bilancio; introduce la previsione del Dpef e dei c.d. *provvedimenti collegati*, la cui funzione è – massimamente - quella di snellire il contenuto normativo della legge finanziaria vera e propria, il cui livello di ipertrofia era oramai elevatissimo.

Le innovazioni del 1978 e del 1988 hanno segnato il passaggio dalla “legge di bilancio” alla “manovra di bilancio” .

Con la controriforma del 1999<sup>5</sup>, più nota come seconda legge Amato, si vanificano i risultati prima conseguiti: viene soppresso l'istituto dei cd. *collegati*, il cui contenuto rifluisce nuovamente nella legge finanziaria, la cui tecnica di redazione è di poi rimasta pressoché inalterata fino ai giorni nostri.

---

<sup>4</sup> Legge 23 agosto 1988, n. 362.

<sup>5</sup> Legge 25 giugno 1999, n. 208.

Si vuole ricordare che tra le due leggi Amato, sarà emanata la legge n. 94 del 1997 la quale ha introdotto modifiche alla classificazione delle poste di bilancio: le u.p.b. costituiscono oggi le unità elementari del bilancio ai fini dell'approvazione parlamentare, andando a sostituire il precedente criterio dell'approvazione per capitoli; quest'ultimi oggi rimangono le unità elementari solo ai fini della gestione e rendicontazione del bilancio. La legge del '97 ha ristrutturato il documento di bilancio e ne ha fatto un documento essenzialmente per obiettivi.

Dalla disamina dei documenti di bilancio emergeranno i punti deboli della manovra di finanza pubblica, motivo per il quale questo lavoro conclude accennando alle prospettive di riforma del processo di bilancio, in particolare all'ultimo schema di legge delega approvato dal Consiglio dei ministri, senza tralasciare gli apporti della più recente dottrina.

Allo stato attuale, appare evidente come la manovra di finanza pubblica abbisogni di un intervento riformatore profondo e - auspicabilmente - duraturo: è necessaria la previsione di elementi di razionalizzazione e semplificazione del processo di bilancio e, soprattutto, è determinante evitare il ricorso a deplorabili espedienti, come i cd. "maxiemendamenti", con i quali il Governo deresponsabilizza se stesso, ovvero il sempre più frequente ricorso al voto di fiducia sulla manovra finanziaria: *escamotage* svilente sia del contenuto della legge di bilancio che del

ruolo del Parlamento, costretto a votare un provvedimento senza approfondimenti e discussioni e, spesso, profondamente differente dal progetto presentato dall'esecutivo pochi mesi prima; per non dire poi della funzione di *moloch* catalizzatore di richieste, interessi, rabbie e frustrazioni oramai assunta dalla finanziaria a causa del tradizionale "assalto alla diligenza" operato dai parlamentari.

La conseguenza, che rattrista studiosi e tecnici del settore, è che tali atti e comportamenti portino ad un' involuzione del livello qualitativo della produzione normativa italiana.

L'auspicio è che la riforma *in fieri* riesca finalmente a colmare i vuoti e ad affrontare le problematiche insolute, dando nuovo vigore alla legge finanziaria, vincolandone il relativo contenuto al Dpef che altrimenti non avrebbe ragion d'essere, potendo essere sostituito anche da una semplice mozione parlamentare, magari di poche righe, che contenga l'entità della correzione di bilancio da apportare a fine anno con la legge finanziaria; rafforzando il ruolo della legge di bilancio, ed infine responsabilizzando con procedimenti e provvedimenti *ad hoc* tutti gli organi coinvolti nella manovra finanziaria.

Infine, si osserva come il progetto di riforma del Bilancio dello Stato non può non tener conto del nuovo assetto della finanza pubblica alla luce della riforma federalista. La recente riforma costituzionale avutasi con l.

3/2001 ha visto l'introduzione di una nuova filosofia nei rapporti Stato-Regioni, rovesciando la logica delle competenze attribuite al centro e alla periferia.

Per tale motivo questo intervento termina con il commento allo schema di disegno di legge, approvato nel giugno scorso dal Consiglio dei Ministri, con il quale si delega il Governo a disciplinare la riforma in senso federale della finanza delle Regioni e degli enti locali ai sensi dell'art. 119 della Costituzione, tema che inevitabilmente si innesta con la riforma della disciplina del bilancio dello Stato.

Un appello, infine, agli addetti ai lavori: anche i migliori strumenti legislativi, per centrare appieno gli obiettivi del legislatore, nel rispetto delle sue volizioni, abbisognano di una corretta ed ortodossa applicazione.

Napoli, *ottobre 2007*.

Maria Debora Cioffi

## Capito I

### Il bilancio e la legge di bilancio

#### 1.1 Il bilancio ed il diritto al bilancio.

L'espressione "*bilancio dello Stato*" che, nella sua accezione primaria, sta ad indicare un preciso atto normativo previsto dalla Costituzione all'art. 81, comma 1, ossia la legge di bilancio, è oramai comunemente impiegata per qualificare, in senso riassuntivo, un insieme di atti e documenti tra loro collegati, che compongono la decisione di bilancio, fulcro della gestione finanziaria dello Stato.

La necessità della redazione del bilancio è antica: nasce dalla circostanza che lo Stato riscuote, amministra e spende per conto della collettività, che è la sola vera autorità deliberante, perché l'esclusiva proprietaria<sup>6</sup>.

Il bilancio è l'espressione della sovranità alla quale solo spetta di autorizzare le spese e di regolare le entrate; nella misura poi in cui la sovranità si estende o si divide il diritto al bilancio s'afferma.

Nello stato feudale ove la sovranità è monopolio dei possessori del suolo e nello stato di diritto assoluto ove la sovranità risiede nel monarca

---

<sup>6</sup> FLORA F., *Manuale di scienza delle finanze*, Livorno, 1903, p. 65

e nella nobiltà, il diritto al bilancio spetta esclusivamente ai detentori del potere politico: la conoscenza e la pubblicità dei bilanci, dei quali essi variano gli stanziamenti, nascondono le spese, fissano le entrate a loro capriccio, è assolutamente vietata a tutti.

Negli Stati assoluti il bilancio è un atto autonomo del potere esecutivo; negli stati democratici il potere di bilancio dell'esecutivo dipende esclusivamente dalle autorizzazioni che il potere legislativo ha dato ad esso con le leggi di bilancio.

Nello Stato moderno, in cui la sovranità non è patrimonio di una classe o di una casta, ma dell'intera nazione, in cui il cittadino è ad un tempo sovrano e suddito, il diritto di autorizzare le entrate e regolare le spese è riconosciuto a tutti i cittadini e viene da essi esercitato mediante i propri rappresentanti.

Occorre aspettare il passaggio dalle monarchie assolute a quelle costituzionali affinché si riconosca il diritto al bilancio alla collettività.

Il diritto al bilancio ovvero il diritto di autorizzare le entrate e regolare le spese rappresenta nei governi costituzionali la prima conquista della libertà, fondamento ed espressione dello stato di diritto: esso viene riconosciuto a tutti i cittadini i quali lo esercitano tramite i loro rappresentanti.

Il diritto al bilancio si afferma con la personalità dello Stato, che è cosa distinta dalla sovranità del principe assoluto dell'antico regime. E' un

diritto di autorizzazione e di controllo del popolo e dei suoi rappresentanti nei confronti di chi amministra le entrate e le spese.

In Inghilterra già nel lontano 1215 con la *Magna Charta Libertatum*<sup>7</sup> era garantita in Parlamento la rappresentanza del terzo stato ed il principio del *no taxation without representation* (controllo parlamentare sul bilancio) culminò nel con l'adozione del *Bill of rights*<sup>8</sup> del 1641.

Nel resto d' Europa, il processo avvenne più lentamente: in Francia occorre aspettare la rivoluzione francese del 1789: fino ad allora la politica fiscale dell' *Ancien Régime* faceva pagare le imposte al terzo stato (la borghesia, ceto produttivo per eccellenza che di lì a poco si sarebbe trasformata in borghesia industriale, con un notevole peso economico al quale ancora non corrispondeva un adeguato peso politico) per finanziare le spese del monarca, dell'aristocrazia e degli ecclesiastici.

---

<sup>7</sup> La *Grande Carta delle Libertà* fu sottoscritta nel 1215 dal Re Giovanni senza Terra, costretto dalla nobiltà del tempo: con essa il sovrano si impegnava a rispettare i privilegi nobiliari e a convocare periodicamente il Parlamento cioè l'Assemblea dei Grandi feudatari.

<sup>8</sup> Nel 1688 dopo aver costretto alla fuga l'ultimo Re che aveva tentato di assumere il potere assoluto, il Parlamento offrì la corona al nuovo sovrano (Guglielmo d'Orange) a condizione che accettasse il *Bill of rights*.

La *Carta dei diritti* era un documento che elencava con tono perentorio e niente affatto supplice tutto ciò che al sovrano non era più concesso di fare. Significativa era la scelta delle espressioni con le quali veniva affidata la corona al nuovo Re: " *I Lord (...) e i Comuni, riuniti a Westminster, stabiliscono che Guglielmo e Maria, principe e principessa di Orange, sono dichiarati re e regina d'Inghilterra (...)*".

In Italia il riconoscimento dell'approvazione del bilancio da parte del Parlamento si avrà nel 1848 con lo Statuto Albertino<sup>9</sup>: la sovranità è divisa tra il Re e le Camere.

Le disposizioni più significative in materia finanziaria sono: l' art. 10 che disciplinava precipuamente il bilancio e statuiva: *“La proposizione delle leggi apparterrà al Re e a ciascuna delle due camere. Però ogni legge di imposizione di tributi e di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato sarà presentata prima alla Camera dei deputati”*; l'art. 30, in tema di imposizione tributaria, testualmente recitava: *“Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re”*<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Lo Statuto Albertino è stata la prima Carta costituzionale italiana, concessa nel 1848 da un sovrano (Carlo Alberto di Savoia) che sino ad allora aveva governato in una monarchia assoluta; segnò il passaggio ad una monarchia costituzionale e, per quanto fortemente modificato con leggi ordinarie durante il periodo fascista, restò in vigore formalmente per quasi cent'anni ovvero fino al 01.01.1948, cioè fino all'entrata in vigore della Costituzione italiana benchè nel 1944 fu quasi interamente sostituito dalla c.d. “costituzione provvisoria”. Per maggiori approfondimenti cfr. SANTI ROMANO, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia (1912)*, in *Scritti minori*, vol. I, Firenze, 1950; MARANINI G., *Le origini dello Statuto albertino*, Firenze, 1926.

<sup>10</sup> In tal modo veniva garantita l'annualità del dibattito parlamentare e si sanciva il principio della riserva di legge sia per l'imposizione dei tributi che per l'approvazione del bilancio e del rendiconto. I moti e le tendenze progressiste determinarono nella realtà dei fatti una riduzione del ruolo e del potere del sovrano. Infatti l'approvazione della legge di bilancio da parte del Parlamento, inizialmente concepita come un limite al potere deliberativo del re, divenne progressivamente una garanzia della corrispondenza tra entrate pubbliche e le esigenze della collettività. In tal senso si veda più ampiamente, MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1991, p. 79 e ss.; ONIDA V., *Le leggi di spesa nella costituzione*, Milano, 1969, p. 73; GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo (Premesse sociologiche e storiche e profili costituzionali)*, Milano, 1965, p. 102; ID., *Introduzione al diritto costituzionale*, Roma, 1984, pgg. 7-26; BARETTONI ARLERI, *Miti e realtà nei principi della contabilità pubblica*, Milano, p. 18; NUGNES F., *Le politiche di finanza pubblica nello stato regionalizzato. Il caso spagnolo alla luce dell'esperienza italiana*, Milano, 2005, p. 79 e ss..

Diverse sono le definizioni relative al bilancio diffuse in dottrina; qui appresso si è cercato di cogliere quelle più significative.

Il bilancio è il risultato delle decisioni della collettività, e per essa del Parlamento, in merito alla estensione dell'attività pubblica in certo periodo di tempo<sup>11</sup>.

Questa posizione ha il pregio di sottolineare un aspetto trascurato dalle altre teorie; il Griziotti, a differenza di coloro che considerano l'attività finanziaria un fatto prevalentemente economico, la ritiene anzitutto un fatto politico, una delle manifestazioni della sovranità dello Stato. I contribuenti sono tenuti a pagare i tributi in quanto sono soggetti al potere di supremazia dello Stato; e la giustificazione delle spese pubbliche sta nel raggiungimento dei fini politici che lo Stato si propone. E' una teoria unilaterale: coglie un importante aspetto della realtà, ma trascura completamente quello economico.

Si è detto che il diritto popolare di approvare le imposte e di autorizzare l'effettiva riscossione di quelle e l'effettivo pagamento delle spese con una legge speciale, quella appunto che approva il bilancio, è il risultato di una grande rivoluzione politica, che è all'origine dei moderni stati liberali democratici: *onde il bilancio oggi è il fulcro delle legalità costituzionale di un regime politico*<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, cap. V.

<sup>12</sup> Più ampiamente, ARENA C., *Finanza pubblica*, in *Trattato Italiano di Economia* diretto da DEL VECCHIO e ARENA, volume, XIV, tomo I, parti generali, p. 269 e ss.

Poiché detto principio abbia un significato ed un suo effettivo valore si richiede in astratto che siano gli stessi cittadini a votare sulle decisioni in materia di bilancio: J.J. Rousseau, fautore di una democrazia diretta e non rappresentativa, riteneva che nel momento stesso in cui i cittadini delegano il potere, essi lo perdono in parte. Sebbene il modello descritto sia molto affascinante da un punto di vista teorico, se ne comprendono immediatamente i limiti e le difficoltà di una sua attuazione pratica. Non a caso Montesquieu sosteneva che il bilancio dovrebbe essere espressione di un patto costituzionale tra il potere esecutivo ed i cittadini; questi ultimi dovrebbero autorizzare tramite il Parlamento il potere esecutivo a prelevare le imposte e con il relativo ricavato il potere esecutivo dovrebbe effettuare le spese pubbliche in favore dei cittadini. Nelle economie contemporanee ove vige il principio di legalità, le carte costituzionali si preoccupano di offrire garanzia affinché il potere delegato all'organo parlamentare sia conforme alla loro volontà, sancendo l'approvazione del bilancio con legge dello stato. Premesso quanto sopra in merito al contenuto del diritto al bilancio e al suo diverso atteggiarsi a seconda delle forme di stato che si sono succedute nel tempo, vediamo ora in che cosa si sostanzia il documento di bilancio. Numerose sono gli studiosi di diritto finanziario che si sono interessati al tema in rassegna, ma non tutti si sono soffermati sulla definizione

tecnica del documento contabile passando direttamente alla precisazione che il termine bilancio riferito allo Stato ha significato di bilancio di previsione, quasi che fosse compito di altra disciplina la descrizione tecnica del documento lasciando al giurista la trattazione degli aspetti di teoria generale del diritto.

Secondo un'impostazione<sup>13</sup> alquanto recente, il bilancio dello Stato, prima ancora di essere un prospetto contabile dell'attività finanziaria dello Stato, rappresenta il punto di riferimento centrale ed essenziale delle scelte collettive e quindi il riflesso di una serie di rapporti, innanzitutto politici e poi economico-finanziari, tra i cittadini ed il potere esecutivo, sia in uno stato democratico che in uno stato autoritario.

Più tecnicamente Zaccaria<sup>14</sup>, definisce il bilancio come il documento contabile dal quale attraverso il raffronto tra valori di segno opposto emergono i risultati conseguiti o da conseguire da un'impresa o da un ente pubblico.

Il Griziotti<sup>15</sup> definisce il bilancio come *il documento giuridico contabile nel quale sono indicate le entrate e le spese dello Stato, relative ad un certo periodo di tempo*, ordinariamente dodici mesi.

---

<sup>13</sup> SOBBRIO G., *Corso di finanza pubblica*, 1987, Messina, p.77.

<sup>14</sup> Cfr. *Il bilancio dello stato*, in *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, AA.VV., Torino, 1999, p. 45-102.

<sup>15</sup> GRIZIOTTI, *op. cit.*, cap. V.

Secondo altri studiosi è *“il prospetto delle entrate e delle spese dello Stato in un ciclo di tempo normalmente composto di dodici mesi<sup>16</sup>”*, che normalmente dicesi anno finanziario.

O ancora, vi è chi vede nel bilancio *“il documento contabile che pone in evidenza i probabili risultati del ciclo di operazioni che si effettueranno in un determinato anno finanziario<sup>17</sup>”*.

Il Griziotti e l'Ingrosso, trattando del tema in rassegna, ne propongono una definizione che ne evidenzia la natura e la funzione contabile; in più il primo ne sottolinea anche la valenza giuridica.

Si osserva però che la dottrina citata definisce il bilancio e non il bilancio preventivo, come invece fa il Bennati, la cui definizione evidenzia che siamo di fronte ad un bilancio preventivo o bilancio di previsione, che dir si voglia, laddove si parla di “probabili” risultati di un ciclo di operazioni.

Più di recente il bilancio, in termini contabili, è l'ordinata descrizione in cifre delle entrate e delle uscite in due parti distinte e contrapposte, in maniera da mettere in evidenza il risultato differenziale (saldo) che può essere il pareggio, il disavanzo o l'avanzo<sup>18</sup>.

Nel nostro ordinamento le regole fondamentali che disciplinano il bilancio dello Stato sono contenute nell'art. 81 della Costituzione, il

---

<sup>16</sup> In tal senso INGROSSO G., *Ist. Dir. Fin. cit.*, p. 23, nonché MASCI, *Corso di Scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1939, p. 85.

<sup>17</sup> BENNATI, *Manuale di contabilità di stato*, Napoli, 1967, p. 148.

<sup>18</sup> STEFANI G., *Economia della finanza pubblica*, 1990, Padova, p. 44.

quale al primo comma testualmente recita: *“Le camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati da Governo”*.

Il legislatore del 1948 con il termine *“bilanci”* vuole riferirsi al bilancio preventivo, mentre per indicare il bilancio consuntivo utilizza il termine rendiconto.

Storicamente il bilancio preventivo era composto di un bilancio per l'entrata e di tanti bilanci per la spesa, quanti erano i ministeri; vi era poi un riepilogo generale del bilancio preventivo, il quale riuniva e poneva a raffronto i riassunti degli stati di previsione dell'entrata e della spesa, e si approvava insieme con esso<sup>19</sup>.

Sostanzialmente invariata è la situazione in quanto il plurale utilizzato all'art. 81 cost. evidenzia, nel rispetto del principio di unicità del bilancio, i contributi dei vari ministeri alla formazione del bilancio preventivo, il quale risulta articolato per spesa ed in tanti stati di previsione, quanti sono appunti i dicasteri<sup>20</sup>.

Il termine *“bilancio”* assume due significati distinti e separati a seconda se sia riferito alle aziende di erogazione o alle aziende di produzione: nelle aziende di erogazione, ove la gestione si concreta in operazioni di

---

<sup>19</sup> A tal proposito il MASCI (in *op. cit.*, p. 88) osservava come i singoli stati di previsione della spesa formavano oggetto di altrettanti disegni di legge; il disegno di legge sopra lo stato di previsione del Ministero delle Finanze comprendeva anche lo stato di previsione dell'entrata e il riepilogo generale del bilancio preventivo (R.D.L. 10 maggio 1925, n. 596 che modificava il R.D. 18 novembre 1923 in tema di contabilità generale dello Stato).

<sup>20</sup> AMATUCCI, *L'Ornamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 96.

entrata volte a formare una provvista finanziaria e di uscita volte all'impiego della precedente provvista, con il medesimo termine si vuole intendere *bilancio di previsione o bilancio preventivo*; nel secondo caso con il termine bilancio suole intendersi il *bilancio consuntivo*, detto più precipuamente *bilancio d'esercizio*, documento contabile redatto *ex post* a conclusione dell' esercizio cui esso inerisce, andando a rappresentare in esso i risultati di una gestione relativa ad un determinato periodo di tempo.

La motivazione è rinvenibile nella circostanza che in passato nelle aziende di produzione, per essere rivolte alla produzione di beni e servizi secondo un criterio di economicità, non era agevole formulare una previsione generale sul complesso delle operazioni che erano influenzate da fatti e fattori estranei all'attività aziendale, alla cui conoscenza l'accesso non era agevole ed immediato come al giorno d'oggi; mentre nelle aziende di erogazione, per il fatto di operare per fini la cui produttività non fosse immediatamente percepibile, risultava più semplice prevedere nel complesso le spese da erogarsi e le entrate da conseguirsi<sup>21</sup>.

Per tale motivo tradizionalmente la contabilità pubblica è una contabilità di tipo finanziario, in quanto considera solo i fatti di gestione che si concretano in entrate ed uscite in denaro; mentre la contabilità delle

---

<sup>21</sup> INGROSSO G., *Corso di finanza pubblica*, Napoli, 1969, p. 591.

imprese è una contabilità di tipo economico, che considera le risorse impiegate ed i proventi realizzati nell'anno, in un'ottica ove l'elemento costo è strategico, e deve essere recuperato con i ricavi.

In riferimento al contenuto si distingue il bilancio *economico* dal bilancio *finanziario*: il primo individua i costi ed i ricavi di competenza economica di un dato esercizio ed il corrispondente risultato finale di gestione; il secondo registra, relativamente sempre ad un dato periodo di tempo, le entrate e le uscite monetarie di pertinenza dello stesso.

Sulla falsariga della distinzione sopra riportata tra aziende produttrici di beni e servizi e le aziende di erogazione, il Fazio definisce, con riguardo alle prime, il bilancio come *un insieme sistematico di valori, distribuito in parti contrapposte e bilancianti che costituiscono lo stato attivo, lo stato passivo ed il conto generale dei profitti e delle perdite*, con riferimento alle seconde *un bilancio formato da due parti, pure contrapposte tra di loro ed in equilibrio (bilancianti), in una prima delle quali sono indicate le varie fonti, con la relative entità di mezzi monetari e, nella seconda parte, la destinazione ripartita per importi e finalità dei predetti mezzi*.

Sia il bilancio economico che quello patrimoniale si caratterizzano per l'equilibrio delle parti opposte che si consegue tecnicamente, nel primo caso, iscrivendo l'utile o la perdita d'esercizio al passivo o all'attivo di bilancio, nel secondo caso l'eventuale disavanzo viene coperto con i mezzi finanziari scelti dall'amministrazione.

Il bilancio dello Stato e della P.A., si è detto, è di previsione; tale precisazione dopo l'entrata in vigore della Costituzione è meno pressante stante il disposto di cui all'art. 81, I comma, di cui si dirà più ampiamente; inoltre si caratterizza per essere un bilancio finanziario, di guisa che esso registra tutte le entrate e tutte le spese che si prevede saranno rispettivamente acquisite ed erogate dalle amministrazioni centrali (ministeri e organi costituzionali) nel corso del successivo anno finanziario.

#### 1.2. La natura della legge di bilancio

La gestione della finanza statale è subordinata all'emanazione della cosiddetta legge di bilancio, con la quale il Parlamento approva le previsioni delle entrate e delle spese pertinenti ad un determinato esercizio finanziario.

Per le forme di diritto pubblico ove l'attività finanziaria dello Stato deve svolgersi, il bilancio pubblico è un documento solenne, cui è connesso il diritto della collettività di stabilire, nei modi costituzionali di formazione della volontà generale, non più soltanto un'autorizzazione di spese ma i limiti dell'attività finanziaria e di ciascuna sua forma e indirettamente i limiti e le forme dell'attività economica privata, e di controllarne lo svolgimento.

Con legge di bilancio sorgono in capo all'Amministrazione facoltà e obblighi, onde consegue che la legge di bilancio è il presupposto giuridico dell'attività finanziaria durante l'anno in cui il bilancio si esegue<sup>22</sup>.

Con legge di approvazione del bilancio in concreto si conferisce al Governo il diritto-potere, o addirittura il dovere<sup>23</sup>, di effettuare i prelievi dalle economie private, per destinare le dosi di ricchezza prelevate alla spesa pubblica. Il prelievo ha l'effettiva funzione di fornire allo Stato i mezzi finanziari per impiegarli in un'attività di spendita nell'interesse della collettività.

Il potere d'imperio conferito allo Stato è legittimato dalla Costituzione (e prima ancora dallo Statuto Albertino all'art. 25) che all'art. 53 prescrive testualmente che *“tutti devono concorrere alla spesa pubblica in proporzione alla propria capacità contributiva”*<sup>24</sup>.

Una questione tuttora aperta che divide la dottrina da oltre un secolo, è quella inerente la natura della legge di bilancio anche in ragione della

---

<sup>22</sup> INGROSSO Gustavo, *Ist. Dir. Fin., cit.*, p. 61.

<sup>23</sup> INGROSSO Giovanni, *Corso di Fin. Pub., cit.*, p. 18 e ss; p. 619 e ss; AMATUCCI, *op. cit.*, 2004, p. 93 e ss..

<sup>24</sup> Per approfondimenti sul principio di capacità contributiva cfr. AMATUCCI, *cit.*, 2007, p. 86; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 68; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 133; LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 1996, p. 34; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 48; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 5; FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 33; MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, I, 1, 223.

circostanza che tuttora non si concorda sulla necessità della distinzione – opposizione tra legge formale e legge materiale.

Le posizioni sono diverse e molteplici, per tale motivo ci sembra necessaria una preliminare digressione sulla distinzione ora detta.

Si definiscono leggi in senso formale tutti gli atti deliberati dalle due Camere o, comunque, da un organo cui è attribuita dalla Costituzione la funzione legislativa secondo il procedimento disciplinato negli artt. 70 e ss. della Costituzione, negli Statuti regionali e nei regolamenti delle Camere e dei Consigli regionali e provinciali.

In deroga al principio della divisione dei poteri, il potere esecutivo può porre in essere norme costitutive dell'ordinamento giuridico dello Stato; tale funzione viene detta materialmente legislativa per mettere in evidenza come gli atti normativi predisposti dagli organi esecutivi abbiano di regola il contenuto tipico della legge, ovvero contenuto di norma giuridica, ma non la forma, che è data alla legge dal suo particolare procedimento di formazione da parte delle Camere<sup>25</sup>.

Secondo il Crisafulli, le leggi formali possono o avere il contenuto tipico della legge quale fonte di diritto, vale a dire porre una norma giuridica, ovvero disporre in modo concreto e puntuale (legge – provvedimento). Ora, secondo la dottrina citata, ove si definiscano leggi in senso materiale tutti gli atti (quali che siano gli organi che li pongono in essere

---

<sup>25</sup> MARTINES T., *Diritto costituzionale*, Milano, 1992, p. 450 e ss..

e quale che sia il loro procedimento) che contengono norme giuridiche, ne consegue che, nella prima delle ipotesi sopra considerate, la legge formale sarà anche legge in senso materiale, mentre nella seconda sarà una legge soltanto in senso formale. Ne consegue altresì che gli atti del potere esecutivo che contengono norme giuridiche sono leggi in senso materiale.

L'Amatucci con riguardo alla legge di bilancio aderisce alla tesi della natura mista<sup>26</sup>; l'autore afferma che essa, insieme alla legge finanziaria e alle altre collegate, innova l'ordinamento giuridico finanziario vigente, in quanto colma annualmente una lacuna fondamentale che caratterizza tale branca del sistema rispetto alle altre. La dottrina citata afferma che l'ordinamento giuridico finanziario, a differenza di altre branche del diritto, abbisogna della legge di bilancio, la quale ad esso attribuisce efficacia per un anno, e che al pari di ogni altra legge, innova l'ordinamento, arricchendolo di una condizione di operatività annuale. Da ciò l'autore ne fa conseguire la natura di *legge di approvazione*, nella specie di *autorizzazione*<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Seguaci della tesi della natura mista della legge di bilancio sono altri autori quali GRAZIANI, *Il bilancio e le spese pubbliche*, in *Primo Trattato di diritto Amministrativo*, a cura di Orlando, Milano, 1902, vol. IX, pp. 373-381, FLORA, *op. cit.*, p. 76 e ss..

<sup>27</sup> In tal senso anche altra dottrina, CRESCINI-ROBOTTI, *Il Bilancio dello Stato*, Ancona 1995, e STEFANI, *Economia della Finanza pubblica*, Padova, 1997, p. 88.

L'Amatucci è in linea con l'orientamento di quella parte della dottrina<sup>28</sup> che qualifica la legge di bilancio come legge di *approvazione o autorizzazione*<sup>29</sup> in quanto essa manifesta la funzione di rendere possibile l'esecuzione di un atto amministrativo già formato dal Governo, mentre il bilancio nel momento in cui è presentato al Parlamento altro

---

<sup>28</sup> INGROSSO, cfr. *Ist. dir. fin., cit.*, I, p. 53 e ss..

<sup>29</sup> Sul tema della natura giuridica della legge di approvazione, la dottrina risulta tuttora divisa tra coloro che ne affermano la natura di legge formale - SANDULLI A.M., *Legge (diritto costituzionale)*, in *Nss. D.I.*, IX, Torino, 1963, p. 630 - e coloro che, negandola, o contestano in radice la validità della distinzione tra legge formale e legge sostanziale (PALADIN L., *Ciò che rimane del concetto di legge meramente formale*, in *Studi in onore di M. Udina*, Milano, 1975, p. 1735; RESCIGNO G.U., *Rinasce la distinzione – opposizione tra legge in senso formale e legge in senso materiale? (nota a C. cost., sent. 11 giugno 1999 n. 225)*, in *Giur. cost.*, 1999, III, p. 2013; MODUGNO, *Legge*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, 889, il quale, peraltro, sostiene l'avvenuta vanificazione del concetto di legge sostanziale) o, diversamente, asseriscono la natura anche sostanziale della legge di approvazione, in particolare con riferimento alla legge di bilancio di cui al I co, dell' art. 81 cost. (in tal senso ANELLI C., *Le legge di approvazione del bilancio e l'art. 81, terzo comma, della Costituzione*, I, in *La finanza pubblica*, 1960, p. 88.).

Il SANDULLI ed il MORTATI considerano le leggi di autorizzazione e di approvazione atti di indirizzo, che esercitano, in quanto espressione di indirizzo politico, una efficacia condizionante non solo per l'attività successiva del Governo, ma anche per quella dello stesso Parlamento che rimane perciò vincolato alla loro osservanza, a meno di non derogarvi in modo espresso. Secondo altra dottrina (CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, 1992, Milano, p. 324 e ss.), questa opinione non sembra del tutto convincente in riferimento alle leggi di approvazione, non soltanto per la più generale ricostruzione degli atti di approvazione come atti di controllo, ma anche per la considerazione che in talune ipotesi previste dalla Costituzione la legge di approvazione opera sicuramente come atto di controllo. Qualche dubbio può sorgere in riferimento alla legge di approvazione del bilancio nella quale il contenuto di indirizzo è largamente sovrachante, se non esclusivo. Ma, a ben vedere, e nonostante la lettera dell'art. 81 cost., non può negarsi che il significato della legge che approva il progetto di bilancio è diverso da quello tecnicamente proprio delle leggi di approvazione. Con essa le Camere non si limitano ad esercitare una valutazione su un atto che rimane di un altro potere o di un altro organo, ma adottano un testo legislativo che è stato promosso da una proposta avanzata del Governo in conformità alle regole che disciplinano in generale l' iniziativa legislativa, e che, una volta adottato, diventa legge del Parlamento.

Il parlare di approvazione della legge di bilancio ha quindi lo stesso significato che ha il parlare di approvazione, cioè di adozione, di un progetto di legge pervenuto alle Camere nei modi previsti dalla Costituzione e dai regolamenti per l'instaurazione del procedimento legislativo.

non è che una proposta di legge, e come tale priva di effetti giuridici di sorta.

Inoltre l'autore sottolinea un altro aspetto relevantissimo: l'ordinamento legislativo preesistente alla legge di approvazione del bilancio istituisce i tributi, ma è la legge di bilancio che imprime alle singole leggi di imposta esecutorietà. La tesi è quella che la legge di bilancio sia produttiva di effetti giuridici nei confronti dei cittadini perché così come lo Stato non può pretendere entrate non previste in bilancio, parimenti i cittadini non possono pretendere dallo Stato prestazioni la cui spesa non sia a sua volta iscritta nel bilancio stesso; da ciò discende che la legge di bilancio non solo è una legge formale, ma anche a contenuto sostanziale, e dunque *legge formale e sostanziale*.

Nella medesima direzione anche altra dottrina, la quale ritiene che il provvedimento in questione possa essere assimilato ad una legge formale ma anche sostanziale: tale posizione troverebbe giustificazione, da un lato, nella circostanza che la decisione di bilancio è un atto di programmazione finanziaria e quindi a contenuto normativo; dall'altro nella considerazione che il Parlamento concorre attraverso il potere di emendamento alla formazione sostanziale del bilancio<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> In tal senso BARILE P., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova 1982, p. 249; BARETTONI-ARLERI, *Contabilità dello stato e degli enti pubblici*, Roma, 1997, pgg. 92-93.

Fautore della teoria della natura puramente sostanziale delle legge di bilancio è il Mortara che circa un secolo fa assumeva che essa si qualifica come un atto che pone le basi giuridiche dell'attività statale, pone inoltre obblighi e facoltà al Governo, come tale è legge con contenuto sostanziale, e precisamente si inquadra tra le *leggi di autorizzazione*<sup>31</sup>.

In aderenza all'orientamento formalista, la posizione dell'ARENA il quale asserisce che la legge di bilancio è una *legge di autorizzazione*, nel senso che consente all'amministrazione di esercitare i diritti stabiliti da altre leggi in vigore; per le entrate, le varie leggi sulle imposte, sulle tasse, etc., per le spese, le leggi organiche dei pubblici servizi. E' dunque inoltre legge *vincolata*, nel senso che gli stanziamenti per le entrate e le spese dipendono da leggi precedenti o contratti. L'aspetto determinante sottolineato dall'autore che farebbe perdere alla legge il carattere sostanziale, riaffermandone quello formale, sarebbe proprio la vincolatività sopra descritta.

Secondo tale interpretazione la diatriba che qui si riporta, inerente la natura della legge di bilancio, può dirsi conclusa con l'entrata in vigore

---

<sup>31</sup> Cfr. in *Commentario al codice civile*, Milano, 1901, p. 100 e ss.; oltre all'autore ora citato hanno attribuito carattere sostanziale alla legge di bilancio il VITAGLIANO, di cui si dirà *infra*, e L'ORLANO (*Il concetto giuridico della legge di bilancio*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1911), il quale, anche se in un primo tempo aderì alla tesi formalistica (*Principi di diritto costituzionale*, Firenze, 1889, p. 138), successivamente mutò orientamento, riconoscendo valore sostanziale alla legge di bilancio in quanto legge sostanziale di organizzazione.

della Costituzione che, all'art. 81, terzo comma, precisa la vera natura della legge di bilancio operando una distinzione tra i normali atti che caratterizzano l'attività legislativa volti all'acquisizione delle risorse e dall'altra tra quelli finalizzati all'autorizzazione annuale delle entrate e delle spese; ovvero la norma prescrive che la legge di bilancio deve mantenersi nei limiti delle precedenti leggi finanziarie, laddove pone il divieto di presentare stanziamenti di entrate e di spese, che non trovino già base in una legge esistente<sup>32</sup>.

Altro orientamento<sup>33</sup>, invece, assume che le nuove argomentazioni derivanti dalla entrata in vigore della Costituzione non hanno spostato i termini della questione e tanto sia per le medesime argomentazioni sopra svolte sia in quanto si sostiene che il terzo comma dell'art. 81, lungi dal sancire la natura formale della legge di bilancio, ne rinforza la natura sostanziale laddove, nel disposto di cui al terzo comma, viene in sostanza a porre un divieto all'approvazione di nuovi istituti obbligatori, sia per lo Stato che per i cittadini, e quindi si conferma che la legge di bilancio ha contenuto materiale, per riflettersi su altri istituti obbligatori, pur se preesistenti ad essa, ma ineseguibili.

---

<sup>32</sup> Nel medesimo direzione anche il DI RENZO (in *Istituzioni di contabilità di stato*, Roma, 1961) il quale afferma che con l'entrata in vigore della Costituzione e con essa dell'art. 81 viene definitivamente fatta luce sulla questione sancendo in maniera indubbia la natura puramente formale della legge di bilancio laddove, non riconoscendole il potere di modificare le norme giuridiche finanziarie preesistenti, non le si riconoscono le qualità innovativa o abrogativa proprie delle leggi con contenuto sostanziale.

<sup>33</sup> INGROSSO, *Ist. dir. Fin., cit*, 1956, p. 61.

L'orientamento formalista espresso dalla dottrina prevalente, di cui in parte si è fatto cenno, nega alla legge di bilancio la natura di legge in senso obiettivamente sostanziale, mentre attribuisce maggior valore al bilancio come documento contabile rispetto alla sua funzione giuridica, definendo così la legge di bilancio come legge formale *di pura autorizzazione* senza un contenuto sostanziale<sup>34</sup>. Secondo tale interpretazione, le leggi che approvano i bilanci non toccano i rapporti tra lo Stato ed il cittadino ma si limitano a regolare i rapporti tra potere legislativo e organi dell'amministrazione: non modificano il diritto esistente e non contengono norme giuridiche nuove nè modificano leggi esistenti. Trattasi di atti formalmente legislativi, sia per gli organi che li

---

<sup>34</sup> ROMANO, *Saggio di una teoria delle leggi di approvazione*, in *Il Filangeri*, XIII, 1898, p. 252; DONATI, *Le leggi di autorizzazione e di approvazione*, in *Dizionario di diritto pubblico*, 1911; RANELLETTI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1934, p. 272 e ss.; GIANNINI A.D., *Elementi di diritto finanziario*, Roma, 1939, p. 92 e ss.; il MASCI (*op. cit.*) afferma che, poiché per riscuotere un'imposta occorre che una legge lo stabilisca e che la legge di bilancio annualmente autorizzi il Governo a riscuoterla, si evince che le leggi che approvano i bilanci non toccano i rapporti tra lo Stato ed il cittadino: non modificano il diritto esistente e non contengono norme giuridiche nuove. In questo senso l'autore parla di legge di *autorizzazione pura*, cioè leggi che per le entrate consentono al Governo di esercitare verso i contribuenti quei diritti che allo Stato derivano dalle leggi in vigore; per le spese autorizzano il Governo a fare quelle che nel bilancio sono segnate; queste leggi dunque contengono un puro atto amministrativo di autorizzazione, p. 92 e ss.; SANTI ROMANO, *Corso di diritto costituzionale*, Padova, 1940, p. 346 e ss.; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. IV, 1948, p. 442; ARENA, *op. cit.*, 1954, 276 e ss.; BUSCEMA, alla voce "Bilancio dello Stato" in *Enc. Dir.*, V, Milano, 1959, p. 389 e ss.; ID., *Il bilancio*, vol. I, Milano, 1971, p. 135; SICA, *Osservazioni sulla legge di bilancio*, in *Rass. dir. pub.*, 1960, I, p. 55; BENNATI, *La legge di bilancio*, in *Cons. Stato*, 1960, IV, p. 133; ID., *Manuale di contabilità di stato, cit.*, il quale, benché sia uno degli assertori della natura formale della legge di bilancio, conferisce valore di norma sostanziale ad alcuni stanziamenti iscritti in bilancio; DI RENZO, *op. cit.*, Roma, 1961, p. 462; VIRGA, *Diritto costituzionale*, 1967, p. 228; SEPE, *Atto normativo ed atto amministrativo in generale*, in *Studi in onore di F. Carbone*, 1970, p. 377; BENTIVENGA, *Elementi di contabilità pubblica*, Milano, 1970, vol. I, p. 235; e più recentemente LECCISOTTI – PEDONE, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 2007, p. 65.

emanano che per le forme che lo rivestono, ma certamente non hanno natura di atti di produzione di norme giuridiche.

La corrente dottrinale che propende per la natura meramente formale del provvedimento di bilancio risale alla c.d. teoria dualistica, diffusa dagli studiosi tedeschi di diritto pubblico della seconda metà dell'Ottocento.

La circostanza che provocò la nascita e la diffusione di tale interpretazione fu il rifiuto da parte della Camera bassa prussiana di approvare il bilancio statale, essendo la stessa contraria alla politica militare di Bismarck; in seguito a tale rifiuto, dal 1862 al 1866, la gestione finanziaria dello Stato si svolse in assenza dell'approvazione parlamentare.

La teoria formalista delle legge di bilancio è stata posta in crisi dall'evolversi della realtà che ha visto sempre più la legge di bilancio come un atto di indirizzo economico finanziario, frutto della codecisione tra Governo e Parlamento. Basti pensare alla definizione molto diffusa nella dottrina degli anni settanta<sup>35</sup> di *legge di organizzazione*, a causa della circostanza che la legge di bilancio contiene un complesso di norme volte ad esplicitare gli effetti sull'intera amministrazione pubblica.

---

<sup>35</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, 1970; BARTOLE, *Art. 81 cost. La formazione delle leggi*, Bologna, 1979, artt. 76 – 82, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, p. 241 ss..

Come si è visto, il dibattito si presenta assai più complesso di quanto potrebbe apparire perché preliminarmente ad esso sono due ordini di tematiche sulle quali la dottrina è divisa. In primo luogo si pone come presupposto stesso alla speculazione dottrinale citata nelle pagine che precedono la discussa opportunità del mantenimento della distinzione nel nostro ordinamento tra legge formale e legge sostanziale; in secondo luogo molteplici e dibattute si presentano le teorie da più parti avanzate sui caratteri distintivi della legge in senso sostanziale e in senso meramente formale, oltre che sull'ammissibilità nel nostro ordinamento della c.d. leggi - provvedimento.

Sul punto non può sottacersi che la Costituzione adotta il termine "legge" non sempre in senso univoco, cioè per indicare la legge in senso formale. Così, ad es., quando in alcune disposizioni rinvia, per l'ulteriore disciplina della materia, alla legge o a norme generali, può sorgere dubbio (risolvibile in via interpretativa) che si tratti della legge formale, potendo la riserva riguardare un atto normativo non legislativo.

Le definizioni di legge in senso formale e di legge in senso materiale e quindi la portata della distinzione – opposizione devono accuratamente ricercarsi autore per autore e periodo per periodo, in ragione, soprattutto, dell'assenza di una stabile e certa distinzione che accomuni sia la dottrina che la giurisprudenza per un tempo determinato.

I confutatori della teoria dualistica asseriscono che ogni materia può essere rivestita dalla forma di legge, che è norma giuridica in senso formale e in senso sostanziale; di conseguenza la disquisizione se la legge di bilancio sia legge in senso formale o sostanziale è irrilevante nei confronti del sistema giuridico. Tramite la legge di bilancio si esplica l'attività di indirizzo politico economico scelta dal Governo ed approvata dal Parlamento, e ciò si traduce in una attività di intervento pubblico.

In dottrina il primo detrattore della teoria dualistica è stato il Vitagliano<sup>36</sup>, il quale sosteneva che la legge di bilancio ha contenuto giuridico materiale in quanto attribuisce competenze anche se, essendo un fenomeno giuridico complesso, risente del diritto positivo vigente nei vari Stati e dunque non può essere costretta in una o altra categoria senza arrivare ad erronee conseguenze<sup>37</sup>.

Secondo il Rescigno, il dibattito ha perso valore in quanto l'espressione legge in senso materiale ma soprattutto la distinzione legge formale - legge materiale, sembra in dottrina essere scomparsa, risolvendosi quest'ultima in una distinzione concettualmente inammissibile, che mette in opposizione due classi costruite secondo criteri del tutto diversi ed indipendenti<sup>38</sup>. Diversamente la posizione della giurisprudenza

---

<sup>36</sup> Cfr. *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*, 1901.

<sup>37</sup> Ancora per ulteriori approfondimenti sulle teorie inerenti la natura della legge di bilancio, cfr. DI RENZO L. L., *Il Bilancio dello Stato*, Milano, 1979, pgg.112 e ss.; BARETTONI-ARLERI, *Riforma del bilancio dello Stato e art. 81 Cost.*, in *Stato ed Economia*, Milano, 1984, pgg. 143 e ss..

<sup>38</sup> Cfr. *op. cit.*, p. 2018.

costituzionale, che sembra aver fatto riemergere nel nostro ordinamento proprio la categoria delle leggi meramente formali: la Corte Costituzionale, con sent. n. 225/1999 e n. 226/1999 (inerenti la legittimità di leggi provvedimento di approvazione di piani urbanistici), e successivamente il Consiglio di Stato, con sent. n. 1321/2003 (concernente l'approvazione di piani sanitari mediante legge regionale), si sono pronunziati nel senso dell'ammissibilità delle leggi caratterizzate dalla forma legislativa, ma il cui contenuto risulta privo di alcun valore di legge<sup>39</sup>.

Una legge senza valore di legge quindi, o, come viene definita in dottrina, a valore amministrativo<sup>40</sup>.

In definitiva, in merito alla natura della legge di bilancio ci sentiamo di aderire alla posizione, seppur minoritaria, di chi riconosce ad essa contenuto materiale o se si vuole misto.

La legge di bilancio ha funzione legittimante e vincolante: serve a rendere esecutorie le norme finanziarie e tributarie preesistenti; contiene un precetto rivolto a terzi, che va ad integrare quello già contenuto nelle norme finanziarie preesistenti; con legge di bilancio, da un lato, si pone il divieto ai cittadini di pretendere dallo Stato prestazioni che non trovino

---

<sup>39</sup> CASSESE S., *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, 2006, Milano, pgg. 3464 e ss..

<sup>40</sup> SIMONCINI A., *La legge "senza valore" (ovvero della necessità di un giudizio sulla ragionevolezza delle scelte normative)*, nota a C. Cost., sent. 11 giugno 1999 n. 225, in *Giur. cost.*, 1999, III, pgg. 2024 e ss..

corrispondenza nelle disposizioni di bilancio, dall'altro, si vincola il Governo ad eseguire il bilancio e a farlo nei limiti stabiliti con legge di bilancio.

Nell'anno finanziario cui il bilancio inerisce il Governo è sì autorizzato ad esercitare il potere-dovere conferitogli, ma per farlo in concreto necessita della legge di approvazione del bilancio.

In altri ordinamenti giuridici, la legge di bilancio è una legge di natura sostanziale in quanto con essa è possibile modificare o integrare norme finanziarie preesistenti.

In Francia, in sede di approvazione di bilancio, i parlamentari possono proporre un aumento degli stanziamenti per una data finalità anche se nel contempo devono indicare quale altra spesa dello stesso importo debba essere tagliata. Di conseguenza la *loi de finances dell'année* contiene le disposizioni che innovano il quadro normativo in vigore, c.d. *mesures nouvelles*. In altri termini, la legge di bilancio francese recepisce e sintetizza le legislazione preesistente con quelle modificazioni apportate dalle sue stesse disposizioni<sup>41</sup>.

Diversamente nel Regno Unito, dove il Parlamento può solo approvare o respingere in blocco il bilancio presentato dal Governo, senza alcuna possibilità di modifica delle previsioni in esso contenute, fatta salva la possibilità di sfiduciare il Governo.

---

<sup>41</sup> MONORCHIO - QUIRINO, *Economia della finanza pubblica*, Bari, 2005, pgg. 91 e ss..

In Germania, infine, il Ministro delle finanze ha un potere di veto che gli consente di rigettare singole proposte di spesa, qualora ne ravvisi l'assenza dei requisiti di necessità ed economicità<sup>42</sup>.

### 1.3. Contenuto del documento di bilancio

Premesso che il bilancio è un documento amministrativo contabile contenente le previsioni delle entrate e delle spese, esso può avere un diverso contenuto a seconda del momento cui si riferiscono le previsioni. Così suole distinguersi il bilancio *di competenza*, detto anche *giuridico*, *di diritto* o *di esercizio* e il bilancio *di cassa*, detto anche *di fatto* o *di gestione*.

Il bilancio di competenza è definito *di diritto* in quanto in esso si registrano le previsioni delle entrate che lo Stato ha il diritto di riscuotere e le spese che si presume verranno impegnate, in base alle leggi vigenti e durante l'esercizio finanziario considerato; diversamente il bilancio di cassa, il quale espone gli incassi ed i pagamenti che verranno materialmente riscossi i primi ed erogati i secondi nell'esercizio finanziario anche se appartenenti secondo le leggi vigenti ad un esercizio precedente.

---

<sup>42</sup> Sul punto più ampiamente si veda QUIRINO N., *I metodi di redazione dei documenti di bilancio nei principali paesi comunitari*, Ministero del Tesoro, Commissione tecnica per la spesa pubblica, Roma, 2001.

Un'autorevole dottrina<sup>43</sup> affermava che *nel bilancio di competenza sono comprese le spese, per le quali si ha l'impegno di pagamento, e le entrate, che si ha il diritto di riscuotere nell'ambito di un esercizio finanziario*, a prescindere dal fatto che le entrate e le spese si verifichino durante l'anno finanziario cui l'esercizio si riferisce, rendendo il significato proprio di bilancio di diritto; parimenti si affermava che *nel bilancio di cassa sono elencate le entrate e le spese che durante l'anno finanziario entrano nella loro rispettiva fase di riscossione e di pagamento indipendentemente dall'epoca del relativo impegno*.

Altre parte della dottrina tradizionale sostiene che la distinzione di cui sopra debba operarsi con riferimento al momento giuridico in cui la previsione considera l'entrata e la spesa. Infatti se si guarda alle entrate che lo Stato riscuoterà nell'anno e alle spese che erogherà, si tiene conto del momento in cui si verifica il fatto dato dall'entrata effettivamente riscossa e dalla spesa effettivamente erogata.

In questo caso, ciascun esercizio finanziario non lascia traccia di scritture o rapporti contabili in quanto le entrate non riscosse e le spese non effettuate sono annullate. Se invece si guarda non al momento giuridico dell'effettiva riscossione ed erogazione di mezzi finanziari, bensì a quello in cui lo Stato acquista il diritto a conseguire un'entrata ovvero assume l'obbligo (o l'impegno) ad erogare una spesa, non è più

---

<sup>43</sup> GRIZIOTTI, *op. cit.*, cap. V, p. 5.

l'effettiva variazione nella consistenza finanziaria che assume rilevanza nel bilancio, ma il momento nel quale si costituisce un diritto o un dovere facente capo allo Stato.

Nel primo caso il bilancio espone i fatti effettivi, nel secondo i fatti finanziari, in quanto attuabili in forza di un diritto - dovere. Come si diceva l'elemento caratterizzante è il momento giuridico in quanto nel primo caso si ha riguardo al momento della realizzazione di un diritto e dell'adempimento di un obbligo, ovvero, nel secondo, si ha riguardo al momento della costituzione di un diritto e dell'assunzione di un obbligo<sup>44</sup>. Il sistema del bilancio di cassa è certamente più immediato e semplice, ma come vedremo, il legislatore *ante* 1978 ha prescritto la redazione del bilancio dello Stato in termini di competenza<sup>45</sup>.

Ciò ha comportato che il documento contemplato dall'art. 81 cost., esponga per ogni voce di entrata la previsione delle somme da accertare e da incassare e per ogni voce di spesa la previsione delle somme da impegnare e da pagare.

La dottrina più volte si è confrontata in merito alla convenienza tra la redazione del bilancio statale in termini di cassa o in termini di competenza: prima della legge Stammati (l. 468/78) si scelse di redigere il bilancio dello Stato in termini di competenza in quanto la dottrina

---

<sup>44</sup> INGROSSO, *Corso fin. pub., cit.*, pgg. 592 e ss..

<sup>45</sup> Come disposto dall'art. 1, comma 1, l. 468/78.

prevalente anteriore alla riforma del 1978, rinveniva nel sistema della competenza maggiori argomentazioni a favore<sup>46</sup> (nella realtà accadeva che, anche prima della legge n. 468/78, si dava luogo alla redazione di un bilancio di cassa per le esigenze del Tesoro).

Si argomentava che il bilancio di competenza consentiva una esatta valutazione del costo reale dei servizi pubblici resi dallo Stato durante l'anno finanziario evidenziando i veri mezzi per farvi fronte; inoltre, si affermava che, il sistema della competenza permetteva un controllo legislativo più forte e persuadente rispetto al sistema del bilancio di cassa ove il potere esecutivo può impegnare lo Stato per somme non consentite in bilancio, ad es., assumendo impegni la cui erogazione finanziaria è rinviata ad esercizi futuri, ledendo le autorizzazioni ricevute nella legge di bilancio; non da ultimo, il criterio della competenza evitava, a differenza, di quello di cassa, l'inevitabile concessione di fondi da parte del potere legislativo non potendo lo stesso disconoscere impegni legalmente assunti.

Secondo l'opinione di chi scrive, il bilancio di competenza ha sia il pregio di costituire un limite all'attività di spesa del Governo sia quello di consentire al Parlamento un controllo più efficace sull'attività del Governo.

---

<sup>46</sup> Vedasi in tal senso in dottrina i seguenti autori: INGROSSO Giovanni, FLORA, MASCI, già citati in precedenza.

Parimenti, il bilancio di cassa, più semplice ed elementare nel suo contenuto, si presenta particolarmente adatto per la programmazione e il controllo dei flussi finanziari.

In uno Stato di diritto, l'esigenza che l'organo esecutivo sia vincolato a non assumere impegni al di là della volontà dell'organo deliberativo, è stata una delle motivazioni fondamentali che ha fatto propendere per la redazione del bilancio dello Stato in termini di competenza.

Inoltre si osservava come la vera realtà economica del bilancio era esposta solo dal conto di competenza potendosi verificare un conto economico d'esercizio positivo con disavanzo di cassa e viceversa un conto economico in negativo con un surplus di cassa<sup>47</sup>.

Poichè il bilancio di competenza non espone i veri incassi ed i veri pagamenti dell'anno, per rimediare, la dottrina, già un secolo fa, riteneva che l'aver affiancato al bilancio di competenza il bilancio di cassa per le esigenze del Tesoro fu un ottimo rimedio. Il Flora, nel 1903, dissertando intorno all'argomento *de quo*, osservava come : *"il nuovo tipo italiano di bilancio riunisce i pregi dei due sistemi, inglese e francese, mettendo, infatti, accanto al bilancio di competenza, un bilancio di cassa per i bisogni del Tesoro"*.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> FLORA, *op. cit.*, pgg. 65 e ss..

<sup>48</sup> I riferimenti operati dall'autore nel lontano 1903 erano al sistema inglese, ovvero al bilancio di cassa, quale serie di incassi e di pagamenti effettivamente fatti nell'anno, rimanendo annullate tutte le spese autorizzate ma non fatte nell'anno; e al sistema francese, sistema prediletto dal Flora,

Vi è poi da aggiungere che, come sottolineato da altra parte della dottrina<sup>49</sup>, nelle moderne economie ove l'intervento dello Stato è volto alla realizzazione di interessi pubblici attuali e futuri, è determinante per impostare una razionale attività finanziaria, partire da una determinazione certa del costo dei servizi pubblici nonché da una comparazione delle risultanze dei diversi esercizi finanziari; ecco dunque come lo strumento più idoneo per la predisposizione e la formazione di programmi finanziari, necessari per la formazione e la realizzazione di programmi economici generali sia offerto dal bilancio di competenza; in definitiva si accordava preferenza a quest'ultimo sistema, per motivi di natura squisitamente finanziaria in quanto giustificati da fattori di natura giuridica, economica e di politica economica.

In altra direzione, la dottrina più recente, la quale afferma la maggior aderenza al dettato costituzionale del sistema di cassa che ha il pregio, al pari del bilancio di competenza, di controllare gli organi di gestione in quanto è realizzabile un sindacato diretto a stabilire se siano rimosse ed erogate nell'esercizio cui inerisce il bilancio rispettivamente tutte le entrate e le spese in esso previste; inoltre il sistema della iscrizione ora descritto non dà luogo alla formazione dei residui, cui invece perviene il

---

ovvero al bilancio di competenza, che poneva in evidenza le entrate accertate, gli impegni assunti e poi liquidati, senza necessità di riproporli al voto.

<sup>49</sup> INGROSSO, *Corso fin.pub., cit.*, pgg. 592 e ss..

bilancio di competenza, il quale si ha altri pregio di esporre il costo dei servizi pubblici relativamente ad ogni esercizio, ma poiché le entrate e le spese iscritte in bilancio rischiano di non essere rimosse ed erogate nello stesso esercizio nel quale esse sono accertate ed impegnate, realizza i residui e dunque non offre una base di partenza certa per il Governo nella formazione del Bilancio.

La tesi esposta sostiene che un bilancio così concepito viola senz'altro lo spirito della Costituzione la quale stabilisce che esso, così come approvato dal Parlamento, è vincolato all'attuazione dei fini che persegue e per raggiungere quegli obiettivi il bilancio deve essere realizzato integralmente nell'esercizio cui esso si riferisce. Vi è di più in quanto il bilancio di competenza non solo ostacola il raggiungimento dei fini legislativi ma rischia di trasferire all'amministrazione la discrezionalità sufficiente per dirigere anche parzialmente la politica economica<sup>50</sup>.

La stragrande maggioranza dei paesi europei, ad eccezione del Regno Unito che nel 2001 ha adottato il sistema della competenza economica, redige il bilancio dello Stato secondo il criterio di cassa, senza che ciò comprometta l'esercizio del potere di controllo da parte dell'organo deliberativo sulle decisioni di spesa.

---

<sup>50</sup> AMATUCCI, *L'Ordinam., cit.*, 2007, pgg. 130 e ss..

In ottemperanza a detto principio in Francia ed in Germania, la legge di bilancio contempla le entrate da incassare e le spese da erogare, riservando un trattamento particolare alle sole spese pluriennali.

Come giustamente osservato da parte della dottrina<sup>51</sup>, la soluzione ideale sarebbe quella di estendere al bilancio statale le metodologie, i criteri e gli schemi di rilevazione delle operazioni propri del sistema della contabilità aziendale. Ciò, infatti, consentirebbe sia di valutare correttamente le risorse acquisite e consumate dalle amministrazioni per l'approntamento dei servizi, sia di uniformare il bilancio ai conti economici nazionali.

#### 1.4. Le funzioni del bilancio in relazione all'evoluzione delle teorie economiche sulla finanza pubblica

Nei regimi assolutistici ove le decisioni e le attività del sovrano non erano soggette a vincoli e controlli di sorta, il bilancio aveva prettamente una funzione contabile, ovvero esso si concretizzava in un piano contabile d'insieme che esponeva la previsione e la comparazione delle entrate e delle uscite da realizzarsi in un dato anno finanziario. Con il tempo questa funzione è diventata marginale: nelle moderne economie la legge di bilancio assolve fundamentalmente e prevalentemente la

---

<sup>51</sup> MONORCHIO - QUIRINO, *op. cit.*, pgg. 117-118.

funzione di documento giuridico che autorizza le entrate e le spese di un determinato periodo e vincola il Governo a riscuotere le entrate e a erogare le spese nel medesimo periodo di tempo, contenendosi, di conseguenza, nei limiti del bilancio stesso il potere finanziario dello Stato.

In ciò si concretizza la attuale preminente funzione giuridica che qualifica e dà contenuto alla legge di approvazione di bilancio rispetto a quella contabile che lo caratterizzava e la cui individuazione e teorizzazione ha le sue radici nella scuola tedesca di *Laband*<sup>52</sup>.

La dottrina tedesca, che peraltro ha fatto proseliti anche in Italia<sup>53</sup>, partendo dalla maggiore considerazione dell'aspetto contabile della legge di bilancio rispetto a quello giuridico, ne fa discendere la natura di legge formale di pura autorizzazione, senza contenuto sostanziale<sup>54</sup>.

Queste concezioni del bilancio dello Stato attecchirono sotto l'imperio delle teorie economiche classiche della finanza neutrale e sociale.

---

<sup>52</sup> LABAND Paul (1838 – 1918) , giurista tedesco, si occupò in particolare di diritto pubblico, teoria generale del diritto e diritto commerciale, approfondendo temi quali la dottrina degli organi dello stato, la distinzione tra legge formale e legge materiale, la natura ed i caratteri dei diritti pubblici soggettivi. Fra le sue opere ricordiamo, *Il diritto pubblico dell'impero tedesco* (1887-90), *Diritto pubblico tedesco* (1919).

<sup>53</sup> Cfr. ARANGIO – RUIZ, *Istituzioni di diritto commerciale italiano*, Napoli, 1913, pgg. 534 e ss.; GIANNINI A. D., *Elem. dir. fin., cit.*, pgg. 92 e ss.; GRAZIANI, *Il Bilancio...*, *cit.*, pgg. 376 e ss.; MASCI, *cit.*, Roma, 1939, pgg. 92 e ss.; RANELLETTI, *cit.*, pgg. 272 e ss.; SANTI ROMANO, *Cor. dir. cost., cit.*, Padova, 1940, pgg. 346 e ss.; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1948, IV, pgg. 304 e ss..

<sup>54</sup> In merito alla natura della legge di bilancio si è dissertato *supra* al § 1.2 ove si rinvia.

La teoria della finanza neutrale (o semplicemente classica) prendeva le mosse dalle idee liberiste di Adam SMITH<sup>55</sup>, il quale postulava che lo Stato nella vita economica doveva lasciare la più ampia libertà all'iniziativa privata, perché *"l'assoluta libertà economica di movimento e l'assoluta libertà della concorrenza sono i mezzi utili e giusti, che meglio giovano a formare gli individui, a conciliare tra loro le classi sociali e che danno senz'altro alla società l'organizzazione migliore"*.

Alla base del pensiero smithiano vi è l'affermazione che esiste un ordine naturale e spontaneo dei fenomeni economici, da cui consegue che l'economia ha il potere di autoregolarsi e di autodisciplinarsi.

Smith credeva nel meccanismo del libero mercato in cui domanda ed offerta di numerosissimi compratori e venditori si incontrano, determinando quello che poi fu chiamato prezzo d'equilibrio. Questa armoniosità del mercato era il frutto di un apparente paradosso: lo studioso riteneva che l'uomo fosse egoista ma esso, pur tendendo naturalmente a perseguire il proprio tornaconto personale, riusciva a realizzare – coniugando i propri interessi con quelli dei soggetti con cui entrava in relazione – un fine generale, e che questo non era né ricercato né perseguito. E' il concetto più noto come *"mano invisibile"*<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> In *Inquiry into the nature and causes of wealth of nations*, 1776, trad. italiana a cura di CAMPOLONGO E GRAZIANI, *"Ricerca sopra la natura e le cause della Ricchezza delle nazioni"*, Edit. Torinese, 1948.

<sup>56</sup> Questo concetto è espresso in un leggendario brano: *"non è dalla benevolenza del macellaio, del birraio, del fornaio che ci aspettiamo il nostro desinare, bensì dal riguardo che essi hanno del*

ovvero l'uomo nel favorire un proprio interesse, spesso promuove quello pubblico.

Sulla scorta di queste concezioni si indirizzò l'attività finanziaria dello Stato fino alla metà dell'Ottocento; va sottolineato come all'epoca i compiti della finanza pubblica erano molto limitati consistendo nel reperire entrate necessarie per l'assolvimento delle funzioni fondamentali: difesa, giustizia, opere pubbliche.

Secondo i postulati dell'economia classica, le dimensioni del reddito nazionale devono essere considerate come date per la finanza, fatta salva la possibilità che la cattiva finanza riduca il reddito nazionale e che la buona finanza produca un'espansione dell'attività economica privata. Secondo quest'impostazione, la possibilità che la finanza alteri il volume del reddito nazionale è trascurabile e la prevalente attenzione è rivolta alle dimensioni della pressione tributaria rispetto al reddito nazionale e della distribuzione tra i contribuenti di un dato ammontare di entrate.

Una finanza così concepita comporta che, nelle fasi economiche di espansione, l'aumento del reddito nazionale provoca uno spontaneo ed automatico aumento del gettito dei tributi, e quindi una maggiore disponibilità di mezzi finanziari per lo Stato, il quale è così portato ad

---

*proprio interesse. Noi ci indirizziamo non al loro umanitarismo, ma al loro egoismo e non parliamo con essi delle nostre necessità, ma dei loro vantaggi. L'individuo ... è condotto da una mano invisibile a promuovere un fine che non entrava nelle sue intenzioni", cfr. Della ricchezza delle nazioni, libro IV, cap. II.*

incrementare la spesa pubblica. In tal modo, lo Stato contribuisce a creare l'eccesso di domanda globale sull'offerta globale. Se invece l'economia è in una fase recessiva, lo Stato è costretto a ridurre le spese per insufficienza dei mezzi finanziari, stante la diminuzione del reddito globale e conseguentemente del gettito tributario<sup>57</sup>.

In clima di finanza neutrale fioriscono la teoria dello scambio e quella del consumo.

Secondo la prima concezione, le funzioni assegnate alla finanza pubblica dalle teorie sulla finanza neutrale si concretizzano in un rapporto di scambio tra prestazioni di pubblici servizi, da parte dello Stato, e controprestazioni (tributi) da parte di singoli componenti della collettività, sui cui in definitiva ricade il costo della spesa pubblica. Questa teoria non considera che lo scambio presuppone la libertà di contrattazione e che il prezzo si determina in base alla legge della domanda e dell'offerta; i tributi invece sono stabiliti nel loro ammontare e imposti ai contribuenti unilateralmente e coattivamente dallo Stato. Si diffonde così la teoria dello scambio, i cui formulatori furono Senior e Bastiat<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> Sui concetti di finanza neutrale e funzionale, si veda più ampiamente ABBAMONTE, *Corso di diritto finanziario*, Napoli, 1969, pgg. 22 e ss.; e più di recente DI RENZO L. L., *Politiche e Istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Afragola, (NA), 2003 nonché MONORCHIO - QUIRINO, *op. cit.*, Bari, 2005, pgg. 37 e ss..

<sup>58</sup> SENIOR, *Economia politica*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. II.; BASTIAT, *Armonie economiche*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. XII:

La teoria del consumo, che fa capo all'economista francese Say<sup>59</sup>, sostiene che l'ente pubblico spende al posto dei privati dosi di ricchezza da costoro prodotta. Così se l'impiego di ricchezza da parte dei privati per soddisfare bisogni si esaurisce in consumo, parimenti l'impiego di ricchezza da parte dello Stato si risolve in consumo. Di conseguenza lo studioso postula che il fenomeno finanziario consisterebbe in una distrazione di ricchezza dall'investimento privato (posto che il privato abbia già soddisfatto i bisogni) al consumo pubblico, e pertanto l'attività finanziaria si ridurrebbe ad un'attività improduttiva.

La teoria, che disconosce totalmente l'utilità delle pubbliche funzioni, è un riflesso dell'epoca storica in cui fu formulata: l'epoca delle monarchie assolute, nelle quali il sovrano poteva disporre a proprio esclusivo vantaggio del pubblico denaro.

L'incapacità della visione nell'interpretare il fenomeno finanziario e con essa nel cogliere gli obiettivi dell'attività finanziaria dello Stato portò al superamento delle teorie classiche sulla finanza neutrale e, attraverso il

---

<sup>59</sup> All'economista francese è attribuita la famosa *legge degli sbocchi*, secondo la quale *ogni offerta genera una domanda di importo equivalente*. La legge non dice che ogni singola impresa trova sempre un mercato sufficiente per i suoi prodotti; la legge è una proposizione di macroeconomia ovvero essa afferma che se in alcuni settori l'offerta è superiore alla domanda e le merci non possono essere vendute, esisteranno inevitabilmente altri settori in cui l'offerta sarà inferiore alla domanda per un importo equivalente. Sul punto si veda più ampiamente IOSSA, *Macroeconomia*, Padova, 1991, p. 20 e ss. o direttamente SAY, *Traité d'économie politique*, II ed., Parigi, 1814, vers. ital. *Trattato di economia politica*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. VI, libro IV, ove si trova la formulazione originaria della legge suddetta.

passaggio delle teorie sulla finanza sociale<sup>60</sup>, al radicarsi di altre correnti di pensiero.

La dilatazione della spesa pubblica provocata dal primo conflitto mondiale nonché il grande crack economico del 1929 imposero l'adozione di misure correttive dimostrando che i sistemi economici non raggiungono naturalmente l'equilibrio. Si avvertì l'esigenza dell'intervento dello Stato nell'economia con funzione anticiclica, ovvero espansiva e depressiva del ciclo, nelle diverse congiunture economiche: nasce così la finanza congiunturale.

Inspiratore di detto ruolo dello Stato fu il grande economista inglese Keynes<sup>61</sup>, il quale sosteneva come la finanza pubblica doveva tender a mantenere la spesa globale nazionale ad un livello tale da assicurare la massima occupazione delle forze di produzione.

L'attività finanziaria deve intervenire con incrementi e decrementi della spesa pubblica per correggere i cicli economici: in altre parole nei cicli depressivi, l'aumento della disoccupazione comporta una riduzione dei

---

<sup>60</sup> Secondo i teorici della finanza sociale, le funzioni della finanza pubblica assumono compiti più ampi e complessi nella vita economica: in particolare si osserva come le spese sociali, volte a favore delle classi meno abbienti, accrescendo la capacità economica di queste, concorrono indirettamente all'aumento della produzione globale del reddito nazionale.

<sup>61</sup> In *The general theory of employment, interest and money*, London, 1936; trad. it., *Teoria generale dell'occupazione, dell'interesse e della moneta*, ed. UTET, Torino, 1947 e 1953.

Keynes formulò una critica alla legge degli sbocchi di Say partendo dall'assunto opposto a quello della teoria tradizione, e cioè è la domanda che regola l'offerta e non viceversa. Secondo questa impostazione la domanda globale è la causa e l'offerta globale è l'effetto perché le imprese producono per vendere e quanto maggiore è la domanda, maggiore è la produzione. Più ampiamente IOSSA, *op. cit.*, pgg. 43 e ss..

consumi che si traduce in una contrazione della domanda di beni e servizi con conseguente diminuzione della relativa produzione industriale. Keynes teorizza che in questi casi lo Stato debba intervenire attraverso lo strumento degli investimenti (che equivale ad aumenti della spesa pubblica), il cui costo dovrà essere finanziato non da un inasprimento della pressione fiscale bensì dal ricorso al prestito pubblico.

L'assunto è quello che le spese pubbliche devono superare le entrate per sostenere la domanda globale e portare al mantenimento dell'equilibrio di piena occupazione.

Ragionamento inverso nei cicli di espansione, allorché la spesa pubblica deve essere contenuta in limiti inferiori alle entrate, che già di per sé saranno cospicue a causa dell'aumento del reddito nazionale.

I meriti del pensiero keynesiano, nel dimostrare come la manovra della spesa pubblica destinata principalmente a fini extrafiscali possa influire sul reddito nazionale, sono indiscutibili ed hanno costituito una base preziosa per ulteriori meditazioni e teorizzazioni sull'azione dello Stato nell'economia.

Grazie alle teorie keynesiane, l'America superò la grande crisi del 1929 attraverso la politica del New Deal e molti altri paesi nel mondo attuarono politiche di stabilizzazione, usando il bilancio pubblico come

strumento di finanza congiunturale; ciò portò ad innegabili benefici per la collettività sia di natura economica che sociale.

Da una concezione della finanza indifferente rispetto al reddito nazionale, quali erano la finanza neutrale e la finanza sociale, si passa ad una finanza sensibilizzata ad esso, quale è quella congiunturale, volta ad esercitare solo un'azione stabilizzatrice, per poi giungere ad una finanza che, tramite azioni correttive ed integrative dei consumi e dei risparmi nonché la regolazione degli impulsi agli investimenti, tenderà a modificare il volume del reddito nazionale. Ad essa, in considerazione della rilevanza che assume la sua funzione rispetto al reddito nazionale, si diede la denominazione di "finanza funzionale" e da alcuni – in considerazione che l'attività finanziaria così concepita è volta, più che ai fini fiscali, a fini extrafiscali, consistendo questi nel benessere della collettività - di "finanza del benessere".

Un bilancio funzionale è un bilancio che esercita una sua influenza nell'economia generale in quanto costituisce la base di riferimento degli interventi di politica economica e finanziaria dello Stato.

La dottrina<sup>62</sup> rileva come un bilancio così articolato assolva anche una funzione economica, ulteriore e non di minore importanza rispetto a quelle in precedenza descritte, nonché determinante per regolare l'andamento dei cicli economici.

---

<sup>62</sup> COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961, pgg. 681-2.

Ciò comporta *in primis* che il bilancio rappresenta l'atto basilare della programmazione economica dell'attività pubblica; il documento di bilancio inoltre è un utile strumento per determinare se i mezzi economici e finanziari previsti in bilancio siano adatti e al contempo necessari all'assolvimento dei compiti che lo Stato si prefigge; il bilancio è in grado di evidenziare il costo reale e globale della attività interventrice dello Stato nell'economia, misurando l'utilità che ne deriva alla collettività da tale intervento; infine determinante la funzione di redistribuzione ed allocazione delle risorse esplicabile attraverso il medesimo strumento giuridico contabile.

Da quanto detto emerge come oggi il fenomeno finanziario non sia più considerato isolatamente ma inserito in un contesto globale dell'attività economica nazionale, e dunque il bilancio dello Stato in tale ottica deve armonizzarsi con quello delle altre Amministrazioni pubbliche, con quello delle altre imprese pubbliche e private, considerando infine tutte le altre componenti della produzione di ricchezza, in uno scenario di ampio respiro quale quello dell'economia europea e mondiale.

Già nel 1969 la dottrina<sup>63</sup> offriva una definizione del bilancio che ancora oggi può dirsi esaustiva qualificandolo come *il documento legislativo che esprime contabilmente ed in via previsionale la gestione finanziaria ed economica dello Stato in un dato periodo di tempo (anno finanziario),*

---

<sup>63</sup> Cfr. *Corso fin. pub., cit.*, p. 629.

*legittimando l'organo esecutivo a porre in essere i fatti finanziari da esso previsti, nel quadro ed in funzione della contingente situazione dell'economia nazionale.*

Alla luce dei sopravvenuti eventi di natura socio-economica e politica, avvenuti sino ad oggi, osserviamo che il contesto macroeconomico di riferimento non può più oggi limitarsi ad uno scenario di economia nazionale ma debba necessariamente riferirsi al quadro macroeconomico di più ampio respiro, divenuto di importanza pregnante e vincolante alla luce dell'integrazione europea.

La Costituzione repubblicana, superata l'impostazione classica, ha recepito il concetto di finanza funzionale: il bilancio deve tendere ad attenuare le fluttuazioni cicliche del sistema e a garantire un elevato livello di occupazione a tutti i fattori produttivi presenti o una relativa stabilità dei prezzi<sup>64</sup>.

Al fine di esplicitare al meglio la funzione economica riconosciuta da tale impostazione al bilancio, e affinché esso sia un utile strumento di programmazione economica, occorre che lo stesso sia strutturato in modo da risultare chiaro, trasparente ed efficace rispetto all'economia generale.

Se il bilancio avesse dovuto assolvere unicamente alle due tradizioni funzioni, contabile e giuridica, sarebbe stato sufficiente che la struttura

---

<sup>64</sup> AMATUCCI, *L'Ordinamento...*, cit., 2004, p. 96.

del relativo documento di bilancio fosse stata tale da evidenziare una classificazione delle entrate previste e delle spese impegnate in modo da identificare i diversi organi dell'amministrazione dello Stato legittimati alla relativa riscossione ed erogazione. Redatto in tal guisa, il documento di bilancio è in grado di evidenziare anche l'entità e la quantità delle risorse impiegate in ricchezza prodotta o acquisita, nonché in investimenti, consumi e risparmi.

Affinché, come si diceva, nelle economie contemporanee il bilancio sia effettivamente un utile strumento di programmazione economica non solo è necessario che lo stesso sia strutturato in maniera diversa e più completa secondo i moderni approcci, esponendo anche raffronti con dati consuntivi e previsionali di medesimi bilanci ma relativi ad altri esercizi finanziari e valutazioni quantitative inerenti grandezze macroeconomiche nazionali, ma, come vedremo in seguito, necessaria sarà la redazione di ulteriori documenti che, integrandolo e completandolo, esponano la situazione economica mondiale ed europea, evidenziando inoltre dati di economie di altri stati maggiormente significativi o trainanti; vedi a tal fine la *Relazione generale sulla vita economica del paese (RG)* e la *Relazione Unificata sull'Economica e la finanza pubblica (RUEF)*, presentate al Parlamento in primavera.

Il Governo, nel curare che il bilancio sia strutturato in modo da assolvere la funzione di strumento di programmazione economica e di perseguire tramite esso taluni fini economico - sociali, è vincolato all'ottemperanza non solo dell'art. 81 cost., ma anche di altre norme costituzionali quali l'art. 41 il quale tutela la libertà di iniziativa economica, nonché le disposizioni di cui agli artt. 3, 23 e 53, che disciplinano i principi di uguaglianza, riserva di legge, capacità contributiva e progressività.

In particolare la riserva di legge contenuta nell' art. 23 è garanzia di legalità in quanto sancisce che in bilancio non possono essere iscritte entrate derivanti da prestazioni patrimoniali disposte a favore dello Stato attraverso atti giuridici diversi da quello legislativo.

Il dovere di concorrere alle spese pubbliche disciplinato dal successivo art. 53 è posto a capo di tutti i cittadini e di tutti coloro che si trovano a transitare nel territorio dello Stato; i mezzi finanziari così apportati saranno utilizzati dallo Stato, attraverso lo strumento giuridico che denominasi bilancio, per soddisfare i bisogni collettivi.

Un'autorevole sostenitrice della funzione programmatoria dello strumento di bilancio è la Di Renzo la quale afferma che il bilancio dello Stato si colloca nel più vasto quadro dell'intero sistema economico nazionale del quale costituisce un elemento rilevante anche se non l'unico; in particolare la citata dottrina definisce l'atto suddetto quale *"il documento preliminare che espone il complesso delle operazioni che*

*danno luogo a movimenti finanziari che tendono a realizzare l'azione futura<sup>65</sup>”.*

Altra funzione certamente ascrivibile al bilancio è quella di essere uno strumento di politica economica attraverso il quale l'organo Esecutivo formula l'indirizzo politico prescelto tramite la previsione di determinati obiettivi economico-sociali.

Dall'altra, la *ratio* della regola costituzione che impone l'approvazione da parte il Parlamento, è quella di consentire la partecipazione della minoranza al controllo sul bilancio e una più completa informazione dell'opinione pubblica, consentendo alla minoranza di mettere in luce quegli aspetti del bilancio che la maggioranza e il Governo hanno interesse a celare<sup>66</sup>.

1.5.1. L'art. 81 della Costituzione: il riparto di competenze tra Governo e Parlamento. La sessione di bilancio.

Le norme fondamentali che regolano il bilancio dello Stato italiano sono contenute nell'art. 81 della Costituzione, il quale testualmente recita:

*“Le camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal governo.*

---

<sup>65</sup> DI RENZO L. L., *La programmazione annuale della spesa pubblica (la legge finanziaria)*, Napoli, 1988, p. 15.

<sup>66</sup> AMATUCCI, *L'Ordinamento...*, cit., pgg. 103-104.

*L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.*

*Con legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.*

*Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte."*

Il primo comma della norma costituzionale delinea la separazione delle competenze tra Governo e Parlamento: all'organo esecutivo spetta il potere - dovere di curare la formazione del progetto di bilancio e il potere - dovere di presentarlo al Parlamento, mentre al potere legislativo è riservato il potere - dovere di deliberare in merito ad esso.

La ripartizione delle competenze tra l'organo esecutivo e l'organo legislativo, delineata dalla Carta Costituzione consente di verificare annualmente la sussistenza del rapporto di omogeneità politica nel momento in cui il Governo ottiene la fiducia in seguito all'esposizione del programma. Inoltre, nello spirito del legislatore costituzionale, l'approvazione da parte del Parlamento ha anche la funzione di consentire alla minoranza di condurre un'azione di controllo e di critica dell'attività della maggioranza in una materia così delicata quale quella finanziaria e tributaria, controllo che le sarebbe precluso qualora la competenza fosse stata attribuita al Governo.

In tal modo l'intervento della minoranza attua in pieno il diritto al bilancio dei cittadini riconosciuto e tutelato dalla Costituzione repubblicana.

Un'altra ragione che sta alla base delle diverse competenze è rinvenibile nella circostanza che il Governo dispone della competenza tecnica nonché della specializzazione necessarie per la predisposizione del progetto di bilancio, potendo fidare sull'ausilio degli apparati burocratici e dei dicasteri.

Oltre alla mancanza di competenza tecnica, si pensi ai tempi che occorrerebbero all'Assemblea parlamentare se dovesse redigere il progetto di legge e alle difficoltà di discussione in fase preparatoria, implicando una paralisi nella vita economica e sociale del paese.

La motivazione per la quale il bilancio deve essere approvato con un atto avente forza e valore di legge è quella di consentire il controllo della Corte Costituzionale nei confronti di un atto fondamentale per la vita economica del Paese.

Si è detto che il bilancio deve essere approvato con legge; sul punto si osserva come non solo l'art. 81 della cost. disciplini l'approvazione del bilancio ma anche altre norme costituzionali, quali l'art. 72, il quale, all'ultimo comma, impone la procedura normale di esame e di approvazione diretta da parte della Camera per i disegni di legge in materia di approvazione di bilanci e consuntivi comportante l'assoluto

divieto di interventi legislativi diversi e l'art. 75, che vieta l'istituto del *referendum* per le leggi tributarie e di bilancio.

Parte della dottrina<sup>67</sup> sottolinea come la riserva di legislazione diretta contemplata dagli articoli suddetti non trovi riscontro nelle disposizioni successive, quali gli artt. 76 e 77 relativi alla delegazione della potestà legislativa dal Parlamento al Governo ed il potere dell'esecutivo di adottare decreti leggi nei casi specificamente disciplinati.

In particolare la citata dottrina osserva come il divieto di delega al Governo della funzione legislativa in tema di bilancio abbia motivazioni ben precise che emergono chiaramente da una lettura combinata con altre disposizioni costituzionali. *In primis*, in tema di bilancio, la Costituzione stabilisce che è vietato ricorrere al procedimento decentrato nell'ambito dello stesso Parlamento; in secondo luogo, sempre in tema di bilancio, è precluso l'intervento da parte degli elettori con l'istituto del *referendum abrogativo*; infine, se ciò non bastasse, valga la stessa lettera della norma contenuta nell'art. 81 la quale prescrive che il bilancio deve essere presentato dal Governo e approvato dal Parlamento.

Ma anche nell'ipotesi in cui fosse possibile delegare detto potere, l'organo legislativo, al fine di non svuotare di contenuto la funzione di

---

<sup>67</sup> Più ampiamente FAZIO, *Il nuovo bilancio statale nel sistema finanziario italiano*, Milano, 2001, pgg. 101 e ss..

indirizzo politico propria dell'esecutivo, sarebbe obbligato a fissare nella legge delega i principi ed i criteri direttivi ai sensi dell'art. 76 cost..

Si segnala che, secondo l'interpretazione che qui si riporta, anche l'ipotesi contemplata dall'art. 77 Cost., inerente il caso del decreto legge, non appare condivisibile di certo se si aderisce alla tesi della natura formale della legge di bilancio; qualora invece si propendesse per la natura sostanziale, il ricorso al decreto legge potrebbe giustificarsi solo nel caso del rigetto, da parte del Parlamento, del bilancio predisposto dal Governo, che, benché dimissionario, rimane in carica in seguito all'invito del Presidente della Repubblica il quale, a sua volta, ha provveduto contemporaneamente a sciogliere le Camere; in questa circostanza, l'esecutivo ha solo un mezzo per non lasciare il Paese nella paralisi amministrativa: il ricorso al decreto legge per governare una particolare situazione di necessità ed urgenza. Questo sarebbe l'unico caso di ammissibilità; in tutti gli altri casi è compito del Parlamento adottare la legge di bilancio.

1.5.2. L'art. 81 della Costituzione: il divieto di introdurre *nuovi tributi e nuove spese*

Una volta chiarita la fase della redazione del disegno di legge di bilancio e della relativa approvazione, ci preme esaminare quanto disposto dal

3° e dal 4° comma dell'art. 81 cost., tralasciando l'istituto dell'esercizio provvisorio ex 2° comma in quanto esula dalle finalità della trattazione *de qua*.

Il divieto costituzionale di istituire “*nuovi tributi e nuove spese*” con legge di approvazione del bilancio risponde ad una precisa motivazione: è necessario che in tema di imposizione tributaria o erogazione di spese pubbliche il Parlamento decida con la dovuta oculatezza e ponderatezza, cosa questa non possibile in sede di approvazione del bilancio ove il Parlamento valuta ed eventualmente approva l'indirizzo politico – economico unitario voluto dal Governo.

L'istituzione di un nuovo tributo o di una nuova spesa deve avvenire tramite la preventiva adozione di una legge ordinaria, diversa dal bilancio stesso, la c.d. *legge di spesa*, che preveda in modo generale e specifico l'intervento pubblico.

Il legislatore costituzionale ha voluto che l'istituzione di nuovi tributi avvenisse in un momento diverso, con un clima più disteso per esaminare con la dovuta attenzione anche i diversi effetti che una scelta di tal guisa comporta sia sugli equilibri macroeconomici sia sulla sfera patrimoniale dei singoli, ai quali deve essere garantita una corretta e completa informazione delle scelte del legislatore tributario e delle motivazioni sottostanti.

A tal proposito un'autorevole dottrina<sup>68</sup> afferma come il bilancio sia *“un atto rigorosamente tipico, che non può contenere disposizioni diverse da quelle dirette a consentire la riscossione delle entrate e l'erogazione delle spese secondo le leggi vigenti ed in funzione di un certo equilibrio politico, economico, contabile”*.

E' importante sottolineare come il divieto di cui si discute sia relativo solo alle *nuove spese*, lasciando intendere la possibilità di introdurre con legge di bilancio *maggiori spese*, anche se nei limiti delle leggi preesistenti. In altri termini sarebbe preclusa una variazione qualitativa, ma non quantitativa.

Il divieto si estenderebbe sia all'istituzione di esenzioni che all'abrogazione di norme che contemplano tributi, esenzioni e spese pubbliche mentre invece non opererebbe con riferimento alle entrate non tributarie.

L'introduzione di nuovi tributi nel nostro ordinamento non può avvenire che con singoli provvedimenti che si affianchino alla legge di bilancio, e che siano collegati alla *ratio* della legge di bilancio in una fattispecie complessa a formazione successiva<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> AMATUCCI, *L'ordinamento...*, cit., 2004, p. 116.

<sup>69</sup> In tal senso l'AMATUCCI, in *op. cit.*, p. 117 e ss.. L'autore sostiene che il bilancio una volta approvato, costituisce la risultante contabile della legislazione finanziaria vigente, pur assolvendo una funzione di strumento di programmazione, in quanto esso, inteso in senso lato, si inserisce in una fattispecie complessa a formazione successiva, coordinandosi con la legge finanziaria e con le altre collegate.

Il riferimento è alla legge finanziaria, provvedimento di portata generale, istituita con legge n. 468/78 e alle leggi collegate, emanate per settori organici, e volute dal legislatore del 1988 con legge n. 368 (sul punto si rinvia a quanto sarà detto *infra* al § 2.4).

Ecco dunque che attraverso la emanazione della legge finanziaria e dei disegni di legge collegati il bilancio da puro e semplice prospetto contabile e al più “giuridico” si trasforma in un utile strumento di programmazione economica.

#### 1.5.3. L’art. 81 della Costituzione: il principio della copertura finanziaria

Un’ultima regola contemplata dall’art. 81 cost. è quella dettata dal IV comma relativo alla copertura finanziaria per i provvedimenti legislativi che comportino nuove o maggiori spese ovvero minori entrate<sup>70</sup>.

Il principio su menzionato<sup>71</sup> comporta che ogni legge di spesa deve quantificare gli oneri che da essa discendono ed indicare i mezzi per farvi fronte. I mezzi di copertura devono essere definiti sia che la nuova

---

<sup>70</sup> AMATUCCI, *L’Ordinamento...*, cit., 2004, pgg. 124 e ss..

<sup>71</sup> Il principio della copertura finanziaria è stato sostenuto in una interpretazione restrittiva anche da EINAUDI L., illustre studioso di Scienza delle finanze, il quale riteneva che dovesse essere tutelato non solo il principio del pareggio incrementale del bilancio, ma anche quello del pareggio complessivo; *cf.* sull’interpretazione dell’art. 81 della Costituzione, nel volume “*Lo scrittoio del presidente*”; Einaudi, Torino, 1956, pgg. 201-207.

legge vada a gravare sul bilancio in corso o già formato all'atto della sua deliberazione, sia che la stessa vada a gravare sui bilanci futuri<sup>72</sup>.

Il disposto di cui al IV comma non riguarda le nuove o maggiori spese deliberate con legge finanziaria o con leggi collegate, che sono approvate dal Parlamento in una logica di indirizzo politico – economico unitario. Se così fosse, ai fini della copertura delle nuove o maggiori spese previste dai provvedimenti collegati, il Parlamento dovrebbe indicare nuovi o maggiori entrate, venendo così a modificare l'equilibrio del bilancio precedente.

Inoltre l'espressione stessa "*ogni altra legge*" lascia intendere che il legislatore vuole riferirsi ad ogni altra legge che non sia collegata a quella di bilancio. Quindi l'obbligo di copertura è riferito ad ogni legge diversa da quelle collegate e che sia emanata successivamente all'approvazione della finanziaria e delle leggi collegate.

La *ratio* della disposizione è chiaramente quella di tutelare il mantenimento dell'equilibrio espresso dal bilancio approvato dal Parlamento; a tal fine la regola della copertura finanziaria di ogni altra legge di spesa successivamente emanata espressamente ne preserva la conservazione.

Le entrate di natura non tributaria non sono soggette alla disciplina ora menzionata se sono stabilite in sede di approvazione del bilancio;

---

<sup>72</sup> MONORCHIO – QUIRINO, *op.cit.*, pgg. 96 e ss..

soggiacciono, invece al disposto di cui al IV comma dell'art. 81 Cost., qualora siano state previste con leggi non collegate.

E' ammesso ricorrere alla copertura di nuove o maggiori spese con diminuzione di altre iscritte in bilancio, in quanto tale variazione interna al bilancio non comporta la modifica dell'equilibrio complessivo del bilancio approvato<sup>73</sup>.

La legge n. 468/78, all'art. 11-ter, ha stabilito che i mezzi di copertura finanziaria ex art. 81 cost. sono i seguenti<sup>74</sup>:

- a. l'utilizzo di risorse accantonate nei fondi speciali di bilancio (denominati prima della l. n. 468, *fondi globali*) destinati alla copertura di esigenze finanziarie derivanti da leggi in corso di approvazione<sup>75</sup>;
- b. la decurtazione di precedenti autorizzazioni di spesa<sup>76</sup>;
- c. l' introduzione di nuovi tributi o oneri contributivi, ovvero l'inasprimento di quelli esistenti;

---

<sup>73</sup> AMATUCCI, L'Ordinamento..., *cit.*, pgg. 124 e ss..

<sup>74</sup> Un'ulteriore modalità di copertura era offerta, prima della sua soppressione avvenuta con L. n. 425/96, art. 1-bis, dalla riduzione di disponibilità formatesi nel corso dell'esercizio su un capitolo di spesa di natura non obbligatoria; si tratta di capitoli la cui dotazione si è rivelata esuberante rispetto alle effettive esigenze.

<sup>75</sup> I fondi speciali rappresentano il mezzo di copertura tradizionalmente più impiegato; in bilancio tali fondi sono distinti a seconda che siano destinati alla copertura di spese correnti o spese in conto capitale.

<sup>76</sup> E' ammesso ricorrere alla copertura di nuove o maggiori spese con diminuzione di altre iscritte in bilancio, in quanto tale variazione - interna al bilancio - non comporta la modifica dell'equilibrio complessivo del bilancio approvato.

d. l'incremento del gettito derivante dalle entrate tributarie ed extra tributarie rispetto alle previsioni di bilancio iniziale<sup>77</sup>.

Secondo quanto disposto dall'art. 11-ter, comma 2, della L. n. 468/78, i disegni di legge e gli emendamenti di iniziativa governativa che comportino variazioni delle entrate e delle spese devono essere corredati da una relazione tecnica, predisposta dalle amministrazioni competenti e verificata dal Ministero dell'Economia, contenente la quantificazione degli oneri di ciascuna disposizione e le relative coperture. I disegni di legge che importino spese a carico dello Stato sono proposti dal ministro da cui dipendono i servizi ai quali le spese si riferiscono, di concerto con il Ministro dell'Economia.

Si accenna infine al controllo posto in essere dalla Corte dei conti sulle disposizioni in materia di copertura della spesa: l'art. 11-ter, comma 6, legge n. 468/78, testualmente statuisce che la Corte ogni quattro mesi deve trasmettere al Parlamento *“una relazione sulla tipologia delle coperture adottate nelle leggi approvate nel periodo considerato e sulle tecniche di quantificazione degli oneri. La Corte riferisce, inoltre, su richiesta delle Commissioni parlamentari competenti nelle modalità previste dai regolamenti parlamentari, sulla congruenza tra le*

---

<sup>77</sup> In questo caso il vincolo posto dal IV comma dell'art. 81 Cost. viene rispettato a condizione che la quantificazione delle risorse finanziarie sia sufficientemente certa e non arbitraria.

*conseguenze finanziarie dei decreti legislativi e le norme di copertura recate dalla legge di delega* <sup>78</sup>.

E' inoltre statuito che qualora la copertura delle leggi di spesa sia carente, il Presidente della Repubblica ha la facoltà di sospendere la promulgazione e rinviare il provvedimento alle Camere; nel caso in cui l'Assemblea approvi nuovamente il medesimo testo, il Presidente deve procedere comunque alla promulgazione.

In passato con legge di bilancio non si apportavano modifiche alla legislazione di spesa e di entrata, pervenendo ad un saldo di bilancio immutato: ovvero le singole leggi di spesa fissavano l'ammontare assoluto in modo vincolante e le singole leggi di entrata fissavano l'ammontare assoluto delle imposte e non le loro aliquote.

Più di recente invece le leggi di spesa indicano le condizioni al cui verificarsi certe prestazioni devono essere fornite e le leggi di entrata fissano le aliquote da applicarsi alle basi imponibili che saranno accertate, di guisa che il saldo di bilancio a legislazione immutata può variare. Inoltre spesso può accadere che le leggi di spesa prevedano l'adeguamento delle risorse alle esigenze richieste dal funzionamento

---

<sup>78</sup> MONORCHIO - QUIRINO, *op. cit.*, pgg. 96 e ss. Più ampiamente in merito alla copertura finanziaria delle leggi di spesa si veda ONIDA V., *op. cit.* e DE IOANNA P., *La copertura finanziaria delle leggi di spesa*, in *Il bilancio dello Stato*, AA. VV., *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2000, pgg. 217 – 244.

dei servizi o lascino margini di discrezionalità nella determinazione del fabbisogno dei servizi<sup>79</sup>.

Da quanto detto ne consegue che il saldo di bilancio sarà in equilibrio se le previsioni formulate risulteranno attendibili e fondate; inoltre qualora la prescrizione *ex art. 81, IV comma*, della Costituzione fosse pienamente rispettata il saldo complessivo attuale risulterebbe in pareggio in quanto esso altro non è che la sommatoria di tutti i saldi incrementali per le leggi di spesa e di entrata via via approvate nel tempo.

Contrariamente a quanto sopra esposto di frequente si verifica la sottovalutazione degli oneri di spesa e la sopravvalutazione delle entrate<sup>80</sup>, in quanto il gettito tributario è variabile a causa delle continue modifiche apportate al sistema tributario, in particolare alla struttura dei singoli tributi e ai non semplici aggiustamenti delle aliquote, comportando così una certa aleatorietà nella copertura delle spese con conseguenti disavanzi annuali ed aumenti del debito pubblico.

---

<sup>79</sup> Se si ha riguardo all' aspetto appena descritto è ancora più valida e fondata la tesi che riconosce natura sostanziale alla legge di bilancio.

<sup>80</sup> Nel 2006 si è verificato rispetto alle previsioni un *surplus* nulle entrate tributarie non atteso nelle previsioni di nessun organo nazionale ed internazionale a tal fine deputato; sul punto si veda per maggiori approfondimenti PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n.3/2006, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo; PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo; CIOFFI M.D., *Le entrate tributarie 2006 tra previsione e realtà*, in *Innovazione e diritto* n. 2/2007, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo, p. 65 e ss..

Si accenna qui, ma poi si dirà avanti più approfonditamente, alla possibilità di modificare la legislazione vigente, preclusa dall'art. 81 cost. alla legge di bilancio, attraverso lo strumento della "legge finanziaria": in altre parole con essa è possibile apportare quelle modifiche alle leggi di entrata e di spesa ritenute essenziali per la realizzazione del programma di politica economica.

Il quadro di riferimento delle regole sostanziali di bilancio è stato integrato ed ampliato dal Trattato di Maastricht in seguito al processo di integrazione economica europea.

#### 1.6. L'incidenza del Patto di stabilità e crescita sulla decisione di bilancio

La politica di bilancio degli Stati membri risulta fortemente condizionata dalla normativa comunitaria.

Il Trattato di Maastricht disciplina due principi fondamentali: il divieto di disavanzi eccessivi ai sensi dell'art. 104 e il criterio della copertura finanziaria ai sensi dell'art. 248 laddove si prevede una sana e corretta finanza pubblica al fine di perseguire l'obiettivo primario di una gestione della spesa pubblica razionale e compatibile con le risorse effettivamente a disposizione.

Cosa debba intendersi per divieto di disavanzi eccessivi è precisato, da un lato, nella disposizione sopramenzionata e dall'altro nel Protocollo sulla procedura e i disavanzi eccessivi allegato al Trattato.

I criteri che conducono all'identificazione del disavanzo eccessivo, assai discussi nella letteratura economica, sono i seguenti:

a) un *deficit* annuale non superiore al 3 per cento del PIL, eccetto nel caso in cui lo si sia superato di un ammontare vicino al valore di riferimento ("prossimità") e di un periodo di tempo limitato ("temporaneità") al verificarsi di un evento inconsueto o di una recessione profonda comportante una riduzione del PIL di almeno il 2% ("eccezionalità");

b) il rapporto tra lo stock del debito pubblico e il PIL non deve superare il valore di riferimento del 60%, a meno che detto rapporto, se superiore al 60%, non si stia riducendo in misura sufficiente e non si avvicini al valore di riferimento con ritmo adeguato.

Al Consiglio dei Ministri Ue è attribuito il potere di far rispettare agli Stati membri, che abbiano una situazione di disavanzo, le proprie raccomandazioni "al fine di far cessare tale situazione entro un determinato periodo di tempo".

Il carattere cogente del divieto di disavanzi eccessivi è assicurato da un'apposita procedura di sorveglianza multilaterale, articolata in più fasi, cui partecipano la Commissione e il Consiglio.

In presenza di un disavanzo ritenuto eccessivo, la procedura contenuta nel Trattato prevede che, su raccomandazione della Commissione, il Consiglio europeo accerti l'esistenza di un disavanzo pubblico eccessivo, decida di rendere pubblica la raccomandazione, intimi allo Stato membro di prendere le misure necessarie per riassorbirlo. Se queste sono adottate e risultano efficaci, il Consiglio abroga le decisioni adottate, altrimenti, lo Stesso può irrogare sanzioni di diversa severità, dall'imposizione di un deposito infruttifero che può raggiungere lo 0,5% del PIL alla trasformazione in multa.

Benchè il divieto di cui sopra ha costituito il criterio ispiratore per decretare il passaggio degli Stati membri alla cd. terza fase, vale a dire quella costitutiva della moneta unica, lo stesso ha assunto carattere permanente, così come ribadito nel Patto di stabilità e crescita adottato il 17 giugno 1997 dal Consiglio europeo di Amsterdam.

Il Patto di Stabilità e Crescita è composto da una risoluzione del Consiglio europeo e da due regolamenti del Consiglio dei Ministri, approvati entrambi il 7 luglio 1997.

Con la loro adozione i responsabili delle politiche di bilancio dei Governi europei hanno optato per l'adozione di politiche rigorose al fine di frenare le spinte alla creazione di disavanzi eccessivi e prolungati.

Ovvero gli Stati hanno stabilito di andare oltre la mera conferma del divieto per disavanzi pubblici entro il valore di riferimento del 3% del PIL

impegnandosi a rispettare l'obiettivo di una situazione di bilancio a medio termine comportante un saldo vicino al pareggio o positivo e a mettere in atto tutte le misure correttive che si ritengono necessarie<sup>81</sup>.

L'attuazione di una finalità così ambiziosa è affidata, da un canto, a procedure di controllo più stringenti che integrano quelle previste dall'art. 104 del Trattato Ue e, dall'altro, all'introduzione del Programmi di stabilità da parte degli Stati membri, che devono servire al Consiglio per esercitare la vigilanza<sup>82</sup>.

I vincoli più cogenti decisi con il Patto di Stabilità hanno obbligato il legislatore italiano a introdurre, in un primissimo tempo, tra le norme che fanno parte del collegato di sessione per il 1999, il cd. Patto di stabilità Interno (l. 23. dicembre 1998, n. 448) con il quale il Governo centrale si è dotato degli strumenti necessari per vincolare anche "le regioni, le province autonome, le province, i comuni, le comunità montane (...) alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica".

---

<sup>81</sup> In altri termini, il Patto di Stabilità impone il perseguimento nel medio lungo periodo di un saldo prossimo al pareggio o un avanzo; per tale motivo gli Stati presentano programmi di stabilità con un obiettivo di medio termine (OMT) costituito proprio da un saldo di bilancio "prossimo al pareggio o in avanzo" misurato in termini di variazioni di saldo di bilancio corretto per effetto del ciclo economico. La riforma del 2005 voluta dai Grandi dell'Unione, in seguito alle difficoltà delle relative politiche di pervenite ai risultati imposti dal Trattato, ha ridefinito l' OMT.

Tre le finalità da perseguire a medio-lungo termine delle finanze pubbliche, ovvero:

- mantenere un margine di sicurezza rispetto al 3%;
- assicurare progressi verso la sostenibilità a medio – lungo termine delle finanze pubbliche;
- creare spazio per manovre espansive da attuare soprattutto accrescendo gli investimenti pubblici.

Inoltre, come sollecitato da più parti, in seguito alla riforma, l'OMT non è più lo stesso per tutti gli Stati in quanto dovrà tener conto delle diverse situazioni che caratterizzano i vari paesi.

<sup>82</sup> Ai sensi dell' art. 3 del Reg. CE 1466/1997.

Così, in ottemperanza all'obbligo comunitario, lo strumento del programma di stabilità interno (Psi) viene aggiornato annualmente sulla base delle indicazioni finanziarie contenute nel Dpef.

La previsione del Psi ha trovato riconoscimento per la prima volta nella l. 208/99, all'art. 2, che stabilisce l'obbligo del Governo di presentare il Psi agli organismi dell'Unione europea.

Le indicazioni contenute nel Patto trovano poi concreta definizione nelle norme della legge finanziaria e nelle leggi collegate alla manovra finanziaria.

L'esigenza di un richiamo all'impegno finanziario degli enti decentrati deriva dall'asimmetria esistente tra la distribuzione di poteri tra i vari livelli di governo e l'attribuzione di responsabilità in capo al Governo centrale del rispetto dei vincoli europei, valide invece per tutte le amministrazioni pubbliche.

La necessità di coinvolgere in modo più organico gli enti territoriali nel percorso di risanamento finanziario è determinata anche dal peso che la spesa gestita a livello decentrato ha oramai assunto in Italia. D'altro canto, l'orientamento a rendere corresponsabili gli enti periferici appare evidente anche in altri Stati europei in cui, con piena discrezionalità nazionale, sono stati vari i tentativi, più o meno riusciti, di costruire norme atte a regolare i legami finanziari tra i diversi livelli di governo, al

fine di rispondere nel modo più adeguato alle richieste europee di stabilità fiscale.

Nel nostro caso l'esigenza di un coordinamento tra i diversi centri di spesa, disarticolati tra più livelli di governo, è sentita come una vera e propria necessità soprattutto dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, dove la devoluzione di funzioni dal centro alla periferia si annuncia come uno dei volani della spesa da tenere sotto rigoroso controllo.

In definitiva, nell'ordinamento nazionale e comunitario, le regole sostanziali riferite al bilancio pubblico sono sostanzialmente le seguenti: l'art. 81 della Cost. che prescrive il pareggio del saldo incrementale del bilancio annuale di previsione, espresso in termini di competenza giuridica, senza sanzioni in caso di mancato rispetto della regola; le disposizioni del Trattato di Maastricht che prescrivono il pareggio tendenziale, ed in ogni caso un deficit annuale non superiore al 3% del PIL, per il saldo dato dall'indebitamento netto del conto consuntivo consolidato delle P.A., espresso anch'esso in termini di competenza economica, prevedendo quest'ultimo delle espresse sanzioni in caso di mancato rispetto della regola<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> Per maggiori approfondimenti in merito al Patto di Stabilità e crescita e alle motivazioni sottostanti la recente riforma si veda più ampiamente GUERRA – ZANARDI, *La finanza pubblica italiana, Rapporto 2005*, Bologna, 2005, p. 195 e ss.; PADOA SCHIOPPA K., *Politiche di bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione nell'Italia dell'ultimo decennio, in Il caso Italiano 2. Dove sta andando il nostro paese?*, a cura di T. Padoa Schioppa e Graubard, Milano, Garzanti; ALMUNIA J.,

## Cap. II

### La manovra di finanza pubblica

2.1. Le riforme alla disciplina del bilancio dello Stato intervenute nella seconda metà del '900: principali contenuti innovatori, aspetti positivi e limiti.

L'art. 81 della Costituzione è la regola fondamentale in materia di bilancio: esso stabilisce l'obbligo dell'approvazione annuale dei bilanci e del rendiconto da parte delle Camere, ad esse presentati dal Governo, ripartisce le diverse competenze tra organo esecutivo e organo legislativo; qualifica la legge di bilancio come legge formale; statuisce la regola della copertura delle leggi di spesa, lasciando al legislatore ordinario il compito di precisarne la portata ed i contenuti<sup>84</sup>.

---

*Strengthening Economic Governance and Improving the Stability and Growth Pact*, Press Conference, Bruxelles, 3 settembre 2004. SCOTTO DI CARLO G., *Strategie e vincoli europei alla finanza pubblica italiana*, Luiss University Press, 152 ss.; BOSI P., *Corso di scienze delle finanze*, Bologna, 2003, p. 263 e ss.; LUPO, *Le procedure di bilancio dopo l'ingresso nell'Unione economica e monetaria*, in *Quadr. Costit.*, 1999, 523.

<sup>84</sup> Ancora oggi la normativa di base in materia di contabilità pubblica è contenuta nella legislazione ante costituzione repubblicana: il R.D. 18.11.1923, n. 2440 e relativo regolamento, R.D. n. 827 del 1924 che precipuamente dettano le regole in ordine alle seguenti materie:

- il patrimonio dello Stato;
- i contratti;
- la struttura e il contenuto del bilancio di previsione e del rendiconto generale dello Stato.

Secondo la normativa suddetta, il bilancio rispecchiava un criterio di classificazione "amministrativa" delle entrate e delle uscite, criterio finalizzato ad attribuire ad ogni organo dell'amministrazione dello Stato la responsabilità nella gestione dei mezzi finanziari pubblici e a fornire un giudizio sulla

Dagli anni 60, ferme le funzioni di garanzia e controllo parlamentare, hanno cominciato ad acquistare rilievo nuovi principi quali la programmazione e il coordinamento delle diverse scelte economiche da bilanciare al fine di contemperare le esigenze dei componenti la collettività, per effetto delle quali il bilancio non è più solo un mezzo di autorizzazione delle spese, ma altresì uno strumento della programmazione e della realizzazione delle scelte di politica economica e finanziaria.

In tal modo, il bilancio al di là da essere un prospetto contabile delle entrate e delle spese, rappresenta l'espressione delle scelte politiche in un contesto di programmazione economica ove lo Stato interviene nei diversi settori produttivi con funzione anticiclica.

Ecco dunque che il bilancio da originario documento contabile che esponeva i probabili risultati di un ciclo di operazioni, assume sempre più una valenza economico-politica.

Il criterio della classificazione amministrativa delle entrate e delle spese, contemplato dai regi decreti in nota menzionati relativi alla finanza statale, non è più adatto alla mutata realtà; esso non è in grado di esprimere la funzione economica del bilancio nè a rappresentare la portata economica dello stesso.

---

efficienza della gestione risiedente nell'apprezzamento delle risultanze di bilancio, se in pareggio, avanzo o disavanzo.

A tal fine diventa necessario individuare la fonte delle entrate, e più ancora la destinazione economica e funzionale dei singoli fatti finanziari; è necessario che i nuovi criteri classificatori rispondano alle esigenze funzionali della finanza pubblica.

In questo clima è emanata la legge 1 marzo 1962, n. 64, più nota come legge Curti.

Le principali modifiche da essa introdotte sono state le seguenti:

- la coincidenza dell'anno finanziario con l'anno solare<sup>85</sup>; in tal modo l'anno finanziario aveva lo stesso periodo di riferimento di quello di calcolo del reddito nazionale (ovvero l'anno solare);
- la riunione degli stati di previsione della spesa in un unico disegno di legge anziché tanti disegni di legge quanti erano i ministeri;
- una classificazione "economica" (per titoli e categorie) e una classificazione "funzionale" (per sezioni) delle voci di bilancio, accanto alla classificazione dei capitoli di spesa e di entrata in rubriche nelle quali erano fino ad allora ordinate le poste contabili; da allora in poi le entrate e le spese non sarebbero state più distinte a seconda della loro ricorrenza in "*ordinarie e straordinarie*" ma, a seconda della loro fonte le entrate in "*tributarie*", "*extratributarie*", e derivanti da "*alienazioni ed ammortamenti di beni patrimoniali e rimborso di crediti*", mentre le spese in "*correnti*" e in "*conto capitale*"

---

<sup>85</sup> Antecedentemente l'anno finanziario decorreva dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno successivo.

al fine di rispondere sia all'esigenza economica di individuare le disponibilità private e pubbliche dello Stato sia a quella di tener conto degli effetti economici che l'acquisizione delle entrate può indurre rispetto alle singole economie private e all'economia in generale. Parimenti le spese distinte per classificazione economica in spese di funzionamento e mantenimento e spese per investimenti e operazioni di concessioni di crediti<sup>86</sup>.

In definitiva dal 1964 il bilancio dello Stato è redatto secondo tre criteri classificatori: amministrativo, economico e funzionale.

In ottemperanza al primo, ispirato alla legislazione previgente la L. n. 64/62, le entrate e le uscite sono ripartite al fine di attribuire ad ogni organo della pubblica amministrazione la relativa responsabilità nella gestione dei mezzi finanziari pubblici.

Il criterio economico, da un lato, suddivide le poste di bilancio (entrate e spese) in titoli ovvero, *ordinarie e straordinarie*, con riguardo alla ricorrenza o eccezionalità, dall'altro, *correnti ed in conto capitale*, a seconda se siano destinate al consumo o all'investimento.

La classificazione funzionale o per funzioni obiettivo ripartisce le voci di bilancio nell'ambito di ciascun titolo in sezioni, e a loro volta in rubriche (secondo l'organo che le amministra o i servizi cui si riferiscono) e categorie (secondo l'analisi economica). Essa è finalizzata ad

---

<sup>86</sup> INGROSSO, *Corso dir. fin., cit.*, pgg. 629 e ss..

individuare gli obiettivi generali ed i programmi specifici che l'amministrazione si propone di realizzare nel successivo esercizio<sup>87</sup>.

Nonostante le innovazioni introdotte dalla legge Curti, le pressioni sulla riforma della contabilità dello Stato erano sempre più insistenti; da più parti si evidenziavano le carenze normative che si traducevano in ovvie difficoltà di governabilità del bilancio dello Stato.

Il sistema e la struttura del bilancio erano appesantiti dallo stratificarsi nel tempo di leggi approvate al di fuori di un disegno organico di coordinamento; il crescente peso della spesa pubblica, in specie, della parte corrente, rendevano sempre più complicate anno per anno le operazioni di adeguamento dei vari capitoli; la discrezionalità dell'esecutivo in tema di ricorso al mercato era divenuta oramai assoluta comportando che l'allora Ministro del tesoro procedeva con la tecnica della copertura in disavanzo ricorrendo autonomamente al mercato per ogni singola legge, al fine di rendere più complessa l'identificazione di una barriera di coerenza e compatibilità.

Si lamentavano infine da più parti i limiti di un bilancio redatto secondo il sistema della competenza pura, l'inesistenza di uno specifico documento normativo di programmazione economica pluriennale, la settorialità del procedimento decisionale relativo alle spese.

---

<sup>87</sup> In tal senso INGROSSO, *Corso dir. fin.*, cit, pgg. 634 e ss.; MONORCHIO - QUIRINO, *op. cit.*, pgg. 102 – 103.

In tale contesto nasce la legge 5 agosto 1978, n. 468, avente ad oggetto la *Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*.

L'obiettivo era quello di passare ad un sistema più flessibile di flussi finanziari che consentisse il tempestivo adeguamento della finanza pubblica alla economia reale.

Le maggiori novità introdotte dalla riforma furono di certo la legge finanziaria e il bilancio pluriennale, senza per questo trascurare comunque la rilevanza dell'unificazione del periodo di presentazione di tutti di documenti di bilancio, dell'introduzione di un insieme di relazioni sull'andamento della gestione della spesa pubblica a corredo del bilancio, ed infine dell'aver affiancato al sistema della competenza pura il criterio della cassa ai fini della redazione del bilancio dello Stato.

*La legge finanziaria* è una legge sostanziale e non meramente formale con la quale è possibile adeguare la legislazione tributaria alla mutata realtà socio-economica al fine di attenuare la rigidità del II comma dell'art. 81 Cost.

Secondo quanto statuito dal legislatore del 1978, con legge finanziaria era possibile introdurre nuovi tributi, modificare le aliquote e le basi imponibili dei tributi esistenti, deliberare nuove o maggiori spese, rifinanziare le leggi di incentivazione del settore industriale, rimodulare le quote annuali delle spese pluriennali.

Se ciò da un lato aveva comportato una maggiore flessibilità nello gestire la manovra di finanza pubblica attenuando la rigidità delle previsioni di bilancio ex art. 81 cost., dall'altra, col passare degli anni, il testo della legge finanziaria si appesantì di un pulviscolo di norme disomogenee e di settore, di microdecisioni di spesa, il cui unico denominatore comune era quello costituito dall'introduzione di nuovi e maggiori oneri a carico del bilancio statale (da cui la denominazione diffusasi e ancora attualissima di finanziaria *omnibus*).

In sostanza la legge finanziaria era diventata un mezzo veloce per l'approvazione di leggi di settore e disposizioni eterogenee, frutto di pressione di varie *lobbies* e gruppi di potere, gravando in maniera rilevante sul bilancio pubblico, che esponeva situazioni di disavanzo croniche.

Affinché le poste di bilancio registrassero tutte le decisioni contenute nella legge finanziaria era necessario che la stessa entrasse in vigore almeno un istante prima del legge di bilancio<sup>88</sup>.

Un'autorevole dottrina<sup>89</sup> osserva come lo strumento della legge finanziaria nelle intenzioni del legislatore del 1978 non si sarebbe dovuto trasformare in un mero e riduttivo aggiramento del disposto

---

<sup>88</sup> MONORCHIO-QUIRINO, *op.cit.*, pgg.103, e ss..

<sup>89</sup> OREFICE M., *Il bilancio dello stato. Evoluzione della struttura e del processo di bilancio attraverso le riforme (dalla legge n. 468/1978 alla legge costituzionale n. 3/2001)*, Roma, 2002, pgg. 27 e ss..

costituzionale laddove si prevedeva la copertura finanziaria delle nuove o maggiori spese tramite l'indebitamento; bensì essa era la sede idonea per stabilire il livello del ricorso al mercato in un quadro d'insieme ove sarebbe stato possibile valutare la coerenza degli obiettivi di finanza pubblica con i saldi di finanza pubblica.

A conferire il carattere dell'omnicomprensività alla legge finanziaria è anche la non felice formulazione dell'art. 4 della l. n. 468/78 nella parte in cui dispone che con l.f. è possibile introdurre "*modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative aventi riflessi sul bilancio dello Stato*".

Si è osservato<sup>90</sup> inoltre che la non adeguata delimitazione, da parte della l. n. 468/78, degli ambiti tra finanza centrale e finanza locale aggiunta alla inesistenza di una normativa organica in tema di finanza locale aveva comportato il confluire in legge finanziaria di norme di regolamentazione che andavano ben al di là della previsione dei trasferimenti finanziari.

In definitiva, a dispetto delle innovazioni normative che l. n. 468/78 pur aveva apportato, la distorta attuazione dei suoi mezzi, ha comportato che la legge finanziaria non è divenuta quello strumento di quantificazione di tutte le autorizzazioni di spesa che il legislatore si proponeva, ma si è dato luogo, in espressa violazione del disposto di

---

<sup>90</sup> OREFICE M., *op. cit.*, pgg. 27 e ss.

cui all'art. 4 l. n. 468/78, a forme di copertura della spesa del tutto improprie, in particolare per quel che concerne le spese correnti in continua ascesa; si è verificato inoltre il susseguirsi di una miriade di leggi che rimettevano la quantificazione degli oneri alla legge di bilancio, con conseguente dispersione della manovra di finanza pubblica in un numero abnorme di capitolini bilancio. Ciò significò un ritorno alla normativa *ante* 1978 caratterizzata dalla frantumazione delle decisioni di spesa cui si tenterà di porre rimedio dopo circa un decennio.

L'art. 4 della legge n. 468/78 introduce un altro utilissimo strumento legislativo atto in particolare ai fini della programmazione economica: il *Bilancio pluriennale dello Stato*. Redatto secondo il criterio della competenza economica, espone separatamente le entrate e le spese in base alla legislazione vigente, *bilancio pluriennale a legislazione vigente*, e le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese tenendo conto degli interventi previsti nel Dpef, *bilancio pluriennale programmatico*.

Esso copre un orizzonte temporale non inferiore al triennio e viene redatto e approvato ogni anno con un apposito articolo del disegno di legge del bilancio annuale, con la tecnica dello scorrimento, aggiungendo un nuovo esercizio per ricostruire il triennio.

Il bilancio pluriennale non ha valenza autorizzatoria: il relativo contenuto ha un significato conoscitivo e previsionale, a differenza di quanto accade negli enti locali ove gli stanziamenti del bilancio pluriennale costituiscono per il primo anno limite agli impegni di spesa.

Non di scarso rilievo sono le altre innovazioni introdotte dalla l. n. 468 del 1978: l'introduzione del sistema di cassa, accanto a quello della competenza, per la redazione del bilancio annuale di previsione; la determinazione del limite massimo di ricorso al mercato finanziario per le esigenze della spesa; l'allargamento della decisione di bilancio alla finanza pubblica allargata ed infine la previsione del sistema dell'assestamento di bilancio.

Si è visto come le intenzioni del legislatore del '78 di rendere più flessibile gli strumenti di bilancio, irrigiditi dalle disposizioni *ex art.* 81 cost., furono vanificate dall'utilizzo, se si vuole, improprio fatto dei nuovi strumenti legislativi, in particolare della legge finanziaria, che comportò una costante crescita del debito pubblico.

In questo clima nasce la legge 23 agosto 1988, n. 362, che modifica la procedura decisionale, incentrandola sulla separazione tra momento programmatico e momento attuativo<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> La legge n. 362 del 1988 nonché gli interventi normativi che seguiranno, quali la L. 3 aprile 1997, n. 94, la L. 25 giugno 1999, n. 208, il D.L. 6 settembre 2002, n. 194 conv. con mod. in L. 31 ottobre 2002, n. 246, sono stati attuati mediante innovazioni ed integrazioni normative alla legge n. 468 del 1978.

L'obiettivo è quello di snellire il contenuto della legge finanziaria e ridare ad esso il ruolo di strumento di sintesi.

Le principali novità contenute nella riforma del 1988 possono essere così sintetizzate: la diversa scansione delle decisioni inerenti la manovra finanziaria; la nuova legge dispone debba determinarsi dapprima il volume complessivo delle entrate risultante dal disegno di legge di bilancio e di legge finanziaria, seguiranno poi le decisioni in materia di spesa nell'ambito della autorizzazioni nel precedente quadro complessivo delle entrate e dell'indebitamento necessario alla loro copertura; si dispone che con legge finanziaria si possono apportare solo variazioni di carattere quantitativo alla vigente legislazione di entrata e di spesa ma non di carattere sostanziale; si stabilisce inoltre che con legge finanziaria si fissano i limiti massimi dei saldi di bilancio; si modifica la sequenza di approvazione dei documenti di bilancio anticipando al 31 luglio la presentazione del disegno di legge di bilancio a legislazione vigente, mentre rimane ferma al 30 settembre la presentazione del progetto di la legge finanziaria, cui seguirà la conseguente nota di variazione<sup>92</sup>; infine si introduce un vincolo esterno

---

<sup>92</sup> L'art. 1-bis della l. n. 468/78 recita testualmente: *"la impostazione delle previsioni di entrata e di spesa del bilancio dello Stato è ispirata al metodo della programmazione finanziaria. A tal fine il Governo presenta alle Camere:*

*- entro il 15 maggio il documento di programmazione economico-finanziaria, che viene altresì trasmesso alle regioni;*

*- entro il 31 luglio il disegno di legge di approvazione del bilancio annuale e del bilancio pluriennale a legislazione vigente, che viene, altresì trasmesso alle regioni;*

per le spese correnti e le spese in conto capitale rappresentato dal *Documento di programmazione economica e finanziaria*.

Ai sensi dell'art. 3 della legge da ultimo citata, questo nuovo documento è presentato alle Camere dall'esecutivo entro il 30 giugno di ogni anno e definisce la manovra di finanza pubblica per il periodo coperto dal bilancio pluriennale; la legge finanziaria assume così un'altra funzione ovvero quella di divenire il quadro di riferimento per il periodo compreso nel bilancio pluriennale.

Con legge n. 362/88 vengono modificate inoltre le varie fasi delle procedure di bilancio per arginare l'aumento del debito pubblico e contemporaneamente consentire una sua gestione e viene reso più tassativo il vincolo costituzionale in materia di copertura finanziaria delle leggi di spesa tramite una quantificazione preventiva dei costi delle leggi e una piena osservanza dell'art. 81 cost.; il legislatore ha poi previsto che la legge materiale possa essere modificata da appositi disegni di legge indicati nel Dpef, c.d. *collegati* alla manovra di finanza pubblica.

Il documento di programmazione economico-finanziaria, elaborato dalla direzione generale del ministero dell'economia, ha la funzione di illustrare il quadro tendenziale della manovra di finanza pubblica in base

---

*- entro il 30 settembre il disegno di legge finanziaria, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale programmatico, i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica con la decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale".*

a quello che sarà l'andamento dell'economia in riferimento alla principali grandezze macroeconomiche quali il PIL, l'occupazione, i tassi di interesse, etc..

Il Dpef, che costituisce la base di partenza per le decisioni di bilancio, illustra lo scenario economico internazionale per il prossimo quadriennio<sup>93</sup>.

Il legislatore della riforma ha stabilito che il documento di cui si discute, ai sensi dell'art. 3 della l. n. 468/78, come modificato dalla l. 362/88, dopo aver individuato "*i flussi del settore pubblico allargato a politiche invariate*" fissa:

---

<sup>93</sup> Nel documento citato la crescita economica mondiale è espressa in termini di PIL, investimenti, esportazioni, prezzi del petrolio e delle principali materie prime non energetiche, e manufatti; la politica monetaria essenzialmente in termini di tassi di interesse e la finanza pubblica in termini di rapporto deficit/PIL.

Dopo una panoramica internazionale il documento espone l'analisi dell'economia in Italia sulla base dell'evoluzione delle seguenti grandezze macroeconomiche: PIL, importazioni, consumi privati, investimenti, esportazioni, tasso di crescita dell'industria espresso in valore aggiunto, tasso di crescita dell'occupazione (costo del lavoro, produttività, tasso di occupazione e di disoccupazione).

Per quanto concerne in particolare la finanza pubblica, il Dpef mostra un raffronto entrate-spese tra il consuntivo relativo all'anno appena conclusosi con il previsionale di quello in corso e di quelli degli anni avvenire: una prima sezione evidenzia le previsioni a legislazione vigente, una seconda il quadro tendenziale e programmatico.

Nella seconda parte sono dettagliatamente enunciate le scelte strategiche e le politiche di intervento settoriali. Ad titolo esemplificativo, il Dpef da ultimo presentato e relativo al periodo 2008 – 2011 distingue tre tipi di interventi: le politiche per la *crescita sostenibile* (quali, ad es., proiezione internazionale, difesa, giustizia, ambiente, energia, politiche del lavoro, scuola, università e ricerca, infrastrutture, rete di telecomunicazioni e digitalizzazione, innovazione e competitività, turismo, cultura, pesca), quelle per *l'equità sociale* (quali, ad es., politica tributaria, piano per la famiglia, sanità, etc.) ed infine quelle per la *sostenibilità finanziaria* (quali, ad es., pensioni, debito pubblico, etc.)

- a. gli obiettivi macroeconomici, ed in particolare quelli relativi allo sviluppo, reddito, occupazione, fabbisogno in rapporto al PIL, disavanzo corrente;
- b. le regole di variazione delle entrate e delle spese dei bilanci di competenza dello Stato e degli enti del settore statale ed i criteri ed i parametri per la formazione degli stessi;
- c. i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale.

L'importanza di questo documento sta nella circostanza che esso permette al Parlamento di conoscere in congruo anticipo le linee di politica economica e finanziaria del Governo: quest'ultimo è politicamente impegnato a redigere il successivo documento di bilancio di previsione secondo i criteri ed i parametri scaturenti dal dibattito parlamentare; inoltre con l'introduzione del *Dpef* si ha un ridimensionamento del ruolo della legge finanziaria cui vengono riservate solo variazioni qualitative mentre quelle quantitative devono essere attuate unicamente nei collegati indicati nel *Dpef*.

Infine si accenna alla circostanza che subito dopo l'entrata in vigore della l. n. 362 del 1988, le Camere hanno modificato i propri regolamenti al fine di adeguare l'esame dei vari documenti di bilancio (legge finanziaria, bilancio annuale e pluriennale) ai nuovi principi istituendo la c.d. *sessione di bilancio*.

Negli anni avvenire altre due leggi hanno ulteriormente rivisto procedure di approvazione dei documenti contabili e struttura degli stessi.

Per quanto concerne in particolare la struttura del bilancio la classificazione economico-funzionale adottata dalla legge Curti, seppur utilissima nella parte in cui evidenziava il contenuto economico dei flussi di bilancio e la loro interconnessione con il processo produttivo e redistributivo del reddito nazionale, appariva oramai insufficiente a causa della proliferazione degli interventi pubblici che produceva una eccessiva stratificazione degli oggetti di spesa; successivamente sia la legge n. 468 del 1978 che la legge n. 362 del 1988 sostanzialmente confermarono la preesistente articolazione strutturale degli stati di previsione.

Si lamentava l'inesistenza di un criterio analogo di riclassificazione delle entrate e delle spese con conseguente impossibilità di raffrontare voci dell'entrate e voci della spesa: infatti per quanto riguardava titoli e categorie, le entrate erano raggruppate secondo il criterio giuridico-finanziario, mentre le spese secondo quello economico-funzionale.

La riforma del 1997, avvenuta con d. lgs. 297/97, emanato in base alla legge delega 3 aprile 1997, n. 94, introduce delle importanti innovazioni alla struttura del bilancio annuale. La modifica più consistente riguarda l'istituzione delle *"unità previsionali di base"*, aree omogenee di attività secondo la natura o la destinazione economica individuate all'interno dei

Ministeri allo “*scopo di rendere più razionali, significative e trasparenti le scelte del Governo e del Parlamento sulla acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse tra le destinazioni di spesa*”. Di conseguenza anche i dirigenti responsabili delle singole unità operative vengono coinvolti nell'elaborazione degli schemi degli stati di previsione dei rispettivi dicasteri<sup>94</sup>.

La novità sta nella circostanza che le attuali unità elementari di deliberazione da parte del Parlamento che approva il bilancio sono le unità previsionali di base (il cui numero totale è di circa mille), in sostituzione dei capitoli i quali, a causa dell'eccessiva minuziosità nell'indicare le entrate e le spese, erano diventati più di seimila a scapito del principio di trasparenza.

Il legislatore del '97 pone al centro del processo di formazione del bilancio statale, questa nuova unità decisionale; tale aggregato è costruito in corrispondenza con il centro di responsabilità al quale è affidata la relativa gestione<sup>95</sup>.

---

<sup>94</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 2, l. 468/78 le unità previsionali di base sono riferite ad “*aree omogenee, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun ministero*” e sono individuate annualmente, in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa. Ne consegue che “*le unità previsionali di base costituiscono un insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa*”.

<sup>95</sup> In maniera più dettagliata in merito alla struttura del bilancio in u.p.b., come voluta dal legislatore del 1997, si veda PIANESE E., *La nuova contabilità pubblica*, in *Finanza locale*, n. 6/2001.

Il decreto suddetto ha introdotto anche la contabilità analitica per centri di costo - in coerenza con il sistema dei centri di responsabilità dell'amministrazione - al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti dalle pubbliche amministrazioni.

La riforma del 1997, benché importante per le modifiche introdotte alla struttura di bilancio, lasciò irrisolte le problematiche alle quali sopra si è fatto cenno inerenti la legge finanziaria e il documento di programmazione economico-finanziaria.

Dopo più di dieci anni dalla legge n. 362/88, notevoli erano stati i mutamenti istituzionali, economici e politici intervenuti in Italia e in Europa. L'Unione europea con l'art. 104 del Trattato, nonché con il Protocollo per disavanzi eccessivi e il Patto di stabilità e crescita europeo, imponeva vincoli più rigorosi ed incisivi alle politiche di bilancio, in specie a quelle fiscali.

In considerazione della congiuntura economica sfavorevole che attraversava l'economia europea, gli organi europei imponevano all'Italia l'adozione al contempo di una politica di risanamento e sviluppo.

In questo contesto fu emanata, nel 1999, la legge n. 208 che, pur lasciando altre problematiche irrisolte, ha tentato di dare una nuova veste alla legge finanziaria e al documento di programmazione economico-finanziaria.

In primo luogo, in modifica della l. n. 468/78, ha rimodulato la scansione temporale inerente la presentazione dei vari documenti che costituiscono la manovra di finanza pubblica<sup>96</sup>.

La novità più importante della legge citata è certamente riscontrabile nelle disposizioni con le quali viene stabilito che la legge finanziaria può disporre, per ciascun degli anni compresi nel bilancio pluriennale, *nuove o maggiori spese correnti ovvero riduzioni di entrata*, ma solo nei limiti delle nuove o maggiori entrate, sia esse tributarie, extratributarie, contributive, e delle riduzioni permanenti di autorizzazione di spesa corrente. Comunque le nuove o maggiori spese di cui ora si è detto devono essere comunque sempre compatibili con quanto determinato nel Dpef deliberato dal Parlamento.

Viene stabilito che con legge finanziaria non si possono più emanare *norme di delega o di carattere ordinamentale od organizzativo*, ma solo norme che hanno effetti finanziari dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale.

---

<sup>96</sup> I termini di presentazione vengono così modificati:

- a. passa dal 15 maggio al 30 giugno il termine di presentazione alle Camere del Dpef;
- b. entro il 15 luglio il Governo deve presentare al Parlamento e alla Conferenza Stati-Regioni-Città, i dati prospettici sul bilancio annuale a legislazione vigente; e tanto al fine di permettere al Parlamento l'esame del Dpef disponendo anche di informazioni aggiuntive;
- c. lo slittamento dal 31 luglio al 30 settembre della data entro la quale deve essere presentato alle Camere il Bilancio di previsione a legislazione vigente.

Si stabilisce inoltre che entro il 15 novembre il Governo deve presentare al Parlamento i disegni di legge ordinamentali collegati alla manovra di finanza pubblica e che in occasione dell'invio agli organismi della UE del programma di stabilità al fine di coordinare le politiche fiscali in ambito comunitario, il Governo presenti alla Camere un'informativa.

In armonia con l'evoluzione degli obiettivi e dei vincoli posti dall'Unione europea la legge finanziaria può contenere *norme espansive* il cui contenuto sia finalizzato direttamente al sostegno e al rilancio dell'economia, con l'esclusione di interventi di carattere localistico e microsettoriale<sup>97</sup>.

Le legge n. 208/99 riforma anche il contenuto del Dpef affidandogli l'ulteriore ruolo di strumento di indirizzo delle politiche per lo sviluppo e l'occupazione.

La nuova disciplina del Dpef vuole rafforzare la responsabilità del Governo in relazione alla scelta di obiettivi verificabili: per tale ragione si dispone il collegamento tra le scelte recate dal Dpef e la allocazione delle risorse decisa con il bilancio pluriennale e annuale.

Il legislatore del 1999 provvede alla soppressione della legge collegata alla finanziaria e contestualmente al potenziamento dei "*collegati ordinamentali*", così detti in quanto possono contenere norme di delega e innovazioni di carattere organizzativo e procedimentale.

Per essi, viene slittato il termine di presentazione al 15 novembre e ciò comporterà che la loro approvazione parlamentare risulti spesso successiva al 31 dicembre, ossia avvenga nel corso dell'esercizio a cui si riferisce la manovra.

---

<sup>97</sup> OREFICE, *op. cit.*, p. 139 e ss..

2.2. I documenti che compongono il sistema di bilancio. La sessione di bilancio.

Il sistema di bilancio si compone di una serie di atti normativi e non, posti in sequenza logico-temporale, di competenza del Governo e sottoposti all'approvazione parlamentare, in modo da poter soddisfare la medesima finalità e cioè la realizzazione dell'indirizzo politico finanziario unitamente alla salvaguardia dell'equilibrio finanziario. Obiettivo quest'ultimo ulteriormente rafforzato dall'esistenza di vincoli esterni gravanti sul procedimento di bilancio, derivanti dal processo di integrazione economico e monetario deciso a Maastricht nel 1992 con l'adozione dell'omonimo Trattato.

Gli atti di cui si diceva, precedono e accompagnano l'*iter* di approvazione del bilancio per inserirlo in un quadro di programmazione economica e correggerne i risultati nel senso desiderato; essi sono rappresentati essenzialmente dal Documento di programmazione economico-finanziaria (Dpef), dal Bilancio pluriennale di previsione, dalla legge finanziaria (l.f.), dai c.d. provvedimenti collegati e dalle varie relazioni poste a corredo della manovra.

Allo stato attuale della legislazione, l'insieme dei documenti che compongono il ciclo di bilancio, che il Governo deve predisporre per

consentirne l'approvazione, può essere configurato collegando i termini della presentazione alle Camere per la loro identificazione.

La formazione del bilancio e dunque la sessione di bilancio prende le mosse nel mese di gennaio con l'inizio dell'anno finanziario; entro la fine di febbraio è prevista la presentazione della prima *Relazione trimestrale* al Parlamento sulla situazione di cassa al 31 dicembre dell'anno precedente, e della relazione sull'andamento dell'economia nell'anno precedente, che di fatto sono presentate congiuntamente nel mese di aprile e la relazione che le riunisce prende il nome di *Relazione unificata sull'economia e la finanza pubblica*.

Sempre in primavera il Ministro dell'Economia presenta un'ulteriore documento: la *Relazione generale sulla situazione economica del paese*.

Successivamente, la presentazione delle relazioni trimestrali di cassa seguirà entro maggio, agosto e novembre.

Nei mesi di febbraio – marzo, la Ragioneria Generale dello Stato dirama una circolare contenente i criteri in base ai quali dovranno essere delineati gli stati di previsione dei ministeri, ovvero i criteri guida che dovranno essere seguiti, obbligatoriamente, dalle amministrazioni nella elaborazione degli stati di previsione della spesa e in quelli dell'entrata dei singoli ministeri, in aumento o in diminuzione rispetto a quello

dell'anno precedente, avendo cura di precisare i tassi di incremento delle spese previsti per le amministrazioni nel triennio successivo.

Entro il 31 maggio il Ministro dell'Economia trasmette alla Corte dei conti il *Rendiconto generale* dello Stato relativo all'esercizio precedente per il giudizio di parificazione ed entro il medesimo termine è prevista la presentazione della *Seconda Relazione trimestrale* di cassa al 31 marzo.

La fase di programmazione vera e propria ha inizio con l'elaborazione del *Documento di programmazione economico – finanziaria* (Dpef), il quale contempla, oltre alle linee di indirizzo della politica di bilancio nei diversi settori di intervento, i criteri ed i parametri per la redazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato e della legge finanziaria. Il documento suddetto è presentato dal Governo al Parlamento entro il 30 giugno<sup>98</sup>.

Nel mese di luglio le Camere esaminano il Dpef e l'Assemblea di ciascuna Camera entro la fine del mese delibera attraverso una risoluzione che può contenere modifiche ed integrazioni al documento stesso.

Entro il 30 settembre la legge impone al Consiglio dei Ministri di deliberare e presentare al Parlamento il *disegno di approvazione del bilancio annuale e del pluriennale a legislazione vigente*, vale a dire i

---

<sup>98</sup> Per una trattazione più approfondita si rinvia a quanto sarà detto *infra* al § 2.3.

bilanci tendenziali senza tener conto delle correzioni indicate dal Dpef; con la differenza che mentre il bilancio annuale è analiticamente dettagliato, il pluriennale contiene solo le grandi cifre di entrata e di spesa e non ha la valenza giuridica di atto di autorizzazione.

Il bilancio annuale di previsione è costituito da tanti stati di previsione della spesa quanti sono i ministeri; in allegato sono esposti i bilanci delle amministrazioni autonome<sup>99</sup>. Gli stati di previsione sono redatti per unità previsionali di base, che a loro volta sono suddivise in capitoli determinati in relazione al rispettivo oggetto per l'entrata e secondo il contenuto economico e funzionale per la spesa<sup>100</sup>.

Sempre entro il termine di cui sopra, occorrerà contemporaneamente predisporre il *disegno di legge finanziaria*, a cura del Ministro dell'Economia, delle Finanze e del Tesoro, deliberato dal Consiglio dei Ministri, attraverso cui saranno apportate alle leggi in vigore le modifiche necessarie per l'attuazione degli obiettivi programmati; il disegno di legge finanziaria è accompagnato dalla presentazione della *Relazione previsionale e programmatica* per l'anno avvenire.

In caso di eventi imprevisti il Governo può presentare al Parlamento una *Nota di aggiornamento al Dpef*, che viene normalmente trasmessa al Parlamento unitamente al disegno di legge finanziaria. Il suo esame

---

<sup>99</sup> Art. 2, comma 3, L. 468/78, mod. dall'art. 2, comma 1, L.n. 362/788

<sup>100</sup> AMATUCCI, *L'Ordinamento...*, cit., 2004, p. 106.

presso ciascuna Camera è fatto con modalità analoghe a quello del Dpef.

Entro il 15 novembre culmina la fase dell'adattamento delle grandezze finanziarie agli obiettivi programmatici con la presentazione dei *progetti di legge collegati* alla manovra di finanza pubblica, presentati sempre dal Governo all'organo legislativo ai fini dell'approvazione.

Durante il trimestre che va da ottobre a dicembre le Camere esaminano ed approvano il disegno di legge di bilancio e il disegno di legge finanziaria.

In via preliminare il Presidente del ramo in cui sono letti per primi, vaglia il contenuto del disegno di legge finanziaria; successivamente inizia il vaglio della Commissione bilancio, che può apportare modificazioni ai documenti del Governo e delle Commissioni permanenti le quali, per le parti di competenza, inviano alla Commissione bilancio, specifici rapporti.

I disegni di legge sono letti da entrambe le Camere congiuntamente; nel ramo del Parlamento cui sono stati presentati per prima la sessione dura 45 giorni, nell'altra 35. Durante l'esame, la commissione di settore di ciascuna Camera esamina i documenti e redige una relazione per la Commissione Bilancio, cui compete l'esame generale e la presentazione all'Assemblea.

Dopo la discussione generale congiunta cominciano le votazioni, iniziando dal progetto di bilancio: prima le entrate e successivamente le spese dei vari ministeri.

Si prosegue con la discussione e votazione degli articoli del disegno di legge finanziaria, il quale all'art. 1 reca i saldi finanziari.

Dopo l'approvazione della finanziaria il Governo presenta la *Nota di variazione* al fine di consentire di trasferire nella legge di bilancio, le variazioni alla legislazione attivate con la legge finanziaria.

L'*iter* così descritto ed i relativi tempi sono rigidamente disciplinati dai Regolamenti parlamentari, per rendere possibile l'approvazione dei contenuti contabili entro la fine dell'anno. Anche la possibilità di modificare i testi all'esame è rigidamente delimitata dai Regolamenti e dalle prassi parlamentari, per limitare, attraverso la dichiarazione di inammissibilità, l'inserimento di contenuti impropri.

Il Bilancio annuale è redatto in termini di competenza e di cassa<sup>101</sup>, mentre quello pluriennale è di pura competenza per unità di entrata e di spesa ed in coerenza con gli obiettivi indicati del Dpef copre un periodo non inferiore a tre anni, ai sensi dell'art. 4, l. 468/78<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> Prima della riforma del 1978 era un bilancio di competenza pura: le somme da riscuotere e quelle ancora da pagare dagli esercizi precedenti non rientravano nel bilancio, ma formavano oggetto di una distinta contabilità, sotto la denominazione di residui attivi, le prime; di residui passivi, le seconde; *cf.* GRIZIOTTI, *op. cit.*, cap. V, paragrafo 7.

<sup>102</sup> AMATUCCI, *L'Ordinamento...*, *cit.*, p. 102.

La sessione di bilancio prevede un ulteriore adempimento: entro il 1° dicembre il Governo presenta alla Commissione europea e al Consiglio dell'Unione europea l' *Aggiornamento annuale del Patto di Stabilità*: gli obiettivi economici e finanziari in esso indicati riprendono quelli stabiliti negli strumenti di programmazione nazionale.

### 2.3. Il *Documento di programmazione economico-finanziaria*: contenuto e procedura di esame parlamentare

Il progetto iniziale della manovra di bilancio è racchiuso nel *Documento di programmazione economico-finanziaria*. Ai sensi dell'art. 1 *bis* L. 468/78<sup>103</sup>, entro il 30 giugno<sup>104</sup> il Capo dell'Esecutivo presenta ai Presidenti di Camere e Senato l'atto previamente deliberato dal Consiglio dei Ministri.

Il Dpef non è presentato come disegno di legge ma ha natura di documento di programmazione economica, elaborato dalla Direzione generale del Tesoro e approvato dal Consiglio dei ministri; entro il 31 luglio deve avvenire il dibattito e la votazione da parte del Parlamento.

---

<sup>103</sup> Aggiunto dall'art. 1 della l. 23.08.1988, n. 362, modificato dall'art. 2 della l. 25.06.99, n. 208.

<sup>104</sup> Anziché entro il 15 maggio come in precedenza stabilito. Il termine ha carattere *ordinatorio* e non perentorio. Lo slittamento del termine avvenuto ad opera della l. 208/1999 trova giustificazione nella necessità di far coincidere quanto più possibile le previsioni macroeconomiche elaborate dal Governo nel mese di maggio con la compilazione dei documenti di bilancio, che invece vengono ultimati nel mese di settembre. La medesima legge ha modificato anche i criteri stesura ed il contenuto del Dpef.

Il documento di cui si discute prevede le grandi linee dei conti pubblici per i successivi quattro anni, inserendoli nel quadro più ampio dell'economia mondiale, europea, nazionale: solo tenendo conto del PIL e della congiuntura del Paese e del mondo si possono formulare corrette previsioni dei conti pubblici ed apportare aggiustamenti in corso d'opera. In particolare , il Dpef espone:

- la proiezione del quadro macroeconomico internazionale e interno;
- l' andamento tendenziale delle grandezze di bilancio, cioè a dire a quali risultati di bilancio si giungerebbe lasciando le politiche invariate all'interno del prospettato andamento dell'economia;
- gli obiettivi programmatici; cioè risultati di bilancio cui si decide di pervenire, ed interventi correttivi da apportare alle entrate e alle spese per ottenere i saldi desiderati e realizzare altri obiettivi di politica economica compatibile.

Il quadro tendenziale di finanza pubblica può essere redatto in termini di "*legislazione vigente*" o in termini di "*politiche immutate*", con risultati quantitativi che possono essere notevolmente diversi.

Nel primo caso sono esclusi dal tendenziale elementi che hanno un'elevata probabilità (spesso addirittura la certezza) di manifestarsi e sui quali – in sede di disegno di legge finanziaria – andranno reperite le risorse per la copertura. In questo caso a fronte di una maggiore chiarezza metodologica e trasparenza sulla costruzione delle dinamiche

tendenziali, vi è una evidente sottostima dell'andamento effettivo delle spese future. Si alimenta così l'illusione che non sia necessario reperire risorse per rispettare il saldo programmatico.

La costruzione tendenziale del secondo tipo offre in linea teorica un quadro più realistico degli effettivi andamenti della finanza pubblica, ma rischia di sopravvalutare la spesa pubblica e soprattutto alimenta un meccanismo inerziale nella dinamica della spesa. E' inoltre più arbitrario rispetto al criterio della legislazione vigente in quanto non esiste una linea di demarcazione del tutto chiara tra ciò che rientra e ciò che non rientra nel concetto di politica invariata<sup>105</sup>.

Dal confronto tra il quadro programmatico e il quadro tendenziale della finanza pubblica emerge la dimensione e il contenuto della manovra di aggiustamento della finanza pubblica, che trova espressione massima nella legge finanziaria e nei provvedimenti ad essa collegati, presentata dal Governo al Parlamento.

Il documento in esame, introdotto dalla l. 362/88, per dare maggiore flessibilità alla manovra di finanza pubblica e snellire il contenuto della legge finanziaria che dopo la sua introduzione ha visto con gli anni svilire il ruolo ad essa conferito dal legislatore, verrà riformato con legge

---

<sup>105</sup> Cfr. *Dpef* per gli anni 2008-2011, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri Prodi e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze Padoa-Schioppa, deliberato dal C.d. M. il 28.06.2007, p. 31.

n. 208/99; per quel che riguarda il suo contenuto sarà stabilito che il Dpef:

- a. illustra, ai sensi dell'art. 3, comma II, *lett. f)*, l. 468/78, mod. da art. 2, comma IX, l. 208/99, l'articolazione degli interventi correttivi, rispetto alle previsioni tendenziali a legislazione vigente, necessari a conseguire gli obiettivi di finanza pubblica fissati nello stesso Dpef;
- b. definisce le politiche strategiche di sviluppo esponendo per ciascuna lo stato di attuazione, le linee di svolgimento, le risorse disponibili, gli obiettivi di risultato in termini quantificabili e verificabili;
- c. indica, ai sensi dell' art. 3, comma II, *lett. a)*, l. 468/78, mod. dall'art. 2, comma VI, l. 208/99, oltre le grandezze finanziarie già previste, le previsioni tendenziali di spesa per i grandi settori della P.A.: enti previdenziali, sanità, enti territoriali, imprese pubbliche, investimenti per il Mezzogiorno;
- d. fornisce un quadro complessivo delle risorse destinate alle politiche di sviluppo del Mezzogiorno, distinguendo quelle comunitarie da quelle nazionali e indicando modalità e tempi con i quali tali risorse saranno rese effettivamente disponibili. Espone distintamente, per i settori di intervento, la situazione attuale e lo stato delle attività in corso; illustra le nuove iniziative

programmate, gli obiettivi di risultato ed i tempi presumibili di realizzazione (art. 3, comma II, *lett. a*), l. 468/78, mod. dall'art. 2, comma VI, l. 208/99);

- e. indica gli ambiti di intervento dei disegni di legge collegati, da esaminare al di fuori della sessione (art. 3, comma IV, l. 468/78).

Entro un mese dalla presentazione del disegno di legge di cui sopra, il Parlamento lo esamina dettagliatamente, con una procedura informativa bicamerale delle Commissioni bilancio riunite congiuntamente, in cui vengono ascoltati i principali soggetti interessati alla decisione di finanza pubblica (tra cui il Governatore della Banca d'Italia e il Presidente dell'ISTAT<sup>106</sup>) ed un esame delle Commissioni permanenti, sia del Senato che della Camera, delle parti di competenza. Questa prima fase istruttoria termina con l'approvazione d una relazione di maggioranza che viene trasmessa all' Assemblea accompagnata da relazioni di minoranza.

Successivamente, l'Assemblea approva una risoluzione di maggioranza e risoluzioni di minoranza dove vengono definiti gli obiettivi di finanza pubblica in termini di saldi finanziari e di andamento dei principali comparti della spesa e dell'entrata.

---

<sup>106</sup> Possono inoltre essere sentiti il Ragioniere Generale dello Stato, i ministri, gli esponenti delle parti sociali e i rappresentanti delle enti locali.  
Il Dpef è altresì trasmesso alle Regioni per acquisirne il parere entro il 15 luglio.

Le risoluzioni devono essere votate. La discussione si svolge secondo le modalità dei provvedimenti legislativi: sono così consentiti emendamenti e dichiarazioni di voto; sul punto i regolamenti parlamentari dispongono che sia posta a votazione dapprima la risoluzione voluta dal Governo, la quale se approvata fa cadere tutte le altre.

Il contenuto della risoluzione in termini di saldo netto da finanziare sarà recepito dalla legge finanziaria; la risoluzione inoltre specificherà quale parte di esso dovrà essere attuato con legge finanziaria e quale con i provvedimenti collegati.

In caso di eventi imprevisti, il Governo può presentare al Parlamento una *Nota di aggiornamento del Dpef*; essa normalmente è trasmessa al Parlamento insieme con il disegno di legge finanziaria, ma in ogni caso può aver luogo fino al momento dell'approvazione della legge finanziaria e di bilancio. L'esame presso ciascuna Camera della Nota di aggiornamento viene effettuato con modalità analoghe a quelle previste per il Dpef, ma in tempi più brevi: la Commissione bilancio riferisce all'assemblea nel termine di 5 giorni e l'Assemblea approva una risoluzione che aggiorna gli obiettivi ed i contenuti di quella approvata a luglio sul Dpef.

In dottrina si è discusso molto sul carattere vincolante o meno del Dpef, derivante dalle risoluzioni d'approvazione. A tale riguardo si è detto che la possibilità di riconoscere efficacia giuridica cogente alle risoluzioni

d'approvazione del Dpef è legata all'autodisciplina di tutti i gruppi parlamentari che intendono il vincolo giuridicamente vincolante. Dall'altro canto, la stessa Corte costituzionale nella sentenza del 12 gennaio 1995, n. 25, esaminando il rapporto tra legge finanziaria e Dpef, ha avuto modo di precisare che "tale legame non può essere inteso nel senso di un vincolo assoluto, bensì come coerenza con gli indirizzi emergenti dal documento programmatico. Questo è espressione per sua essenza di un momento indicativo e non precettivo per cui gli spostamenti dalle sue previsioni (...) potrebbero assumere rilievo nello scrutinio di costituzionalità (...) non tanto su di un piano meramente quantitativo, ma se denotino mancanza di coordinamento tra il momento di fissazione degli obiettivi e quello della individuazione delle scelte concrete, sì da togliere al primo quel valore di indirizzo che invece gli è riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale".

2.4. La legge finanziaria e i c.d. *collegati*: contenuto e procedura di esame.

Negli anni che seguirono l'introduzione della Costituzione, in seguito all'esigenza avvertita da parte degli addetti ai lavori, si aprì e si alimentò in dottrina il dibattito sull'assenza di una programmazione economica generale; in particolare sentita era la necessità di uno strumento

giuridico di programmazione finanziaria, ovvero di un istituto giuridico che legittimasse la manovra di bilancio per una politica di breve periodo, il quale consentisse annualmente di adeguare le autorizzazioni di spesa alle esigenze dell'esercizio, senza con ciò ledere le prescrizioni ex art. 81, 3° comma della costituzione.

In quegli anni la dottrina tentava di elaborare modelli giuridici che, rifiutando formule di copertura finanziaria di anno in anno, avrebbero tradotto le autorizzazioni di spesa in stanziamenti di bilancio, rispettando al contempo la prescrizione inerente la copertura finanziaria delle nuove o maggiori spese.

Parte della dottrina<sup>107</sup> caldeggiava l'introduzione di una legge annuale di coordinamento dinamico della finanza pubblica, il cui contenuto sarebbe stato annualmente variabile in quanto relativo allo scenario economico e finanziario del Paese. Il modello suggerito dal Buscema si collocava nella stessa posizione di ogni altra legge sostanziale di spesa, in quanto strumento di supporto normativo sostanziale di riferimento alla legge di bilancio, senza con tanto ledere gli obblighi e le prescrizioni ex art. 81 della costituzione.

Nella stessa direzione, l'Onida<sup>108</sup>, che, seppur in accoglimento del modello suesposto, sottolineava il rischio che la legge di coordinamento

---

<sup>107</sup> BUSCEMA, *Sui sistemi di redazione del bilancio dello Stato*, in *Rass. Parlamentare*, 1967, p. 579 e ss.; ID., *Trattato di contabilità pubblica*, Vol. I, Milano, 1979, pgg. 192 e ss..

<sup>108</sup> ONIDA V., *op. cit.*, pgg. 669 e ss..

avrebbe potuto trasformarsi in un duplicato delle legge di bilancio, costringendo il Parlamento ad un doppio esame annuale di documenti aventi il medesimo contenuto.

Altra parte della dottrina elaborava le figure delle *leggi collegate*<sup>109</sup>: la teoria è quella secondo cui il precetto contenuto nell'art. 81 cost. può essere rispettato solo se il Parlamento procede all'approvazione di nuovi tributi, esenzioni e spese con singole leggi che si affianchino alla legge di bilancio in una fattispecie complessa, unite alla medesima ratio, che è quella di attribuire al bilancio un certo indirizzo politico economico<sup>110</sup>.

Per quanto concerne più precisamente il modello "*legge finanziaria*", si osserva come prima della legge 468/78, di essa non vi era traccia nel nostro ordinamento.

La Costituzione diverse volte fa riferimento a fattispecie normative che a vario modo interagiscono con la legge finanziaria o che come vedremo costituiscono *species* del *genus* legge finanziaria: vedi a tal fine *le leggi tributarie e di bilancio* ex art. 75, la stessa *legge di bilancio* come delineata dall'art. 81; o ancora i riferimenti operati sempre dal legislatore costituzionale a leggi che impongono prestazioni patrimoniali, controlli

---

<sup>109</sup> AMATUCCI, *Funzioni e disciplina del bilancio dello Stato*, Napoli, 1970, p. 175.

<sup>110</sup> L'autore sostiene che il collegamento funzionale tra la legge di approvazione del bilancio e tali leggi risulta molto affine a quello esistente nel diritto privato tra taluni negozi giuridici, che sono definiti appunto "collegati". Questi negozi sono vincolati in una fattispecie complessa da nessi che non escludono il valore a sé stante di ciascuno. Solo la legge n. 362 del 1988 adotterà il modello suggerito dalla dottrina ora citata istituendo le leggi collegate, le quali operando per settori organici, si affiancheranno alla legge finanziaria, pur essa collegata ma di più ampio respiro.

sull'attività economica, principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli artt. 23, 41 e 119.

In assenza di riferimenti legislativi che delineino la fattispecie legge finanziaria, la dottrina la definisce quale modello normativo che disciplina il regime giuridico dell'attività finanziaria dello Stato, ovvero quella particolare attività che esso svolge per procurarsi i mezzi necessari ad adempiere le proprie funzioni ed appagare così i bisogni pubblici; detta così la categoria sopra delineata ricomprende le leggi tributarie, le leggi di spesa, le leggi di contabilità, le leggi di bilancio, considerando queste ultime leggi finanziarie per eccellenza<sup>111</sup>.

Il D'Amati<sup>112</sup> attribuisce la mancata elaborazione della nozione di legge finanziaria alla convinzione diffusa in dottrina che il diritto finanziario non costituisce una branca a se stante caratterizzata da una propria omogeneità di contenuto, bensì quale un insieme di rapporti di diversa natura aventi in comune solo il riferimento materiale alle molteplici attività che lo Stato esplica in campo finanziario.

Le sollecitazioni pervenute dalla dottrina unite all'inadeguatezza degli strumenti di bilancio preesistenti i quali, al fine di garantire fiducia e stabilità economica, avevano ingessato l'azione di politica economica per lunghi periodi di tempo, nonché la necessità di porre rimedio ai

---

<sup>111</sup> DI RENZO L. L., *La programmazione annuale della spesa pubblica (la legge finanziaria)*, Napoli, 1988, p. 11 e ss..

<sup>112</sup> D'AMATI, alla voce "legge finanziaria", *Nss. dig. it.*, Vol. IV dell' Appendice.

continui deficit di finanza pubblica che richiedevano interventi oramai non più prorogabili, porta sul finire degli anni 70 all'emanazione della legge n. 468<sup>113</sup>.

Il tentativo era quello di tradurre gli obiettivi di politica economica di breve periodo in flussi e saldi di finanza pubblica tralasciando scelte di lungo periodo che sebbene più ambiziose rischiavano di diventare illusorie.

Così nel 1978 il legislatore all'art. 11 della l. n. 468 prevede la legge finanziaria, che di certo costituisce la più grande innovazione introdotta dal citato provvedimento.

Nelle intenzioni del legislatore del 1978 la legge finanziaria avrebbe dovuto avere il compito di attuare in concreto quanto delineato nel documento di programmazione economico finanziaria, nonché di costituire un utile strumento di adeguamento e di assestamento della legislazione finanziaria agli obiettivi di politica economica contenuti e nel bilancio annuale e in quello pluriennale, da adottare in un unico contesto legislativo con il bilancio annuale, funzionando in tal modo da strumento di raccordo tra bilancio annuale e bilancio pluriennale.

La preoccupazione sollevata da una parte della dottrina fu quella che lo strumento legislativo introdotto nel '78 potesse diventare un duplicato della legge di bilancio: era dunque necessario *definire la linea di*

---

<sup>113</sup> DI RENZO L. L., *op. cit.*, p. 27 - 33.

*demarcazione dei ruoli da assegnare alle due leggi al fine di evitare che la finanziaria assumesse caratteristiche troppo simili a quelle della legge di bilancio, che tra l'altro non le avrebbero consentirebbero di uscire dal raggio di intervento del 3° comma dell'art. 81 Cost.*<sup>114</sup>.

Una delle motivazioni sottostanti la disposizione inerente il divieto di introdurre nuovi tributi e nuove spese attraverso la legge di bilancio è certamente quella di arginare la tendenza ad incrementare a dismisura le spese pubbliche e di conseguenza i deficit del bilancio dello Stato, facendo in modo che la legge non si trasformasse in una legge di spesa che abbisogna di un esame più attento ed oculato da parte dell'organo legislativo perchè finalizzato a modificare l'ordinamento preesistente.

La legge finanziaria fu vista proprio come l'espedito per aggirare la disposizione citata: accolta con sfavore da una parte della dottrina (Forte), fu sostenuto che, per superare la natura puramente formale della legge di bilancio, sarebbe stato preferibile allegare al bilancio disposizioni sostanziali con cui prevedere nuove entrate e nuove spese, conferendo in tal guisa al bilancio il ruolo di strumento di programmazione economica<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> DI RENZO L., *op. cit.*, p. 52 e ss.; la dottrina citata osserva come in tal caso si avrebbe una abrogazione surrettizia del 3° comma dell'art. 81 Cost..

<sup>115</sup> FORTE definì la legge finanziaria "un brutto marchingegno", vedi a tal proposito l'articolo dal titolo *Il fiasco delle legge finanziaria*, pubblicato in *Mondoperaio*, n. 4 del 1984; ID., *Le vicende poco edificanti nella legge finanziaria e le prospettive di politica tributaria*, in *Economia e lavoro*, 1979, n. 4, p. 704.

In tutti i modi, venutasi a creare l'esigenza di una legge sostanziale che potesse superare i limiti imposti dall'ordinamento alla legge di bilancio, il legislatore conferisce alla legge finanziaria la funzione di apportare correzioni e modifiche alla legislazione vigente al di là del limite più volte citato.

Le legge finanziaria, nelle volizioni del legislatore, può apportare modifiche ed integrazioni aventi riflessi sul bilancio; ovvero premessa la connessione stretta tra la legge di bilancio e la legge finanziaria di cui si è detto in precedenza (fattispecie complessa), con legge finanziaria è possibile integrare il bilancio a legislazione invariata attraverso modifiche ed integrazioni alla stessa al fine di adattare il bilancio alla realtà socio economica dell'anno cui esso inerisce, il tutto in uno scenario di politica fiscale e congiunturale che il Governo prima e il Parlamento poi si sono prefissi di attuare.

In relazione al disposto di cui al 4° comma dell'art. 81 Cost., il problema della copertura va risolto secondo quanto statuito dalla legge n. 468/78: è la stessa legge finanziaria che introducendo modifiche ed integrazioni alla legislazione vigente, va a variare anche il quadro della copertura finanziaria rappresentato dalle fonti di entrate e dal ricorso al mercato di guisa che le leggi di spesa a carattere annuale, se inserite in finanziaria, non necessitano di copertura in quanto ricevuta implicitamente dal saldo complessivo; per quanto concerne le spese pluriennali e quelle a

carattere permanente, le relative decisioni coinvolgono l'intero volume delle entrate e dell'indebitamento desiderato, indi per cui vale quale mezzo di copertura il ricorso al mercato ossia il limite massimo dell'indebitamento necessario a coprire le spese.

Questa regola, non comportando l'accertamento della copertura delle leggi di spesa negli anni avvenire, se non correttamente utilizzata può rappresentare un *escamotage* per sottrarsi all'obbligo posto dal 4° comma dell'art. 81 Cost..

Un'autorevole dottrina<sup>116</sup> sul punto ha osservato che la legge 468/78 non correttamente applicata, e cioè senza considerare che il ricorso al mercato finanziario richiede esso stesso la copertura finanziaria, perché realizza un'entrata onerosa, che si risolve in una spesa pluriennale, ha facilitato l'autorizzazione di nuove e maggiori spese, non solo per investimenti ma anche per spese correnti contro ogni regola di politica economica; l'autore inoltre aggiunge che la mancanza di deterrente

---

<sup>116</sup> DI RENZO L. L., *op. cit.*, pgg. 77 e ss.. La dottrina citata in particolare afferma che da un'interpretazione autentica dell'art. 11 l. 468 del 1978 in combinato disposto con l'art. 14, si desumerebbe che in sede di manovra di bilancio occorre innanzitutto lavorare sul versante delle entrate e determinare il livello delle stesse tenendo conto delle possibili variazioni alle aliquote fiscali; e solo dopo passare alla determinazione del limite ottimale di ricorso al mercato finanziario, al fine di ridurre al minimo i *deficit* di bilancio. La tesi riportata ipotizza, affinché l'indicazione circa il livello massimo del ricorso al mercato finanziario acquisti la funzione di variabile chiave e non di mero tetto da rispettare, un confronto tra Banca e Governo circa i tassi di crescita e di inflazione onde desumere il livello di crescita della moneta e del credito per l'anno avvenire; su tale base il Parlamento in seguito potrebbe deliberare circa l'eventuale riduzione di talune attività al fine di finanziarne altre.

dovuta all'elusione dell'obbligo di copertura ha determinato a sua volta quello squilibrio che la norma costituzionale tendeva ad evitare.

L'abuso dello strumento legislativo *de quo* fatto negli anni che seguirono la l. 468/78 portò all'emanazione nel 1988 della l. n. 362.

Da quanto finora detto emerge chiaramente che le fondamentali scelte di bilancio non vengono più prese in sede di legge di bilancio ma in sede di legge finanziaria, che a sua volta ha visto mitigare il proprio contenuto divenuto eccessivo dal ricorso ai c.d. "*provvedimenti collegati*" ex art. 1-*bis*, comma 1, lett. c), l. 468/78.

Il contenuto della legge finanziaria è rigorosamente disciplinato dall'art. 11 della l. n. 468/78, interamente sostituito dalla l. n. 208/99.

Per quanto concerne più in dettaglio il contenuto delle legge finanziaria, tenuto conto anche delle modifiche della controriforma del 1999, è statuito che il documento di cui si discute deve determinare:

- a. il livello massimo del ricorso al mercato finanziario<sup>117</sup> e del saldo netto da finanziare<sup>118</sup> per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale;

---

<sup>117</sup> Il *ricorso al mercato* rappresenta il risultato differenziale più ampio: esso è dato dalla differenza tra entrate finali (titoli I, II, III) e il totale complessivo delle spese (titoli I, II, III). Generalmente indicato col termine disavanzo o ancora fabbisogno (quest'ultima denominazione è riferita più propriamente al ricorso al mercato in termini di cassa) corrisponde all'ammontare delle risorse che si vogliono spendere e per le quali le somme afferenti ai primi tre capitoli delle entrate non costituiscono fonte sufficiente. Il residuo sarà finanziato ricorrendo al mercato ovvero accendendo dei prestiti, che a loro volta saranno iscritti al titolo IV delle entrate.

<sup>118</sup> Il *saldo netto da finanziare* è dato dalla differenza tra il totale delle entrate e il totale delle spese escluse le operazioni di accensione e di rimborso dei prestiti. Dal punto di vista concettuale il saldo

- b. la variazione delle quote, delle detrazioni e degli scaglioni afferenti imposte, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore;
- c. gli importi di fondi speciali destinati alla copertura finanziaria di provvedimenti legislativi che si prevede siano approvati nel corso degli esercizi finanziari compresi nel bilancio pluriennale, nonché gli importi previsti per i rinnovi dei contratti del pubblico impiego;
- d. la determinazione delle quote annuali per le leggi che dispongono spese a carattere pluriennale;
- e. la determinazione della quota da iscrivere in bilancio annuale per le leggi di spesa permanente;
- f. le riduzioni da apportare a precedenti autorizzazioni di spesa<sup>119</sup>.

L'Abbamonte qualifica la legge finanziaria *documento di coordinamento*, e tanto si evincerebbe nella disposizione *ex art. 11, comma 1, l. n. 468/78*: l'autore sostiene che, sebbene sia intervenuto l'accorpamento tra i ministeri del Tesoro, Bilancio e programmazione economica, non siano venuti meno i criteri desumibili da detta norma in quanto comunque permane la necessità di aggregare materie per formare il disegno di legge finanziaria; la medesima dottrina inoltre afferma che la

---

netto da finanziarie corrisponde al "ricorso al mercato" al netto delle operazioni di rimborso di prestiti: cioè alla quantità di risorse che si richiedono al mercato, al netto di quelle che servono per le operazioni di rimborso di prestiti che vengono in scadenza durante l'anno.

<sup>119</sup> Trattandosi essenzialmente di redditi di lavoro dipendente, trasferimenti sociali e contributi alla produzione, la riduzione è difficilmente realizzabile; questa la motivazione per la quale gli importi iscritti sono in genere assai modesti.

legge finanziaria è prima d'ogni cosa *un quadro di riferimento per la gestione della finanza pubblica, iniziando dalla "regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente al fine di adeguare gli effetti finanziari agli obiettivi"*<sup>120</sup>.

Si aderisce alla tesi secondo cui la legge finanziaria non è un *omnibus*<sup>121</sup> in quanto il suo contenuto è perfettamente disciplinato dalla legge (art. 11 della l. 468/78) che con chiarezza delimita il campo di operatività: la legge finanziaria deve limitarsi alla previsione di norme tese ad avere effetti finanziari, con l'esclusione di norme di delega o di carattere ordinamentale ovvero organizzatorio, e di interventi localistici o microsettoriali.

Ovvero la legge n. 208/99 ha stabilito che queste ultime tipologie di norme non possono trovare collocazione in finanziaria in quanto non realizzano effetti finanziari.

Per quanto concerne più propriamente la fase procedimentale, l'art. 1-*bis* della l. n. 468/78 dispone che il disegno di legge finanziaria è presentato dal Governo alle Camere entro il 30 settembre dell'anno precedente cui si riferisce, unitamente al disegno di legge di bilancio annuale, alla relazione revisionale e programmatica e al bilancio pluriennale.

---

<sup>120</sup> Cfr. *Intervento prep...., cit.*, p. 378.

<sup>121</sup> ABBAMONTE, *Diritto finanziario e tributario. In margine ad un polemica*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, I, 249.

Il disegno di legge finanziaria conosce un *iter* di esame ed approvazione alquanto farraginoso: un preliminare esame del contenuto è effettuato allorché il Presidente della Camera cui per prima è presentato, dopo aver sentito il parere della Commissione Bilancio, comunica all'Assemblea lo stralcio delle disposizioni in esso contenute in quanto non conformi al contenuto della legge finanziaria; in questa fase si valuta anche la eventuale introduzione di nuovi o maggiori oneri finanziari in contrasto con quanto stabilito nel Dpef o con la vigente legislazione.

I disegni di legge finanziaria e di bilancio sono esaminati congiuntamente dalla Commissione Bilancio, cui sono trasmessi dalle Commissioni di settore, le quali dopo un accurato esame, li correderanno di una relazione nella quale sono inclusi gli emendamenti approvati.

Anche la Commissione Bilancio ripete l'esame degli emendamenti, compensativi e non.

L'analisi e l'ammissibilità degli emendamenti ai disegni di legge finanziaria e di bilancio è sottoposta a vincoli più restrittivi di quelli normalmente applicati alle leggi ordinarie.

La valutazione è vincolata ai parametri inerenti il rispetto del contenuto proprio della legge finanziaria e della legge di bilancio, l'obbligo di non aggravare gli effetti sui saldi di finanza pubblica rispetto al testo

originario, che a sua volta deve attenersi agli obiettivi programmatici del Dpef e la conformità alle regole di copertura.

La Commissione Bilancio conclude l'esame redigendo il testo con le modifiche dalla stessa apportate e il conferimento dell'incarico all' Aula.

Infine avverrà l'esame da parte delle Camere: anche in questa sede possono essere presentati o ripresentati emendamenti; Governo e Commissione Bilancio hanno la facoltà di presentare nuovi emendamenti fino al momento della votazione.

L'*iter* si chiude con la deliberazione: essa ha inizio dallo stato di previsione dell'entrata contenuto nel disegno di legge di bilancio; in questo modo si fissa il livello delle risorse disponibili; continua poi la deliberazione articolo per articolo.

Terminata la votazione della legge di bilancio si passa all'esame e alla deliberazione, articolo per articolo, del disegno di legge finanziaria.

Gli effetti derivanti dall'approvazione delle leggi finanziarie come emendate dal Parlamento saranno trasferiti sul bilancio mediante una *Nota di variazione* elaborata dal Governo.

Il disegno di legge di bilancio infine così modificato viene approvato in via definitiva<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> Cfr. LAURO V., *Le procedure di bilancio in Italia e nell'Unione europea*, in *La finanza locale*, n. 4/2005, p. 22 e ss.

Per quanto concerne i *collegati fuori sessione*, istituiti con la legge del 1988, costituiscono provvedimenti che contengono norme ordinamentali o norma di delega comportanti interventi nel settore previdenziale, del pubblico impiego, o nel mercato del lavoro in genere; in altre parole trattasi di modifiche ed integrazioni alla legislazione di settore.

I suddetti provvedimenti possono essere approvati anche dopo il 31 dicembre in quanto non sottoposti al vincolo della sessione di bilancio. Essi assumeranno la forma di leggi ordinarie per cui nel caso in cui comportino spese o minori entrate dovranno essere corredati da una relazione tecnica che evidenzi le modalità di copertura dei maggiori oneri.

La procedura di esame dei provvedimenti collegati è analoga a quella descritta per la legge finanziaria: in particolare ad essi è stato esteso il regime di ammissibilità degli emendamenti ed articoli aggiuntivi propri dei disegni di legge finanziaria, e sono anch'essi sottoposti allo stralcio delle disposizioni incompatibili al loro contenuto, da parte del Presidente della Camera, sentito il parere della Commissione Bilancio.

Nel caso dei provvedimenti collegati i parametri di riferimento saranno la corrispondenza dell'oggetto dei disegni di legge collegati all'indicazione dei settori di intervento contenuta nel Dpef e l'omogeneità di contenuto di ciascun collegato prescritta dall'art. 3, comma 4, l. n. 468/78.

## 2.5. Il Bilancio pluriennale

Il bilancio pluriennale venne introdotto dall'art. 4 della l. 468/78 ed assolve prettamente alla funzione di programmazione economica nazionale.

Ai sensi dell'art. 1-*bis*, comma 1, lett. *b*) della l. 468/78, il disegno di legge di bilancio pluriennale è presentato coevamente al progetto di bilancio annuale e cioè entro il 30 settembre<sup>123</sup>.

Il bilancio triennale è redatto in termini di competenza e copre un periodo di tempo che va da un minimo di tre anni ad un massimo di cinque. La tecnica di redazione è lo scorrimento: per il primo anno gli stanziamenti coincidono con quelli del bilancio annuale di previsione; ogni anno si aggiornano le previsioni relative al primo biennio di riferimento e si aggiungono *ex novo* quelle del terzo.

Il bilancio pluriennale non comporta a differenza del bilancio annuale autorizzazione a riscuotere le entrate ed a eseguire le spese ma assolve di certo ad una funzione di monitoraggio delle grandezze di finanza pubblica nel medio termine; è infatti disposto che esso rileva ai fini del

---

<sup>123</sup> La norma citata dispone *che il Governo presenta alle Camere entro il 30 settembre il disegno di legge finanziaria, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale programmatico, i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale*. La legge n. 208 del 1999 disporrà il differimento del termine dei collegati fuori sessione al 15 novembre.

riscontro per la copertura finanziaria di nuove o maggiori spese del conto capitale previste a carico di esercizi futuri.

Sia la versione a legislazione vigente (BPLV) che la versione programmatica (BPP) sono inserite nella seconda parte della legge di bilancio.

Il bilancio pluriennale *a legislazione vigente*, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a) della l. 468 del 1978, evidenzia l'andamento delle entrate e delle spese in base al quadro normativo in vigore ma comprensivo anche degli effetti della finanziaria e dei provvedimenti ad essa collegati. E' su tale punto che fa leva la tesi di chi in dottrina<sup>124</sup> osserva come il BP sopra descritto sia impropriamente definito a LV in quanto tiene conto delle proiezioni relative agli effetti connessi alla manovra presa in considerazione dei disegni di legge finanziaria. L'autore sottolinea come in realtà più che di BPLV dovrebbe parlarsi di bilancio pluriennale programmatico vigente nell'anno in corso e considerato nella sua versione più aggiornata.

La seconda versione quella del *bilancio pluriennale programmatico* mostra l'evoluzione delle entrate e delle spese tenendo conto dei programmi e degli interventi contenuti nel Dpef; ovvero esso riassume

---

<sup>124</sup> DI RENZO L. L., *La programmazione annuale della spesa pubblica (il bilancio pluriennale)*, cit., Napoli, 1987, pgg. 74 e ss.

gli obiettivi di medio termine della politica economica e finanziaria del Governo. Il BPP non necessita di approvazione parlamentare.

Secondo parte della dottrina<sup>125</sup> il BPP è da intendersi come *congegno di collegamento e coordinazione tra piano economico e andamento finanziario pluriennale attraverso la statuizione contenuta nel bilancio annuale e la manovra che su di esso si riflette, attuata con la legge finanziaria dal momento che per il primo anno BPLV e BPP coincidono.*

Con l'introduzione del bilancio pluriennale, tipico strumento di politica economica strutturale o di medio periodo, si è restituito al bilancio annuale la sua naturale funzione congiunturale o di breve periodo<sup>126</sup>.

Benché l'art. 1-bis della l. 468/78<sup>127</sup> reciti che *la impostazione delle previsioni di entrata e di spesa del bilancio dello Stato sia ispirata al metodo della programmazione finanziaria*, non può sottacersi che negli anni che sono seguiti all'intervento legislativo del 1978, la funzione di programmazione economico generale è stata attuata solo relativamente all'aspetto della politica fiscale, trascurando l'aspetto monetario e finanziario.

---

<sup>125</sup> DI RENZO L.L., *op. cit.*, pgg. 96 e ss..

<sup>126</sup> In tema di bilancio pluriennale si veda più ampiamente OREFICE, *Il bilancio dello Stato. Evoluzione della struttura e del processo di bilancio attraverso le riforme (dalla legge n. 468/1978 alla legge costituzionale n. 3/2001)*, Roma, 2002; EMPOLI-DE IOANNA-VEGAS, *Il bilancio dello Stato*, Milano, 1988.

<sup>127</sup> Così come novellato dalla l. n. 362/88.

La mancata attuazione del BPP ha svuotato di contenuto il riscontro di compatibilità e copertura della spesa della stessa legge finanziaria, riscontro che avrebbe dovuto far perno proprio sul confronto tra le due versioni del bilancio pluriennale. Conseguenza di ciò è stata da una parte la non attuazione del bilancio pluriennale e dall'altra il dilatarsi della legge finanziaria relativamente alla parte decisionale.

2.6. Gli altri documenti che compongono la manovra di finanza pubblica:

I disegni di legge di bilancio e di legge finanziaria presentati dal Governo alle Camere entro il 30 settembre sono corredati da una relazione, meglio conosciuta come *Relazione Previsionale e Programmatica* (RPP).

Questo documento, redatto dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha contenuto economico e tecnico-finanziario: trattasi di un atto che il Parlamento non vota e contiene l'illustrazione della filosofia seguita nella manovra di bilancio.

Ripartito in più sezioni, espone in una prima il quadro generale del *bilancio a legislazione vigente*, distinguendo opportunamente le entrate e le spese. Una seconda sezione è dedicata al disegno di legge finanziaria: dopo aver esposto la struttura della stessa e le varie componenti della manovra relativa all'anno di riferimento, sono analizzati

gli effetti economici sul bilancio dello Stato delle deliberazioni assunte nella legge finanziaria, fornendo la dimostrazione delle variazioni delle previsioni rispetto all'anno precedente e in proiezione futura; una terza parte infine è dedicata al bilancio pluriennale, distinto in due sezioni: una prima, *a legislazione vigente*<sup>128</sup>, ovvero senza gli effetti della legge finanziaria ed un'altra *programmatica*, che si concreta nella traduzione in termini finanziari della manovra e degli obiettivi di finanza pubblica posti a base del Dpef<sup>129</sup>.

In appendice troviamo la Finanza regionale e locale.

Da quanto sopra si evince che la relazione ricostruisce con precisione lo scenario nel quale viene contestualizzata la manovra finanziaria. Essa rispetto al Dpef è più analitica e dà dimostrazione e giustificazione dei dati aggregati che invece nel Dpef sono meramente enunciati.

La RPP è accompagnata dalle Relazioni programmatiche di settore (RPS), nonché da relazioni sulle leggi pluriennali di spesa; con riferimento a queste ultime, qualora siano in scadenza o comunque trascorsi cinque anni dall'entrata in vigore, il Ministro competente deve

---

<sup>128</sup> Per la prima volta nella RPP 2007 tutti gli stati di previsione relativi al bilancio dello Stato per l'esercizio 2007 sono accompagnati da un allegato relativo al bilancio triennale esposto per UPB.

<sup>129</sup> Entrambe le sezioni, "*a legislazione vigente*" e "*programmatica*", devono essere redatte, ai sensi dell'art. 4, comma 2, l. n. 468/78, per UPB di entrata e di spesa (con ulteriore specificazione, nell'ambito di queste ultime, dei trasferimenti correnti e di conto capitale verso i principali settori di spesa decentrata) e devono essere approvate con apposito articolo della legge di bilancio, il che non comporta autorizzazione a riscuotere le entrate e a eseguire le spese in esso contemplate ed è aggiornato annualmente.

valutare se sussistano ancora le ragioni che ne avevano giustificato l'adozione.

Il Ministro dell'Economia e delle finanze allega alle relazioni sulle leggi di spesa pluriennali un documento conoscitivo di grande interesse che consente di dare trasparenza agli investimenti in infrastrutture in quanto attraverso lo stesso è possibile confrontare la spesa preventivata e quella effettiva, nonché verificare gli scostamenti ed i tempi di realizzazione dell'opera preventivata: trattasi di un quadro riassuntivo di tutte le leggi di spesa, con l'indicazione dei rinnovi o delle scadenze; è indicato inoltre il riferimento normativo, l'importo complessivo delle somme stanziare, di quelle impegnate, di quelle erogate, infine l'anno di deliberazione dell'opera, quello d'inizio dei lavori e quello del loro completamento.

Un altro documento descrittivo di grande importanza è rappresentato dalla *Relazione Generale sulla situazione economica del Paese* (RG), presentata al Parlamento, sempre ad opera del medesimo ministro, entro il 30 marzo e relativa all'anno appena conclusosi.

In essa si illustra l'andamento dell'economia italiana sotto il profilo strettamente economico, attraverso un'esposizione particolarmente dettagliata delle seguenti grandezze: formazione del prodotto lordo, distribuzione del reddito e impiego delle risorse; finanza pubblica dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, delle aziende

autonome e di alcuni enti pubblici; infine politica del lavoro e della protezione sociale con dati sull'occupazione, la previdenza e la sanità.

La suddetta relazione non ha contenuto programmatico ma espone uno scenario di riferimento per l'azione di governo dell'economia.

Infine troviamo *la Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza pubblica (RUEF)*, redatta sotto la responsabilità del Ministro dell'Economia e delle Finanze, il quale la presenta alla Presidenza del Consiglio in primavera e contiene due relazioni: una prima relativa alla stima del fabbisogno per l'anno in corso con la situazione di cassa dell'anno appena conclusosi ed una seconda che espone l'andamento dell'economia relativo all'anno precedente con l'aggiornamento delle previsioni per il triennio successivo.

Il perché di due distinte relazioni unificate in un unico documento è presto spiegato: prima della l. n. 94/97, la quale ha disposto l'unificazione dei Ministeri del Tesoro e del Bilancio<sup>130</sup>, esistevano due distinte relazioni, ciascuna redatta a cura di un singolo ministro.

In attesa che alla unificazione dei ministeri consegua da un punto di vista formale una unicità di relazione, si è pensato nel frattempo di unificare le due precedenti relazioni, in una relazione articolata in due distinte sezioni, una dedicata all'andamento dell'economia e un'altra alla

---

<sup>130</sup> Successivamente nella stessa compagine ministeriale sarà inserito anche il Ministero delle finanze.

trimestrale di cassa. Ciò potrebbe far pensare che trattasi di un documento assemblato invece la relazione di cui si parla parte da una descrizione del quadro economico internazionale, per poi scendere ad un'analisi particolareggiata dell'economia italiana a consuntivo, per l'anno precedente, e, per l'anno in corso, formula delle previsioni.

La relazione mostra inoltre l'evoluzione della finanza pubblica raffrontando i dati di consuntivo per il triennio conclusosi con le stime previsionali del triennio successivo.

E' inoltre esposta la politica di emissione e l'evoluzione dello stock del debito pubblico.

Un approfondimento particolare è dedicato all'andamento delle entrate dell'anno precedente con dovizia di particolari in merito alla pressione fiscale.

In definitiva la relazione si conclude con il quadro della finanza pubblica per l'anno in corso e i successivi.

### Capitolo III

I limiti del sistema attuale: prospettive di riforma del processo di bilancio alla luce della modifica in senso federale della finanza di Regioni ed enti locali

#### 3.1 Problematiche insolte inerenti la manovra di finanza pubblica

Le riforme alla disciplina del bilancio dello Stato che si sono succedute dal '78 in poi hanno in comune di certo la finalità di garantire la governabilità della spesa pubblica.

La l. n. 468/78 viene accolta con favore: essa porta all'introduzione degli strumenti: legge finanziaria e bilancio pluriennale attraverso i quali si restituiva al bilancio la sua principale funzione di programmazione economica.

Le innovazioni della riforma Stammati consentirono il passaggio da un sistema decisionale e procedurale frammentato ad un sistema fondato sulla programmazione nell'ambito di un quadro organico e completo della finanza pubblica anche se le statuizioni e le previsioni ivi contenute non saranno attuate nel rispetto delle volizioni del legislatore.

La legge finanziaria, introdotta con lo scopo di dare al Governo uno strumento di programmazione e controllo sulla finanza pubblica, diventò

col tempo “un gigante poroso e permeabile” che andava perdendo forme e confini definiti.

Di fatto essa funzionò come un catalizzatore per la spesa e uno strumento di gestione microdistributiva, basata cioè sulla costruzione del consenso attraverso politiche incrementalmente e benefici distribuiti senza alcuna strategia e attenzione per i *trend* di lungo periodo.

La riforma del 1988 attuata con legge n. 362 cercherà di porre rimedio: nella direzione della razionalizzazione del processo di bilancio viene ridotto il contenuto della legge finanziaria attraverso l'introduzione di un nuovo atto, il Dpef e al contempo fu obbligato il Governo a produrre progetti di legge, c.d. collegati, contenenti interi pacchetti di riforma in vari settori.

I disegni di legge suddetti erano finalizzati a snellire i tempi di esame e di approvazione della Finanziaria, imponendo il rispetto dei tre mesi di sessione di bilancio, nonché nuove regole per la compensazione degli emendamenti e, soprattutto, l'adozione del voto palese in Aula.

Dopo il 1988 la l.f. diventò uno strumento più agile e al tempo stesso più preciso. La sua approvazione fu da allora puntuale e gli effetti macroeconomici della manovra annuale, nella media, si fecero più efficaci. Ciò determinò una condizione necessaria ma non sufficiente per il risanamento.

Furono decisive la crisi morale e la crisi valutaria del 1992 per mettere in moto un ciclo di riforme sostanziali nei campi del welfare, finanza locale, pubblica amministrazione, privatizzazioni, collegate alla manovre finanziarie.

L'uso aberrante fatto dei collegati che nonostante la corsia preferenziale, prolungavano a dismisura l'attuazione della manovra non permettendo la tempestiva trasformazione in legge degli interventi programmatici, rese necessaria dopo undici anni, nel 1999, una nuova riforma.

La legge n. 208/99 ha ampliato nuovamente la portata della Finanziaria: il contenuto dei collegati è stato trasfuso in essa, ad eccezione dei provvedimenti non immediatamente necessari alla copertura della manovra, come quelli di carattere localistico o ordinamentale o di delega al governo per realizzare riforme strutturali da inserire invece in un *collegato fuori sessione*.

I collegati vengono eliminati e sostituiti con provvedimenti sprovvisti di una corsia preferenziale quanto ai tempi di approvazione, cosicché la legge finanziaria riacquista il suo carattere di provvedimento *omnibus*.

La finanziaria 2007 ne è una dimostrazione: un solo articolo ripartito in 1364 commi<sup>131</sup>.

---

<sup>131</sup> Cfr. ONIDA, in *Il Sole 24 ore* del 26.10.06 e *Repubblica* del 18.12.06.

Nella finanziaria del 2007 due megaemendamenti formati da un solo articolo con quasi 700 commi presentati dal Governo alla Camera e di più di 1350 commi al Senato ed approvati con il voto di fiducia hanno avuto come risultato una legge finanziaria formata da un solo articolo e ben 1364

Il legislatore del 1999, ha certamente messo in linea il processo di bilancio italiano con il calendario Ue, ma ha riaperto la possibilità di attaccare al treno della l.f. una serie di vagoncini di politiche congiunturali che fanno di questa scadenza annuale una opportunità ghiotta per produrre decisioni di spesa “nascoste” tra gli articoli di una legge *omnibus*.

Rimangono altri nodi di fondo nella fase dell'adozione della manovra, che risente sia delle indecisioni del Governo che di un difficile confronto col Parlamento, e poi nell'implementazione delle misure: non si riesce ad attuare le politiche né a correggerle in tempo se necessario.

Mentre è accettabile il ricorso allo strumento costituzionale della fiducia, assai meno opportuno è il ricorso alla pratica del c.d. maxiemendamento, con il quale il Governo non solo cerca di chiudere la discussione parlamentare, ma anche di gestire tutti i compromessi

---

commi tra loro rigorosamente eterogenei affinché il lettore-cittadino sia obbligato a districarsi tra i commi alla ricerca della materia trattata: praticamente una legge *omnibus*.

I due maxiemendamenti che si sono fusi tra loro, hanno segnato in modo determinante la finanziaria del 2007 perché, presentati a dibattito avanzato ed approvati a colpi di fiducia, hanno precluso di fatto qualsiasi discussione. Approvare a colpi di fiducia un maxiemendamento nel quale il Governo riformula integralmente in un solo articolo tutto o quasi il contenuto della legge finanziaria è una chiara violazione dell'articolo 72 della Costituzione.

Il megaemendamento è il mostro del mostro, una creatura nata da testi, frazioni di commi, disposizioni ripescate provenienti dagli uffici legislativi dei ministeri, dai partiti, sindacati, gruppi di pressione. Il risultato spesso sono articoli o commi legati tra loro in modo variopinto e scenografico; uso di caratteri diversi, errori di battitura, provocati soprattutto dalla fretta, che rischiano di non essere controllati sia prima dell'inserimento nel megaemendamento che successivamente all'approvazione.

portati avanti negli oltre due mesi che separano la consegna della manovra dal voto decisivo sulla finanziaria.

In realtà il Governo dovrebbe sin dal primo passaggio parlamentare presentare uno schema di manovra coerente evitando di riformulare in prima persona l'intero testo della legge. Invece, così facendo, l'esecutivo svuota di contenuto una proposta dallo stesso formulata e presentata circa due mesi prima al Parlamento; quest'ultimo a fine sessione si trova ad approvare un testo che nulla ha in comune rispetto a quello originario.

I problemi ed i limiti nel processo di bilancio permangono anche dopo la novella del 1999: il modello legge finanziaria è degenerato rispetto alle intenzioni del legislatore.

La moltiplicazione delle disposizioni in esso contenute nei più disparati settori dell'economica, anziché per settori organici, approvate con il ricorso allo strumento della fiducia su un solo articolo con più di mille commi - in esplicita violazione dell'art. 72 cost. - che, come sostenuto da un'autorevole dottrina<sup>132</sup>, di per sé non assicura una concreta presa di coscienza dei contenuti normativi della legge e per conseguenza di informata assunzione di responsabilità politica da parte dei votanti, esautorano di fatto un Parlamento della funzione di esame e decisione

---

<sup>132</sup> ABBAMONTE, *Intervento preparatorio...*, cit., p. 375.

delle nuove spese e dei nuovi tributi nei limiti temporali della sessione di bilancio<sup>133</sup>.

L'Abbamonte osserva come la tecnica della votazione articolo per articolo abbia una sua origine storica, attestata dalla secolare formulazione di leggi e codici per singoli articoli ciascuno dei quali definisce un determinato argomento; la *ratio* della distinzione degli articoli è quella di dare evidenza ai singoli precetti voluti dal legislatore; invece, la pratica diffusa di inserire in un solo articolo migliaia di regole snatura ed azzera di fatto il metodo della votazione per articolo<sup>134</sup>.

Inoltre, la finanziaria come concepita allo stato non prevede la copertura delle singole leggi di spesa da essa autorizzate ma il rispetto formale del disposto di cui al IV comma dell'art. 81 cost. è assicurato dai saldi previsti nella legge stessa, sottraendo al Parlamento la funzione di controllo su una manovra finanziaria già frammentata in centinaia di disposizioni contenenti micro-interventi nei più disparati settori economici.

L'involutione del sistema è ancora più evidente dal ricorso alla pratica del maxiemendamento governativo in precedenza descritta.

Se la riforma del 1988 tenta di limitare il contenuto normativo della legge finanziaria attraverso la previsione dei provvedimenti collegati, la

---

<sup>133</sup> Cfr. in tal senso anche PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione ...*, cit., pgg. 10 - 11.

<sup>134</sup> Cfr. in *op. cit.*, p. 377.

controriforma del 1999 con soppressione dei collegati segnerà seri passi indietro ed avrà come effetto nuovamente il dilatarsi del contenuto della legge suddetta.

Per cui, ancor di più, sia in dottrina che tra gli addetti ai lavori si moltiplicheranno le voci di coloro che chiedono un' ulteriore rivisitazione del processo di bilancio.

### 3.2. Prospettive di riforma della disciplina del bilancio dello Stato: i suggerimenti della dottrina e i disegni di legge *in fieri*

E' oramai opinione comune e consolidata che il processo di bilancio come attualmente strutturato non funziona.

La dottrina<sup>135</sup> suggerisce due correttivi al procedimento di formazione del bilancio: *in primis* la redazione di un preconsuntivo relativo al primo semestre dell'anno affinché la legge finanziaria abbia come base di partenza un quadro di finanza pubblica aderente alla realtà; in secondo luogo, la stesura, accanto a quello attualmente esistente composto di oltre 6000 u.p.b., di un bilancio sintetico che in poche decine di capitoli aggrega le voci di entrata e di spesa, classificate per settori organico-funzionali, divise all'interno per comparti economici.

---

<sup>135</sup> PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione...*, cit., pgg. 10 - 11.

Il bilancio nella versione sintetica dovrebbe costituire la base di riferimento della legge finanziaria, mentre quello analitico ne rappresenterebbe di fatto un allegato. Ovviamente entrambi, sia l'analitico che il sintetico, sarebbero sottoposti ad approvazione parlamentare.

Premesso quanto sopra, l'autore individua tra gli obiettivi di una eventuale riforma funzionale della legge finanziaria il tendenziale pareggio del bilancio, imposto dal Patto di stabilità europeo, l'esplicitazione del ruolo di coordinamento dell'economia attribuito allo Stato, l'articolazione del bilancio per funzioni – obiettivo, la ripartizione delle risorse tra Stato e Regioni ed infine il divieto di istituire nuovi tributi e di modificare la struttura delle singole imposte.

La dottrina citata infine assume come presupposto di ogni eventuale riforma della legge finanziaria l'emanazione della legge di coordinamento della finanza pubblica, legge di principi cui potrebbe essere demandato di fissare limiti alla spesa pubblica e alla pressione fiscale.

Nella stessa direzione della dottrina citata, l'ultimo progetto di riforma del bilancio dello Stato in esame presso le Commissioni Bilancio, di cui si dirà appresso.

Si è visto come il nodo cruciale dell'attuale normativa sia rappresentato dalla circostanza che la manovra economica si arricchisce di decine di

disposizioni che regolamentano microsettori dell'economia a causa del tradizionale "assalto alla diligenza" da parte dei parlamentari, con il risultato di ampliare la portata delle misure di spesa corrente.

Secondo chi scrive uno dei possibili rimedi consiste nella "tipicizzazione" della legge finanziaria che dovrebbe essere ridotta ai soli saldi finanziari e alle misure di rifinanziamento di poche grandi leggi di spesa mentre tutte le altre innovazioni dovrebbero essere lanciate attraverso il processo legislativo ordinario, ancorandole tuttavia alle previsioni del Dpef e alla sessione di bilancio.

Queste riforme rimarrebbero "parlamentari" mentre l'esecutivo potrebbe chiedere in tempo utile un forte sostegno della maggioranza attraverso gli strumenti di cui già dispone, a partire da un uso più incisivo della risoluzione di intenti contenuta nel documento programmatico estensivo. Se necessario si potrebbe far ricorso alla delega legislativa, una modalità che è andata aumentando nella fase successiva al 1994, contribuendo a dare più autonomia ma anche maggiore responsabilità all'esecutivo.

Ciò che è necessario dunque è razionalizzare ulteriormente il rapporto Governo-Parlamento: ovvero comprimere lo spazio per comportamenti opportunistici isolati degli attori parlamentari, accorciando la sessione di bilancio e contingentando gli emendamenti, e rafforzare nel contempo le

prerogative dell'Aula, in particolare quelle dell'opposizione di fronte al comportamento di un esecutivo che si sottrae alle proprie responsabilità. Inoltre vi è da aggiungere che un qualunque processo di riforma non necessiterebbe del *placet* dell'Ue in quanto la gestione finanziaria rimane saldamente ancorata al sistema politico nazionale (non a caso la CE non ha mai esercitato pressioni o proposto soluzioni di tipo procedurale). E' il buon senso che dovrebbe spingere i riformatori verso piccoli interventi normativi, come la revisione dei regolamenti parlamentari e soprattutto verso comportamenti coerenti di fronte all'Europa<sup>136</sup>.

Le riforme succedutesi nella seconda metà del secolo scorso hanno mosso dei passi nella direzione della razionalizzazione: si è visto però come allo stato permangano limiti e problemi insoluti che necessitano di un ulteriore processo riformatore.

Non può sottacersi che vi sono fattori strutturali esogeni che concorrono allo stallo: un quadro politico complessivo non semplice, la dimensione

---

<sup>136</sup> Esula dal tema in rassegna la trattazione degli aspetti riformatori più prettamente costituzionalistici, in merito ai quali gli addetti ai lavori suggeriscono, ai fini dello snellimento della procedura di approvazione della legge finanziaria, due ritocchi: la riduzione del numero dei parlamentari e della ridondanza del bicameralismo perfetto, secondo cui la legge annuale di finanza pubblica deve passare con il solo voto della camera bassa.

L'attuale meccanismo di approvazione parlamentare della legge finanziaria risulta farraginoso: quattro letture dello stesso testo, con la possibilità in ogni lettura di modificare il testo originario.

La procedura di approvazione si snellirebbe notevolmente, con conseguente risparmio di tempo, se le competenze in tema di bilancio fossero ripartite come segue: alla Commissione bilancio il compito di definire il testo, alle assemblee solo quello di approvare o respingere i singoli articoli.

pletorica del ceto parlamentare, l'incapacità dei governi di utilizzare al meglio le proprie facoltà.

Dopo i successi della fase di entrata nell'area euro il Parlamento non è riuscito a semplificare l'iter e neanche ad azzerare le divergenze che rimangono nell'organizzazione della sessione di bilancio tra gli stessi regolamenti delle due Camere.

Nelle precedenti legislature, in particolare nell'ultimo quinquennio, sono stati presentati al Senato due disegni di legge di riforma della legge finanziaria.

Un primo prevedeva la ridenominazione della legge finanziaria in *legge di stabilità* e l'individuazione nella suddetta legge delle grandi scelte economiche, del *quantum* delle risorse disponibili e della ripartizione delle stesse tra le diverse funzioni delle spesa pubblica.

Nelle intenzioni del promotore, il testo della legge di stabilità avrebbe dovuto definire in coordinamento con gli obiettivi europei i saldi e i totali generali, la quantificazione degli interventi riferibili ai livelli istituzionali diversi dai ministeri e gli obiettivi di spesa di ciascun ministero, mentre sarebbe spettato al titolare di ciascun dicastero proporre ed adottare le modifiche normative necessarie per conseguire gli obiettivi fissati. Le regolamentazioni di settore avrebbe formato oggetto di specifici provvedimenti al di fuori della legge finanziaria: i collegati, cioè,

sarebbero rimasti ma la loro approvazione avrebbe preceduto la presentazione del Dpef.

Il disegno di legge suddetto aveva come finalità quella di dare più elasticità alla legge di bilancio ed accrescere la “cultura del controllo”, a cominciare dal bilancio consuntivo.

In tale visione anche il Parlamento avrebbe fatto la sua parte: migliorare gli obiettivi o modificare la distribuzione interna delle risorse stabilite dal Governo anche cancellando flussi di spesa, ma non avrebbe avuto la possibilità di introdurre materie nuove o disposizioni di dettaglio.

Nella soluzione prospettata si sarebbe limitato il dibattito ai grandi temi di politica economica; il potere dei parlamentari sarà stato circoscritto alla redistribuzione delle risorse disponibili tra settori e tra funzioni e alla ridefinizione delle finalità nell’ambito degli obiettivi stabiliti dal Governo.

Si prevedeva la valutazione tecnica e la votazione dei singoli emendamenti solo in Commissione, mentre l’Aula avrebbe proceduto alla votazione degli articoli, senza possibilità di introdurre materie nuove e di ripresentare emendamenti respinti in Commissione, ma solo emendamenti contenenti testi alternativi, raggruppati in proposte omogenee.

In ogni caso, a prescindere da quel che sarà la nuova Finanziaria, indispensabile tenere sotto controllo il rispetto del patto di stabilità ed

escludere quelle misure di varia natura che creano l'effetto *omnibus* da tutti deprecato.

Un altro disegno di riforma, contenente anch'esso un elenco dettagliato di modifiche alle leggi di bilancio, individuava tre caratteristiche imprescindibili da conferire alla manovra finanziaria: la non emendabilità, la limitazione della materia e l'assunzione di responsabilità.

Secondo quest'impostazione, il Governo dovrebbe redigere il testo in stretta coerenza con le linee tracciate dal Dpef lasciando al Parlamento il potere di approvarlo o bocciarlo. Qualora, però si arrivasse bocciatura, la conseguenza immediata sarebbe la caduta dell'esecutivo per mancanza di fiducia.

Sul punto della non emendabilità, in posizione opposta parte della dottrina<sup>137</sup> la quale afferma che se alla legge finanziaria è restituito il ruolo di strumento integrativo, necessariamente limitato, della preesistente legislazione di entrata e di spesa, per le nuove proposte di entrata e di spesa formulate dal Governo con legge finanziaria appare contraria ai principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della funzione legislativa un eventuale disposizione la quale preveda limiti all'emendabilità delle singole norme; la medesima dottrina conviene sull'opportunità di rendere non emendabile il quadro economico complessivo

---

<sup>137</sup> PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione...*, cit., pgg. 9 -10.

il quale esprime, attraverso l'integrazione della legislazione di entrata e di spesa, la cornice finanziaria della manovra, proposta dal Governo ed espressione del proprio indirizzo politico.

Relativamente al terzo aspetto, ovvero l'assunzione di responsabilità da parte del Governo, utile sarebbe il suggerimento contenuto nell'ultimo disegno di legge, di cui appresso, che prescrive una procedura aggravata per gli emendamenti governativi.

Nella seduta del 8 maggio 2007, la Commissione Bilancio, tesoro e programmazione, ha approvato un documento avente ad oggetto: *Indagine conoscitiva sulle linee di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio*. In esso è rappresentata la necessità di una riforma, sia legislativa che regolamentare, alla disciplina della procedura di bilancio senza per tanto intaccare l'attuale riparto di competenze tra esecutivo e legislativo.

Nel documento si legge che il principale nodo da risolvere inerente la procedura di bilancio è certamente rappresentato dall'ipertrofia della finanziaria; inoltre si osserva come alimentino il fenomeno, la certezza dei tempi di approvazione e i più ampi margini di manovra per quanto concerne la disponibilità di risorse da destinare a copertura di disposizioni onerose. La conseguenza è il ricorso da parte del Governo all'uso aberrante degli emendamenti (ovvero del mega-emendamento) a causa della pressione dei vari ministeri.

La Commissione individua cause più profonde del fenomeno citato ovvero: a) l'assenza di una legge organica di coordinamento della finanza pubblica, che vada a definire i rapporti finanziari tra Stato ed enti locali, come prevista dall'art. 119 cost.; b) l'inattuazione del federalismo fiscale alla luce dell'evoluzione del quadro istituzionale avvenuta con l. n. 3/2001<sup>138</sup> e non da ultimo c) il progressivo svuotamento dei fondi speciali, le cui disponibilità vengono quasi interamente utilizzate nella finanziaria.

L'emanazione della legge di coordinamento consentirebbe di snellire la legge finanziaria dei carichi normativi inerenti alle competenze regionali e locali; sotto l'aspetto tecnico, inoltre, si eviterebbe annualmente il raccordo di sistemi finanziari e contabili diversi alla luce dei principi stabiliti dall' UE.

A questi, altri elementi si sono andati ad aggiungere nel corso degli anni che hanno attribuito alla legge finanziaria una pluralità di funzioni di peso e complessità crescenti.

E' dato osservare come la concentrazione nella legge finanziaria della quasi totalità della legislazione di spesa, riduca per il Parlamento notevolmente gli spazi per gli altri interventi al di fuori della sessione di bilancio.

---

<sup>138</sup> In dottrina PERRONE CAPANO ha evidenziato le medesime cause alla base dell'involuzione della legge finanziaria, vedi più approfonditamente *L'evoluzione...., cit.*, p. 11.

Inoltre la mole dei contenuti normativi della legge finanziaria, costringe il legislatore a ricorrere all' espediente di rinviare l'attuazione di una parte crescente della normativa a successivi provvedimenti ministeriali, comportando, quanto più volte segnalato in queste pagine, che gran parte degli obiettivi economici non vengano attuati.

Quindi, se per un verso, si può affermare che il *contenitore legge finanziaria* non è certo un bel esempio di qualità della nostra legislazione, dall'altro, la finanziaria ipertrofica è la conseguenza delle carenze del nostro sistema normativo e istituzionale e dei processi decisionali.

Gli interventi legislativi riformatori alla procedura di bilancio previsti dal documento varato dalla Commissione, finalizzati a contenere la finanziaria entro limiti accettabili e compatibili e a consentire un suo iter ordinato e regolare, prevedono modifiche ai vari documenti costituenti la manovra finanziaria, ovvero: documento di programmazione economico-finanziaria, il cui ruolo è particolarmente valorizzato, legge finanziaria e collegati, nonché legge di bilancio e rendiconto; ma, prima di ogni cosa, si suggerisce una *nuova legge di contabilità pubblica*, ovvero una legge quadro interamente nuova che consenta di superare il quadro storico della legislazione contabile previsto dalla l. 468/78.

Ruolo centrale in tale disegno riformatore si diceva è affidato al Dpef<sup>139</sup>. Il documento suddetto, oltre ad indicare il contenuto dei collegati settore per settore al fine di consentire un dibattito più puntuale sugli obiettivi programmatici per grandi comparti e sulla pressione fiscale, dovrebbe essere corredato da analisi disaggregate, in termini di andamenti tendenziali e di obiettivi programmatici, secondo un criterio funzionale ed economico nonché per settori istituzionali. Dalla nuova impostazione del documento di programmazione economico-finanziaria, ne conseguirebbe una struttura della *legge finanziaria* più snella e compatta, con un numero minore di articoli, un

---

<sup>139</sup> Più dettagliatamente, il disegno di riforma sopra commentato segnala i seguenti punti relativamente al Dpef:

1. rafforzare il quadro conoscitivo offerto dal Dpef disaggregando i dati anche con riferimento ai diversi settori con specifico riferimento ad una scomposizione della spesa per grandi finalità che tenga conto della nuova struttura del bilancio e considerando partitamene sia gli andamenti a consuntivo sia quelli tendenziali;
2. individuare i punti di maggiore criticità valutando gli interventi da assumere con esplicito riferimento ai livelli istituzionali e negoziali da attivare al fine di individuare soluzioni concretamente praticabili;
3. delineare una proposta di organizzazione della manovra legislativa attraverso uno o più provvedimenti collegati, funzionali alla manovra nei settori cruciali della finanza pubblica, articolati secondo un coerente programma di lavoro legislativo, differenziando gli interventi di rapida approvazione da quelli da distribuire in un arco di tempo più lungo;
4. definizione di criteri suppletivi quanto al contenuto proprio della finanziaria sia per reintegrare definizioni che appaiono consunte e carenti alla luce delle nuove forme di politica economica, come quella relativa agli interventi ordinamentali, sia per preordinare l'articolazione del testo in parti corrispondenti ai grandi settori di intervento;
5. procedere ad una più proficua utilizzazione della Nota di aggiornamento al Dpef, cui potrebbe essere affidato il compito di precisare in maniera più stringente, rispetto alle previsioni del Dpef medesimo, le modalità di organizzazione degli interventi legislativi nell'ambito della sessione di bilancio e del suo immediato seguito, oltre che di contenere stime più aggiornate delle entrate a legislazione vigente, da mettere a base della definizione di obiettivi di pressione fiscale da conseguire nel periodo di riferimento.

accorpamento degli interventi nei principali comparti della finanza pubblica al fine di favorire un esame parlamentare più razionale ed ordinato.

Gli estensori del progetto riformatore ritengono che solo con un assetto normativo di questo tipo è possibile garantire che, con i tempi a disposizione, le Commissioni di settore, le Commissioni bilancio e quindi l'Aula possano effettivamente ultimare una istruttoria ed un esame compiuto dell'intero documento.

Il disegno di riforma prevede inoltre il recupero della funzione della *legge di bilancio* quale strumento per allocare le risorse disponibili a legislazione vigente: com'è noto negli ultimi anni tutte le manovre correttive anche di importi consistenti sul bilancio sono state attuate con legge finanziaria.

Ai fini di un potenziamento del ruolo della legge di bilancio è necessario innanzitutto un'articolazione delle poste in esso iscritte meno frammentata rispetto alle attuali u.p.b., che andrebbero accorpate al fine di evidenziare il totale delle risorse assegnate a ciascuna finalità dando maggior risalto alle finalità corrispondenti alle missioni istituzionali dei Ministeri.

Per quanto concerne il ruolo dei *provvedimenti collegati*, non vi sono grosse novità: si riconferma la loro previsione nel quadro generale del Dpef ma si suggerisce la distinzione tra provvedimenti inerenti le

maggiori riforme, i quali per la loro attuazione godrebbero di un arco temporale più ampio e quelli contenenti interventi urgenti necessari all'efficacia della manovra i quali, invece, andrebbero approvati entro pochi mesi dalla chiusura della sessione. Inoltre una migliore utilizzazione dei collegati potrebbe aversi attraverso la previsione delle necessarie coperture nell'ambito dei fondi speciali.

Alla luce dell'evoluzione subita dal quadro istituzionale con l. n. 3/2001 preliminare si pone l'attuazione degli assetti ivi prevista addivenendo, attraverso una concertazione con le Regioni e gli enti locali, all'emanazione di una legge organica che detti criteri, regole e obiettivi essenziali del Patto di stabilità interno, dando certezza al sistema delle autonomie locali sul presumibile ammontare delle risorse disponibili, sulle regole per la loro distribuzione, su incentivi e penalizzazioni, da decidere di anno in anno, per gli aspetti quantitativi, con lo strumento legge finanziaria.

Al fine di evitare il ricorso all'uso smodato della pratica degli emendamenti da parte del Governo, si prevede una procedura aggravata per la loro presentazione prescrivendo la previa deliberazione da parte del Consiglio dei Ministri.

Il Governo nella predisposizione del disegno di legge di bilancio dovrebbe attenersi ad un numero limitato di missioni nel cui ambito articolare un numero di programmi anch'esso contenuto, in riferimento a

ciascun stato di previsione, ed infine collocare a questo livello l'u.p.b. cui è connesso il voto in aula.

Infine si sottolinea la necessità di valorizzare la funzione di controllo parlamentare tramite lo strumento del rendiconto, utile sia ai fini di una verifica dei risultati sia ai fini di una migliore predisposizione del bilancio di previsione dell'esercizio successivo.

Su quanto contenuto nel progetto riformatore sopra delineato vi è chi ritiene che ancorare la manovra finanziaria ad un documento quale il Dpef, rafforzandone il ruolo, sia un esercizio inutile. Il documento di cui si discute dovrebbe rappresentare la carta sulla quale il Governo definisce ed anticipa i contenuti della finanziaria che seguirà, ma in definitiva accade che la finanziaria va ben oltre i contenuti e le prescrizioni del Dpef che in definitiva rappresenta una realtà virtuale.

Ciò dimostrerebbe che il Dpef è una metodologia sorpassata per produrre decisioni di politica economica ma serve solo ad intasare i lavori delle Camere e a promuovere il festival delle dichiarazioni. Basterebbe una semplice mozione parlamentare di poche righe che contenesse l'entità della correzione di bilancio da apportare a fine anno con la legge finanziaria.

Sulla necessità di introdurre delle modifiche al processo di bilancio concorda anche il FMI<sup>140</sup> che nell'esaminare le riforme *in fieri* individua i

---

<sup>140</sup> Cfr. FMI, Dipartimento Affari fiscali Italia, *Riforme del sistema di bilancio*, maggio 2007.

punti di criticità dell'attuale processo, proponendo degli interventi aggiuntivi.

L'Istituto multilaterale, convenendo sulla necessità della riforma della legge di contabilità del 1978, raccomanda, per quanto concerne più precipuamente la struttura di bilancio, l'attuazione di una solida classificazione del bilancio basata su *programmi* il cui numero ridotto consentirebbe di focalizzare la discussione in Aula sulle priorità strategiche della politica economica e sui loro vantaggi rispetto alle politiche in essere.

Tale criterio prevede la preventiva stima, con un certo grado di affidabilità, del costo del programma e soltanto dopo seguirebbe la decisione relativa allo stanziamento.

Si suggerisce inoltre lo sviluppo di un *indicatore di risultato* per i programmi al fine di rafforzare il monitoraggio successivo nonché la responsabilità sui risultati conseguiti da parte di coloro che gestiscono le risorse.

Il Fondo monetario individua ulteriori modifiche relative al processo di analisi e allo *spending review*, alle procedure di preparazione di bilancio e alla scansione dei tempi.

3.3. Il progetto di riforma in senso federale della finanza di Regioni ed enti locali in attuazione del disposto di cui all' art. 119 della Costituzione.

Un'autorevole dottrina osserva come parlare della riforma della legge del 1999 che disciplina la legge finanziaria, senza aver sciolto preventivamente i nodi relativi al rapporto Stato-Regioni, appaia del tutto velleitario<sup>141</sup>.

La riforma del sistema di bilancio deve necessariamente essere preceduta dalla emanazione di una legge che stabilisca i principi di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117 Cost., 3 comma, ovvero lo Stato deve stabilire la quantità di risorse da trasferire ai diversi livelli di governo e fissare limiti alla spesa finanziaria e alla pressione fiscale, garantendo funzionalità al sistema tributario ed equilibrio nella relativa ripartizione.

Secondo l'impostazione sopra citata, il problema investe sostanzialmente il trasferimento delle funzioni dello "Stato – Regioni" che potrebbe essere risolto sull'esempio spagnolo, graduando il trasferimento di funzioni in relazione all'effettiva possibilità di gestione delle medesime da parte delle Regioni, in base alle risorse disponibili; il fondo perequativo poi avrebbe il compito di ridurre le disuguaglianze tra

---

<sup>141</sup> PERRONE CAPANO, *L'evoluzione...*, cit., p. 13.

le Regioni, assicurando i livelli essenziali delle prestazioni a tutti i cittadini.<sup>142</sup>

Nel giugno scorso il Consiglio dei Ministri ha concluso l'esame dello schema di disegno di legge per il conferimento al Governo della delega a disciplinare la riforma in senso federale della finanza di Regioni ed enti locali, ai sensi dell'art. 119 Cost.<sup>143</sup>.

Lo schema approvato definisce i principi e i criteri direttivi per la disciplina del sistema di finanziamento delle istituzioni regionali e locali nel rispetto dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa garantita a comuni, città metropolitane, province e regioni, nonché dei principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutte i livelli istituzionali, il criterio della spesa storica.

In sintesi, sono state dettate regole per il coordinamento della finanza pubblica, stabiliti criteri per l'istituzione e l'applicazione di tributi propri da parte degli enti territoriali ai fine di garantire armonia e coerenza al sistema tributario, disciplinati criteri di riparto delle risorse da assegnare

---

<sup>142</sup> PERRONE CAPANO, *L'evoluzione...*, cit., pgg. 11 e ss.

<sup>143</sup> Sul punto si veda più ampiamente la seguente dottrina: AMATUCCI, *L'Ordinamento...*, cit., 2007, pgg. 105 e ss.; CERIANI, *Federalismo, sperequazioni e tributi*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2002; GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, n. 2/2002; FICARI, *Autonomia tributaria e limiti*, in *Rass. Trib.*, 2002; LECCISOTTI, *Considerazioni al margine del cosiddetto "federalismo fiscale"*, in *Dir. prat. trib.*, 2002; PERRONE CAPANO, *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione*, in *L'Ape Ingegnosa*, Riv. del Dipartimento di Scienze internazionalistiche, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli studi di Napoli, Federico II, n. 2/2001; GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art.119*, in *Le Reg.*, 2001; CIOFFI M.D., *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni e degli enti locali e l'unità del sistema tributario*, in *Finanza Locale*, n. 5/2005, 68.

agli enti locali con finalità perequative e di efficienza delle amministrazioni, indicati i criteri per l'attribuzione di risorse aggiuntive e infine definiti criteri di finanziamento di Roma capitale della repubblica.

In particolare il disegno di legge delega stabilisce che con decreto legislativo il Governo deve stabilire le regole fondamentali cui dovranno attenersi le Regioni per garantire l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, i tributi propri delle Regioni e degli altri enti ed infine la distribuzione dei poteri legislativi tra Stato e Regioni in materia di tributi locali.

Per quanto concerne l'aspetto del coordinamento della finanza statale e regionale è statuito che i bilanci degli enti devono essere redatti in base a criteri standardizzati e coerenti con il bilancio dello Stato e la relativa politica deve conformarsi a quanto stabilito nel Patto di stabilità e crescita europeo.

Il coordinamento dinamico delle fonti di copertura che consentono di finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite a Comuni, Province e Regioni, viene disciplinato con un provvedimento collegato alla manovra di bilancio, che sarà presentato alle Camere insieme al Dpef.

Il Dpef fisserà inoltre tre parametri importanti:

- a. il livello dei saldi, da rispettare sia in sede di previsione che di consuntivo per ciascun livello di governo territoriale su base almeno triennale;
- b. il livello del ricorso al debito;
- c. il livello della pressione fiscale e la sua ripartizione tra centro e periferia.

Relativamente al coordinamento del sistema tributario, è preliminarmente stabilito che i principi informatori e per quanto concerne la disciplina dei singoli tributi e per quanto concerne il sistema tributario nel suo complesso devono essere quelli di razionalità e coerenza; inoltre si impone il rispetto dei limiti imposti dalla normativa comunitaria.

Nell'ambito del quadro così delineato, la legge regionale può istituire tributi regionali e locali e determinare le materie nella quali comuni, province e città metropolitane possono stabilire tributi locali ed introdurre variazioni alle aliquote ed agevolazioni.

Per i tributi regionali destinati al finanziamento delle funzioni di cui all'art. 117, II comma, *lett. m) e p)*, della Costituzione, è stabilito che le regioni non possano modificare le basi imponibili; invece, le stesse, nel rispetto dei limiti imposti dalla legge statale, potranno modificare le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni.

Le regioni potranno finanziare quote significative delle spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione assegna

alla loro competenza esclusiva o concorrente attraverso le entrate derivanti dai tributi propri, quali l'IRAP, la tassa di abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, le tasse automobilistiche, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, le addizionali, etc., nonché i nuovi tributi che saranno loro assegnati e i nuovi tributi che saranno dalle stesse istituiti sulle materie imponibili non già assoggettate ad imposizione erariale, in ottemperanza al divieto della doppia imposizione posto dall' art. 3 dello schema di legge che qui si commenta.

Relativamente poi all'aspetto tributi locali, si stabilisce che sarà la legge statale ad individuare i tributi propri dei comuni e delle province, ne definirà i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili e le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale.

Con la stessa tecnica legislativa seguita all'art. 7 dello schema legislativo citato, al secondo comma dell'art. 12, sono specificati i tributi propri dei comuni (ICI, TOSAP, TARSU, addizionali varie, imposta comunale sulle affissioni, imposta di scopo).

Si stabilisce inoltre che alle Regioni ordinarie è devoluta compartecipazione al gettito IVA ed IRPEF.

Nell'ambito della potestà legislativa riconosciuta alle Regioni in materia tributaria, le stesse possono istituire nuovi tributi comunali e provinciali

nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali, cui è demandato il potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti dalle leggi, nonché di introdurre agevolazioni, entro i limiti fissati dalle leggi stesse.

#### 3.4. Conclusioni

Al fine di tirare le fila del discorso che si è tenuto in queste pagine, prendiamo le mosse dal disegno di legge finanziaria 2008 da qualche mese presentato al Parlamento.

La problematica inerente l'attualità della riforma del bilancio dello Stato è tuttora aperta: il disegno di legge finanziaria per il 2008<sup>144</sup> al momento ha segnato solo qualche limitato progresso.

Nonostante l'apprezzabile ripartizione degli interventi in 33 missioni, il numero complessivo degli articoli è di poco inferiore al centinaio, parecchi di essi presentano più di una decina di commi, in particolare gli articoli 3,4,5 sono costituiti da 40, 36 e 47 commi.

Il testo, già allo stato attuale, non è di immediata comprensione: le norme ivi contenute sono eterogenee e non hanno un filo conduttore unitario per cui ne risulta difficile la lettura; se a ciò aggiungiamo, da un

---

<sup>144</sup> Cfr. SALERNO G.M., *La legge finanziaria 2008 tra fondati timori e necessità di riforma in federalismi.it*.

lato, il rischio del maxi emendamento il cui contenuto sarà reso noto al Parlamento all'ultimo istante, e dall'altro, l'accorpamento delle disposizioni suddette in un unico articolo come da prassi oramai consolidata, il risultato della manovra finanziaria in termini di qualità della legislazione non può divergere da quanto finora prodotto.

Infine il ricorso alla questione di fiducia chiude il cerchio.

Né va sottaciuta la possibilità che il testo, approvato (magari con voto di fiducia) in un ramo del Parlamento, sia poi emendato prima di essere sottoposto al vaglio dell'altro!

Se il *modus procedendi* è questo appena tracciato, come è assicurato il rispetto dell'art. 81 della Costituzione?

Di fatto è preclusa ogni possibilità di esame, discussione, controllo e dovuta ponderazione da parte del Parlamento; sono violati i canoni tradizionali che disciplinano i rapporti Governo-Parlamento nell'approvazione delle leggi di bilancio.

La decisione in merito al contenuto di un atto politico per eccellenza, quale la legge finanziaria, è rimessa quasi esclusivamente nelle mani dell'Esecutivo, limitandosi le Assemblee a dare la fiducia su un testo modificato nella sua interezza pochi momenti prima dell'approvazione finale e dunque non esaminato con la attenzione dovuta.

Per tali motivi è ancora attuale parlare di surrettizio aggiramento del disposto di cui all'art. 81 cost..

Relativamente poi al divieto di introdurre con legge finanziaria norme a carattere ordinamentale ed organizzatorio, si segnala che molte disposizioni dell'attuale disegno di legge hanno dubbi effetti sulla finanza pubblica.

E' opinione di chi scrive che i nodi da affrontare nel processo di bilancio siano essenzialmente dovuti alla debolezza del ruolo dell'esecutivo (a sua volta figlia della inadeguatezza della legge elettorale e dell'attuale assetto istituzionale) nella procedura di approvazione della finanziaria, rispetto al potere rivestito dalle Commissioni ed Assemblee parlamentari (queste ultime, attraverso il gioco degli emendamenti stravolgono il progetto iniziale voluto dall'esecutivo per sottostare a correnti e gruppi di pressione dei diversi poteri dello stato, *lobby* di grandi gruppi industriali e finanziari, trasversali); ovvero, ed all'opposto, all' eccessivo potere dell'Esecutivo nel blindare il testo della finanziaria, con la richiesta di fiducia al Parlamento, che costringe il legislativo ad una vera professione di fede.

Nel primo caso ne deriva una legge finanziaria ipertrofica, poco funzionale al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nel medio-lungo periodo, risultando la capacità di spesa concentrata ad assecondare i "bisogni contingenti" dei lobbisti; nel secondo caso, il

problema che si pone è l'estrema vulnerabilità ed "inutilità" del ruolo del Legislativo.

Ciò implica che altro punto nodale da affrontare è la emendabilità (ed i suoi limiti) del testo della finanziaria: l'emendamento, istituto di importante significato in una ordinaria ed ordinata logica di equilibrio tra Legislativo ed Esecutivo, non essendo sottoposto a regole (o, almeno), a principi certi di utilizzabilità, almeno in materia di legge di bilancio, si trasforma da strumento (e da problema) procedurale in sistema di potere e sottopotere.

Ancora. La procedura parlamentare di approvazione è chiaramente farraginosa, con 4 passaggi parlamentari: in commissione e in Aula nel primo ramo del Parlamento, successivamente in commissione e in Aula nel secondo ramo del Parlamento!

Ci sentiamo di suggerire alcuni interventi correttivi al processo e al procedimento di bilancio.

Innanzitutto occorrerebbe rendere vincolante il contenuto del Dpef ovvero sostituirlo con semplice mozione parlamentare ed al contempo limitare il contenuto della legge finanziaria ai saldi, riportando i totali delle entrate e delle uscite; fissare il *quantum* e coordinare le azioni per i diversi livelli di governo.

Inoltre sarebbe utile stabilire limiti e regole ferme in ordine alla utilizzabilità dell'emendamento che, nel caso di cui ai precedenti punti,

perderebbe gran parte della propria capacità di modifica della legge finanziaria.

Ogni eventuale modifica del processo di cui sopra non può prescindere da una riforma dei regolamenti di Camera e Senato (proprio per rendere attuabili ed operative le proposte di modifica cui sopra si è fatto cenno): sarebbe incoerente con il nuovo (ed auspicato) sistema, consentire emendamenti che introducano materie nuove o che entrino nel dettaglio di regolamentazioni non disciplinate espressamente dalla legge finanziaria; finanche la prassi di mettere al voto tutti gli emendamenti, anche quelli dotati di copertura finanziaria inidonea non avrebbe ragion d'essere.

Infine sarebbe necessario snellire la procedura di approvazione: le commissioni Bilancio di entrambi i rami del Parlamento sarebbero chiamate a definire il testo da sottoporre alle Assemblee, che potrebbero solo approvare o respingere i singoli articoli, ovvero il testo nella sua unitarietà; ipotesi esistente nei regolamenti parlamentari, che andrebbe estesa alla materia *de qua*.

Analizziamo ora, alla luce delle paventate proposte *de jure condendo*, come si è mosso il disegno di legge di riforma di cui si è detto nelle pagine che precedono.

In una visione di primo acchito, sembrerebbe che esso punti molto sulla valorizzazione del ruolo del Dpef, dal che scaturirebbe una

nuova veste della legge finanziaria. Ciò, tuttavia, può verificarsi solo se il legislatore disporrà in merito alla vincolatività del contenuto del Dpef .

Si è molto discusso, in dottrina, sul carattere vincolante o meno del Dpef, derivante dalle risoluzioni d'approvazione. A tale riguardo si è detto che la possibilità di riconoscere efficacia giuridica cogente alle risoluzioni d'approvazione del Dpef è legata all'autodisciplina di tutti i gruppi parlamentari che intendono il vincolo giuridicamente vincolante. Dall'altro canto, la stessa Corte costituzionale, con sent. 12 gennaio 1995, n. 25, esaminando il rapporto tra legge finanziaria e Dpef, ha avuto modo di affermare che la prima è legata al documento programmatico non da un vincolo assoluto bensì da un legame di coerenza con gli indirizzi da quest'ultimo emergenti.

Ne consegue, purtroppo, che un elemento fondamentale per correggere definitivamente la "rotta" della legge finanziaria verso i "lidi" della efficienza, efficacia e coerenza con gli obiettivi strategico-finanziari di medio-lungo periodo, sono - allo stato - ancora rimessi alla capacità (autodisciplinata!) dei soggetti politici (partiti, gruppi parlamentari, singoli), di considerare il DPEF più o meno vincolante.

Invero, in un sistema politico-istituzionale quale quello italiano, snaturato da continui e disorganici interventi di riforme costituzionali ed istituzionali, caratterizzato da una frequenza di modifica della legge elettorale sempre più elevata e legata alla maggioranza parlamentare di

turno, sembra pressoché utopistico fare affidamento sulla autoregolamentazione (peraltro non codificata) dei gruppi parlamentari.

Come estrema *ratio*, qualora non si riuscisse ad intervenire sul carattere vincolante del contenuto del Dpef, si potrebbe limitare il contenuto della legge finanziaria ai saldi e ai totali delle entrate e delle uscite; fissare il quantum e coordinare le azioni per i diversi livelli di governo.

Le considerazioni svolte e l'analisi sommaria delle lacune procedurali e sostanziali che affliggono tuttora la genesi, elaborazione ed approvazione della legge finanziaria, erano in realtà già chiare agli operatori della materia da tempo.

Non a caso, nella trattazione che precede, si è fatto riferimento alla evoluzione storica della relativa disciplina, che qui, brevemente si sintetizza, allo scopo di consentire un agevole confronto con la situazione attuale.

Si è detto dei limiti dello strumento "legge finanziaria" caratterizzata, in una prima fase, dalla mancanza di vincoli agli emendamenti e di limiti ai tempi di esame, con la conseguenza del ricorso abituale all'esercizio provvisorio dovuto allo slittamento del voto parlamentare a dopo il 31 dicembre.

Nel 1988, si apre una seconda fase: la legge finanziaria assume una nuova veste, il suo contenuto normativo risulta di molto

razionalizzato e snellito grazie all'introduzione del Dpef e dei disegni di legge collegati da presentarsi entro il 15 novembre, a sessione aperta, per scontarne l'impatto finanziario.

Il sistema di approvazione dei collegati voluto dalla legge Amato (l. n. 362/88) non favorì la tempestiva trasformazione in legge degli obiettivi contenuti nelle manovre proposte dal Governo, impedendo così la realizzazione degli obiettivi economici attesi.

Parimenti dicasi per il Dpef, in relazione al quale il legislatore non prescrivendo la vincolatività del contenuto, finì per svuotare di incisività le decisioni in esso assunte e rendere più complessi gli adempimenti di bilancio.

In realtà nelle intenzioni del Legislatore del 1988, il Dpef avrebbe dovuto assumere il ruolo di documento-cornice entro cui inserire i provvedimenti collegati di maggio, da presentare entro settembre, per consentire l'approvazione entro dicembre o, al massimo, entro il mese di maggio del successivo anno, prima del nuovo Dpef e del resto dei provvedimenti collegati e relativi accantonamenti negativi.

Il modello fallì: si verificava che parte dei collegati non venivano approvati entro il termine e si sovrapponevano alla sessione di bilancio relativa all'esercizio successivo; sul versante del Dpef, gli obiettivi in esso contenuti non trovarono un reale collegamento con le entrate e le spese delle maggiori funzioni gestite dalla P.A.; infine il documento di cui

si è detto scontava un ulteriore limite dovuto all'inevitabilità dell'aumento della soglia di approssimazione delle stime in esso contenute.

Sul punto si osserva che già di per sé la previsione è fondata su stime di entrate e di spese; se a tanto si aggiunge l'introduzione del criterio delle politiche invariate, il rapporto tra le stime del bilancio pluriennale a legislazione vigente e quello a politiche invariate non potrà che essere ulteriormente complicato a scapito dell'attendibilità delle stime ivi formulate.

Infine, dopo la seconda riforma Amato, avutasi con l. 208/1999, che comportò l'eliminazione dei collegati, la finanziaria riacquista la funzione "calderone", che ne hanno nuovamente snaturato il ruolo.

Le carenze nelle riforme da un lato e la mancata attuazione delle innovazioni in esse contenute, ovvero la diversa attuazione rispetto alle volizioni del legislatore, dall'altro, hanno portato alla abnorme estensione del contenuto decisionale della legge finanziaria, su cui in definitiva è venuto totalmente a cadere il peso della manovra di bilancio, con inesorabile aumento della spesa pubblica e dei deficit di bilancio.

#### INDICE BIBLIOGRAFICO

1. ABBAMONTE, *Corso di diritto finanziario*, Napoli, 1969
2. ABBAMONTE G., *Intervento preparatorio per Gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria*, Genova 9-10 febbraio 2007, p. 373.
3. ABBAMONTE, *Diritto finanziario e tributario. In margine ad un polemica*, in *dir. prat. trib.*, 2005, I, 249.
4. ALMUNIA J., *Strengthening Economic Governance and Improving the Stability and Growth Pact*, Press Conference, Bruxelles, 3 settembre 2004.
5. AMATUCCI, *Funzioni e disciplina del bilancio dello Stato*, Napoli, 1970
6. AMATUCCI, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004
7. AMATUCCI, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007
8. AMATUCCI, *La questione metodologica tra teorie vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 255;
9. ANELLI C., *Le legge di approvazione del bilancio e l'art. 81, terzo comma, della Costituzione*, I, in *La finanza pubblica*, 1960, p. 88.
10. ARANGIO – RUIZ, *Istituzioni di diritto commerciale italiano*, Napoli, 1913
11. ARENA C., *Finanza pubblica*, in *Trattato Italiano di Economia* diretto da DEL VECCHIO e ARENA, 1954, volume, XIV, tomo I, parti generali, p. 269 e ss.
12. BARETTONI-ARLERI, *Contabilità dello stato e degli enti pubblici*, Roma, 1997
13. BARETTONI-ARLERI, *Miti e realtà nei principi della contabilità pubblica*, Milano
14. BARETTONI-ARLERI, *Riforma del bilancio dello Stato e art. 81 Cost.*, in *Stato ed Economia*, Milano, 1984
15. BARILE P., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova 1982, p. 249
16. BARTOLE, *Art. 81 Cost. la formazione delle leggi*, Bologna, 1979, artt. 76 – 82, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla costituzione*, p. 241.
17. BASTIAT, *Armonie economiche*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. XII:
18. BENNATI, *La legge di bilancio*, in *Cons. Stato*, 1960, IV, p. 133.

19. BENNATI, *Manuale di contabilità di stato*, Napoli, 1967.
20. BENTIVENGA, *Elementi di contabilità pubblica*, Milano, 1970, vol. I, p. 235.
21. BOSI P., *Corso di scienze delle finanze*, Bologna, 2003
22. BUSCEMA, alla voce "Bilancio dello Stato" in *Enc. Dir.*, V, Milano, 1959, p. 389.
23. BUSCEMA, *Il bilancio*, vol. I, Milano, 1971.
24. BUSCEMA, *Sui sistemi di redazione del bilancio dello Stato*, in *Rass. Parlamentare*, 1967, p. 579.
25. BUSCEMA., *Trattato di contabilità pubblica*, vol. I, Milano, 1979.
26. CASSESE S., *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, 2006, Milano
27. CERIANI, *Federalismo, sperequazioni e tributi*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2002
28. CIOFFI M.D., *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni e degli enti locali e l'unità del sistema tributario*, in *Finanza Locale*, n. 5/2005, 68.
29. CIOFFI M.D., *Le entrate tributarie 2006 tra previsione e realtà*, in *Innovazione e diritto* n. 2/2007, Rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo, p. 65.
30. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961.
31. CRESCINI-ROBOTTI, *Il Bilancio dello Stato*, Ancona, 1995.
32. CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1992.
33. D'AMATI, alla voce "legge finanziaria", *Nss. Dig. it.*, Vol IV dell' Appendice.
34. D'AMATI, *Unità e sistematicità del diritto finanziario*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 3.
35. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002.
36. DI RENZO, *Istituzioni di contabilità di stato*, Roma, 1961
37. DI RENZO Luciana Letizia, *Il Bilancio dello Stato*, Milano, 1979
38. DI RENZO Luciana Letizia, *La programmazione annuale della spesa pubblica (il bilancio pluriennale)*, Napoli, 1987

39. DI RENZO Luciana Letizia, *La programmazione annuale della spesa pubblica (la legge finanziaria)*, Napoli, 1988
40. DI RENZO Luciana Letizia, *Politiche e Istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Afragola, (NA), 2003
41. DE IOANNA P., *La copertura finanziaria delle leggi di spesa*, in *Il bilancio dello Stato*, AA. VV., Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, pgg. 217 – 244.
42. DONATI, *Le leggi di autorizzazione e di approvazione*, in *Dizionario di diritto pubblico*, 1911;
43. *Dpef* per gli anni 2008-2011, presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri Prodi e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze Padoa-SCHIOPPA, deliberato dal C.d. M. il 28.06.2007
44. EINAUDI L., *Lo scrittoio del presidente*, Torino, 1956
45. EMPOLI-DE IOANNA-VEGAS, *Il bilancio dello Stato*, Milano, 1988.
46. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003
47. FALSITTA, *La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O.Raneletti e A.D. Giannini e la data di nascita della "scuola" finanziaria napoletana*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 959
48. FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003
49. FICARI, *Autonomia tributaria e limiti*, in *Rass. Trib.*, 2002
50. FLORA F., *Manuale di scienza delle finanze*, Livorno, 1903
51. FMI, Dipartimento Affari fiscali Italia, *Riforme del sistema di bilancio*, maggio 2007.
52. FORTE, *Il fiasco delle legge finanziaria*, in *Mondoperaio*, n. 4 del 1984
53. FORTE, *Le vicende poco edificanti nella legge finanziaria e le prospettive di politica tributaria*, in *Economia e lavoro*, 1979, n. 4, p. 704.
54. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, n. 2/2002.

55. GIANNINI A.D., *Elementi di diritto finanziario*, Roma, 1939.
56. GIANNINI M.S., *Diritto Amministrativo*, 1970.
57. GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo (Premesse sociologiche e storiche e profili costituzionali)*, Milano, 1965.
58. GIANNINI M.S., *Introduzione al diritto costituzionale*, Roma, 1984.
59. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119*, in *Le Reg.*, 2001.
60. GRAZIANI, *Il bilancio e le spese pubbliche*, in *Primo Trattato di diritto Amministrativo*, a cura di Orlando, Milano, 1902, vol. IX, p. 373.
61. GRAZIANI, *Il Bilancio e le spese pubbliche*, in *Primo trattato di diritto amministrativo* a cura di ORLANDO, Milano, 1902, vol. IX, p. 373.
62. GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962.
63. GUERRA-ZANARDI, *La finanza pubblica italiana, Rapporto 2005*, Bologna, 2005.
64. INGROSSO Gustavo, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, 1956.
65. INGROSSO Giovanni, *Corso di finanza pubblica*, Napoli, 1969.
66. IOSSA, *Macroeconomia*, Padova, 1991.
67. KEYNES J.M., *The general theory of employment, interest and money*, London, 1936; trad. it. *Teoria generale dell' occupazione, dell' interesse e della moneta*, ed. UTET, Torino, 1947.
68. LAURO V., *Le procedure di bilancio in Italia e nell'Unione europea*, in *La finanza locale*, n. 4/2005, p. 22 e ss.
69. LECCISOTTI, *Considerazioni al margine del cosiddetto "federalismo fiscale"*, in *Dir. prat. trib.*, 2002.
70. LECCISOTTI – PEDONE, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 2007.
71. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 1996.
72. LUPO, *Le procedure di bilancio dopo l'ingresso nell'Unione economica e monetaria*, in *Quadr. Costit.*, 1999, 523.

73. MARANINI G., *Le origini dello Statuto alberino*, Firenze, 1926
74. MARTINES T., *Diritto costituzionale*, Milano, 1992.
75. MASCI, *Corso di Scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1939
76. MODUGNO, *Legge*, in *enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 889.
77. MONORCHIO - QUIRINO, *Economia della finanza pubblica*, Bari, 2005
78. MORTARA, *Commentario al codice civile*, Milano, 1901.
79. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1991.
80. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, I, 1, 223.
81. NUGNES F., *Le politiche di finanza pubblica nello stato regionalizzato. Il caso spagnolo alla luce dell'esperienza italiana*, Milano, 2005.
82. ONIDA V., *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, 1969.
83. OREFICE, *Il bilancio dello Stato. Evoluzione della struttura e del processo di bilancio attraverso le riforme (dalla legge n. 468/1978 alla legge costituzionale n. 3/2001)*, Roma, 2002.
84. ORLANO, *Il concetto giuridico della legge di bilancio*, in *Riv. dir. pub.*, 1911.
85. ORLANDO, *Principi di diritto costituzionale*, Firenze, 1889.
86. PADOA SCHIOPPA K., *Politiche di bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione nell'Italia dell'ultimo decennio*, in *Il caso Italiano 2. Dove sta andando il nostro paese?*, a cura di T. Padoa Schioppa e Graubard, Milano, Garzanti.
87. PALADIN L., *Ciò che rimane del concetto di legge meramente formale*, in *Studi in onore di M. Udina*, Milano, 1975, p. 1735.
88. PERRONE CAPANO, *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione*, in *L'Ape Ingegnosa*, Rivista del Dipartimento di Scienze Internazionalistiche, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli studi di Napoli, Federico II, n. 2/2001.

89. PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2006, Rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.
90. PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, Rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.
91. PIANESE E., *La nuova contabilità pubblica*, in *Finanza locale*, n. 6/2001.
92. QUIRINO N., *I metodi di redazione dei documenti di bilancio nei principali paesi comunitari*, Ministero del tesoro, Commissione tecnica per la spesa pubblica, Roma, 2001.
93. RANELLETTI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1934.
94. *Relazione Previsionale e Programmatica per il 2007*, presentata dal *Ministro dell'Economia e delle Finanze*, T. P. SCHIOPPA
95. RESCIGNO G.U., *Rinasce la distinzione – opposizione tra legge in senso formale e legge in senso materiale? (nota a C. cost., sent. 11 giugno 1999 n. 225, in Giur. cost., 1999, III, p. 2013; p. 2018.*
96. ROMANO, *Saggio di una teoria delle leggi di approvazione*, in *Il Filangeri*, XIII, 1898, p. 252
97. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002
98. SALERNO G.M., *La legge finanziaria 2008 tra fondati timori e necessità di riforma in federalismi.it.*
99. SANDULLI A.M., *Legge (diritto costituzionale)*, in *Nss. D.I.*, IX, Torino, 1963, p. 630.

100. SANTI ROMANO, *Corso di diritto costituzionale*, Padova , 1940
101. SANTI ROMANO, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia (1912)*, in *Scritti minori*, vol. I, Firenze, 1950
102. SAY J. B., *Traité d'économie politique*, II ed., Parigi, 1814, trad.it., *Trattato di economia politica* in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. VI, libro IV.
103. SCOTTO DI CARLO G., *Strategie e vincoli europei alla finanza pubblica italiana*, Luiss University Press.
104. SENIOR, *Economia politica*, in *Biblioteca dell'economista*, serie I, vol. II.
105. SEPE, *Atto normativo ed atto amministrativo in generale*, in *Studi in onore di F. Carbone*, 1970.
106. SICA, *Osservazioni sulla legge di bilancio*, in *Rass. dir. pub.*, 1960, I, 55.
107. SIMONCINI A., *La legge "senza valore" (ovvero della necessità di un giudizio sulla ragionevolezza delle scelte normative)*, nota a *C. Cost.*, sent. 11 giugno 1999 n. 225, in *Giur. cost.*, 1999, III, p. 2024.
108. SMITH A., *Inquiry into the nature and causes of wealth of nations*, 1776, Milano 1776, trad. italiana a cura di CAMPOLONGO E GRAZIANI, *Ricerca sopra la natura e le cause della Ricchezza delle nazioni*, ed. torinese, 1948.
109. SOBBRIO G., *Corso di finanza pubblica*, Messina, 1987.
110. STEFANI, *Economia della Finanza pubblica*, Padova, 1997.
111. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova.
112. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006.
113. VIRGA, *Diritto costituzionale*, 1967.
114. VITAGLIANO, *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*, 1901.
115. ZACCARIA, *Il bilancio dello stato*, in *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, AA.VV., Torino, 1999, p. 45.
116. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1948, vol. IV.

## INDICE

<i>Prefazione</i>	p. 1
-------------------	------

### Capitolo I

#### Il bilancio e la legge di bilancio

1.1. Il bilancio ed il diritto al bilancio	p. 10
1.2. La natura delle legge di bilancio	p. 20
1.3. Contenuto del documento di bilancio	p. 34
1.4. Le funzioni del bilancio in relazione all'evoluzione delle teorie economiche sulla finanza pubblica	p. 41
1.5.1.L'art. 81 della Costituzione: riparto di competenze tra Governo e Parlamento	p. 54
1.5.2. L'art. 81 della Costituzione: il divieto di introdurre nuovi tributi e nuove spese	p. 58
1.5.3. L'art. 81 della Costituzione: il principio della copertura finanziaria	p. 61
1.6. L'incidenza del Patto di stabilità e crescita sulla decisione di bilancio	p. 67

**Cap. II**  
**La manovra di finanza pubblica**

2.1. Le riforme alla disciplina del bilancio dello Stato intervenute nella seconda metà del '900: principali contenuti innovatori, aspetti positivi e limiti	p. 73
2.2. I documenti che compongono il sistema di bilancio. La sessione di bilancio.	p. 92
2.3. Il <i>Documento di programmazione economico-finanziaria</i> : contenuto e procedura di esame parlamentare	p. 98
2.4. La legge finanziaria e i c.d. <i>collegati</i> : contenuto e procedura di esame parlamentare	p. 104
2.5. Il Bilancio pluriennale	p. 118
2.6. Gli altri documenti che compongono la manovra di finanza pubblica: la Relazione Previsionale e Programmatica (RPP), la Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza pubblica (RUEF), La Relazione Generale sulla situazione economica del Paese (RG)	p. 121

**Cap. III**  
**I limiti del sistema attuale:**  
**prospettive di riforma del processo di bilancio alla luce della modifica in**  
**senso federale della finanza di Regioni ed enti locali**

3.1. Problematiche insolite inerenti la manovra di finanza pubblica	p. 126
3.2. Prospettive di riforma della disciplina del bilancio dello Stato: i suggerimenti della dottrina e i disegni di legge <i>in fieri</i>	p. 132
3.3. Il progetto di riforma in senso federale della finanza di Regioni ed enti locali in attuazione del disposto di cui all'art. 119 della Costituzione	p. 147
3.4. Conclusioni	p. 152
<i>Indice bibliografico</i>	p. 161
<i>Indice</i>	p. 168