

# Economia Aziendale Online<sup>©</sup>

N. 5/2008

“I fondi speciali del Bilancio dello Stato  
per la copertura finanziaria  
delle leggi di spesa.

La funzione degli accantonamenti di segno negativo.”

**Antonio De Luca**

**Economia Aziendale Online<sup>©</sup>**  
International Business Review  
Editor in Chief: Piero Mella  
ISSN 1826-4719  
Reg. Trib. Pavia - n. 685/2007 R.S.P.

**Pavia, December, 2008**  
**No. 5/2008**

All the contents are protected by copyright.  
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.  
Further information at [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)



# I fondi speciali del Bilancio dello Stato per la copertura finanziaria delle leggi di spesa.

## La funzione degli accantonamenti di segno negativo.

Antonio De Luca

*Funzionario Amministrativo-Contabile*

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale del Bilancio

Via XX Settembre, 97 – 00187 Roma

Email: [antonio.deluca@tesoro.it](mailto:antonio.deluca@tesoro.it)

**Sommario** – 1. I mezzi di copertura – 2. I fondi speciali: origine legislativa ed evoluzione – 3. I fondi speciali e i relativi vincoli – 4. I fondi speciali di segno "negativo" – 5. Brevi considerazioni conclusive.

### Abstract

*Article 81 of the Italian Constitution, concerning the constraints to budgetary choices, establishes the “necessity of financial coverage” of the spending laws that involve new or greater expenditure or less revenue (art. 81, fourth paragraph of the Constitution: “Each other law that cares new or larger expenses has to point out the means to afford them”).*

*In this context it's important the analysis of the financial coverage aimed at guaranteeing respect of the financial equilibrium of the budget obligations where the “special funds” play the leading role among coverage means. The “special funds” have the aim of preparing the financial resources, allocated within the annual budget, to face obligations arising from spending laws still in formation which are expected to be approved during the year of reference.*

*Il sistema giuridico delle spese dello Stato si ispira a due principi fondamentali: intanto la spesa deve essere subordinata alla legge sostanziale di autorizzazione, che ne costituisce il fondamento giuridico; poi deve essere subordinata alla statuizione di bilancio, che ne costituisce la base finanziaria. Nella vicenda applicativa della Costituzione i quattro commi dell'articolo 81, che disegnano i confini dell'obbligo di copertura finanziaria per le leggi di spesa, costituiscono uno dei problemi normativi sui quali il lavoro di interpretazione politico-parlamentare e dottrinario, è venuto svolgendosi con caratteri di continuità e intensità dal 1948. L'analisi dei mezzi reperiti come copertura, diventa fondamentale proprio per valutare se essi siano in grado di garantire un equilibrio tendenzialmente stabile tra entrate e spese, una volta che queste ultime, a legge approvata, siano entrate a far parte di un certo equilibrio di bilancio. Rispetto a questo equilibrio nel sistema delle coperture, assumono grande importanza i cosiddetti “fondi speciali” che debbono inquadrarsi nell'ambito dell'obbligo costituzionale di copertura finanziaria delle spese imposto dal quarto comma dell'art. 81. Finalità dichiarata di tali fondi è stata, fin dalle origini, quella di predisporre, i mezzi finanziari allocati all'interno del bilancio annuale di previsione atti a sopperire agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi ancora in via di formazione e che quindi si prevede possano essere approvati nel corso dell'esercizio di riferimento. L'obiettivo è quello di ripercorrere negli anni le controverse vicende attuative dell'istituto dei “fondi speciali” e evidenziare i criteri qualitativi e quantitativi utilizzati per la determinazione annuale dei fondi con particolare riguardo alle “complicazioni” che*

*derivano dagli accantonamenti di segno positivo e di segno “negativo” in uno stesso fondo speciale per cui si arriva ad un meccanismo che si può definire “algebra finanziaria”.*

## 1 – I mezzi di copertura

Fino al 1978, anno della riforma del bilancio statale e dell'introduzione del bilancio pluriennale ex legge n. 468, in mancanza di punti di riferimento “pluriennali”, l'obbligo di copertura veniva assolto in modo “puntuale e rigoroso” solo con riferimento all'esercizio finanziario nel quale la legge entra in vigore ovvero a quello immediatamente successivo, se il relativo progetto di bilancio era già stato presentato al Parlamento<sup>1</sup>.

In queste condizioni diviene essenziale l'analisi della natura dei mezzi reperiti come copertura, proprio per valutare se essi siano in grado di garantire un equilibrio tendenzialmente stabile tra entrate e spese, una volta che queste ultime, a legge approvata, siano entrate a far parte di un certo equilibrio di bilancio e, negli anni successivi, trovino comunque copertura all'interno di questo equilibrio. L'equilibrio di bilancio è “formalmente” e sinteticamente rappresentato dal quadro generale riassuntivo<sup>2</sup> che viene votato dalle Camere con apposito articolo della legge di approvazione del bilancio medesimo. Rispetto a questo equilibrio i mezzi di copertura possono distinguersi in «esterni» o «interni»<sup>3</sup> a seconda che si tratti di risorse che dovranno operare sui titoli<sup>4</sup> dell'entrata o sui titoli della spesa.

Sono mezzi esterni di copertura:

---

<sup>1</sup> È difficile dire nell'attuale quadro legislativo, quali siano le azioni per raggiungere l'obiettivo della copertura delle spese pubbliche ex art. 81 C. A fronte di norme ben precise che tutelano la copertura delle spese (art. 81, 4° co. C., L. 468/78, L. 362/88) esistono una serie di scappatoie che eludono il disposto costituzionale. In proposito è interessante il messaggio del Presidente della Repubblica del 19/05/1983, con cui, a norma dell'art. 74, 1° co. C., il Capo dello Stato rinviò al Parlamento, per un nuovo esame, una legge apparsa in contrasto con il precetto dell'art. 81, 4° co. C. con il quale ha evidenziato diversi modi per eludere il disposto costituzionale, ad esempio l'utilizzo di nuove risorse di tesoreria per la copertura di nuove spese correnti, o la decurtazione di fondi di riserva destinati a fronteggiare spese di gestione, per spese obbligatorie e d'ordine; accantonamenti destinati all'ammortamento del debito pubblico distolti a favore di nuovi titoli di spesa; oneri crescenti a carico di esercizi futuri (art. 11–ter L. 468/78) con copertura limitata alla sola minore quota di spesa iscritta nel primo bilancio di copertura. Altro mezzo di “elusione” è lo “slittamento”, che si approfondirà nel prosieguo e che consiste nella possibilità di far “slittare” le quote di copertura di un esercizio a quello successivo. Questa possibilità è ammessa solo per le quote del fondo speciale di parte capitale e a condizione che i rispettivi disegni di legge siano già stati approvati almeno da un ramo del Parlamento; per le quote di parte capitale lo “slittamento” è possibile solo nel caso di spese corrispondenti a obblighi internazionali oppure a obblighi risultanti dai contratti o accordi relativi al trattamento economico di pubblici dipendenti.

<sup>2</sup> Il quadro generale riassuntivo è approvato con apposito articolo della legge di bilancio e rappresenta la sintesi espositiva, redatta in termini di competenza e cassa, degli aggregati di entrata e di spesa del bilancio annuale e dei relativi risultati differenziali (risparmio pubblico; indebitamento netto; saldo netto da finanziare; ricorso al mercato) – artt. 2 e 6 della legge n. 468/78.

<sup>3</sup> Cfr. D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, *op. cit.*, p. 223.

<sup>4</sup> I Titoli del bilancio rappresentano la più ampia aggregazione delle operazioni di entrata e di spesa. Le entrate si articolano in quattro Titoli (Tributarie, Extratributarie, Alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione di crediti, Accensione di prestiti) mentre le spese si articolano in tre Titoli (Correnti o di funzionamento, per interventi e per trattamenti di quiescenza, integrativi e sostitutivi, in conto capitale o di investimento, Rimborso di prestiti).

1. l'introduzione di nuovi tributi o oneri contributivi (area del prelievo obbligatorio) oppure l'inasprimento di quelli esistenti;
2. il maggior gettito derivante dalle entrate dei primi due Titoli (tributarie e/o extratributarie) rispetto alle previsioni iniziali, sulla base della legislazione in vigore e dell'evoluzione dei rendimenti dei cespiti;
3. l'accensione di debiti a medio-lungo termine (debito patrimoniale).

Si tratta di mezzi "esterni" in quanto fanno riferimento a disponibilità che non sono state considerate nella definizione di un determinato equilibrio di bilancio: sono cioè aggiuntive di nuove risorse che, una volta inserite in bilancio miglioreranno le previsioni di entrata nei primi due Titoli (tributarie e/o extratributarie) ovvero aumenteranno quelle relative al Titolo IV (accensione di prestiti), una volta che il netto ricavato dal mutuo sarà iscritto in bilancio. I mezzi esterni sono quindi risorse che, comunque, dovranno operare sui Titoli dell'entrata.

Sono mezzi interni di copertura:

1. l'utilizzo di specifiche risorse accantonate, in fondi speciali di bilancio (detti prima della legge 468/78, "globali"), a copertura di disegni di legge in discussione presso le Camere;
2. la riduzione diretta di capitoli di spesa le cui dotazioni si sono rivelate esuberanti;
3. la riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa.

In via generale, i mezzi indicati sono "interni" in quanto già considerati nella definizione di un determinato equilibrio di bilancio: non aggiungono nuove risorse, ma operano, invece, delle compensazioni tra diverse voci di spesa e come tali opereranno sui Titoli della spesa<sup>5</sup>.

## 2 – I fondi speciali: origine legislativa ed evoluzione

Tra le possibili forme di copertura fin qui indicate, i fondi speciali sono quelli di gran lunga maggiormente utilizzati, e la loro vicenda evolutiva, che va ricostruita attraverso tre elementi strettamente connessi quali il diritto costituzionale, procedura e prassi parlamentare, riguarda la dinamica dei rapporti tra Governo e Parlamento nell'ambito delle decisioni di spesa.

---

<sup>5</sup> Tutta la materia della copertura risulta ora espressamente disciplinata, sotto il titolo "Copertura finanziaria delle leggi", dall'art. 11-ter della L. 5 agosto 1978 n. 468, aggiunto dall'art. 7 della L. 23 agosto 1988, n. 362. Tale norma stabilisce che, «in attuazione dell'art. 81, 4° co., Costituzione» la copertura finanziaria delle leggi che importino «nuove o maggiori spese», ovvero «minori entrate» è determinata esclusivamente attraverso le seguenti modalità: a) mediante utilizzo degli accantonamenti iscritti nei fondi speciali; b) mediante riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa; c) a carico o mediante riduzione di disponibilità formatesi nel corso dell'esercizio sui capitoli di natura non obbligatoria; d) mediante modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate. Ha, pertanto, trovato regolamentazione normativa la classificazione prima evidenziata, accanto alla quale la legge prevede una serie di limitazioni, divieti e adempimenti, rivolti all'evidente intento di assicurare il più corretto uso dei predetti mezzi di copertura, a salvaguardia del pieno rispetto del dettato della Costituzione.

La legge di contabilità generale dello Stato<sup>6</sup>, pur non escludendo la possibilità di esistenza dei “fondi speciali (globali)”, non ha mai dettato norme in merito alla loro presenza nel bilancio dello Stato fino a tutto il 1978, cosicché la loro esistenza, nonché la loro disciplina, sono rimaste per anni – in assenza di una precisa fonte giuridica di riferimento – solo il frutto di una consuetudine contabile assunta fin dall’esercizio 1947-1948. Infatti, nello stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro per l’anno finanziario 1947/48 apparvero, per la prima volta, senza il supporto di una norma di carattere sostanziale, i “fondi speciali (globali)” che trovarono unitaria collocazione tra le spese effettive di parte ordinaria al capitolo n. 340 con la seguente denominazione «fondo a disposizione per far fronte ad oneri dipendenti da disposizioni legislative»<sup>7</sup>.

Tale iscrizione, resa necessaria dall’entrata in vigore della Costituzione repubblicana – rispetto alla quale i fondi si considerino quale espressione strumentale di adempimento del disposto dell’articolo 81, 3° e 4° co. Cost. – trasse indirettamente, e in maniera del tutto incongrua, titolazione giuridica esclusivamente dalla legge di approvazione di bilancio che sin dall’inizio provvede a disciplinarne le modalità di impiego. Uno specifico articolo di tale legge, infatti, autorizzava il Ministro del Tesoro a ripartire con propri decreti, i fondi iscritti su taluni capitoli dello stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro, senza comunque prestabilire, in termini normativi, la destinazione e la portata dei singoli interventi finanziabili con i fondi medesimi. Nell’esercizio 1951/52 i capitoli accoglienti i fondi in parola mutarono la denominazione, assumendo quella più consona di «fondo occorrente per far fronte ad oneri dipendenti da provvedimenti legislativi in corso», e trovarono altresì, collocazione anche nella parte straordinaria del bilancio. La destinazione e la portata dei “fondi speciali (globali)” trovarono collocazione dapprima nella nota introduttiva al bilancio di previsione, fino a tutto l’esercizio finanziario 1960/61 e suc-

---

<sup>6</sup> La disciplina contabile delle amministrazioni statali è contenuta nella legge sull’amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato (L.C.G.S.), R.D. 18 novembre 1923 n. 440, e nel relativo regolamento, R.D. 23 maggio 1924, n. 827. Le materie trattate nei predetti testi normativi attengono al patrimonio, ai contratti, al bilancio, alle entrate, alle spese, agli agenti contabili, alla resa dei conti e alle discipline specifiche che hanno superato l’originario impianto della legge e del regolamento nelle seguenti materie:

- *Bilancio*: L. 5 agosto 1978 n. 468, come modificata, tra l’altro, dalla legge 23 agosto 1988 n. 362, dalla legge 3 aprile 1997 n. 94 e dalla legge 25 giugno 1999 n. 208, che disciplina le procedure di predisposizione e approvazione del bilancio annuale di previsione, del bilancio pluriennale, del DPEF, della legge finanziaria e del Rendiconto Generale dello Stato;

- *Contratti*: il recepimento delle direttive comunitarie in materia di appalti di lavori pubblici e forniture di beni e servizi ha dato luogo a una specifica disciplina di quei contratti il cui valore sia superiore alla soglia comunitaria. Per i lavori pubblici questa normativa è contenuta nel D.L.vo 19 dicembre 1991 n. 406, nella legge 11 febbraio 1994 n. 109 e nel relativo regolamento approvato con D.P.R. 21 dicembre 1999 n. 554. Per le forniture di beni dispone il D.L.vo 24 luglio 1992 n. 358 come modificato dal D.L.vo 24 novembre 1998 n. 402. Le forniture di servizi sono, infine, regolate dal D.L.vo 17 marzo 1995 n. 157 come modificato dal D.L.vo 25 febbraio 2000 n. 65;

- *Responsabilità*: la normativa originaria è stata profondamente innovata dall’art. 1 della L. 14 gennaio 1994 n. 20.

<sup>7</sup> Il termine fondo a disposizione non deve trarre in inganno, in quanto il fondo a disposizione di cui al capitolo n. 340 ha natura completamente diversa dai c.d. “fondi a disposizione”. Tali fondi iscritti negli stati di previsione dei Ministeri dell’Interno e della Difesa, rispettivamente, ai sensi della legge n. 1001 del 1969 e del R.D. n. 263 del 1928 e della legge n. 1958 del 1932, sono destinati a sopperire a eventuali deficienze finanziarie relative alla Polizia di Stato, alle Forze Armate e ai servizi dell’Arma dei Carabinieri

cessivamente, negli elenchi nn. 5, 6 e 7 allegati allo stato di previsione del Ministero del Tesoro. Così veniva a colmarsi una grave lacuna del precedente sistema quando il dettaglio era riportato nella “nota introduttiva” al bilancio di previsione che, pur essendo una pubblicazione ufficiale, non rientrava peraltro nella documentazione parlamentare sul bilancio dello Stato. Tale allocazione, però, non colmava il difetto di legittimazione, in quanto, alla legge di bilancio – data la sua specifica caratteristica di “legge formale”<sup>8</sup> di portata autorizzativa – era negata (allora come ora), in linea di principio qualsiasi possibilità di innovazione nell’ordinamento giuridico, sia finanziario che contabile. In tal senso, quindi, se potevano identificarsi i legittimi presupposti autorizzativi del Ministro del Tesoro alla ripartizione dei “fondi speciali”, non altrettanto si poteva asserire circa la legittimità dell’esistenza dei fondi stessi. Le stesse norme in materia emanate nella prima metà degli anni ’50 non contenevano al riguardo alcun elemento diretto di carattere costitutivo, limitandosi soltanto a disciplinare in vario modo le possibilità residuali dei “fondi speciali (globali)” oltre il limite dell’anno finanziario in cui essi avevano iscrizione in bilancio. Fino al 1964 lo stanziamento totale dei “fondi speciali (globali)” è stato ripartito in tre parti e riferito, rispettivamente, alle spese effettive ordinarie, alle spese effettive straordinarie e infine alle spese per movimento di capitali. L’avvento della legge n. 62, del 1964 (legge Curti<sup>9</sup>), concernente modificazioni al R.D. n. 2440, del 1923, innovando profondamente la precedente struttura del bilancio statale comportò anche una diversa collocazione del “fondo speciale (globale)” ripartendolo in tre diversi capitoli a seconda che si riferisca al finanziamento di spese correnti<sup>10</sup>, in conto capitale<sup>11</sup>,

---

<sup>8</sup> «L’art. 81, 3° co. Cost., secondo cui “con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese”, comporta due conseguenze. Innanzitutto, che l’approvazione del bilancio avviene a legislazione vigente e, secondariamente, che la legge di bilancio è solo una legge formale. Si vuol così dire che il bilancio non è, e non può essere altro, che una “fotografia” delle entrate e delle spese pubbliche: per questa sua caratteristica può essere lo strumento adatto per valutare con precisione il costo di una determinata legge o di una struttura amministrativa, ma non può modificare il contenuto sostanziale di un atto legislativo preesistente, cioè il titolo giuridico in base al quale un’entrata o una spesa sono iscritte tra le sue postazioni». Cfr. D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, op. cit., p. 6.

<sup>9</sup> Dal 1965, con la legge Curti, si è ritornati all’anno finanziario che coincide con quello solare. Infatti, il periodo di tempo al quale il bilancio si riferisce è di 12 mesi. Esso è indicato come anno finanziario. In quasi tutti i Paesi l’anno finanziario coincide con l’anno solare: 1° gennaio/31 dicembre. Ma tale decorrenza non è stata sempre così fissata. In Italia, alla nascita del Regno, si ebbe l’anno finanziario coincidente con l’anno solare; in tal modo si rispettava la tradizione propria del Regno Sardo-Piemontese e degli altri Stati preunitari. Successivamente, dal 1884-85 al 1963-64, l’anno finanziario fu fissato dal 1° luglio al 30 giugno successivo: la motivazione posta a base di tale scelta fu che si voleva eliminare l’inconveniente che l’approvazione parlamentare del bilancio a scadenza uguale a quella dell’anno solare rendeva indispensabile la continuazione dei lavori durante il mese di dicembre. Dal 1965, con la legge Curti, come detto, si è ritornati all’anno finanziario che coincide con quello solare.

<sup>10</sup> Le spese correnti sono le spese destinate alla produzione e al funzionamento dei vari servizi statali, nonché alla redistribuzione dei redditi per fini non direttamente produttivi. Sono suddivise in Unità previsionali di base relative alle spese di funzionamento, a quelle per interventi e a quelle per trattamenti di quiescenza, integrativi e sostitutivi.

<sup>11</sup> Le spese in conto capitale individuano tutte le spese che incidono direttamente o indirettamente sulla formazione del capitale nazionale. Sono espresse in bilancio in Unità previsionali di base che comprendono partite attinenti gli investimenti diretti e indiretti, le partecipazioni azionarie, i conferimenti nonché le operazioni per concessioni di crediti.

ovvero per il rimborso di prestiti. D'altra parte è pur vero che la predetta legge Curti glissando il problema della legittimità dell'esistenza dei "fondi speciali (globali)", riconfermò, indirettamente, la prassi venutasi a creare. Pertanto sino al 1978, l'iscrizione dei "fondi speciali (globali)" in bilancio non aveva trovato alcuna diretta legittimazione nella normativa sostanziale, e derivava la sua esistenza dalla prassi instauratasi nei termini appena descritti. La richiamata legge infatti, disciplinò finalmente una materia più volte al centro di un vivace dibattito dottrinario e parlamentare, non ultimo quello sulla incostituzionalità dei fondi stessi, l'esistenza e i relativi canoni di costruzione, di postazione, di utilizzazione e di funzionamento. Con la legge n. 468/78, l'indicazione dei "fondi speciali" è divenuta il momento contenutistico di preminente rilievo programmatico presente nella legge finanziaria<sup>12</sup> colmando così una lacuna normativa, in precedenza ovviata solo episodicamente, indirettamente e con diverse modalità. Dieci anni dopo la predetta legge n. 468, con la legge n. 362, del 1988, concernente nuove norme in materia di bilancio e di contabilità di stato, sono state introdotte importanti modifiche sulla base delle tecniche di gestione dei "fondi speciali" già, peraltro, praticate negli ultimi esercizi. In tal senso, anche la legge n. 362/88, è intervenuta legittimando quella che oramai era diventata la prassi.

### **3 – I fondi speciali e relativi vincoli**

L'art. 10 della legge n. 468/78, successivamente abrogato dall'art. 6 della legge n. 362/88, ha istituzionalizzato l'esistenza dei fondi speciali, demandandone la determinazione complessiva alla legge finanziaria e l'esposizione analitica ad appositi elenchi allo stato di previsione del Ministero del Tesoro. Sotto l'aspetto della classificazione funzionale<sup>13</sup> i relativi capitoli sono iscritti in bilancio tra le "Risorse da assegnare nell'ambito della Pubblica Amministrazione" in considerazione dell'opportunità di tenere i fondi indivisi nell'ambito degli oneri non ripartibili. Per gli

---

<sup>12</sup> La legge finanziaria è lo strumento con cui operare modifiche e integrazioni a disposizioni legislative aventi riflessi sul bilancio dello Stato, su quello delle Aziende autonome e su quello degli Enti che si ricollegano alla finanza statale. Essa ha un contenuto ridimensionato al suo assetto "necessario" rappresentato dalla determinazione del ricorso al mercato e dei fondi speciali, nonché dalla rimodulazione delle spese pluriennali e dal rifinanziamento di leggi di spesa scadute. Unitamente alle statuizioni dei provvedimenti collegati, le sue determinazioni vengono recepite nel progetto di bilancio redatto a legislazione vigente attraverso apposita nota di variazioni allo stesso presentata dal Governo (art. 11 L. 468/78).

<sup>13</sup> La classificazione funzionale rappresenta un'aggregazione delle spese in base all'analisi, fino al quarto livello, della finalità della spesa. La classificazione funzionale coincide con quella per funzioni-obiettivo, ovvero per Missioni Istituzionali (art. 6 legge n. 468 del 1978, modificato dalla legge n. 94 del 3 aprile 1997). Articolata su sei livelli sequenziali (1. Divisioni, 2. Gruppi, 3. Classi, 4. Missioni Istituzionali, 5. Servizi – S1, 6. Servizi – S2), è nata dall'integrazione tra la classificazione internazionale C.O.F.O.G., coincidente con i primi tre livelli e la classificazione funzionale delle Amministrazioni dello Stato, disposta con la Circolare 65/97 dell'allora Ministro del Tesoro.

stessi motivi anche sotto l'aspetto della classificazione economica<sup>14</sup> i fondi speciali risultano collocati nella categoria somme non attribuibili.

La soluzione adottata presenta quindi il vantaggio di superare le complicazioni che in pratica avrebbe comportato l'istituzione di più fondi speciali per ciascuna funzione e naturalmente, per ciascun titolo e categoria. Una tale classificazione, in ogni caso, si può realizzare mediante opportune rilevazioni accessorie e senza "inquinare" i dati di bilancio con efficacia spesso aleatoria. Di fatto, annualmente nella nota introduttiva al bilancio di previsione dello Stato, i fondi speciali vengono ripartiti nelle varie funzioni e categorie, offrendo il quadro della loro presumibile incidenza finanziaria sulle varie classificazioni di bilancio. Aderendo a uno specifico voto parlamentare, da diversi anni (precisamente dal 1962) il contenuto dei provvedimenti che trovano la loro copertura nei fondi speciali, risultano da appositi elenchi allegati allo stato di previsione del Ministero del Tesoro. In essi i provvedimenti, indicati in termini riassuntivi, sono raggruppati con riferimento ai ministeri nei cui stati di previsione la spesa dovrà essere inserita dopo l'intervenuta approvazione dei relativi testi legislativi.

Gli elenchi, pur essendo allegati allo stato di previsione del Ministero del Tesoro, non sono oggetto di specifica norma trovandola, peraltro, già nella legge finanziaria che, come norma sostanziale, viene recepita in modo vincolante dalla legge di bilancio. Fra le disposizioni di quest'ultima è compresa quella che autorizza il Ministero del Tesoro a provvedere con propri decreti al trasferimento degli accantonamenti preordinati sui fondi "...delle somme necessarie per l'applicazione dei provvedimenti perfezionati in legge recanti oneri considerati nelle dotazioni dei capitoli medesimi".

Per ciò che concerne la procedura di utilizzo dei fondi speciali occorre sottolineare che dal punto di vista giuridico-costituzionale essi sono capitoli di spesa generica che si contrappongono ai capitoli di spesa specifica. La caratteristica specifica di tutti i tipi di fondi è rappresentata dal fatto che su di essi non possono essere imputati direttamente titoli di spesa, né impegnati i relativi stanziamenti.

Per poterli utilizzare occorre prima che gli stanziamenti finalizzati siano divenuti legge e conseguentemente trasferiti ad appositi capitoli di spesa.

Quindi anche per i fondi speciali la procedura di utilizzo è simile a quella degli altri fondi. Una volta approvato il relativo provvedimento legislativo, con decreto del Ministro del Tesoro, le somme stanziante vengono trasferite dai fondi agli appositi capitoli dei vari stati di previsione, sia come integrazione degli stanziamenti già esistenti in bilancio, sia per l'istituzione di nuovi capitoli.

E' utile soffermarsi sulle modalità di progettazione in bilancio degli accantonamenti dei fondi speciali: nel progetto di bilancio a "legislazione vigente" relativo al nuovo anno finanziario ven-

---

<sup>14</sup> La classificazione economica rappresenta un'aggregazione delle spese, secondo l'analisi economica, in categorie (art. 6 legge n. 468/78, modificato dalla legge n. 94/97).

gono iscritti due fondi speciali (cap. 6856 per la parte corrente e cap. 9001 per la parte in conto capitale) nello stato di previsione del Ministero del Tesoro, la cui consistenza è pari alla somma degli accantonamenti già approvati con la legge finanziaria dell'anno precedente e non ancora legislativamente utilizzati.

In sostanza, il progetto di bilancio a “legislazione vigente” proietta sul nuovo esercizio (e sul triennio che, per scorrimento, viene aggiornato) gli effetti del “programma di spesa” approvato con i fondi speciali dell'anno in corso (al momento della presentazione del progetto di bilancio) e non ancora tradotto in legge. La finalizzazione degli accantonamenti non utilizzati viene presentata in due elenchi (n. 5 e n. 6) allegati allo stato di previsione del Ministero del Tesoro.

Entro il mese di settembre viene presentato alle Camere il disegno di legge finanziaria che, con un'apposita disposizione, determina sia la grandezza dei due fondi (corrente e di parte capitale) sia le singole finalizzazioni rappresentate in due tabelle (A e B) allegate alla finanziaria stessa. Questa tecnica d'impostazione dei fondi dovrebbe servire a separare in modo netto le proiezioni della manovra dell'anno precedente (già incorporate nell'equilibrio del progetto di bilancio “a legislazione vigente”) dalla nuova manovra che viene proposta e decisa con la legge finanziaria che ridetermina i fondi speciali.

Dopo la definitiva approvazione della finanziaria, tutti gli effetti della manovra vengono trasferiti contabilmente nel progetto di bilancio con un'apposita Nota di variazioni<sup>15</sup> predisposta dal Tesoro e presentata alle Camere prima della votazione degli articoli della legge di bilancio.

Effettuata questa operazione le grandezze e le finalizzazioni dei fondi speciali iscritti nello stato di previsione del Tesoro (cap. 6856 per la parte corrente e cap. 9001 per la parte in conto capitale, e relativi elenchi n. 6 e 7) coincidono esattamente con le determinazioni assunte in sede di legge finanziaria (art. 1 e relative Tabelle A e B).

E' da rilevare che, diversamente dalla precedente disciplina, le statuizioni della legge finanziaria riguardano i provvedimenti legislativi «che si prevede siano approvati nel corso degli esercizi finanziari compresi nel bilancio pluriennale e in particolare quelli correlati al perseguimento degli obiettivi del DPEF deliberato dal Parlamento»<sup>16</sup>.

Si privilegia, pertanto il momento della programmazione rispetto alla quale viene riaffermato il ruolo strumentale sia della legge finanziaria che in particolare degli stessi fondi speciali. Questo aspetto programmatico viene accentuato, al fine di non alterare l'originaria destinazione, del carattere vincolante delle destinazioni previste nelle tabelle.

Questo principio di “indisponibilità” ha origine nel combinato disposto del 4° co. Art. 11-bis e 1° co. lettera a) art. 11-ter del testo aggiornato della legge 468/78, che comporta:

---

<sup>15</sup> Le Note di variazioni costituiscono lo strumento con il quale si fanno recepire al progetto di bilancio – nelle more dell'esame parlamentare – le variazioni che il Governo intende apportare a esso per tenere conto di nuovi o migliori elementi previsionali acquisiti oppure di provvedimenti legislativi intervenuti (art. 137 del Regolamento di contabilità).

<sup>16</sup> Art. 11-bis del nuovo testo della legge n. 468/78, comma 1.

- 1) l'impossibilità di utilizzare gli accantonamenti per la copertura finanziaria di decreti-leggi, a meno che essi riguardino interventi per fronteggiare calamità naturali o indifferibili esigenze per la tutela della sicurezza del Paese o situazioni di emergenza economico-finanziaria;
- 2) l'impossibilità di utilizzare gli accantonamenti di conto capitale per la copertura di spese correnti;
- 3) il 3° aspetto innovativo della legge n. 362/88 riguarda le nuove disposizioni per disciplinare l'istituto dello slittamento<sup>17</sup> delle coperture finanziarie, attraverso l'introduzione di vincoli più restrittivi dell'ormai abrogato articolo 10 della legge n. 468/78.

La norma (art. 11-bis, 5° co.) riduce drasticamente la possibilità di far slittare le quote di copertura da un esercizio a quello successivo: per le spese correnti è consentito solamente se esse riguardino obblighi internazionali o obbligazioni risultanti dai contratti collettivi del pubblico impiego e a condizione che i relativi provvedimenti di legge siano già stati presentati alle Camere ed entrino in vigore entro il termine di scadenza dell'anno successivo.

Per le spese in conto capitale, viceversa, il legislatore non pone vincoli qualitativi particolari, ma solo la condizione che i relativi provvedimenti legislativi siano già stati approvati da un ramo del Parlamento e che ovviamente diventino efficaci nell'anno successivo.

Questi accantonamenti utilizzabili oltre l'anno nel quale sono iscritti, costituiscono economie di spese<sup>18</sup> che formano oggetto di appositi elenchi trasmessi alle Camere, a cura del Ministro del Tesoro entro il 25 gennaio. Detti elenchi vengono allegati al conto consuntivo del ministero del Tesoro (5° co., art. 11-bis 468/78). In tal caso, le nuove o maggiori spese, derivanti dal perfezionamento dei relativi provvedimenti di legge, sono comunque iscritte nel bilancio dell'esercizio nel corso del quale entrano in vigore i provvedimenti stessi e sono portate in aumento del limite dei saldi previsti dal 3° co., lettera b) dell'art. 11, cioè, il livello massimo del ricorso al mercato<sup>19</sup> e il saldo netto da finanziare<sup>20</sup> espressi in termini di competenza.

---

<sup>17</sup> Gli slittamenti rappresentano quote di fondi speciali, o di capitoli specifici di spesa, non utilizzate entro il termine dell'anno finanziario: costituiscono una forma di economia provvisoria di spesa in quanto possono essere riutilizzate anche nell'anno successivo, a condizione che entro tale anno entri in vigore il relativo provvedimento legislativo di spesa, alla cui copertura esse sono destinate (articolo 11-bis legge n. 468/78).

<sup>18</sup> Le economie di spese rappresentano quote di stanziamento, di competenza e/o di cassa, che a fine esercizio non risultano impegnate e/o pagate e, pertanto, non possono essere più utilizzate negli esercizi successivi.

<sup>19</sup> Il ricorso al mercato è il risultato differenziale tra il totale delle entrate finali e il totale delle spese complessive (art. 6, legge n. 468/78). Esso esprime l'entità dell'indebitamento a medio e a lungo termine potenzialmente effettuabile nell'anno di riferimento ed è determinato in sede previsionale dalla legge finanziaria, la quale precisa che esso concorre, con le entrate, a determinare le disponibilità per la copertura di tutte le spese da iscrivere nel bilancio annuale (art. 11 legge n. 468/78).

<sup>20</sup> Il saldo netto da finanziare è il risultato differenziale delle operazioni finali, rappresentate da tutte le entrate e le spese, escluse le operazioni di accensione e rimborso di prestiti. Con riferimento al bilancio pluriennale, esso costituisce, nel corso della gestione, il parametro per il riscontro di copertura delle nuove o maggiori spese di conto capitale.

#### **4 – I fondi speciali di segno “negativo”**

Una delle maggiori innovazioni contenute nella legge n. 362/88 è rappresentata, sicuramente, dall’istituzionalizzazione dei fondi speciali negativi. Il 2° co. del nuovo testo dell’art. 11-bis stabilisce che gli importi previsti nei fondi “rappresentano il saldo tra gli accantonamenti di segno positivo per nuove o maggiori spese o riduzioni di entrate e accantonamenti di segno negativo per riduzioni di spese o incremento di entrate”. I fondi globali negativi rappresentano accantonamenti effettivamente disponibili nel corso dell’anno solo a condizione che vengano preventivamente approvate dal legislatore misure di nuova o maggiore entrata ovvero di riduzione permanente di spesa volte a procurare la “provvista” finanziaria che funge da copertura per l’accantonamento positivo. Quindi il fondo “negativo” rappresenta contabilmente un’intenzione di contenimento della spesa o di maggiore entrata effettiva, che dovrebbe fungere da leva di copertura per rendere spendibili gli accantonamenti di spesa<sup>21</sup>. E’ bene precisare che il segno positivo e il segno negativo con i quali sono contrassegnati i fondi speciali, non corrispondono alla loro natura economica. Infatti, i fondi positivi indicano le spese che si dovranno affrontare qualora vengano approvate le relative leggi di autorizzazione ovvero entrate che verranno a mancare, mentre i fondi negativi rappresentano costi che verranno risparmiati o entrate che verranno incrementate una volta che saranno attuati i relativi provvedimenti di legge. Gli accantonamenti negativi sono collegati, mediante apposizione della stessa lettera alfabetica, agli accantonamenti di segno positivo o parte di essi: l’utilizzazione è pertanto, subordinata all’entrata in vigore del provvedimento legislativo relativo al corrispondente accantonamento negativo e comunque nei limiti della minore spesa o delle maggiori entrate da esso previste. Dopo l’approvazione dei provvedimenti legislativi relativi ad accantonamenti negativi, con decreto del Ministro del Tesoro, gli importi derivanti da riduzione di spesa o da incrementi di entrata sono portati, rispettivamente, in diminuzione ai pertinenti capitoli di spesa ovvero in aumento all’entrata del bilancio e correlativamente assegnati in aumento delle dotazioni dei fondi speciali.

Dopo un decennio di sperimentazione della legge n. 468/78 e nel momento in cui si chiude un ciclo di vita della legge finanziaria si è affermata la necessità di un più generale ripensamento dei criteri e dei metodi della programmazione finanziaria, l’orientamento di un diverso schema procedurale e strumentale della manovra di finanza pubblica articolato, oltrechè sul progetto di bilancio (nella sua collaudata configurazione) e in quello di legge finanziaria (ricondata a una funzione di determinazione delle coordinate essenziali del processo di bilancio), su una serie di iniziative legislative complementari attraverso le quali realizzare la manovra correttiva. In tal senso, già nel marzo 1986 un documento del Tesoro sulle possibili linee di riforma della legge n. 468 segnala la necessità di affidare a specifici interventi legislativi le proposte correttive, modificative

e innovative della legislazione vigente, al fine di contrastare andamenti tendenziali di spesa o di entrata conflittuali con il quadro degli obiettivi e dei vincoli fondamentali della finanza pubblica. La ragione di questo nuovo schema era stata chiarita già nei mesi addietro nella relazione illustrativa del disegno di legge finanziaria per l'anno 1986. Si è voluto – spiegava la relazione – che la legge finanziaria, pur indicando la direzione e il senso delle modifiche da apportare ai meccanismi di formazione delle spese e delle entrate, non contenesse riforme strutturali. Chi ha un minimo di dimestichezza con la finanza pubblica è consapevole di quanto sia difficile (se non impossibile) incidere sul fabbisogno senza ipotizzare una modifica sostanziale dei meccanismi: unica via resterebbe quella di far lievitare le entrate a un ritmo tale da compensare un ammontare incontrollabile di spese. Ma non si è voluto seguire tale via ed è per tale motivo che la legge finanziaria dovrà essere accompagnata e seguita da una intensa attività legislativa volta a modificare in misura radicale i meccanismi della spesa pubblica<sup>22</sup>. La proposta articolazione aveva però una prima e rilevante controindicazione di cui lo stesso Tesoro mostrava di essere ben consapevole. Lo schema ipotizzato era fatalmente destinato ad andare incontro a un sicuro insuccesso in termini di concreta efficacia ove si fosse ommesso di considerare il rischio di una approvazione tardiva o parziale, se non di rigetto pieno, da parte del Parlamento, delle norme modificative di andamenti finanziari tendenziali proposte dal Governo nell'intento di determinare i necessari riallineamenti agli obiettivi di bilancio. A evitare un rischio del genere viene prospettata l'esigenza di introdurre una sorta di clausola di salvaguardia, vale a dire un meccanismo con forza di legge e di automatica applicazione diretto a sterilizzare una quota di spesa, iscritta nei fondi speciali di parte corrente del bilancio per provvedimenti legislativi in corso di definizione, di entità pari all'importo della mancata o minore entrata o economia. La proposta di individuare nell'ambito dei fondi speciali taluni accantonamenti suscettibili di sterilizzazione si ricollega – con caratteristiche ed effetti sostanzialmente analoghi – a orientamenti che nel frattempo maturano in sede parlamentare per l'iscrizione nei fondi speciali di bilancio di appostazioni di segno negativo (c.d. fondo globale negativo). Tali orientamenti vengono successivamente sviluppati in maniera distinta nell'ambito delle attività avviate parallelamente presso la Camera e il Senato per la modifica della legge n. 468/78 e che avevano dato luogo, rispettivamente, a un'indagine conoscitiva sui problemi connessi alla riforma delle norme sulla contabilità generale dello Stato e alla costituzione di un Comitato senatoriale di studio per la riforma dell'impostazione e delle procedure di esame della legge finanziaria e del bilancio dello Stato<sup>23</sup>. Sia pure con sfumature e sottolineature diverse, i do-

---

<sup>21</sup> «Gli accantonamenti di segno negativo costituiscono uno strumento per predeterminare la destinazione di riduzione di spese o incrementi di entrate» Cfr. M.L. Bassi, Nuove norme in materia di bilancio e contabilità dello Stato: una normativa in transizione?, in Queste istituzioni, Roma, 1990.

<sup>22</sup> Atto Senato n. 1504, IX Legislatura, disposizioni per la formazione del bilancio pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 1986 – Relazione introduttiva al disegno di legge.

<sup>23</sup> Senato della Repubblica, relazione al Presidente del Senato, La riforma del bilancio: una prima verifica ad otto anni dalla sua entrata in vigore, Roma, gennaio 1986.

cumenti conclusivi dei lavori svolti presso le due Camere concordano sostanzialmente nell'analisi delle distorsioni intervenute nel sistema di programmazione finanziaria, nell'individuazione delle relative cause e nella prospettazione dei conseguenti rimedi da approntare. Sotto tale ultimo profilo il consenso riguarda, tra l'altro, la necessità di dar corso a provvedimenti legislativi distinti dalla legge finanziaria, ma destinati ad avere incidenza sulla annuale manovra di finanza pubblica, di prevedere forme di garanzia per l'attuazione della parte di manovra affidata a tali provvedimenti o comunque per il conseguimento dei medesimi effetti finanziari, di individuare, infine, tali forme di garanzia nel meccanismo dei fondi speciali. In particolare, il documento della Camera, nel rilevare come il riequilibrio della finanza pubblica non sia più conseguibile attraverso le sole modulazioni quantitative dei vigenti stanziamenti di bilancio, pone l'accento sull'esigenza di costituire un "terzo polo decisionale" attorno ai provvedimenti legislativi da proporre per la modifica delle norme che determinano i flussi finanziari, con obiettivi di correzione, razionalizzazione o ristrutturazione dei sottostanti assetti strutturali<sup>24</sup>. La V Commissione permanente della Camera ha poi posto la necessità di porre gli effetti attesi da questi provvedimenti al riparo dall'insidia di decisioni tardive o non pienamente coerenti, individuando quali idonei meccanismi di garanzia il ricorso a procedimenti parlamentari speciali, volti ad assicurare la certezza dei tempi di approvazione e di raccordo logico-operativo tra poste positive e poste negative dei fondi speciali di bilancio. In sostanza, tale raccordo si esprime in un dispositivo diretto a subordinare l'approvazione di provvedimenti di spesa considerati nell'ambito del fondo speciale positivo alla previa approvazione dei provvedimenti settoriali di contenimento della spesa il cui effetto è evidenziato nel fondo speciale negativo. Con l'ipotesi della "clausola di indisponibilità" (o clausola di salvaguardia) proposta dal Tesoro, gli accantonamenti dei fondi speciali si sarebbero impostati come addendi delle relative finalizzazioni per le quali si preordina la copertura, salvo a precisare con una nota in calce gli accantonamenti da sterilizzare, in tutto o in parte, sino a che le normative finalizzate al conseguimento di quote di economia di spesa o di maggiori entrate contemplate nei provvedimenti correttivi collegati alla legge finanziaria non avessero ottenuto la definitiva approvazione parlamentare. La stessa nota avrebbe poi potuto disporre una sorta di graduatoria di indisponibilità nell'ambito delle finalizzazioni per le quali si fosse prevista la condizione sospensiva di utilizzo. In altri termini, nel caso in cui la manovra correttiva fosse consistita di più iniziative, via via che i vari provvedimenti fossero stati perfezionati si sarebbero dovuti puntualmente individuare l'accantonamento o la quota di accantonamento per il quale veniva meno la condizione sospensiva di indisponibilità e che pertanto poteva legittimamente offrire copertura alla correlata iniziativa legislativa. A fronte della nuova spesa che poteva essere finanziata, il bilancio dello Stato o i conti degli enti del settore pubblico avrebbero beneficiato di una corrispondente maggio-

---

<sup>24</sup> Documento conclusivo approvato dalla V Commissione permanente della Camera nella seduta del 19 maggio 1986 di indagine conoscitiva sui problemi connessi alla riforma delle norme sulla contabilità generale dello Stato, pag. 101.

re entrata o economia di spesa. La disarmonia che nella fase di approvazione del complesso legge di bilancio-legge finanziaria si sarebbe registrata a livello di saldo netto da finanziare e di indebitamento netto<sup>25</sup> (quali definiti dall'art. 1 della legge finanziaria) rispetto alle risultanze contabili del quadro riassuntivo di competenza del bilancio approvato, avrebbe così trovato graduale assorbimento. In ogni caso per la parte di manovra correttiva che eventualmente si fosse realizzata, a fine esercizio si sarebbe registrata una economia di pari importo degli accantonamenti resi indisponibili. Il sistema del fondo globale negativo proposto nella sede parlamentare, fondato invece sul principio che a fronte di tutti o di alcuni degli accantonamenti positivi di fondo speciale si devono contrapporre altri accantonamenti di segno negativo relativi alla previsione delle maggiori entrate o delle economie contemplate in norme correttive, non avrebbe fatto emergere questa disarmonia. Avrebbe però prodotto inconvenienti di diversa natura, non facilmente superabili. Malgrado queste divergenti interpretazioni circa la configurazione tecnicamente più appropriata del meccanismo, trova consenso unanime l'esigenza di introdurre in bilancio uno strumento volto a predeterminare settori di intervento pubblico, nei quali operare contenimenti di spesa o aumenti di entrata. In tal senso si esprimono concordemente le 2 risoluzioni sul processo di bilancio, approvate dalle Commissioni Bilancio della Camera e del Senato, che, nell'indicare con carattere di tassatività i contenuti della legge finanziaria, includono tra questi i fondi speciali negativi, intesi quale momento di raccordo tra interventi settoriali di modificazione e integrazione normativa e le misure recate dalla finanziaria medesima. Sulla scorta di queste indicazioni i fondi speciali negativi fanno la loro prima apparizione nella legge finanziaria 1987, a seguito di una iniziativa assunta nel corso della relativa discussione parlamentare. In particolare, nel fondo speciale di parte corrente vengono previsti 2 accantonamenti di segno negativo, rispettivamente concernenti "Norme per l'incremento dell'efficienza e della produttività della P.A. e per la riforma del collocamento" e "Revisione del finanziamento pubblico ad associazioni", che indicano specifici obiettivi di riforma settoriale, da conseguire attraverso appositi provvedimenti legislativi. Queste 2 proposte di segno negativo non hanno nessun seguito legislativo, ma il loro inserimento tra le poste dei fondi speciali dimostra chiaramente come gli accantonamenti negativi possano rappresentare un valido meccanismo di correzione della spesa pubblica. Con la legge n. 362/88 la materia dei fondi speciali negativi approda a una definitiva e organizzata sistemazione che peraltro conferma, nella sostanza, la disciplina introdotta con le 2 precedenti leggi finanziarie. In particolare con la finanziaria 1987 (art. 1, co. 7) viene individuato nel momento della promulgazione dei provvedimenti legislativi contemplati nel fondo speciale negativo il termine a decorrere dal quale potranno trovare piena e legittima utilizzazione ai fini di copertura finanziaria, mentre viene precisato che gli im-

---

<sup>25</sup> L'indebitamento netto è il risultato differenziale tra le entrate e le spese finali decurtate delle operazioni finanziarie (per le entrate: riscossione di crediti; per le spese: partecipazioni e conferimenti, nonché anticipazioni produttive e non). Esso, introdotto per il bilancio statale dalla legge n. 468/78 (art. 6) pone in evidenza il saldo positivo (accreditamento) o negativo (indebitamento) con cui concludono le operazioni di bilancio di natura economica. Tale saldo, infatti, è quello conclusivo del conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche.

porti in tal modo utilizzabili per le nuove finalizzazioni non potranno eccedere i limiti delle minori spese o delle maggiori entrate effettivamente risultanti dai provvedimenti di riforma in ciascuno degli anni considerati. Con la finanziaria per il 1988 (art. 1, co. 5) viene chiarito che la manovra da costruire attorno al binomio fondi speciali negativi-positivi non deve necessariamente intendersi riferita in via esclusiva a specifiche azioni, puntualmente individuate e tra loro combinate, riguardanti la medesima materia o il medesimo settore d'intervento, in conseguenza i fondi speciali negativi vengono ad articolarsi in tre fattispecie. Da un lato, seguendo l'orientamento più tradizionale, continuano a trovare spazio nei fondi speciali accantonamenti di segno positivo (Riduzioni di spese o modifiche al regime forfetario) espressamente collegati ad accantonamenti di segno negativo<sup>26</sup> quali termini simmetrici di manovre riferite, di volta in volta, a settori tra loro omogenei. Dall'altro lato vengono introdotti e collegati tra loro accantonamenti di segno positivo e negativo riguardanti interventi almeno in parte eterogenei<sup>27</sup>. Infine vengono iscritti nel fondo speciale negativo accantonamenti<sup>28</sup> il cui importo, in assenza del perfezionamento dei relativi provvedimenti legislativi, si traduce in un corrispondente limite di utilizzabilità per tutti i restanti accantonamenti di segno positivo complessivamente considerati. Viene in tal modo a stabilirsi un collegamento di natura puramente finanziaria tra i risultati delle misure correttive, evidenziati e quantificati in appositi accantonamenti di segno negativo, e nuove opportunità di spesa quali complessivamente considerate nel fondo speciale positivo, indipendentemente, quindi, da ogni connessione finalistica tra le une e le altre. Un secondo elemento innovativo riguarda la specificazione delle modalità tecnico-procedurali da seguire per la riallocazione delle risorse tra vecchie e nuove destinazioni di spesa: si dispone, infatti, che gli importi derivanti da riduzioni di spesa o incrementi di entrate siano portati, rispettivamente, in diminuzione ai capitoli di spesa interessati ovvero in aumento all'entrata del bilancio e correlativamente assegnati in aumento delle dotazioni dei fondi speciali, ferme restando le destinazioni di spesa contrassegnate da lettere alfabetiche<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Riduzione IRPEF per l'anno 1988 in connessione con il contenimento del tasso tendenziale di inflazione al giugno 1988 entro il tasso programmato.

<sup>27</sup> L'accantonamento negativo "Armonizzazione IVA e ulteriori riduzioni di spesa in relazione anche all'art. 13, commi da 17 a 19 e da 22 a 25 della legge finanziaria 1988" che fa riferimento a economie di spesa da conseguire nell'ambito dei trasferimenti all'Ente ferrovie dello Stato quale premessa di interventi di tutt'altra natura (detrazioni IRPEF, Perequazioni dei trattamenti pensionistici pubblici e privati).

<sup>28</sup> Ad es. "Revisione del finanziamento pubblico ad Associazioni" e "Riduzione, mediante l'adozione di coefficienti forfetari, della deducibilità delle spese di rappresentanza corrispondenti ad autoconsumo e riordino e completamento della tassazione dei redditi e delle plusvalenze a formazione pluriennale").

<sup>29</sup> Un accantonamento positivo di 10 miliardi di lire, ad esempio è contrassegnato con la lettera A. una riduzione di spese che deriva dalla riorganizzazione di un servizio o dalla cessione di una impresa pubblica costituisce un accantonamento negativo, sempre contrassegnato dalla lettera A, da destinare al finanziamento del primo.

L'accantonamento positivo A non può essere utilizzato finché il risparmio di spesa previsto nell'accantonamento negativo A non sia stato realizzato con l'approvazione della legge che stabilisce le modalità per conseguire la riduzione di spesa. Cfr. M.L. Bassi, Nuove norme in materia di bilancio e contabilità dello Stato: una normativa in transizione?, in Amministrazione e Contabilità, 1988, n.4.

## 5 – Brevi considerazioni conclusive

Lo studio sin qui svolto sulla natura, disciplina e caratteristiche dei fondi, conduce a delle naturali considerazioni. La prima riguarda la metodologia dell'elasticità del bilancio dello Stato. Da un'attenta analisi della funzione dei fondi si osserva che l'elasticità da essi offerta può essere vista sotto due aspetti. Il primo aspetto, senz'altro più evidente, è l'aspetto amministrativo. La finalità comune a tutti i fondi consiste nell'integrare le dotazioni di competenza e di cassa di determinati capitoli di spesa che nel corso della gestione sono divenute insufficienti per gli scopi prefissati. I fondi intervengono laddove si manifesta la necessità correggendo le eventuali anomalie, manifestatesi nel corso della gestione, rispetto a quelli che erano i programmi stabiliti in partenza, cioè le previsioni. In tal modo si viene a disporre strumenti che permettono in ogni circostanza di adattare la gestione delle risorse finanziarie disponibili alla realtà economica nella quale ci si trova. L'altro aspetto più complesso è relativo alla "elasticità legislativa" del bilancio dello Stato. Considerando il divieto di stabilire "con legge di bilancio nuovi tributi e nuove spese e che ogni altra legge che importi nuovi o maggiori spese deve indicare i mezzi finanziari per farvi fronte", non è ammissibile durante l'esercizio finanziario l'emanazione di altre leggi comportanti spese. L'impossibilità di legiferare su questioni che comportano spese non previste al momento dell'approvazione di bilancio è un vincolo che crea notevoli problemi sia per i lunghi tempi e sia per l'inevitabile aumento dei prezzi e, di conseguenza, delle spese degli stessi progetti. Il grosso ostacolo della "rigidità legislativa" imposto dall'art. 81 Cost. è stato superato grazie alla creazione dei fondi speciali. Ma l'elasticità legislativa offerta dai fondi speciali risente della situazione politica nella quale ci si viene a trovare e per questo motivo occorre fare una precisazione distinguendo il caso in cui il Governo godendo della fiducia del Parlamento viene a disporre della necessaria stabilità dal caso in cui non godendo del completo e costante appoggio parlamentare si crea una situazione di instabilità. Nel caso di stabilità governativa l'attività legislativa dovrebbe essere svolta senza difficoltà, ovvero nei tempi e nei modi stabiliti. In tal caso l'iter legislativo dei vari provvedimenti di legge, per i quali i fondi speciali offrono la copertura delle relative spese, assume un regolare corso. Cosicché, una volta perfezionato l'atto si può disporre il trasferimento delle somme necessarie dai fondi speciali ai capitoli interessati. Diversamente, in una situazione politicamente difficile da rendere impraticabile una attività governativa continua e sicura, viene a mancare il presupposto perché si abbia una elasticità legislativa di bilancio. In effetti, in quest'ultimo caso l'intera attività politica sarebbe interrotta e conseguentemente anche l'iter dei provvedimenti legislativi ancora in corso di formazione, per i quali si era decisa una copertura finanziaria mediante l'utilizzazione dei fondi speciali, sarebbe interrotto. Così sarebbe vano ogni tentativo di predisporre al momento della redazione del bilancio annuale di previsione dello Stato, i mezzi finanziari per fronteggiare spese di provvedimenti legislativi ancora in corso di formazione. Orbene, considerando che nel nostro paese i momenti di incertezza governativa sono tutt'altro che rari, è chiaro che molto spesso il tentativo di dare al bilancio dello Stato una certa

“elasticità legislativa”, mediante lo strumento dei fondi speciali, è destinato a fallire. Per questo motivo potrebbe ritenersi opportuno introdurre nuove regole che permettano di assicurare sempre e bene l’elasticità attraverso i fondi speciali. In questa ottica alcune soluzioni potrebbero trovarsi, ad esempio, nel riservare al Governo, comunque, l’approvazione di una predeterminata aliquota dei fondi speciali, svincolandola, pertanto, da ogni tipo di coinvolgimento politico e/o parlamentare: in tal senso, pertanto, e ciò senza alcuna prevaricazione del Parlamento, dando senz’altro priorità a certi interventi, si potrebbe ovviare che programmi stabiliti precedentemente subiscano dannose interruzioni. La priorità potrebbe identificarsi nell’arco strumentale della decretazione di urgenze e/o della normativa con approvazione in sola commissione deliberante. La predetta riserva oltre che dal punto di vista quantitativo, potrebbe essere prevista anche dal punto di vista qualitativo. In altri termini, tale preferenzialità potrebbe riguardare la realizzazione di determinati e specifici progetti previsti dagli stessi provvedimenti legislativi finanziati a carico dei fondi speciali, predeterminati all’atto dell’approvazione della legge finanziaria. Un’altra soluzione interessante consisterebbe nella creazione di una corsia preferenziale da riservare ai provvedimenti legislativi protetti dai fondi speciali. Esattamente per corsia preferenziale si intende un iter legislativo tale che, in ogni caso (sia di stabilità che di instabilità governativa) possa assicurare dei brevi tempi di perfezionamento per tutti i provvedimenti legislativi per i quali è stata predisposta la copertura finanziaria tramite i fondi speciali. Come precedentemente esposto, l’innovazione di maggior rilievo recata dalla legge di riforma, in materia di fondi, è rappresentata dalla istituzione degli accantonamenti di segno negativo. Il sistema di fondi negativi è stato riconosciuto, negli obiettivi e nei risultati sperati, apprezzabile e condivisibile, mirando a un contenimento della spesa e quindi del deficit: si tratta, in sostanza, di un tentativo volto soprattutto a mettere in crisi il meccanismo del bilancio incrementale che si risolve, secondo quanto la dottrina ha più volte affermato, in una regolamentazione del conflitto tra le diverse amministrazioni le quali tendono ad appropriarsi, in proporzione alla loro forza, delle maggiori risorse che il Tesoro intende destinare al settore pubblico in ciascun anno. In definitiva, volendosi realizzare attraverso tale meccanismo un effettivo chiarimento tanto delle nuove politiche quanto di quelle che devono essere abbandonate o modificate, esso rappresenta un tentativo per rimuovere le difficoltà di intaccare taluni interessi ben individuati, concentrati e settoriali, che riescono a prevalere rispetto all’esigenza di adottare interventi nuovi<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Tale metodologia, però, non ha mancato di suscitare perplessità e critiche, quanto meno per motivi di ordine strettamente contabile. E infatti le perplessità riguardano la chiarezza e la leggibilità del bilancio: l’apostazione degli accantonamenti negativi avviene nell’ambito della sezione delle spese del bilancio finanziario insieme a tutti gli altri accantonamenti positivi, venendo così ad operare la postulata azione correttiva in via compensativa. Sotto la stessa sezione di spesa vengono ricompresi tanto i fondi speciali positivi quanto quelli negativi e viene esposta l’entità netta degli accantonamenti. Questa esposizione è resa di difficoltosa interpretazione dalla configurazione del vincolo che lega gli accantonamenti di segno opposto; vincolo non di facile lettura in quanto può essere di tipo integrale e/o parziale, univoco e/o plurimo. Cfr. C. Conte, La riforma contabile del 1988: verso ulteriori assetti normativi, in Rivista trimestrale Diritto pubblico, 1990.

## Bibliografia

- Anelli C., Izzi F. and Talice C. (1989), *Contabilità pubblica*, Giuffrè, Milano
- Arcoleo G. (1980), *Il bilancio dello Stato e il sindacato parlamentare*, Jovene, Napoli
- Barettoni Arleri A. (1988), “*La metamorfosi della legge finanziaria nel processo di revisione delle decisioni di bilancio*”, in Nomos Barettoni
- Arleri A. (1984), *Lezioni di contabilità di Stato*, Kappa, Roma
- Bassi M. L. (1990) Nuove norme in materia di bilancio e contabilità dello Stato: una normativa in transizione?, in *Queste istituzioni*, Roma
- Bassi M. L. (a cura di), (2001), *Le nuove regole del bilancio statale*, Franco Angeli, Milano
- Bennati A. (1990), *Manuale di contabilità di Stato*, Jovene, Napoli
- Besta F. (1913), *Lezioni di contabilità di Stato*, La linotipo, Padova
- Buscema S. and Buscema A. (1990), *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Giuffrè, Milano
- Buscema S. and Buscema A. (1998), *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Giuffrè, Milano
- Colarullo E. (1996), *L'indirizzo della spesa fra Governo e Parlamento*, Giuffrè, Milano
- Conte C. (1990), La riforma contabile del 1988: verso ulteriori assetti normativi, *Riv. Trim. Diritto pubblico*
- Conte C. (1997), La riforma del bilancio per la Pubblica Amministrazione, in Seguiti M. L. (a cura di), *La riforma del bilancio – Situazioni e prospettive*, Euros edizioni, Cassino
- Cozzi G. (1989), *Tecnica del bilancio e controllo della finanza pubblica*, Zanichelli, Bologna
- D'Alessio L. (1998), La funzione di programmazione nel contest normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento, *Azienda Pubblica*, n. 3
- Da Empoli D., De Ioanna P. and Vegas G. (2000), *Il Bilancio dello Stato*, Roma, Le guide del Sole 24 Ore
- De Flora F. (1979), La legge 5 agosto 1978, n. 468 «riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio», *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 9
- De Ioanna P. (1985), Il diritto del bilancio nella Costituzione repubblicana, *La Costituzione Economica*, Milano
- De Ioanna P. (1986), Governo e Amministrazione nel processo di bilancio, *Politica Economica*, n. 1
- De Ioanna P. (2000), Riforma del bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione, *Contabilità Pubblica*, Roma
- Di Renzo L. (1979), *Il bilancio dello Stato*, Giuffrè, Milano
- Fazio G. (1975), *Il bilancio dello Stato*, Giuffrè, Milano
- Giovannelli L. (2002), *La riforma del bilancio dello Stato*, Giuffrè, Milano
- Lupò Avagliano M. V. (1998), *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, Padova
- Manacorda C. (1997), *Contabilità pubblica*, Giappichelli, Torino
- Monorchio A. and Spaziante V. (1989), Fondi speciali negativi, *Dizionario di contabilità pubblica*, Roma
- Onida V (1969)., *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Giuffrè, Milano
- Pacifico L. and Conte C. (1992), La riforma della struttura di bilancio dello Stato: il bilancio amministrativo, *Politica e Mezzogiorno*, Roma, n. 4
- Pacifico L. (1998), La riforma del bilancio, *Azienda pubblica*, n. 3

- Pietricono F. (2000), *La riforma del bilancio dello Stato tra modifiche recenti e nuove applicazioni*, Simone, Napoli
- Pisauro G. (1998), La riforma del bilancio dello Stato tra politica e amministrazione, *Ec. Pubblica*, n. 6
- Pollari N. (1996), *Elementi di contabilità pubblica*, Edizioni Laurus Robuffo, Roma
- Ristuccia S. (1979), Il Parlamento nel processo di bilancio dopo la legge n. 468/78, *Riv. trim. diritto pubblico*, n. 4
- Ruggeri G., Finocchiaro B. and Conte C. (1992), La riforma della struttura di bilancio dello Stato: il bilancio politico, *Politica e Mezzogiorno*, n.3
- Zaccaria F. (1980), *Il bilancio e la sua gestione dopo la riforma del 1978*, Stamperia Nazionale, Roma