

INDICE

<i>Prefazione</i> di Carlo Chiappinelli	XXIII
<i>Prefazione</i> di Carola Pagliarin	XXXV
<i>Presentazione</i> degli Autori	XXXVII

PARTE INTRODUTTIVA EQUILIBRIO, PAREGGIO E LORO FONDAMENTO COSTITUZIONALE. IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE CONTABILE

1. Premessa introduttiva	1
2. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche	4
3. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche territoriali	6
4. La genesi dell'armonizzazione contabile	8
4.1. I contenuti della legge delega	8
4.2. L'attuazione della delega legislativa operata con la legge n. 42/2009	10
5. La collocazione della materia dell'armonizzazione del bilancio nel quadro costituzionale	11
5.1. Il dettato costituzionale originario...	11
5.2. ... e il divorzio tra armonizzazione e coordinamento della finanza pubblica	12
5.2.1. L'equilibrio di bilancio nella riforma costituzionale	13
5.2.2. La modifica dell'art. 97 cost. I nuovi principi dell'"equilibrio dei bilanci" e di "sostenibilità del debito pubblico"	15
5.2.3. I momenti applicativi dell'art. 81 cost.	16
5.2.3.1. Il decreto legge n. 174/2012	16
5.2.3.2. La legge n. 243/2012 di attuazione del principio del pareggio di bilancio	17
6. Le finalità dell'armonizzazione	19
6.1. La finalità di omogeneizzazione dei dati e dei linguaggi contabili	19
6.2. La funzionalità dell'armonizzazione all'equilibrio di bilancio	20
6.3. Le altre finalità dell'armonizzazione contabile nell'elaborazione della giurisprudenza costituzionale. Il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica	20
6.4. Il profilo polifunzionale dell'armonizzazione contabile	21
6.5. Armonizzazione contabile, finalità di responsabilizzazione degli amministratori ed equità intergenerazionale. La rilevanza delle diacronie tra entrate e uscite nel nuovo sistema contabile armonizzato	22
6.5.1. L'esigibilità delle obbligazioni	22
6.5.2. La procedura di riaccertamento straordinario dei residui	24
6.5.3. Il fondo pluriennale vincolato	25

6.6. Armonizzazione contabile e finalità di trasparenza	25
6.6.1. Punti di contatto tra equilibrio di bilancio e principio di trasparenza	25
6.6.2. Trasparenza ed attendibilità delle risultanze contabili	26
6.6.3. Il bilancio come bene pubblico	27
6.6.4. La stretta analogia con la disciplina della trasparenza amministrativa	28
6.6.5. Bilancio e valori sottostanti	30
6.6.5.1. Il primo tratto: la finalità di tutela delle risorse pubbliche	30
6.6.5.2. Il secondo tratto: la necessaria funzionalità ai valori costituzionali e alla rendicontazione sociale	32
6.6.5.3. Il valore strumentale del bilancio ai principi costituzionali	32
7. Armonizzazione e verifiche degli organi di controllo	34
7.1. La funzionalità della trasparenza agli equilibri e al loro controllo	34
7.2. L'intestazione del controllo in capo alla Corte dei conti	35
8. I rischi dell'armonizzazione contabile	35
8.1. La violazione del patto intergenerazionale...	35
8.2. ... e la indebita dilatazione della spesa	37
8.3. I profili sociali ed economici delle nuove disposizioni. Le domande invasive nel dialogo tra diritto ed economia e la copertura dei diritti sociali	38

PARTE PRIMA

L'EQUILIBRIO DI BILANCIO E IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

9. L'equilibrio di bilancio e la sua necessaria emersione nel risultato di amministrazione	43
9.1. Il valore del concetto di risultato di amministrazione	43
9.2. Profili genetici, funzionali, contenutistici, cronologici, patologici	45

PARTE SECONDA

IL MOMENTO GENETICO.

LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

10. Le componenti del risultato di amministrazione. Il suo corretto calcolo e l'art. 186 del Tuel	48
10.1. L'enunciazione della regola genetica del risultato di amministrazione	48
10.2. La verifica dell'equilibrio e del risultato di amministrazione sul piano genetico: fondo cassa, residui attivi e passivi, fondo pluriennale vincolato di spesa	49
10.3. A) Il fondo di cassa e la sua corretta determinazione	50
10.3.1. Il calcolo del fondo di cassa	50
10.3.2. Il concetto di fondo cassa non negativo	53
10.3.3. La verifica di cassa e il ruolo dell'organo di revisione. Cenni e rinvio	54

10.3.4. L'introduzione dell'obbligo previsionale afferente le stime di cassa	55
10.3.5. Effettività del sistema di cassa e correlate norme di accompagnamento	57
10.3.5.1. Il primo gruppo. Le disposizioni in tema di tempestività dei pagamenti	57
10.3.5.2. Il secondo gruppo di disposizioni di accompagnamento. L'introduzione dell'obbligo del vincolo sulle giacenze di cassa	58
10.3.5.3. Le conseguenze specifiche della disciplina del vincolo sulle giacenze di cassa	60
10.3.5.4. I chiarimenti normativi e giurisprudenziali circa la distinzione tra le entrate vincolate	61
10.3.5.4.1. Incassi derivanti dagli oneri di urbanizzazione e proventi dalle sanzioni pecuniarie da violazioni del codice della strada	62
10.3.5.5. La disciplina di transizione	64
10.3.6. Le previsioni di cassa in occasione del bilancio e la loro formulazione	65
10.4. L'utilizzo di giacenze vincolate (art. 195 del Tuel)	68
10.4.1. I presupposti di ordine procedurale. La contabilizzazione in particolare dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate.	68
10.4.2. I presupposti di ordine sostanziale	70
10.5. L'anticipazione di tesoreria (art. 222 Tuel)	70
10.5.1. I contenuti della disposizione e le condizioni ivi stabilite	70
10.5.2. L'anticipazione di tesoreria come strumento necessariamente eccezionale	71
10.5.3. La contabilizzazione delle anticipazioni di cassa	72
10.5.4. Il calcolo del limite	73
10.5.4.1. La mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria e le conseguenze in tema di scritture contabili	73
10.5.4.2. Le conseguenze della mancata restituzione delle giacenze vincolate e dell'anticipazione	74
10.6. I rapporti tra anticipazione di tesoreria e utilizzo di giacenze vincolate	76
10.7. I sintomi della criticità di cassa	77
10.7.1. Il disallineamento tra il differenziale dei residui di parte capitale ed il fondo cassa	77
10.8. Le tensioni di cassa come momento di emersione di fattori di squilibrio	78
10.8.1. In termini di non genuinità del risultato di amministrazione: l'art. 187, comma 3-bis, del Tuel	78
10.8.2. In termini di generale <i>vulnus</i> agli equilibri di bilancio: l'art. 148, commi 2 e 3, del Tuel e l'art. 5 del d.lgs. n. 149/2011	80
10.8.3. Tensioni di cassa e non tempestività dei pagamenti	80
10.9. Gli ulteriori elementi di criticità nella gestione della cassa	81
10.9.1. Non corretta ricostruzione della quota vincolata del fondo cassa alla data del 1° gennaio 2015	82
10.9.2. La difficoltà della corretta distinzione dei vincoli di competenza rispetto ai vincoli di cassa	83

11. B) I residui attivi e passivi e la loro corretta determinazione	84
11.1. La nozione di residui attivi e passivi	84
11.2. Il caso eccezionale della conservazione di residui a fine esercizio	87
11.3. La determinazione dei residui a seguito del riaccertamento	89
11.3.1. Il riaccertamento ordinario e la cancellazione dei residui in occasione del rendiconto: la previsione dell'art. 228 Tuel	89
11.3.2. Il riaccertamento straordinario dei residui	92
11.3.2.1. Le finalità del riaccertamento straordinario dei residui	92
11.3.2.2. La quantificazione del maggiore disavanzo d'amministrazione da riaccertamento straordinario come risultante dal "letterale" combinato disposto dell'allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2001 e del d.m. 2/4/2015	94
11.3.3. Le anomalie verificatesi in occasione del riaccertamento straordinario. L'analisi delle singole criticità	95
11.3.3.1. Integrale reimputazione, quali accertamento o impegni, al solo esercizio 2015 di tutti i residui attivi e passivi	95
11.3.3.2. Eliminazione dei residui passivi assunti in virtù del previgente art. 183, comma 5, del d.lgs. n. 267/2000, senza l'indicazione della fonte di provenienza delle entrate	96
11.3.3.3. Comportamenti opportunistici volti ad utilizzare il piano triennale di rientro per ripianare il disavanzo sostanziale: l'indebita confusione tra riaccertamento ordinario e straordinario	98
11.3.4. Anomalie del riaccertamento straordinario e possibilità di una sua riedizione	102
11.3.4.1. La tesi che esclude totalmente la riedizione del riaccertamento	103
11.3.4.2. La riedizione del riaccertamento straordinario eteronoma	104
11.3.4.3. L'apertura casistica alla riedizione eteronoma delineata dalla Sezione Lazio	105
11.3.4.4. La riedizione eteronoma. Le richieste di autotutela del riaccertamento straordinario	108
11.3.4.5. Riedizione del riaccertamento straordinario: i rischi dell'operazione	109
11.3.5. La nuova norma dell'art. 1, comma 848, della legge di bilancio 2018: principio generale o eccezione?	112
11.3.5.1. La previsione tipizzata dell'art. 1, comma 848, di riedizione del riaccertamento...	112
11.3.5.2. ... e l'esclusione di altre fattispecie di riaccertamento straordinario	114
11.3.5.3. La rimodulazione del piano di riequilibrio	116
11.3.5.4. La norma dell'art. 1, comma 848, della legge di bilancio 2018 come espressione di un principio generale: la sentenza delle SS.RR. n. 4/2020	116
11.3.5.5. I pericoli derivanti dall'applicazione della nuova operazione di riaccertamento straordinario. Cenni e rinvio	119
12. C) Il fondo pluriennale vincolato di spesa e la sua corretta determinazione	119
12.1. Fondo pluriennale vincolato e momento previsionale	119
12.2. Le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2019 e dal d.m. 1° marzo 2019	121
12.3. La correlazione speculare con la disciplina delle quote vincolate del risultato di amministrazione	122

12.4. Le regole specifiche del fondo pluriennale vincolato nel 2019	124
12.5. Le criticità maggiormente riscontrate dalla giurisprudenza contabile afferenti la corretta costruzione del fondo pluriennale vincolato	126
12.5.1. Una prima rassegna di casi	126
12.5.2. L'errata compilazione dell'allegato 5.2 alla delibera di riaccertamento	129
12.5.3. Determinazione del fondo pluriennale vincolato all'1/1/2015 quale mero saldo, indifferenziato, fra residui passivi e residui attivi eliminati e reimputati	131
12.6. Conclusioni	132

PARTE TERZA

I PROFILI CONTENUTISTICI DELL'EQUILIBRIO IN RAPPORTO AL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

13. Gli equilibri di bilancio sul piano contenutistico-qualitativo	135
13.1. Il fondamento primario della regola	135
13.2. L'enunciazione della regola contenutistica-qualitativa dell'equilibrio	137
13.2.1. L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione	140
14. L'attuale disciplina legislativa sugli equilibri di parte corrente	141
15. L'attuale disciplina legislativa sugli equilibri di parte capitale	144
15.1. Equilibrio di parte corrente, oneri di urbanizzazione ed alienazioni: la parziale rottura del sistema e la previsione dell'art. 1, comma 866, della legge n. 205/2017 e s.m.i.	148
16. L'attuale disciplina legislativa sugli equilibri dei servizi per conto terzi	151
17. L'eccezione al principio dell'equilibrio: il bilancio di previsione approvato in presenza del disavanzo tecnico e da riaccertamento straordinario dei residui	155

PARTE QUARTA

IL MOMENTO FUNZIONALE. LA COMPOSIZIONE E LA DESTINAZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

18. La regola dell'equilibrio declinata sul piano funzionale. La composizione del risultato di amministrazione	161
19. La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione	161
19.1. L'enunciazione della regola funzionale del risultato di amministrazione	161
20. Il criterio della residualità per la quota libera del risultato di amministrazione...	163
20.1. L'utilizzo dell'avanzo e la previsione dell'art. 109 del d.l. n. 18/2020	165
21. ... e il disavanzo. Il piano di rientro triennale dal disavanzo ordinario	167
22. I fondi vincolati e i fondi destinati agli investimenti	168

23. Le altre parti vincolate	169
23.1. La individuazione specifica delle entrate vincolate	170
23.1.1. Le entrate da sanzioni per violazioni del codice della strada	170
23.1.1.1. Sanzioni amministrative e previsione contenuta nell'art. 142 del C.d.s.	170
23.1.1.2. Sanzioni amministrative e impianti di videosorveglianza	174
23.1.1.3. Sanzioni amministrative e finalità previdenziali	174
23.1.1.4. Sanzioni amministrative e lavoro straordinario	175
23.1.2. Le entrate da proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni relative	176
23.1.3. La destinazione del 10% dei proventi derivanti dalle alienazioni	178
23.1.4. Entrate da concessioni cimiteriali e proventi dei parcheggi a pagamento	178
24. Le quote accantonate del risultato di amministrazione	179
24.1. L'indennità di fine mandato	181
24.2. Il fondo rischi per contenzioso	182
24.2.1. Quantificazione del fondo rischi per contenzioso e sua gestione	185
24.3. Il fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE)	190
24.3.1. Premessa introduttiva	190
24.3.2. Il fondo crediti di dubbia esigibilità come parte dell'avanzo accantonato	194
24.3.3. La qualificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)	196
24.3.4. I precedenti storici: il fondo svalutazione crediti e la differenza con il FCDE	198
24.3.5. Le regole che presiedono alla costituzione del FCDE. L'obbligo di costituzione	199
24.3.6. Le eccezioni alla costituzione del FCDE	199
24.3.7. La quantificazione del FCDE	201
24.3.8. La quantificazione a regime del FCDE	201
24.3.9. Le regole temporanee per la quantificazione del FCDE. Il metodo sintetico o semplificato	207
24.3.10. La valutazione del FCDE	211
24.3.11. Il FCDE in riferimento alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio	212
24.3.12. Il FCDE in riferimento alla natura dei crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio	215
24.3.12.1. FCDE e entrate derivanti dalla Tari	216
24.3.13. Il FCDE in riferimento all'andamento del fenomeno	216
24.3.14. L'eccezione prevista per le entrate di nuova istituzione	217
24.3.15. Le elusioni e le gravi irregolarità contabili nella gestione del FCDE	218
24.3.15.1. Il non consentito abbattimento del FCDE anche in occasione del rendiconto	219
24.3.16. La contabilizzazione del FCDE dopo l'undicesimo correttivo	222
24.3.16.1. Le problematiche attinenti alla sottostima del FCDE. Le con-	

sequenze relative all'accertamento, in sede di controllo sui rendiconti, della costituzione, in occasione del riaccertamento straordinario, di un fondo crediti di dubbia esigibilità di importo inferiore a quello prescritto dai principi contabili	222
24.3.16.2. Il caso della costituzione, in occasione del riaccertamento straordinario, di un fondo crediti di dubbia esigibilità insufficiente per un ente in piano di riequilibrio finanziario pluriennale	224
24.3.16.3. Mancata costituzione del FCDE in sede di riaccertamento straordinario	225
24.4. Il fondo dell'accantonamento delle perdite societarie	225
24.4.1. Il primo elemento: l'accantonamento obbligatorio in caso di perdite	226
24.4.2. La quantificazione del fondo per passività potenziali	228
24.4.3. Il venir meno dell'obbligo di accantonamento	230
24.4.4. Il secondo elemento: la facoltizzazione del soccorso finanziario e la difficile dimostrazione dell'interesse pubblico	231
24.4.5. Rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati ed esigenza della doppia asseverazione (art. 11, c. 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011	231
25. Le altre quote accantonate	234
25.1. A) Il fondo anticipazioni liquidità	234
25.1.1. Il problema dei pagamenti arretrati della pubblica amministrazione	234
25.1.2. Le recenti soluzioni normative. L'anticipazione di liquidità	239
25.1.3. Il problema della corretta contabilizzazione del fondo anticipazione di liquidità e il rischio di dilatazione della spesa	240
25.1.3.1. Gli interventi della Corte costituzionale	241
25.1.3.2. Gli interventi della Sezione Autonomie della Corte dei conti	242
25.1.4. La corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità e la (diversa) problematica inerente i rapporti tra FCDE e FAL. Cenni e rinvio	244
25.1.5. La corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità dopo l'undicesimo correttivo	246
25.2. In particolare, il rapporto tra gli accantonamenti al fondo crediti dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità	248
25.2.1. I termini della questione: la distinzione tra i fondi accantonati	248
25.2.1.1. Il ruolo del fondo crediti dubbia esigibilità...	249
25.2.1.2. ...e il corrispondente ruolo del fondo anticipazione di liquidità	249
25.2.1.3. Il rischio della dilatazione della spesa per via della confluenza del fondo anticipazioni di liquidità nel fondo crediti di dubbia esigibilità	250
25.2.1.4. La risposta della giurisprudenza contabile	250
25.2.1.5. Le rinnovate perplessità	252
25.2.1.6. La posizione interpretativa della Sezione Campania	254
25.2.1.7. Retroattività della disposizione? La sentenza SS.RR. 17/07/2017 n. 21, e la possibilità di utilizzo del fondo anticipazione liquidità per la copertura del fondo crediti di dubbia esigibilità al fine di	

migliorare il disavanzo già rideterminato a seguito del riaccertamento straordinario	255
25.2.1.8. Il chiarimento normativo circa la corretta operatività dell'art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015. La previsione del comma 814 della legge di bilancio 2018	256
25.2.2. La sentenza delle SS.RR. n. 5/2019 e la rimessione alla Corte costituzionale	257
25.2.3. Il fondo anticipazione liquidità alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 4/2020	258
25.2.3.1. I contenuti della sentenza	258
25.2.3.2. Il parametro dell'art. 81 cost. e l'alterazione del risultato di amministrazione	258
25.2.3.3. La violazione del parametro dell'art. 119 cost.	260
25.2.3.4. La diversità tra il FAL e il FCDE	260
25.2.3.5. Gli effetti per gli enti che hanno utilizzato le anticipazioni di tesoreria in base alle norme censurate	261
25.2.3.6. L'articolo 39-ter del d.l. n. 162/2019	262
25.2.3.6.1. La nuova anticipazione di liquidità di cui al Decreto Rilancio per fronteggiare l'emergenza sanitaria Covid-19	263
25.2.3.7. Il fondo di garanzia debiti commerciali	265
26. Disavanzo e disavanzi. La pluralità ordinamentale dei disavanzi e il loro diverso regime	267
26.1. Disavanzo e disavanzi: disavanzo sostanziale, disavanzo tecnico ed il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario	267
26.2. La necessaria distinzione tra disavanzo ordinario ed extra deficit ai fini del loro riassorbimento	268
26.2.1. Il disavanzo ordinario	269
26.2.2. Il ripiano del disavanzo di amministrazione in termini superiori a quello applicato e la previsione dell'art. 111, c. 4-bis, del d.l. n. 18/2020	270
26.3. La contabilizzazione del disavanzo tecnico e del disavanzo da riaccertamento straordinario: le differenti modalità di ripiano	270
26.3.1. Il maggior disavanzo e il disavanzo tecnico	270
26.3.2. Il disavanzo tecnico in particolare	272
26.3.3. L'emersione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui	273
26.3.3.1. La verifica della congruità del disavanzo da riaccertamento straordinario nell'arco trentennale di ripiano	275
26.3.3.2. Le diverse modalità (cronologiche e finanziarie) di ripiano dei disavanzi	279
26.3.4. La distinzione tra disavanzi nella produzione giurisprudenziale	281
26.3.4.1. Disavanzo da piano di riequilibrio finanziario pluriennale	282
26.3.4.2. Il nuovo disavanzo derivante dallo stralcio fiscale	282
26.3.4.3. Gli altri disavanzi introdotti dalle norme più recenti	283
26.4. La composizione del disavanzo dopo l'undicesimo correttivo	284
26.5. Riepilogo dei disavanzi	286

PARTE QUINTA
I PROFILI CRONOLOGICI DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

27. Il profilo dinamico dell'utilizzo del risultato di amministrazione	287
27.1. Premessa introduttiva	287
27.2. L'enunciazione della regola dinamica-cronologica degli equilibri di bilancio: la distinzione tra avanzo di amministrazione e avanzo presunto	288
27.2.1. L'avanzo di amministrazione. La regola dell'utilizzo nella prima annualità	288
27.2.2. L'avanzo di amministrazione presunto. La regola del divieto di utilizzo	288
27.2.3. Le eccezioni alla regola del divieto di utilizzo dell'avanzo presunto	289
27.2.4. A) La prima eccezione: l'utilizzo, in occasione dell'approvazione del bilancio, della quota del risultato di amministrazione presunto costituita dai fondi vincolati e dalle somme accantonate	289
27.2.4.1. Le conseguenze sul piano cronologico e procedurale	291
27.2.4.2. Sul piano cronologico	291
27.2.4.3. Il procedimento per la determinazione del risultato di amministrazione presunto	292
27.2.5. B) La seconda eccezione: l'utilizzo, nel corso dell'esercizio provvisorio, delle quote vincolate (anche presunte) e accantonate (solo certe) del risultato di amministrazione	293
27.2.6. C) La terza eccezione: l'utilizzo delle quote destinate (undicesimo decreto correttivo dell'armonizzazione contabile)	294
27.3. Le ulteriori regole per l'applicazione dell'avanzo presunto destinato (decreto 1° agosto 2019 del ministero dell'economia: undicesimo decreto correttivo dell'armonizzazione contabile)	295
27.3.1. Le altre regole dettate sul piano cronologico in tema di utilizzo del risultato di amministrazione	295
27.3.1.1. Quadro riassuntivo in termini cronologici dell'utilizzo delle singole quote di avanzo di amministrazione	296
27.4. La regola in caso di disavanzo di amministrazione: l'iscrizione immediata	299

PARTE SESTA
IL PAREGGIO DI BILANCIO

28. L'evoluzione storica e le norme succedutesi	301
28.1. La previsione del pareggio di bilancio e la successione delle leggi vincolistiche	303
28.2. Il pareggio di bilancio di cui alla legge n. 164/2016	304
28.2.1. Il calcolo del saldo e il computo del FPV	309
28.3. Le pronunce del giudice delle leggi	310
28.3.1. La sentenza della Corte costituzionale n. 247/2017	310
28.3.2. La sentenza della Corte costituzionale n. 101/2018	312

28.4. Considerazioni finali sui concetti di equilibrio e pareggio alla luce delle pronunce della Corte costituzionale	315
28.4.1. Elementi di contatto e di discontinuità tra equilibrio di bilancio armonizzato e pareggio di bilancio	316
28.4.2. Le regole tecniche su equilibrio e pareggio	316
28.4.3. Il concetto di <i>overshooting</i>	320
28.5. Il recepimento dei <i>dicta</i> della Corte costituzionale nella legge n. 145/2018. Il problema dell'indebitamento e il calcolo ai fini del saldo	322
28.5.1. La regola dell'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018	322
28.5.2. Il problema del computo dell'indebitamento, la pronuncia SS.RR. n. 20/2019	324
28.5.3. La circolare n. 5/2020 del Ministero dell'Economia e delle Finanze	328
28.5.3.1. Profili critici di sintesi	329
28.6. Esigenze di trasparenza e nuovi saldi di bilancio dopo l'undicesimo correttivo	332

PARTE SETTIMA

IL PROFILO PATOLOGICO E LE VERIFICHE DEGLI ORGANI DI CONTROLLO SUL RISPETTO DELL'EQUILIBRIO E DEL PAREGGIO DI BILANCIO

29. Sana gestione e profili causativi del disequilibrio	337
29.1. Equilibrio di bilancio e criteri (positivi e negativi) di individuazione della sana gestione	337
29.2. Il criterio positivo della sana gestione. Lo scrutinio dell'equilibrio nell'analisi di competenza	338
29.3. Il criterio c.d. negativo della sana gestione. L'assenza dei fattori perturbanti dell'equilibrio	342
29.4. La previsione dell'art. 148 del Tuel. I fattori di disequilibrio ivi codificati	343
30. Gli altri fattori di disequilibrio. L'utilizzo di entrate <i>una tantum</i> , debiti fuori bilancio, transazioni	344
30.1. Le entrate <i>una tantum</i>	344
30.1.1. Il divieto di utilizzo di entrate da alienazione	344
30.1.2. I casi consentiti di utilizzo di entrate da alienazione	346
31. I debiti fuori bilancio come principale momento di criticità per gli equilibri di bilancio	346
31.1. Definizione di debito fuori bilancio	346
31.2. Le singole ipotesi di riconoscimento di debito	349
31.2.1. La previsione della lettera a) dell'art. 194 del Tuel	349
31.2.2. I provvedimenti equiparati alle sentenze pronunciate dall'autorità giudiziaria	351
31.2.3. I debiti fuori bilancio e l'art. 194, comma 1, lettere b) e c), del Tuel	352
31.2.3.1. Il differente ambito soggettivo delle lettere b) e c) dell'art. 194 del Tuel	352

31.2.4. La previsione della lettera b) dell'art. 194 del Tuel	353
31.2.5. La previsione della lettera c)	354
31.2.5.1. Obblighi di accantonamento e divieti di soccorso finanziario	354
31.2.5.2. Segue: il rapporto tra il divieto di soccorso finanziario per le situazioni di perdita finanziaria in cui versano le società e l'accantonamento all'apposito fondo	356
31.2.5.3. Segue: le caratteristiche formali dell'operazione	357
31.2.5.4. Accollo del debito...	357
31.2.5.5. ... e motivazione della scelta di pubblico interesse del comune. I limiti del riconoscimento di debito	358
31.2.5.5.1. Il concetto di ricapitalizzazione e le situazioni elusive	360
31.2.6. La lettera d) dell'art. 194 del Tuel	361
31.2.7. La previsione della lettera e) dell'art. 194 del Tuel	362
31.2.7.1. Le due condizioni preliminari per il riconoscimento: la qualità della spesa e il fine cui essa è destinata	362
31.2.7.2. I casi particolari	362
31.2.7.2.1. Debito fuori bilancio e forma scritta <i>ad substantiam</i> del contratto	362
31.2.7.2.2. Incarichi legali, forma scritta del preventivo di spesa e riconoscimento del debito	364
31.2.8. La natura giuridica dell'atto di riconoscimento di debito	365
31.2.8.1. La tesi della riconduzione dell'atto di riconoscimento di debito alla previsione dell'art. 1988 c.c.	365
31.2.8.2. La tesi della riconduzione dell'atto di riconoscimento di debito all'ipotesi dell'art. 2041 c.c.	367
31.2.8.3. Le conseguenze circa la quantificazione dell'esborso della p.a.	368
31.2.8.4. La limitazione dell'indennizzo (da corrispondere dalla p.a. al terzo) alla sola diminuzione patrimoniale	368
31.2.8.5. La quantificazione dell'utile di impresa (da richiedere al funzionario)	369
31.2.9. Le conseguenze del riconoscimento di debito e del suo mancato riconoscimento. Limiti di riconoscibilità del debito e responsabilità diretta del funzionario o amministratore	369
31.2.9.1. Le conseguenze e gli effetti del riconoscimento di debito. Discrezionalità e vincoli dell'atto di riconoscimento	369
31.2.9.1.1. La discrezionalità dell'atto di riconoscimento	369
31.2.9.2. Vincoli e limiti del riconoscimento del debito	370
31.2.9.2.1. L'attività vincolata afferente il rigoroso accertamento dei presupposti oggettivi	370
31.2.9.2.2. Segue: l'accertamento dei singoli presupposti	371
31.2.9.2.3. Il vincolo afferente la doverosa esclusione del riconoscimento di alcune spese (imputabili solo al funzionario)	372
31.2.9.3. Le conseguenze e gli effetti del mancato riconoscimento di debito	372
31.2.9.3.1. Mancato riconoscimento di debito ed evocazione in giudizio del funzionario da parte del terzo	372

31.2.9.3.2. Mancato riconoscimento ed evocazione in giudizio dell'amministrazione?	373
31.2.10. Mancato riconoscimento ed ammissibilità dell'azione surrogatoria da parte del privato nei confronti dell'ente locale	373
31.2.10.1. Il tempo dell'atto di riconoscimento del debito	374
31.2.10.1.1. A) Tempestività del riconoscimento dei debiti fuori bilancio e meccanismi elusivi conseguenti al loro riconoscimento tardivo	375
31.2.10.1.2. B) La possibilità di pagare debiti fuori bilancio scaturenti da sentenze esecutive in assenza di previo riconoscimento in consiglio comunale	376
31.2.10.2. C) La possibilità di disporre pagamenti per "le obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi" durante l'esercizio provvisorio	378
31.2.10.3. D) Le conseguenze della violazione del principio	378
31.2.10.4. Le modalità di finanziamento dei debiti fuori bilancio	378
31.2.11. Differenze ed analogie con altri istituti	379
31.2.11.1. Debiti fuori bilancio e negozi transattivi	379
31.2.11.2. La differenza tra transazioni e debiti fuori bilancio	379
31.2.11.3. La competenza alla adozione delle transazioni	380
31.2.11.4. I principi valevoli in tema di transazioni	381
31.2.12. Debiti fuori bilancio ed armonizzazione: il parallelismo tra l'esercizio dell'attività consultiva da parte dell'organo di revisione nelle fattispecie potenzialmente violative del principio di equilibrio finanziario e nella costituzione dei fondi accantonati previsti dalla normativa	383
31.3. Il concetto di squilibrio sostanziale	384
31.3.1. La previsione dell'art. 193 del Tuel	384
31.3.2. Gli obblighi di verifica	385
32. Il versante dei controlli esterni: i poteri della Corte dei conti	386
32.1. Considerazioni generali sulla natura dei controlli della Corte dei conti	386
32.2. La originaria natura collaborativa del controllo della Corte dei conti	386
32.2.1. Il superamento del controllo collaborativo e l'introduzione del controllo cogente	388
33. La natura giuridica dei poteri attribuiti alla Corte dei conti	391
33.1. La posizione tradizionale	391
33.1.1. Modello cogente del controllo nel d.l. n. 174/2012 e sua ascrivibilità al modello fortiano	392
34. La ascrivibilità dei poteri della Corte alla sfera giurisdizionale	394
35. I poteri della Corte	396
35.1. A) Il sindacato della Corte dei conti sul rispetto degli equilibri di bilancio	396
35.1.1. Gli esiti necessariamente gradualisti dei poteri di controllo della Corte dei conti sugli equilibri di bilancio	396
35.1.2. i) La misura collaborativa	397
35.1.3. ii) La misura interdittiva dei programmi di spesa (nella struttura bifasica prevista dall'art. 148- <i>bis</i> del Tuel)	398

35.1.4. iii) L'attribuzione alla sezione regionale di poteri di monitoraggio semestrale (sul programma triennale di rientro da disavanzo ordinario)	400
35.1.5. iv) L'attribuzione di poteri di vigilanza della Corte (sul piano di riequilibrio finanziario pluriennale)	401
35.1.5.1. I momenti del controllo sul piano di riequilibrio finanziario pluriennale	406
35.1.5.2. Il momento dell'accesso alla procedura e l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale	406
35.1.5.3. La vigilanza semestrale sull'adempimento degli obblighi previsti nel piano	407
35.1.5.4. La vigilanza sulla rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario	408
35.1.5.5. La vigilanza e la verifica finale del raggiungimento dell'obiettivo di riequilibrio	408
35.1.5.6. Considerazioni conclusive sulla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale	409
35.1.6. v) I poteri della Corte di impulso e di accertamento (nella struttura trifasica del dissesto guidato)	411
35.1.7. Rapporti, punti di contatto e di distonia tra le varie procedure	413
35.1.7.1. Dissesto, bilancio separato e concorsualità della procedura	416
35.2. B) Il sindacato della Corte dei conti sul rispetto del pareggio di bilancio	420
35.2.1. La devoluzione dell'accertamento della violazione del principio del pareggio di bilancio in capo al ministero	420
35.2.2. L'individuazione della misura in caso di violazione	422
36. La giustiziabilità delle delibere di controllo	422
36.1. Profili generali	422
36.2. La delimitazione in concreto della potestà concessa dall'art. 11 del d.lgs. n. 174/2016	424
36.2.1. Il profilo oggettivo	424
36.2.2. Il profilo soggettivo	425
36.2.3. Il profilo funzionale	426
37. Profili procedurali per l'adozione delle delibere di controllo finanziario della sezione regionale	428
38. Il versante dei controlli interni	430
38.1. I nuovi controlli interni e i singoli istituti	430
38.1.1. La previsione dell'art. 147 <i>quater</i> e <i>quinquies</i> Tuel	431
38.1.2. Il controllo interno preventivo (preliminare alla formazione dell'atto) di regolarità amministrativa e contabile	433
38.1.3. I profili di responsabilità attinenti all'espressione dei pareri di regolarità tecnica e contabile	435
38.1.4. Il controllo interno preventivo (condizionante l'efficacia dell'atto). Il visto di regolarità contabile	437
39. Il ruolo dell'organo di revisione	441
39.1. Il ritorno dei meccanismi elettivi del presidente dell'organo di revisione	443

39.2. I pareri obbligatori dell'organo di revisione nelle fattispecie potenzialmente violative del principio di equilibrio finanziario	444
39.2.1. In particolare i poteri doveri dell'organo di revisione	444
39.3. Gli obblighi di segnalazione da parte del responsabile del servizio finanziario e dell'organo di revisione	445

APPENDICE TEORICO-PRATICA.
L'ANALISI DEI PRINCIPALI QUESITI DEL QUESTIONARIO
SUL BILANCIO E SUL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI

40. La classificazione delle criticità maggiormente rilevanti per l'organo di revisione in riferimento al canone generale contenuto nell'art. 81 cost.	447
41. La traduzione operativa fatta dalla Sezione autonomie...	448
42. ...e la individuazione delle criticità fatta dalla Corte costituzionale. La tassonomia delle problematiche afferenti la tenuta degli equilibri	449
43. Sulla base delle componenti del risultato di amministrazione <i>ex art.</i> 186 del Tuel	451
43.1. La verifica di cassa	452
43.1.1. Computo non corretto del fondo di cassa	456
43.1.1.1. Residui attivi e passivi	457
43.1.2. Residui attivi e sovrastima e mancata riscossione delle entrate	459
43.2. Il fondo pluriennale vincolato	461
43.2.1. Quadro riepilogativo delle maggiori criticità	466
43.2.2. La situazione di illiquidità	467
44. Sulla base delle componenti del risultato di amministrazione <i>ex art.</i> 187 del Tuel	475
45. L'attendibilità delle risultanze del rendiconto	485
45.1. L'attendibilità sotto il profilo soggettivo: organo di revisione, linee guida e BDAP	488
45.2. L'attendibilità sotto il profilo oggettivo: i fondi accantonati	491
45.3. L'attendibilità sotto il profilo della rendicontazione sociale: contabilità di mandato e relazione di fine mandato	494
45.3.1. Le altre criticità	496
46. I disavanzi	498