

queste istituzioni

**L'abuso del bilancio come specie del
genere abuso del diritto**

Enrica Olla

Numero 3/2024

9 ottobre 2024

L'abuso del bilancio come specie del genere abuso del diritto

di Enrica Olla *

Sintesi

L'articolo affronta il tema dell'abuso del bilancio, considerato una forma specifica di abuso del diritto. La Corte Costituzionale italiana riconosce il bilancio come bene pubblico, rendendolo soggetto alle regole della buona fede e della correttezza, concetti che guidano anche il principio di abuso del diritto. L'autrice descrive come tale abuso possa manifestarsi in pratiche contabili scorrette, come la mancata rilevazione di crediti inesigibili o l'elusione dei principi di trasparenza, che compromettono la fiducia pubblica nella gestione delle risorse pubbliche. Il bilancio, considerato uno strumento di credibilità istituzionale, ha una funzione che va oltre il mero conteggio economico, contribuendo alla stabilità e alla rappresentanza politica.

Abstract

The article addresses the issue of budget abuse, considered a specific form of the abuse of law. The Italian Constitutional Court recognizes the budget as a public good, making it subject to the principles of good faith and fairness, which also guide the concept of abuse of law. The author explains how such abuse can manifest in improper accounting practices, such as failing to account for uncollectible debts or evading transparency principles, undermining public trust in the management of public resources. The budget, seen as a tool for institutional credibility, serves a function that goes beyond mere economic accounting, contributing to political stability and representation.

Parole chiave

Bilancio; programmazione; veridicità; abuso del bilancio.

Keywords

Budgets; programming; truthfulness; abuse of law.

Il riconoscimento della natura di bene pubblico del bilancio da parte della Corte costituzionale ha reso possibile l'elaborazione della figura dell'abuso del bilancio come specie del più ampio genere dell'abuso del diritto¹.

* Segretario Comunale e Cultrice di Istituzioni di Diritto Pubblico presso l'Università di Perugia.

¹ Corte cost. n. 184 del 2016: «Occorre ricordare che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. In altre parole, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato costituiscono competenza legislativa di contenuto diverso dall'armonizzazione dei bilanci»; A. SAITTA, *Dal bilancio quale "bene pubblico" alla "responsabilità costituzionale democratica" e "intergenerazionale"*, in riv. Diritto e conti, Bilancio comunità persona, n. 1/2022;

Come è noto quest'ultima è espressione dell'esigenza propria degli ordinamenti contemporanei di non ritenere sufficiente la conformità dei comportamenti al diritto positivo, esigendo che ad essa si affianchi anche la corrispondenza ad un ideale di giustizia, come proporzione e attenzione all'individuo.

L'«abuso del diritto» si pone dunque come strumento per introdurre un correttivo di segno *lato sensu* equitativo in un sistema di enunciati positivi formalmente posti².

La moderna elaborazione dell'abuso del diritto è dovuta alla dottrina e alla giurisprudenza francese di inizio Novecento.

Il dibattito si mostrò da subito vivace in quanto una parte della dottrina francese denunciava la ambiguità della figura, in quanto riferibile ad un atto al tempo stesso conforme e contrario al diritto. Al contrario, nei tribunali si iniziò, e si continua ancora oggi, a fare applicazione del suddetto divieto, nonostante la mancata codificazione, richiamando l'art. 1134 del *code civil*, che dispone l'obbligo delle parti di agire secondo buona fede³.

Se in altri Paesi europei l'abuso del diritto ha trovato nel corso del tempo una propria regolamentazione, a volte con una espressa codificazione o con una previsione costituzionale, nei Paesi di *common law* la giurisprudenza, in linea di principio, esclude che l'esercizio di un diritto possa trasmodare in un illecito, per la difficoltà di utilizzare concetti come quello di buona fede, che potrebbero consentire al giudice di modificare *ex post* il contenuto del contratto, contravvenendo alla volontà delle parti⁴.

La dottrina italiana è stata per lungo tempo contraria alla figura dell'abuso del diritto, ritenendola correlata ad istanze metagiuridiche, nonché suscettibile di utilizzi impropri da parte dell'interprete.

La stessa locuzione «abuso del diritto» sembra infatti incorporare una intrinseca incoerenza, poiché si pone come mezzo di collegamento tra due figure logicamente e sistematicamente incompatibili, il diritto quale espressione di una libertà e di un potere garantiti dall'ordinamento, e l'abuso, appunto, inteso come scorretto utilizzo dello schema formale della norma, idoneo a concretizzare un illecito nel senso di una condotta che si avrebbe il dovere di non compiere.

Detta contraddizione ha condizionato i lavori di redazione del nostro codice civile, determinando la cancellazione dell'art. 7 dal progetto preliminare, che prevedeva: «*Nessuno*

² G. PINO, *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, in *Riv. critica dir. priv.*, 2004, 26.

³ L. CARPENTIERI, *L'abuso del diritto*, Torino, Giappichelli, 2018, 2.

⁴ E. TORRI, *Abuso del diritto: entelechia di un istituto; evoluzione, casistica, profili processuali*, in *Riv. Corte conti*, 6/2023.

può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto»⁵.

In realtà l'istituto in analisi rappresenta un efficace strumento di controllo sull'esercizio del diritto soggettivo, che viene attribuito alla giurisprudenza, chiamata a svolgere un ruolo assolutamente preponderante nell'individuazione della *regula iuris* del caso concreto, secondo i corollari dell'agire in buona fede e dell'assenza di un *animus nocendi* nell'esercizio del diritto, operando il bilanciamento tra contrapposti interessi.

Nonostante la mancata codificazione, il dibattito teorico sull'utilità della categoria sulla quale si indaga non è mai cessato, anche in conseguenza della sempre più avvertita consapevolezza da parte degli operatori del diritto che le norme scritte non sono in grado di risolvere tutti i problemi che derivano dalla loro applicazione ai casi concreti.

Secondo autorevoli autori, l'abuso del diritto può essere utilizzato come uno strumento argomentativo ed ermeneutico utile a rileggere il principio di legalità, muovendo dai casi decisi dalla giurisprudenza, alla luce di valori socialmente condivisi.

Recentemente l'argomento in parola ha avuto nuovo spazio grazie all'elaborazione rinvenibile nelle pronunce nazionali e comunitarie, non solo in materia tributaria, ma anche in materia di contratti.

La recente attenzione attribuita alla figura in oggetto da parte della dottrina civilistica è dovuta a diversi fattori: in primo luogo l'evoluzione giurisprudenziale della nozione di buona fede, oltre alle riflessioni da parte dei costituzionalisti sulla ragionevolezza e sul bilanciamento degli interessi quale mezzo di tutela dei diritti fondamentali e del loro pluralismo, finanche all'impulso di normative dell'Unione europea volte ad individuare e sanzionare fattispecie qualificate in termini di abusività.

L'abuso del diritto nell'ambito dei rapporti tra gli organi costituzionali è stato inoltre più volte censurato dalla Corte costituzionale in quanto «uso distorto della discrezionalità» e «sviamento» rispetto alle attribuzioni che l'ordinamento assegna alla funzione legislativa.

Nella dottrina maggioritaria sono ritenute figure sintomatiche di abuso da parte del legislatore l'abuso formale e sostanziale del potere di revisione costituzionale e l'abuso del potere legislativo ordinario.

L'abuso viene identificato nell'esercizio di un potere legislativo che configura un'illegittima invasione nella sfera della giurisdizione: è il caso delle c.d. leggi di interpretazione autentica, con cui il legislatore, anziché procedere ad un'interpretazione in senso proprio di

⁵ Biblioteca centrale giuridica, La codificazione civile in Italia attraverso i lavori preparatori, www.giustizia.it.

normative precedenti, persegue il diverso e non ammissibile fine di correggere determinate pronunce giudiziarie.

È stato al riguardo osservato, in primo luogo, come non possa negarsi che la giurisprudenza costituzionale ammetta l'esistenza di un principio che vieta un uso scorretto dei diritti e dei poteri, sia privati che pubblici.

Si deve altresì considerare l'estrema varietà dei settori dell'ordinamento e delle situazioni in cui il suddetto principio è richiamato, circostanza che rafforza la tesi della natura di principio generale del divieto.

In secondo luogo, ciò che emerge con chiarezza è la molteplicità dei criteri di giudizio utilizzati dalla Corte costituzionale per accertare l'abuso.

La giurisprudenza costituzionale, infatti, sembra adattare quei criteri alla struttura e alla funzione delle diverse prerogative sottoposte a controllo quali diritti fondamentali, libertà negoziale, diritto di proprietà, poteri legati all'attività d'impresa, poteri datoriali, diritti potestativi e altre situazioni di potere.

L'attuale elaborazione dottrinarie e giurisprudenziale tende a collegare il tema dell'abuso del diritto al principio di buona fede, nella sua dimensione negativa di limite generale all'esercizio dei poteri del titolare del diritto.

In particolare, richiamandosi alla Costituzione, dottrina e giurisprudenza hanno postulato l'esistenza nel nostro ordinamento di un principio generale di divieto di abuso del diritto.

Il principio di solidarietà sociale previsto dall'art. 2 della Costituzione, di cui i principi di buona fede e correttezza sono espressione ed estrinsecazione nei rapporti tra privati, impone di selezionare, tra tutte le condotte astrattamente comprese nel contenuto del diritto, quelle che siano coerenti con lo scopo per il quale quel diritto è riconosciuto e tutelato dall'ordinamento e che non arrechino un pregiudizio inutile e comunque sproporzionato alla controparte⁶.

In particolare, la giurisprudenza italiana e comunitaria ritengono che la titolarità di un diritto non attribuisca un potere incondizionato di porre in essere tutte le condotte che la norma attributiva di quel diritto formalmente consente: l'esercizio di un diritto è sempre condizionato dallo scopo per il quale quel diritto è riconosciuto dall'ordinamento⁷.

⁶ La stessa Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (capo IV, "Solidarietà") postula che la buona fede venga concepita ormai non solo come criterio valutativo della condotta delle parti di un rapporto obbligatorio, ma anche come un criterio per individuare un limite di carattere generale alle pretese del titolare di un diritto.

In tal modo il canone della buona fede viene ad assumere, nell'ambito dei rapporti obbligatori, non solo il ruolo di fonte integrativa degli effetti degli atti negoziali, ma anche quello di limite generale all'esercizio dei diritti, consentendo di sanzionarne abusi funzionali, ovvero correlati a finalità diverse da quelle per cui l'ordinamento ha riconosciuto la posizione soggettiva di vantaggio, o abusi c.d. modali, ovvero correlati a modalità tali da arrecare un danno alla sfera giuridica altrui ingiustificatamente sproporzionato rispetto all'interesse perseguito con l'esercizio del diritto stesso.

⁷ Cass. 5 marzo 2009 n. 5348; Cass. 11 giugno 2008 n. 15476. «*Costituiscono principi generali del diritto delle obbligazioni quelli secondo cui la parti di un rapporto contrattuale debbono comportarsi secondo le regole della correttezza (art. 1175 c.c.) e che l'esecuzione dei contratti debba avvenire secondo buona fede (art. 1375 c.c.). In tema di contratti, il*

Ne consegue che la clausola generale di buona fede e correttezza è operante tanto sul piano dei comportamenti del debitore e del creditore nell'ambito del singolo rapporto obbligatorio (art. 1175 c.c.), quanto sul piano del complessivo assetto di interessi sottostanti all'esecuzione del contratto (art. 1375 c.c.).

L'obbligo di buona fede oggettiva o correttezza costituisce, infatti, un autonomo dovere giuridico, espressione di un generale principio di solidarietà sociale, la cui costituzionalizzazione è ormai pacifica⁸. Una volta collocato nel quadro dei valori introdotto dalla Carta costituzionale, poi, il principio deve essere inteso come una specificazione degli «inderogabili doveri di solidarietà sociale» imposti dall'art. 2 Cost., e la sua rilevanza si esplica nell'imporre, a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio, il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra, a prescindere dall'esistenza di specifici obblighi contrattuali o di quanto espressamente stabilito da singole norme di legge.

Alcuni autori sono giunti alla conclusione che il criterio della buona fede costituisce strumento di verifica per il giudice, anche in senso modificativo od integrativo, dello statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi.

In tale prospettiva, l'abuso del diritto diviene criterio rivelatore della violazione dell'obbligo di buona fede oggettiva. Gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto – ricostruiti attraverso l'apporto dottrinario e giurisprudenziale – sono i seguenti: 1) la titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; 2) la possibilità che il concreto esercizio di quel diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; 3) la circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico od extragiuridico; 4) la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto ed il sacrificio cui è soggetta la controparte.

L'abuso del diritto quindi, lungi dal presupporre una violazione in senso formale, delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore.

Come conseguenze di tale eventuale vizio, l'ordinamento pone una regola generale, nel senso di rifiutare la tutela ai poteri, diritti e interessi, esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio, posti in essere con comportamenti contrari alla buona fede oggettiva.

Nella formula della mancanza di tutela, sta la finalità di impedire che possano essere conseguiti o conservati i vantaggi ottenuti ed i diritti connessi, attraverso atti di per sé

principio della buona fede oggettiva, cioè della reciproca lealtà di condotta, deve presiedere all'esecuzione del contratto, così come alla sua formazione ed alla sua interpretazione e, in definitiva, accompagnarlo in ogni sua fase».

⁸ Si veda in questo senso, fra le altre, Cass. 15.2.2007 n. 3462.

strutturalmente idonei, ma esercitati in modo da alterarne la funzione, violando la normativa di correttezza, che è regola cui l'ordinamento fa espresso richiamo nella disciplina dei rapporti di autonomia privata.

Ne consegue che la categoria dell'abuso del diritto consegna all'interprete un certo livello di discrezionalità, in particolare nell'individuazione della *ratio* del diritto del quale si afferma l'abuso.

È stato al riguardo autorevolmente affermato che il tema dell'abuso del diritto può essere assunto a paradigma di uno degli elementi caratterizzanti dell'esperienza giuridica del nostro tempo, cioè la sua progressiva giurisdizionalizzazione, intesa come spostamento del punto focale dell'analisi dall'origine all'uso delle norme in funzione di quella che è stata definita la legalità del caso⁹.

Ciò che si verifica attraverso l'abuso del diritto è una scorretta utilizzazione dello schema formale della legge che, pur non violata formalmente, viene preordinata a fini che contrastano con una equilibrata e proporzionale definizione dei rapporti giuridici. Trattandosi di un principio generale di chiusura del sistema orientato ad un prospettiva di giustizia sostanziale, il suo contenuto e la sua violazione assumono manifestazioni atipiche e non esattamente predeterminabili, elementi che postulano perciò uno sforzo del giudice nell'individuare in concreto di volta in volta le circostanze della sua violazione e le sanzioni adeguate al caso di specie, volte a negare protezione giuridica all'esercizio abusivo di diritti, negando in tal modo il conseguimento di posizioni di vantaggio o il loro mantenimento nel caso in cui siano state conseguite.

Nell'ottica definitoria del più generale abuso di diritto, o meglio dell'abuso delle situazioni giuridiche potrebbe individuarsi una figura sintomatica di un diverso specifico vizio riconducibile all'uso distorto degli strumenti di programmazione e rendicontazione finanziaria¹⁰.

⁹ B. TROISI, *Abuso del diritto e giurisprudenza costituzionale*, in *Rass. dir. civ.*, 2020, 855 ss. Rileva l'A. che è stata da tempo avviata una riflessione sulla configurabilità dell'abuso del diritto nei rapporti tra organi costituzionali, prospettata in ipotesi nelle quali le concrete modalità di esercizio del potere attribuito a un soggetto pongono in pericolo l'esistenza stessa dell'ordinamento legittimamente costituito. Il problema dell'abuso del diritto, in termini di funzionalizzazione dei diritti, fu discusso in Assemblea costituente, senza tuttavia trovare riscontro nel testo finale. Peraltro, la giurisprudenza costituzionale, nel sindacare i vizi logici intrinseci ed estrinseci delle leggi, non soltanto ha operato un complesso e articolato controllo sulla ragionevolezza delle stesse, giungendo a censurare l'"abuso della funzione del Parlamento" ovvero l'«uso distorto della discrezionalità che raggiunga una soglia di evidenza tale da atteggiarsi alla stregua di una figura per così dire sintomatica di "eccesso di potere" e, dunque, di sviamento rispetto alle attribuzioni che l'ordinamento assegna alla funzione legislativa» (sent. n. 313/1995), ma ha più volte espressamente richiamato – a sostegno delle proprie decisioni, ora come vera e propria *ratio decidendi*, ora come *obiter dictum* – il divieto dell'abuso del diritto (ord. n. 58/1999; sent. n. 187/1981).

¹⁰ Si fa riferimento, tra le altre, al mantenimento a oltranza in bilancio di poste, soprattutto di credito, non propriamente attuali se non addirittura inesigibili.

Questo comportamento, che si caratterizza per il fatto di essere difficilmente riconoscibile, troverebbe spiegazione nella volontà di guadagnare credibilità amministrativa e politica, funzionale a mantenere il consenso precedentemente goduto all'atto dell'esito elettorale.

Si pensi ad esempio, ai piani di rientro, qualora nel bilancio non vengano evidenziati sistematicamente alcuni fatti che possono incidere in maniera negativa sul patrimonio e/o sul disavanzo di amministrazione, per giungere ad un risultato più favorevole.

In tale situazione il comportamento abusivo potrebbe consistere nella mancata ovvero negligente rilevazione della obsolescenza e/o dalla inesigibilità di crediti datati, ovvero dal non valorizzato scientificamente contenzioso esistente.

Questo vizio rileva non solo in via amministrativa sotto le diverse forme sintomatiche dell'eccesso di potere, ma anche sul piano della responsabilità penale, nella logica del falso in bilancio preordinato a conseguire un ingiusto profitto «in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore»¹¹ (art. 2621 c.c.).

Ancora, potrebbe essere presente in sede di redazione dei bilanci consolidati nelle frequenti omissioni ovvero nelle non attualizzazioni dei bilanci delle partecipate e/o degli enti strumentali.

Non è infrequente, inoltre, rilevare nei bilanci, specie degli enti territoriali, comportamenti artatamente elusivi, oltre che delle regole e dei principi contabili in frequente evoluzione normativa, degli standard di correttezza e buona fede in materia di rapporti obbligatori.

Si fa riferimento in modo particolare alla mancanza di esaustività dei controlli di merito, soprattutto in sede di riconciliazione delle partite infra-enti, circolazione delle poste debitorie, corretta valorizzazione del contenzioso e verifica giuridica dell'esistenza e attualità dei crediti.

I comportamenti sopra evidenziati rappresentano un modo per indebolire la tutela della collettività e dei suoi corpi intermedi, abusando dello strumento patrimoniale ed economico-finanziario nei confronti del quale i medesimi hanno il diritto di pretendere affidabilità e veridicità¹².

¹¹ Art. 2621 C.c. False comunicazioni sociali. «Fuori dai casi previsti dall'art. 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi».

¹² Atti del LXIII convegno di studi di scienza dell'amministrazione, *la tutela degli interessi della collettività nel quadro della contabilità pubblica: principi, strumenti, limiti*, Giuffrè.

Un fenomeno, questo, che si è manifestato e si sta ancora mostrando con una certa frequenza a seguito dell'approvazione della disciplina di armonizzazione dei bilanci pubblici, attuativa della legge delega n. 42/2009, recata dal decreto delegato apposito (d.lgs. 118/2011 e s.m.i.), impositivo delle verifiche straordinarie dei residui attivi e passivi incautamente immobilizzati per decenni nel sistema dei bilanci degli enti territoriali, partecipate ed enti del servizio sanitario nazionale, verifiche che hanno determinato, prevalentemente, la presenza di massicce insussistenze dell'attivo di rilevanti entità¹³.

Ciò è avvenuto nel tempo a causa delle debolezze organizzative e di trascuratezze tecniche, registrate in quegli enti, che hanno sottaciuto, più o meno consapevolmente, per anni la situazione di precarietà assoluta dei loro bilanci con un indebito mantenimento di residui attivi inesigibili, e da diversi sistemi sanitari regionali.

La tematica analizzata postula un necessario collegamento al tema della responsabilità amministrativa, che per ragioni di economia dello scritto non si può efficacemente affrontare.

Basti qui ribadire che ciò che si verifica attraverso l'abuso del diritto è una scorretta utilizzazione dello schema formale della legge che, pur non violata formalmente, viene finalizzata al perseguimento di obiettivi che contrastano con una equilibrata e proporzionale definizione dei rapporti giuridici.

Il tema di cui si riflette può sembrare un argomento distante dalle tematiche di interesse degli addetti ai lavori, tuttavia, la sua trattazione a parere di chi scrive è utile ai fini del corretto inquadramento di tutta quella serie di operazioni o comportamenti che chi opera materialmente sui bilanci pone in essere ripetutamente e a volte inconsapevolmente.

Così, ad esempio, gli artifici utilizzati nella costruzione delle poste contabili, oltre a ledere quel diritto alla correttezza della collettività, ne minano anche la veridicità e ne compromettono la trasparenza, pregiudicando la possibilità al cittadino elettore di effettuare il controllo sull'utilizzo delle risorse pubbliche.

L'abuso dei tecnicismi non corredati da un coerente richiamo agli obiettivi perseguiti, contiene un deficit di trasparenza che a sua volta conduce ad altre criticità¹⁴.

Ancora, la prassi in uso ricorrente concernente lo stanziamento delle risorse contabili su alcuni capitoli in luogo di quelli deputati per poi utilizzarli all'occorrenza, con la tecnica del "tesoretto", ovvero lo scorretto utilizzo del fondo di riserva, non rispondono ai canoni di una gestione trasparente.

¹³ L. ANTONINI, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in AIC, n. 1, 2018.

¹⁴ Si veda Corte cost. n. 101 del 2018, ove è stato affermato a proposito della sottrazione agli enti territoriali della disponibilità dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato che tali regole, scarsamente definite per effetto di tecnicismi contabili complessi, venivano a determinare politiche di bilancio procicliche, in contrasto con il precetto costituzionale contenuto nell'art. 81, primo comma, Cost. nella sua vigente formulazione.

Ad un'attenta analisi, anche la costituzione sovrabbondante di fondi di accantonamento rientra nei comportamenti abusivi di cui si tratta, perché sottrae risorse alla disponibilità dell'ente e altera il risultato contabile della gestione¹⁵.

Risultano quindi evidenti nelle condotte sopra stigmatizzate, all'apparenza improntate alla prudenza, diverse anomalie: la distrazione di risorse, di cui i decisori non possono disporre perché all'oscuro della loro esistenza, l'elusione del principio della veridicità, l'impossibilità di assumere decisioni disponendo di un adeguato bagaglio di conoscenze sulla situazione finanziaria dell'ente.

Dal lato degli *stakeholder*, invece, emerge con prepotenza l'impossibilità di esercitare il proprio diritto al controllo sui risultati ottenuti con le risorse stanziata¹⁶.

In premessa alla presente riflessione si è messa in evidenza la natura di bene pubblico del bilancio¹⁷, da questa considerazione discende come naturale conseguenza che il documento contabile, pur conservando una sua peculiarità, partecipa delle caratteristiche tipiche dei beni pubblici.

Tra queste, principalmente l'appartenenza al regime giuridico della proprietà pubblica, di cui all'art. 42 Cost, e con essa l'attitudine dei beni che ne fanno parte ad essere funzionali al raggiungimento degli scopi istituzionali della Pubblica Amministrazione.

¹⁵ A. MITROTTI, *Con le lenti del giurista, sintetiche annotazioni sull'esistenza degli accantonamenti nel bilancio degli enti locali*, in *Queste Istituzioni*, n. 1/2022 del 31 marzo 2022; C. FIONDELLA, *Il principio di prudenza. Profili teorici, orientamento della prassi ed evidenze empiriche*, Torino, Giappichelli, 2014; L. CHIARAVIGLIO, *Tecnica e buona amministrazione nel bilancio di esercizio. Irregolarità e salvaguardia della certezza*, in *Rivista dei Dottori commercialisti*, n. 5/1972, pp. 889-948; R. ARRIGONI, *Valori costituzionali e responsabilità amministrativa. Nuove prospettive della giurisprudenza contabile*, in *Rivista Amministrativa della Repubblica italiana*, n. 4/1995, pp. 346-360.

¹⁶ F. STADERINI, *Autonomie locali, garanzie di legalità e sana gestione*, in *Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, n. 1-2/2004, pp. 3-7; S. CASSESE, *L'ideale di una buona amministrazione. Il principio del merito e la stabilità degli impiegati*, in *Amministrare*, n. 3/2007, pp. 471-482; R. SCALIA, *L'influenza dell'ordinamento comunitario sull'ordinamento nazionale nel perseguimento dell'obiettivo della sana gestione finanziaria*, in *Regioni e comunità locali*, n. 6/2007, pp. 15-21; M. VILLONE, *Alla ricerca della buona amministrazione perduta*, in *Questione giustizia*, n. 4/2010, pp. 7-24; A. MASSONE, *Brevi note in tema di rapporti tra il principio di separazione tra attività politica e gestione amministrativa negli Enti locali ed il principio di sana gestione finanziaria (nota a T.A.R. Lombardia, Brescia, sez. II, 10 maggio 2012, n. 814)*, in *I Contratti dello Stato e degli Enti pubblici*, n. 3/2012, pp. 37-43.

¹⁷ C.A. CIARALLI, *Il bilancio quale "bene pubblico" e l'esercizio "condizionato" del mandato elettivo. Riflessioni sulla nuova fase della democrazia rappresentativa*, in *Costituzionalismo.it*, n. 2/2018; C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*, in *Forumcostituzionale.it*; F. JORIO, *Dal bilancio come «bene pubblico» all'abuso di bilancio*, in *Il diritto dell'economia*, anno 69, n. 112 (3 2023), pp. 327-358; E. CAVASINO, *La dimensione costituzionale del "diritto del bilancio". Un itinerario di giurisprudenza costituzionale: dalla sentenza n. 196 del 2018 alle nn. 18 e 105 del 2019*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019; E. CATERINI, *Il sistema giuridico del bilancio nella legalità costituzionale*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, 2021, 155-164; A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzie dei diritti*, in *Rivista AIC*, 2017, n. 4, 18.

Il superamento della tradizionale concezione strettamente patrimonialistica dei beni pubblici, ha portato a riconoscere l'importanza di essi in una dimensione collettiva e di conseguenza all'esigenza di garantirne la libera fruibilità e accessibilità¹⁸.

Risulta evidente, quindi, una volta acclarata la natura di bene pubblico del bilancio la rilevanza di un bilancio veridico e non alterato, accessibile e intelleggibile a tutti, quale strumento per assicurare il raggiungimento di un interesse di carattere più generale, che va al di là della stretta tenuta dei conti.

Se si sposa questa prospettiva il bilancio diventa il mezzo con cui lo stato o gli altri enti pubblici oltre a realizzare i propri scopi istituzionali, attestano e provano la propria credibilità di fronte ai consociati.

Credibilità che costituisce a fronte della generale disaffezione rispetto alla politica da parte del corpo elettorale, l'unica cura alla crisi della rappresentanza politica, oltre a essere uno dei pilastri su cui si fonda la stabilità di ogni comunità umana¹⁹.

¹⁸ CERULLI IRELLI e L. DE LUCIA, *Beni comuni e diritti collettivi. Riflessioni de jure condendo su un dibattito in corso*, in *www.giustamm.it*, 2013.

¹⁹ Hume sostiene che tre sono le regole su cui si fonda ogni comunità umana: la stabilità del possesso (la tutela del patrimonio), il suo trasferimento per consenso (il contratto) e il mantenimento delle promesse.