

RELAZIONE

Hanno collaborato:

per l'istruttoria e l'analisi economico-finanziaria:

dott.ssa Marta Cristiani
dott.ssa Speranza Corbo

per la parte grafica e di supporto:

Sig.ra Annalisa Corbucci
Sig. Marco Lozzi
Sig.ra Ivana Padovani
Sig.ra Carla Liberto
Sig.ra Emanuela Negro

INDICE

PARTE I

Note di carattere generale: Il sistema contabile del Comune

SEZIONE I

Cap. 1 Le regole contabili seguite dall'Ente

1.1.1	Il vigente regolamento di contabilità.	pag. 7
1.1.2	Fasi del processo di pianificazione generale e "budgetaria".	pag. 12
1.1.3	Struttura ed articolazione del bilancio annuale di previsione e relativi allegati.	pag. 17
1.1.4.	I registri contabili e le scritture non obbligatorie: tipologie. Contenuti e modalità di compilazione.	pag. 26
1.1.4.1.	Il sistema contabile informatizzato del Comune di Roma.	pag. 28
1.1.4.2.	Il costo del sistema informatizzato di gestione contabile	pag. 30

Cap. 2 Le strutture organizzative dedicate ed i procedimenti contabili.

1.2.1.	L'organizzazione in generale e le risorse umane.	pag. 33
1.2.2	Configurazione e compiti del Servizio finanziario.	pag. 58
1.2.3	La revisione economico – finanziaria e la valutazione dei relativi rischi.	pag. 62
1.2.4	Considerazioni sull'attività di revisione economico – finanziaria.	pag. 66

SEZIONE II

Il sistema dei controlli interni

Cap. 1 La regolamentazione adottata dall'Ente.

1.1.1.	Caratteri e tipologie dei controlli attivati, con riferimento all'internal audit.	pag. 68
1.1.2.	Il controllo di regolarità amministrativa e contabile.	pag. 70
1.1.3.	Il controllo di gestione.	pag. 72
1.1.4.	La valutazione dei dirigenti.	pag. 76
1.1.5.	Il controllo strategico.	pag. 79
1.1.6.	Effettività del sistema dei controlli interni.	pag. 80
1.1.6.1	Controllo di regolarità amministrativa e contabile.	pag. 80
1.1.6.2	Controllo di gestione.	pag. 81
1.1.6.3	Considerazioni di carattere generale sui controlli interni.	pag. 87

PARTE II
Equilibri e saldi della gestione finanziaria:
analisi storico – comparativa dei dati contabili della gestione nel quadriennio
2004/2007 ed esercizio 2008

Cap. 1 La costruzione degli equilibri di bilancio nelle previsioni iniziali ed assestate

2.1.1	Natura e finalità dell'analisi.	pag. 91
2.1.2	Dimensioni della gestione e pareggio di bilancio.	pag. 94
2.1.3	Equilibri correnti.	pag. 110
2.1.4	Equilibri di parte capitale.	pag. 122
2.1.5	Equilibri entrate/spese per servizi conto terzi.	pag. 130
2.1.6	Equilibri entrate/spese vincolate.	pag. 134

Cap. 2 Il mantenimento degli equilibri nella dinamica gestionale

2.2.1	Gli andamenti della gestione di competenza.	pag. 139
2.2.2	Situazione della gestione corrente.	pag. 142
2.2.3	Situazione di parte capitale.	pag. 150
2.2.4	Saldi delle partite di giro.	pag. 154
2.2.5	Saldi della gestione vincolata.	pag. 156

Cap. 3 La gestione di cassa ed i risultati di amministrazione

2.3.1	Le riscossioni ed i pagamenti in conto competenza.	pag. 158
2.3.2	Le riscossioni ed i pagamenti in conto residui.	pag. 164
2.3.3	Gli equilibri complessivi di cassa e la consistenza a fine esercizio.	pag. 172
2.3.4	Evoluzione della consistenza e composizione dei residui.	pag. 180
2.3.5	Osservazioni sull'andamento delle riscossioni e dei pagamenti per aggregati di bilancio.	pag. 184
2.3.6	I risultati di amministrazione: andamenti e valutazioni di attendibilità.	pag. 203

PARTE III

Cap. 1 Alcuni fenomeni gestionali di particolare rilievo

Le passività latenti da contenzioso, con particolare riguardo ai fenomeni di occupazione acquisitiva di terreni.

- 3.1.1. La situazione dei debiti derivanti dal contenzioso del Comune con le diverse tipologie di creditori: un quadro d'insieme. pag. 210
- 3.1.2. L'individuazione della passività certa nell'analisi sul contenzioso fatta dall'Avvocatura Generale del Comune di Roma. pag. 215
- 3.1.3. L'evoluzione legislativa e Giurisprudenziale delle norme in materia espropriativa. pag. 216

Cap. 2

- 3.2.1. Il sistema di "governance" degli organismi partecipati e controllati. pag. 223
- 3.2.2. La gestione economica di una impresa pubblica; un confronto con il sistema delle imprese private. pag. 230
- 3.2.3. L'area di intervento della Corte dei conti: valutare l'efficienza aziendale delle società partecipate dall'azionista pubblico. pag. 233
- 3.2.4. La valutazione sul sistema di controllo adottato dal Comune di Roma nei riguardi degli organismi partecipati/controllati. pag. 240
- 3.2.5. Il quadro normativo di riferimento. Le indicazioni in materia di fonte comunitaria. pag. 242
- 3.2.6. L'individuazione della struttura amministrativa preposta al controllo del sistema degli organismi partecipati e/o controllati. pag. 248
- 3.2.7. Gli strumenti strutturati di governance del Gruppo. pag. 252
- 3.2.8. Il Dipartimento XV - Direzione e coordinamento del Gruppo Comune di Roma e per le politiche economiche e di sviluppo. pag. 254
- 3.2.9. L'analisi del percorso politico-amministrativo attivato dal Comune di Roma (dal 2004 al 2007). pag. 256
- 3.2.10. Il primo passo: la deliberazione del Consiglio Comunale n. 5/04. pag. 257
- 3.2.11. I nuovi statuti. pag. 258
- 3.2.12. Il codice di corporate governance e il codice di comportamento. pag. 260
- 3.2.13. Relazione Previsionale Aziendale (RPA) e il sistema di reporting gestionale periodico. pag. 263
- 3.2.14. Il Codice per la disciplina delle procedure di ricerca e inserimento di personale. pag. 267
- 3.2.15. I rapporti tra il Comune di Roma, come cliente, e gli organismi controllati/ partecipati. pag. 269
- 3.2.16. I criteri per la determinazione dei compensi degli amministratori delle società partecipate dal Comune di Roma. pag. 272
- 3.2.17. L'attività di riscontro della Gestione commissariale sui crediti vantati dalle società partecipate nei confronti del Comune di Roma. pag. 275
- 3.2.18. La ulteriore attività di competenza della Gestione commissariale: indicazioni. pag. 280

PARTE IV

Cap. 1 I contratti derivati del Comune di Roma al 31 dicembre 2008

4.1.	Introduzione e Normativa.	pag. 283
4.2.	Esame dei singoli derivati stipulati dal Comune di Roma.	pag. 287
4.3.	Ristrutturazione Bond City of Rome.	pag. 295
4.4.	Rappresentazione in bilancio.	pag. 297
4.5.	Considerazioni riassuntive.	pag. 299

PARTE V

Il sistema contabile del Comune di Roma nel nuovo contesto ordinamentale

Cap. 1

5.1.	La contabilità del Comune di Roma nella prospettiva del federalismo fiscale.	pag. 313
5.2.	L'attuazione dell'art. 114, c. 3, Cost., a distanza di otto anni dalla "nuova" Costituzione.	pag. 315
5.3.	I tentativi per dare attuazione all'art. 114, 3° comma, Cost., nel periodo 2001-2008.	pag. 317
5.4.	Il recepimento "parziale" delle innovazioni proposte nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale.	pag. 320
5.5.	L'art. 24 della legge n. 42/2009 costituisce una prima attuazione dell'art. 114, 3° c., Cost..	pag. 324
5.6.	La nozione giuridica di capitale. Il confronto con alcune situazioni analoghe a livello europeo.	pag. 327
5.7.	L'ordinamento contabile "in deroga" introdotto dall'art. 78 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 118, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.	pag. 330
5.8.	La legislazione di riferimento: l'art. 78 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.	pag. 333

CONCLUSIONI

pag. 339

Premessa metodologica

L'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3" e l'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)" consentono alla Corte dei conti, in attuazione di quanto prevede l'art. 100, comma 2, della Costituzione, di sottoporre a verifica la gestione degli Enti Locali.

Tale complesso normativo risulta, comunque, ispirato a una identica "ratio", cioè quella di garantire la conformità dell'attività finanziario-contabile nonché dell'azione sia amministrativa che tecnica di ciascun Ente ai canoni della regolarità contabile, della sana gestione finanziaria e del buon andamento, anche nella prospettiva della responsabile partecipazione agli obiettivi di salvaguardia degli equilibri generali di finanza pubblica (rispetto del "Patto di stabilità interno").

Proprio in forza di tali attribuzioni, la Sezione, sulla base dei dati e delle informazioni rese dall'organo di revisione in indirizzo, ai sensi e per gli effetti della legge n. 266/2005 (legge finanziaria 2006), ha avuto modo di segnalare, con apposite pronunce (nn. 71/g/2007 e 102/2007) al Consiglio comunale di Roma la percepibilità, in base all'andamento delle principali voci di entrata e di spesa riportate nelle scritture esaminate (rendiconto 2005 e bilancio di previsione 2006), di una situazione di squilibrio latente, *prima facie* dovuta ad una ridotta capacità previsionale e ad una gestione non oculata della liquidità.

Si tratta di fenomeni, questi, che si dimostrano suscettibili di produrre effetti distorsivi del buon andamento gestionale, ove non tempestivamente corretti. Alla luce delle verifiche più approfondite effettuate successivamente all'insediamento della nuova Giunta (28 aprile 2008), sia dalla Ragioneria dello Stato-IGF, sia da questa Sezione Regionale di Controllo con la presente relazione, può dirsi che ciò è quanto si è verificato effettivamente nella costruzione degli equilibri di bilancio del Comune di Roma, non sempre ispirata a criteri di prudenza nell'assunzione di passività finanziarie di cui non sembra essere stata valutata adeguatamente *ex ante* la sostenibilità ovvero conseguenti a fenomeni gestionali (perdite delle società partecipate; assunzione di debiti fuori bilancio, derivanti specialmente da sentenze esecutive; ecc.) di cui non è stato valutato appieno l'impatto sul bilancio al fine di predisporre misure preventive di contenimento o di tempestivo rimedio all'atto del loro verificarsi.

Nella consapevolezza della complessità dei fenomeni gestionali sottostanti alle rappresentazioni contabili, la Sezione ha ritenuto, per l'anno 2008, anche ai fini della verifica delle misure consequenziali adottate dall'Ente a seguito delle menzionate pronunzie, di affiancare ai controlli di regolarità contabile di cui all'art. 1, commi 166 e ss. della richiamata legge finanziaria 2006 il più approfondito controllo programmato previsto dalla legge n. 131/2003.

Ciò premesso, i recenti sviluppi delle vicende riguardanti la stabilità economico-finanziaria dell'Ente nonché l'esigenza di avviare una ricognizione delle attività e delle passività in carico al 28 aprile 2008 data di immissione della nuova *governance politica* subentrata nel governo della Città all'esito delle elezioni - hanno indotto la Sezione ad effettuare una verifica approfondita in ordine alle cause che hanno determinato la situazione di difficoltà finanziaria denunciata dalla nuova amministrazione all'atto del subentro, nel tentativo di fornire valutazioni utili ad impostare e perseguire un'adeguata azione di riequilibrio del bilancio e, quindi, della gestione ordinaria, in parallelo a quella da intraprendere, sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 78 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, per il risanamento della gestione pregressa.

In tale contesto si è reso necessario promuovere talune acquisizioni conoscitive e documentali, volte a ricostruire la attuale situazione del bilancio comunale quale risulta dal sistema contabile dell'Ente, specie in relazione a quelle voci di entrata e uscita che rappresentano poste sensibili ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio anche per il futuro.

Ad integrazione, quindi, degli atti depositati (bilancio di previsione per il 2008, parere del Collegio dei revisori, relazione ispettiva predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze - Ispettorato Generale di Finanza) dall'organo di revisione economico - finanziario nel corso di varie audizioni tenutesi nel corso del 2008 e del 2009, la Sezione ha potuto disporre, benché con notevole ritardo sulle scadenze ordinarie anche a causa del rinvio di tali scadenze temporali disposte dalla richiamata disposizione di legge, dei dati del consuntivo relativo all'ultimo esercizio chiuso (2007) sotto la precedente amministrazione, nonché di specifiche informazioni in ordine ad alcuni aspetti meritevoli di approfondimento, in particolare sugli andamenti delle gestioni di competenza, sulla attendibilità dei risultati di amministrazione conseguiti nonché sull'entità dei debiti e dei crediti derivanti da esercizi pregressi, sulle passività latenti e sulla gestione della liquidità. Si è inoltre tentata una ricostruzione della situazione finanziario-contabile a tutto l'esercizio 2008, cosa resa possibile soltanto dall'invio dei relativi dati sulla base del questionario sul consuntivo 2008 trasmesso solo di recente dal Collegio dei revisori

in attuazione dell'obbligo previsto dall'art. 1, co. 166 e ss., della legge n.266/2005. La difficoltà di detta ricostruzione è da attribuire principalmente alla non comparabilità dei dati contabili dell'esercizio 2008 con quelli degli anni precedenti, attesa l'avvenuta separazione della gestione ordinaria da quella commissariale, predisposta in attuazione di quanto previsto dall'art. 78 del D.L. n.112/2008, con il conseguente trasferimento alla gestione straordinaria di una serie di voci contabili relative alle "obbligazioni assunte alla data del 28 aprile 2008"¹.

Tutto ciò premesso, la Sezione, sulla base delle informazioni e dei dati acquisiti in esito a nota istruttoria n. 4263 dell'8 luglio 2008 indirizzata ai competenti uffici del Comune di Roma, ha proceduto ad una analisi dei seguenti aspetti della gestione:

1. sistema dei controlli interni (internal audit), con l'attenzione rivolta soprattutto al grado di funzionalità da ciascuno di essi raggiunto;
2. "peso" assunto via via nel tempo da alcune voci di spesa (personale; rimborso dei ratei di mutui e prestiti) nel corso degli anni considerati (2004 - 2007, con proiezioni al 2008) e tali da ridurre complessivamente il grado di elasticità del bilancio;
 - a) andamento dei residui attivi e passivi;
 - b) incidenza del riaccertamento dei residui per i servizi in conto terzi;
 - c) entità dei debiti fuori bilancio e loro accumulo nel periodo di tempo considerato (2004 - 2007);
 - d) stock dell'indebitamento, avuto anche riguardo alle cause che lo hanno determinato;
 - e) il fenomeno della gestione dei servizi per conto di terzi;
 - f) l'incidenza delle perdite accumulate dalle società partecipate, sempre nel periodo considerato e, ove necessario, anche prima, ai fini di un'azione di ripianamento delle stesse rientrate nella competenza del Comune;
 - g) il fenomeno dei contratti sui "derivati" stipulati fino al divieto introdotto dall'art. del d.l. n. 112/2008.

In relazione a ciò la Sezione regionale ha proceduto, anche sulla base di incontri e di audizioni dei responsabili dei diversi uffici del Comune, alla elaborazione del presente referto, arricchito, in corso di stesura, arricchito da alcune considerazioni relative al "piano di rientro" predisposto dal Sindaco di Roma nella

¹ Come sarà meglio precisato nelle considerazioni conclusive, la riportata espressione del legislatore ha suscitato notevoli dubbi interpretativi, che hanno comportato incertezza sulle obbligazioni oggetto di trasferimento, in parte ancora non risolte.

qualità di "commissario straordinario" del Governo e approvato da quest'ultimo nel dicembre del 2008.

L'estensione dell'indagine conoscitiva a detta fase di risanamento, pur comportando un inevitabile allungamento dei tempi di elaborazione del referto al di là del tempo programmato (giugno/luglio 2009), ha consentito di acquisire dati e informazioni utili a meglio delineare il quadro normativo-finanziario, tuttora caratterizzato da notevole incertezza, su cui si basano le prospettive di risanamento perseguite con l'originaria disposizione contenuta nel più volte richiamato decreto legge n. 112 del 2008.

PARTE PRIMA
(relatore Cons. Rosario Scalia)

Note di carattere generale: Il sistema contabile del Comune

SEZIONE I

Capitolo I

Le regole contabili seguite dall'Ente

1.1.1. Il vigente regolamento di contabilità

Ai fini dell'indagine, lo Statuto del Comune, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 122 del 17 luglio 2000 e successivamente modificato nel 2001 e nel 2004² assume specifica rilevanza per le disposizioni che regolano la materia della contabilità (artt. 37-41) e del sistema organizzatorio relativo (art.34, commi 6 e 7; art. 35).

Più specificamente, l'articolo 37 (Capo VII, "Finanza, contabilità e revisione economico-finanziaria"), prevede che l'ordinamento contabile del Comune risulti disciplinato da specifico regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi e in conformità alle norme dello Stato.

Infine, è doveroso il richiamo all'art. 35, allo specifico Capo V, "Amministrazione comunale" che prevede la disciplina dei controlli interni, alla cui organizzazione e funzionamento si è ritenuto di dedicare specifica attenzione in un paragrafo successivo .

Si ritiene utile segnalare, poi, le norme, contenute nel cap. VI "Servizi pubblici locali" relative ai servizi pubblici locali che abbiano per oggetto la produzione di beni ed attività rivolte a fini sociali e per promuovere lo sviluppo economico e sociale; l'art 36 stabilisce, infatti, come la scelta delle forme di gestione degli stessi debba essere effettuata sulla base di valutazione di opportunità, di convenienza economica e di efficienza di gestione, avuto riguardo alla natura dei servizi da erogare ed ai concreti interessi pubblici da perseguire.

Lo Statuto Comunale, composto da 43 articoli, suddivisi in 7 Capi, risulta essere aderente in buona sostanza alle linee di principio fissate dalla vigente normativa, anche se lo stesso non risulta aggiornato con quanto prescritto dall'art.

² Allo stato degli atti risulta essere stato modificato con le seguenti deliberazioni del Consiglio Comunale: n. 22 del 19 gennaio 2001; n. 1 del 12 gennaio 2004; n. 10 del 26 gennaio 2004.

1 del decreto legge 30 dicembre 2004, n. 314, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° marzo 2005, n. 26.

Infatti, tale disposizione stabilisce che, "in caso di inadempienza degli organi degli enti locali, spetta agli statuti disciplinare le modalità di nomina del commissario per la predisposizione dello schema ed approvazione del bilancio, nelle ipotesi previste dall'art. 141, comma 2, del TUEL. Nel difetto della previsione normativa, alla nomina del commissario provvede il prefetto". Si richiama l'attenzione sul fatto che tale disposizione è stata confermata dall'art. 1 del decreto legge 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazione, dalla legge 31 maggio 2005, n. 88.

Il Regolamento di contabilità del Comune risulta essere stato adottato, in esecuzione del richiamato articolo 37 dello Statuto³ con deliberazione assunta dal Consiglio Comunale n. 4 del 25 gennaio 1996 e, successivamente, modificato nell'anno 1997 (delib. n. 1 del 13 gennaio 1997 e delib. n. 2713 del 4 luglio 1997).

Esso risulta articolato in 11 Titoli e in 150 articoli.

Per quanto di interesse, la Sezione rileva come siano da ritenere adeguati comunque alla vigente normativa l'art. 86, concernente l'affidamento del servizio di tesoreria, dato che l'art. 210 del T.U.E.L. prevede che esso debba essere effettuato "mediante le procedure ad evidenza pubblica", così come l'art. 129, comma 1, sulla sussistenza della validità delle sedute del collegio dei revisori nell'esercizio delle funzioni in aderenza all' articolo 237, comma 1 del T.U.E.L., il quale prevede, appunto, che il collegio sia costituito validamente anche con l'intervento di soli due componenti.

Il regolamento di contabilità all'esame disciplina le procedure e le modalità di formazione degli strumenti di programmazione e di bilancio, la gestione del bilancio annuale di previsione, gli investimenti, il servizio di tesoreria, gli strumenti di rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione, la revisione economico-finanziaria, il controllo interno di gestione e altri istituti contabili idonei ad

³ L'articolo 37 St. così recita: "L'ordinamento contabile del Comune è disciplinato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi ed in conformità alle norme dello Stato".

assicurare il buon funzionamento dell'amministrazione; inoltre, anche l'organizzazione della Ragioneria Generale e ne stabilisce le competenze specifiche⁴.

In aderenza alle disposizioni di cui al d. lgs. n. 77 del 1995, ora rifluite negli artt.149-269 del d.lgs. n. 267/2000, il regolamento disciplina le modalità con cui deve essere effettuato il riscontro degli impegni di spesa e, in particolare, la resa del parere di regolarità contabile (art. 54), nonché le segnalazioni obbligatorie che il responsabile del servizio finanziario deve effettuare in caso in cui risultino accertati vizi che inficiano i provvedimenti assunti dai dirigenti (art. 56, comma 2) delle competenti unità organizzative.

Il Titolo III (articoli 10-40) delinea i principi relativi ai contenuti del bilancio, alla sua formazione e agli strumenti e modalità operative per il raggiungimento dei fini che si prefigge l'ente di conseguire nel periodo considerato.

Il Titolo IV (artt. 41-105), articolato in 9 Sezioni, fissa la normativa in ordine alla gestione del bilancio, mentre il Titolo V (artt. 106-135), articolato in 22 Sezioni, si occupa della gestione del patrimonio.

Dopo il Titolo VI (artt. 115-123), articolato in 2 Sezioni, che si occupa del rendiconto dell'Ente, nel Titolo IX risulta esposta la disciplina relativa al controllo di gestione.

La Sezione, nel corso dell'indagine, ha rilevato come il Regolamento risulti essersi conformato ai principi fissati dal vigente d. lgs 18 agosto 2000 n. 267, recante il " Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" anche se, per non essere stato ancora aggiornato, in esso sono richiamati ancora i principi contabili contenuti nel d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 ("Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali"), come modificato e integrato dal d.lgs 11 giugno 1996, n. 336, le cui norme sono state abrogate in tutto o in parte dall'art. 274 del citato Testo unico.

Al di là della opportunità di adeguare il complesso delle disposizioni regolamentari al T.U.E.L. del 2000, la Sezione ritiene quanto mai opportuno che l'Ente si doti di un documento che disciplini l'intero "sistema dei documenti di bilancio".

⁴ Così l'art.2 del regolamento di contabilità del Comune.

Pertanto, il regolamento di contabilità non solo dovrebbe essere aggiornato tenendo conto delle osservazioni sopra riportate, ma dovrebbe considerare anche i seguenti ulteriori riferimenti contenuti:

- a) nella normativa recata dalle annuali "leggi finanziarie", con particolare riguardo alle disposizioni che hanno apportato modifiche e/o integrazioni al T.U.E.L.;
- b) nei postulati e nei principi contabili approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;

Non risulta che il Comune di Roma si sia dotato di uno specifico regolamento del Servizio di Provveditorato ed Economato⁵.

La Sezione ritiene che ad una revisione e a un aggiornamento di tale regolamento sulla base delle numerose norme di legge emanate nel frattempo, l'Amministrazione debba provvedere quanto prima, anche per adeguare la propria gestione contrattuale alle disposizioni contenute nel d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni e integrazioni.

In particolare, per quanto riguarda la gestione di cassa, la Sezione ravvisa l'opportunità che vengano disciplinati ed inseriti nel regolamento di contabilità, in quanto riguardanti le disposizioni del T.U.E.L. "sui conti degli agenti contabili interni" (art. 233), i seguenti aspetti:

- a) la tipologia di spese ammissibili, con la precisazione che si tratti di spese non programmabili secondo le procedure amministrative ordinarie o che alimentino il magazzino e con la definizione del limite unitario per ciascun buono d'ordine di modesta e limitata entità;
- b) la dotazione, all'inizio d'esercizio, di un fondo, da reintegrare periodicamente previa presentazione del rendiconto documentato che deve essere costituito presso il tesoriere con apposito mandato di pagamento o altra forma di gestione, sul quale l'economista può prelevare la somma necessaria per mantenere presso di sé somme liquide che non eccedano il normale fabbisogno di cassa giornaliero.

⁵ L'attività degli economisti, operanti presso ciascun Dipartimento, Ufficio Extradipartimentale e i Municipi è oggi regolamentata da una nota circolare prot. n. 2061 del 10 gennaio 1997.

Disposizioni queste finalizzate al perseguimento di alcuni specifici obiettivi: da un lato, quello di evitare di mantenere presso l'agente somme liquide non necessarie, che altrimenti risulterebbero produttive di interessi; dall'altro, quello di evitare di assumere responsabilità gestionali per eventuali furti o manomissioni; dall'altro ancora, quello di poter realizzare l'accentramento nell'unico soggetto di diritto (tesoriere) della gestione di fondi con limitate e sporadiche operazioni di cassa per le quali non sia possibile provvedere in altro modo.

Inoltre, sarebbe opportuno che fossero disciplinati il contenuto e le modalità di resa del conto giudiziale, le modalità di tenuta della contabilità economale, la periodicità in ordine alle verifiche di cassa, le responsabilità di gestione delle somme, i soggetti deputati ai riscontri e alle verifiche di regolare gestione e discarico.

1.1.2 Fasi del processo di pianificazione generale e "budgetaria".

A norma dell'art. 30 del Regolamento di contabilità del Comune, il processo di formazione dei documenti previsionali di bilancio avviene in maniera integrata.

Infatti, tale articolo dispone che il processo di formazione della relazione previsionale e programmatica, del bilancio pluriennale, del bilancio annuale di previsione e del piano esecutivo di gestione ha inizio contestuale il 15 aprile di ciascun anno a cura degli incaricati della direzione dei dipartimenti e degli uffici di cui all'art. 5 del regolamento di organizzazione, approvato con deliberazione consiliare n. 73 del 10 aprile 1995, e dei coordinatori delle circoscrizioni di cui al regolamento sul decentramento amministrativo approvato con deliberazione consiliare n. 38 del 15 febbraio 1995.

Le proposte concernenti i documenti previsionali sopraindicati sono redatte sulla base delle linee-guida deliberate dalla Giunta comunale e delle indicazioni metodologiche elaborate dal dipartimento "Politiche del bilancio e delle risorse". Esse devono contenere tutti gli elementi stabiliti nello stesso regolamento (artt. 31,32,33, e 34).

Mentre le proposte dei dipartimenti sono redatte d'intesa con i decisori politici competenti (assessori) e sono sottoposte al parere del consiglio di dipartimento ai sensi dell'art. 6 del Regolamento sull'ordinamento degli uffici, le proposte delle circoscrizioni sono sottoposte al parere del consiglio di coordinamento di cui all'art. 45 del regolamento sul decentramento amministrativo e sono deliberate entro il 31 maggio dal Consiglio circoscrizionale, ai sensi dell'art. n. 36 del regolamento medesimo.

Circa i tempi, è previsto che entro il 31 maggio successivo, i dirigenti trasmettano le proposte documentate alla Ragioneria Generale.

In ordine ai contenuti lo stesso Regolamento prevede, per la formazione della relazione previsionale e programmatica, quali debbano essere gli elementi occorrenti: la descrizione analitica dei programmi e progetti così come definiti dall'art. 10 dello stesso Regolamento.

A tal fine la Ragioneria Generale è tenuta a curare l'aggregazione e il coordinamento degli elementi costitutivi della relazione previsionale e programmatica e a predisporre la bozza nella quale sono contenute le parti analitiche di cui al richiamato articolo 10, nonché la eventuale documentazione richiesta dalla regione, in ordine alla specificazione analitica delle entrate e delle spese, secondo gli obiettivi della programmazione finanziaria regionale e alla dimostrazione del rispetto dei limiti della capacità d'indebitamento.

In ordine alla formazione del bilancio pluriennale, il regolamento di

contabilità prevede che le proposte relative siano formulate sulla base dei seguenti criteri :

- a) le entrate tributarie debbono essere indicate nell'ammontare presunto sulla base dell'andamento del gettito dell'anno in corso e del triennio precedente, nonché sulla base delle previsioni più attendibili di sviluppo in riferimento alle modificazioni attese e prevedibili degli elementi costitutivi dei singoli tributi;
- b) le entrate continuative o ricorrenti, derivanti da trasferimenti statali e regionali, vanno previste tenendo conto dei criteri di formazione e di ripartizione dei fondi indicati dalla legge o, in mancanza, in misura non superiore per ciascun anno all'importo delle ultime assegnazioni;
- c) le entrate extratributarie devono risultare iscritte tenendo conto sia dell'andamento del gettito dell'anno in corso, sia di quelli del triennio precedente, sia che delle caratteristiche di ciascun cespite anche in relazione agli equilibri gestionali dei singoli servizi ed alle correlate destinazioni di spesa;
- d) le entrate in conto capitale non derivanti da indebitamento vanno indicate in base alla valutazione analitica dei singoli cespiti;
- e) le entrate derivanti da mutui sono da prevedere tenendo presenti la capacità d'indebitamento del Comune, nel rispetto dell'equilibrio economico-finanziario del bilancio.

Si sottolinea che le proposte concernenti le previsioni di spesa da iscrivere nel bilancio pluriennale debbono essere formulate in relazione agli impegni che si ritiene possano essere assunti in ciascun esercizio; le previsioni debbono tenere conto dei programmi, dei progetti e di ogni altro elemento atto a rendere la previsione attendibile e realizzabile.

A tal fine è previsto che sia la Ragioneria Generale a curare l'aggregazione e il coordinamento delle proposte e ad elaborare la bozza di bilancio pluriennale con le caratteristiche e i contenuti stabiliti all'art. 12 dello stesso Regolamento.

Infine, per la formazione del bilancio annuale di previsione, l'art. 33 del Regolamento di contabilità prevede che le proposte attinenti alle previsioni di entrata debbano essere formulate in base agli elementi indicati nello stesso Regolamento (art. 32, comma 1).

Prescrizioni specifiche sono contenute nello stesso articolo con riferimento alle uscite, con riferimento alle previsioni di spesa riguardanti i contratti d'opera, l'acquisto di beni e servizi e quelle di investimento. Naturalmente ogni proposta di variazione in aumento degli stanziamenti di spesa o in diminuzione delle previsioni

di entrata, rispetto a quelle contenute nel bilancio dell'esercizio in corso, deve contenere l'indicazione analitica dei motivi che la giustificano.

Ai sensi dell'articolo 34 dello stesso Regolamento la proposta di piano esecutivo di gestione deve essere redatta sulla base delle esigenze e delle indicazioni delle unità organizzative in cui il dipartimento, l'ufficio o la circoscrizione si articolano.

Pertanto, alla luce delle prescrizioni normative richiamate, è la Ragioneria Generale che avvia il procedimento formativo dei documenti di bilancio assicurando in tal modo concreta esecuzione all'art. 30. Reg. cont..

E sono queste le fasi in cui tale procedimento si articola, risultando esse affidate alla gestione della I^a Unità Organizzativa, presso cui operano quattro dipendenti.

In primo luogo viene emanata la circolare concernente gli indirizzi metodologici sulla base delle linee guida della Giunta. In tale prospettiva la Giunta generalmente non adotta tali linee guida come documento a sé stante ma contestualmente al DPF previsto dallo Statuto che indica, come detto, criteri e parametri, e, aggiungiamo, macro obiettivi strategici, che costituiscono le vere e proprie linee guida.

Considerato che il DPF viene adottato contestualmente all'assestamento (generalmente intorno al mese di luglio) la circolare di indirizzo metodologico di cui al citato art. 30 del Regolamento non parte entro il 15 aprile, ma molto più tardi (nel 2003, il 4 agosto; nel 2004, il 5 agosto; nel 2005 il 4 agosto; nel 2006 il 4 agosto; nel 2007, il 2 agosto; nel 2008 non risultava ancora emanata al momento della stesura del presente referto).

In secondo luogo, successivamente all'invio della circolare metodologica, la 1a U.O. Programmazione presta assistenza metodologica agli Uffici redattori della Relazione del settore di competenza, nel cui ambito vigila sul rispetto dei tempi dell'inoltro del documento in questione.

Successivamente, al momento della ricezione della richiesta documentazione, si procede alla relativa rielaborazione redazionale concordando con i titolari dei programmi e dei progetti le eventuali modifiche da apportare.

L'ultima fase di elaborazione della RPP è costituita dal completamento delle restanti sezioni e schemi previsti dal Dpr n. 326/1998.

Una volta completata la redazione ai sensi del Dpr n. 326, la RPP viene sottoposta al vaglio del competente assessore al bilancio il quale, unitamente allo schema di deliberazione del bilancio, la presenta alla Giunta Comunale per l'avvio del procedimento di approvazione che si conclude con la deliberazione consiliare.

Successivamente alla deliberazione del bilancio e della RPP si procede, ai sensi dell'articolo 169 del Tuel alla elaborazione definitiva del Piano esecutivo di gestione secondo le seguenti modalità: invio di una circolare di indirizzo operativo con la quale si trasmette agli uffici il bilancio e la RPP deliberati dal consiglio comunale. In questo contesto si invitano gli uffici a verificare la coerenza della bozza di Peg (elaborata in precedenza unitamente alla RPP) alla luce della deliberazione consiliare.

Gli Uffici, sempre assistiti dalla prima U.O., modificano, se necessario gli obiettivi gestionali (in relazione alle dotazioni effettivamente disponibili in base alla deliberazione di bilancio) e l'assegnazione delle risorse ai singoli responsabili dei servizi (modificando, eventualmente, la porzione del centro di costo destinata a ciascun responsabile).

In estrema sintesi, l'iter procedurale della programmazione comunale è il seguente:

- a) Il primo passo è costituito dalle Linee Programmatiche del Sindaco che rappresentano il livello macro della programmazione da cui discende l'articolazione della programmazione settoriale e gestionale.
- b) Il Documento di programmazione finanziaria (DPF): lo Statuto ne delimita il campo alla definizione della "manovra di finanza locale" - cioè le modalità di progettazione del l'equilibrio di bilancio - e alla indicazione dei "criteri e dei parametri per la formazione dei bilanci". Tuttavia esso ha assunto negli ultimi anni una valenza di documento di programmazione generale "*tout court*" duplicando alcuni contenuti poi meglio specificati nella relazione di cui al punto successivo.
- c) La Relazione Previsionale e Programmatica (RPP), allegata al bilancio, costituisce l'articolazione delle strategie e degli obiettivi nei programmi e nei progetti, così come disposto dal Dpr n. 326/1998.
 - i) La RPP si è articolata in programmi e progetti, dove il programma coincide con gli uffici apicali (Dipartimenti, Uff. extradipartimentali, Municipi), mentre il progetto non ha corrispondenza con la struttura organizzativa.
 - ii) La RPP 2008-2010 è composta da circa 50 programmi e circa 700 progetti.
 - iii) Considerato che i macroobiettivi delineati nella RPP sono destinati a

travasarsi sul PEG e che quest'ultimo deve necessariamente avere una corrispondenza con la struttura organizzativa, la RPP 2009-2011, pur continuando a mantenere la struttura prevista dal Dpr n. 326/1998, si articola in programmi (che coincidono con la macrostruttura organizzativa) e in progetti che coincidono non più con i centri di costo (che non hanno alcun legame con l'organizzazione comunale) ma con le unità organizzative in cui si articola il programma.

- d) Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) che, si ricorda, non è vincolato ad alcuno schema predefinito per legge, articola i macroobiettivi delineati nella RPP in centri di responsabilità (che corrispondono alle unità organizzative dirigenziali) e affida gli obiettivi di gestione così articolati ai dirigenti responsabili, unitamente alle dotazioni necessarie: sulla base degli obiettivi di gestione delineati nel PEG (ed in particolare della metodologia DPO) viene valutato il risultato dell'operato dei dirigenti, con relativa retribuzione.

1.1.3 Struttura ed articolazione del bilancio annuale di previsione e relativi allegati.

Secondo quanto prevede l'art. 13 del Regolamento di contabilità dell'Ente, il bilancio annuale di previsione costituisce lo strumento fondamentale mediante il quale il Comune programma e gestisce la propria attività nell'anno finanziario cui si riferisce. Ed è chiarito come tale bilancio debba essere redatto in termini di competenza .

Ai sensi dell'art. 15 del richiamato Regolamento di contabilità, il bilancio annuale di previsione è composto di due parti, di cui una relativa all'entrata, l'altra alla spesa.

La parte "Entrata" è ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse in relazione, rispettivamente, alla fonte di provenienza, alla tipologia e alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata.

I titoli dell'entrata sono:

- Titolo I - Entrate tributarie.
- Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri Enti Pubblici, anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione.
- Titolo III - Entrate extra tributarie.
- Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti.
- Titolo V - Entrate derivanti da accensione di prestiti.
- Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi.

Invece, la parte "Spesa" è ordinata in titoli, funzioni, servizi e interventi, in relazione, rispettivamente, ai principali aggregati economici, alle funzioni del Comune, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività e alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio.

La parte "Spesa" è leggibile anche per programmi, dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio.

I titoli della spesa sono:

- Titolo I - Spese correnti
- Titolo II - Spese in conto capitale
- Titolo III - Spese per rimborso di prestiti
- Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi.

Le spese in conto capitale comprendono le partite che attengono agli investimenti diretti e indiretti, alle partecipazioni azionarie e ai conferimenti, nonché alle operazioni per concessioni di crediti.

Le spese per rimborso di prestiti comprendono la quota capitale delle rate di ammortamento dei mutui e le somme dovute per capitale a fronte di ogni altra operazione di prestito.

Le spese correnti comprendono tutte le altre spese, ad eccezione dei servizi per conto di terzi.

A tal riguardo, i servizi per conto di terzi comprendono esclusivamente le entrate e le spese che costituiscono, nello stesso tempo, un debito ed un credito per il Comune.

Ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa indicano:

a) l'ammontare degli accertamenti o degli impegni risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento e la previsione aggiornata relativa all'esercizio in corso;

b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

L'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui all'articolo 18, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese.

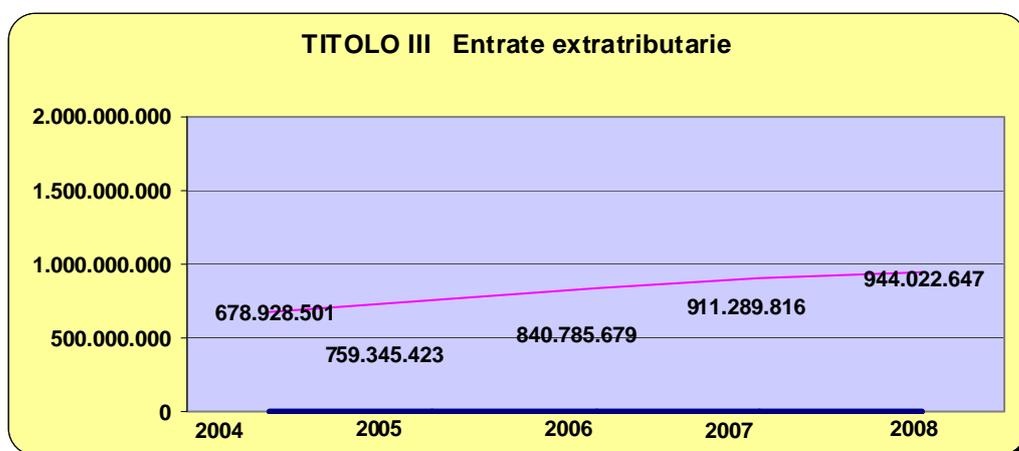
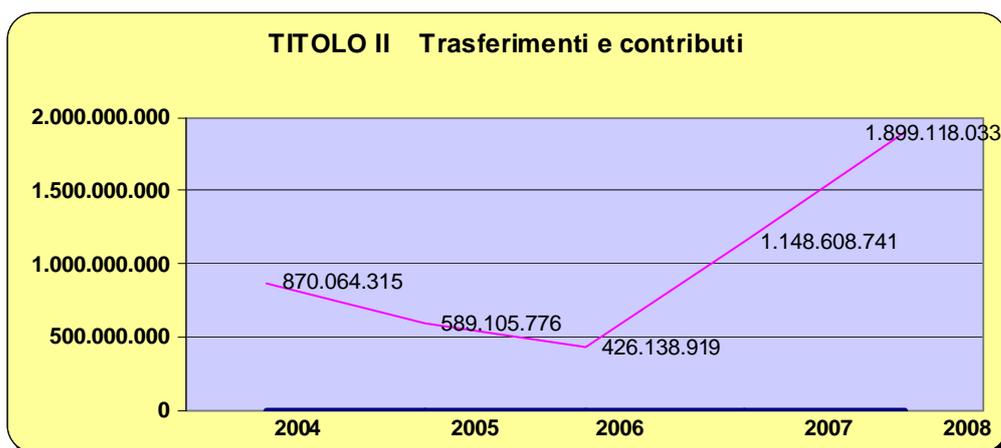
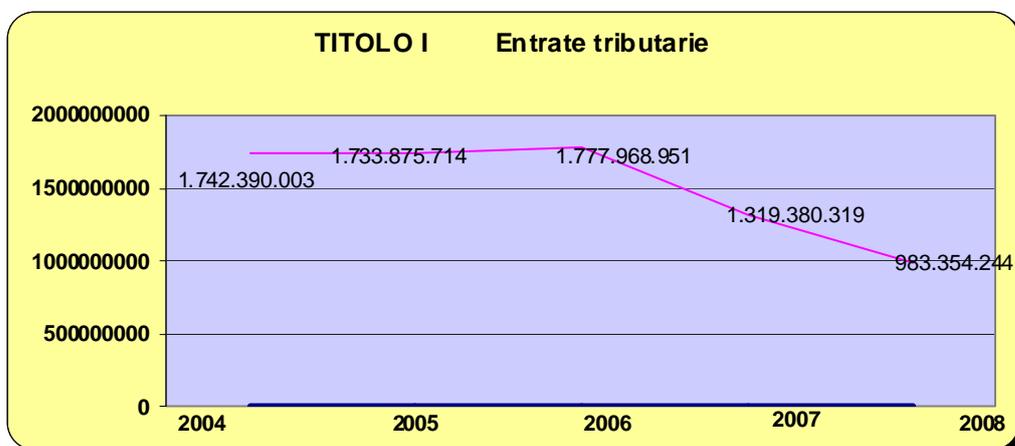
II sistema delle entrate del Comune di Roma

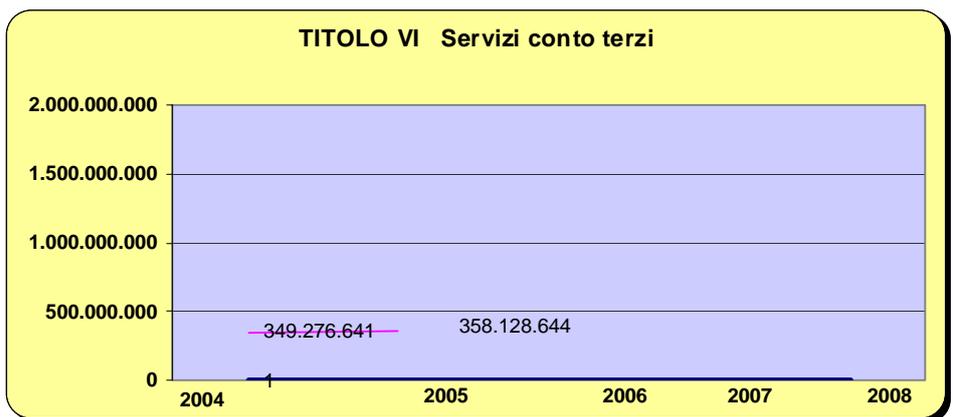
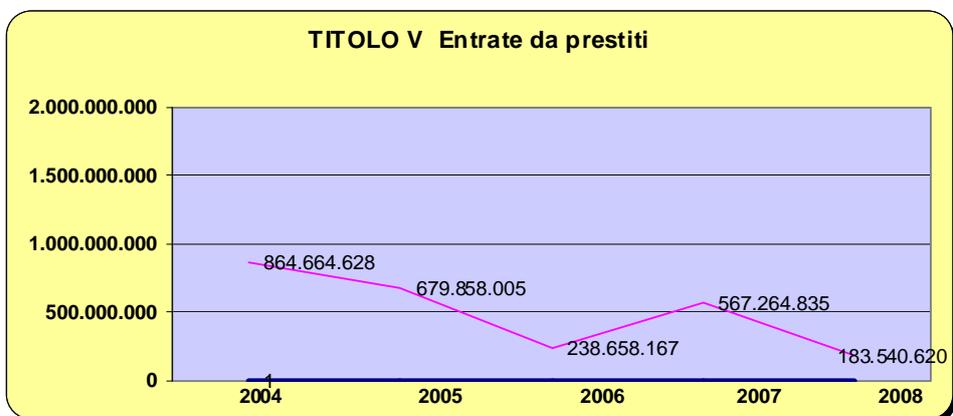
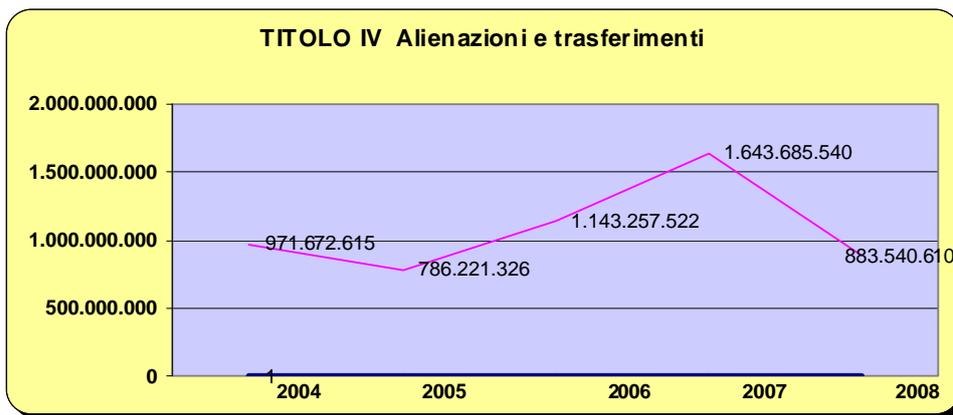
Titolo I	Entrate tributarie
Titolo II	Entrate derivanti da contributi e trasferimenti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto a funzioni delegate dalla Regione
Titolo III	Entrate extratributarie
Titolo IV	Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti
Titolo V	Entrate derivanti da accensioni di prestiti
Titolo VI	Entrate da servizi per conto terzi

II sistema delle spese del Comune di Roma

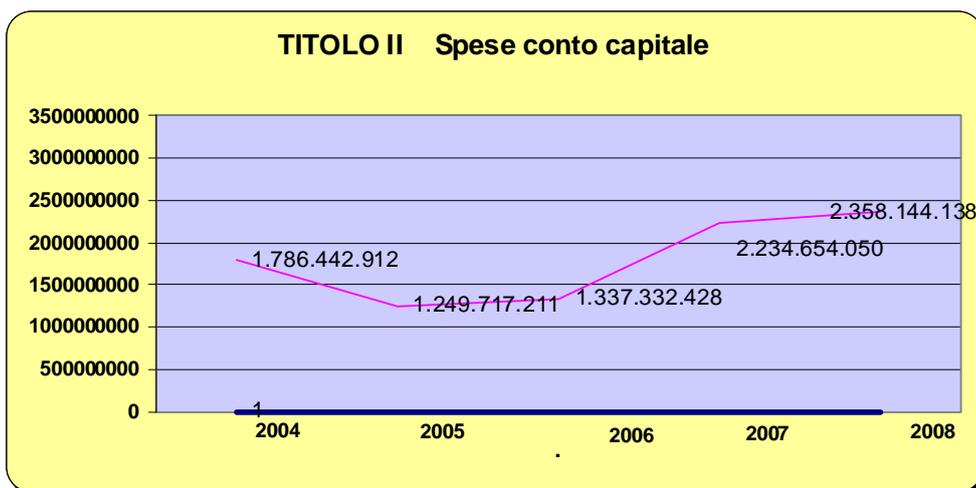
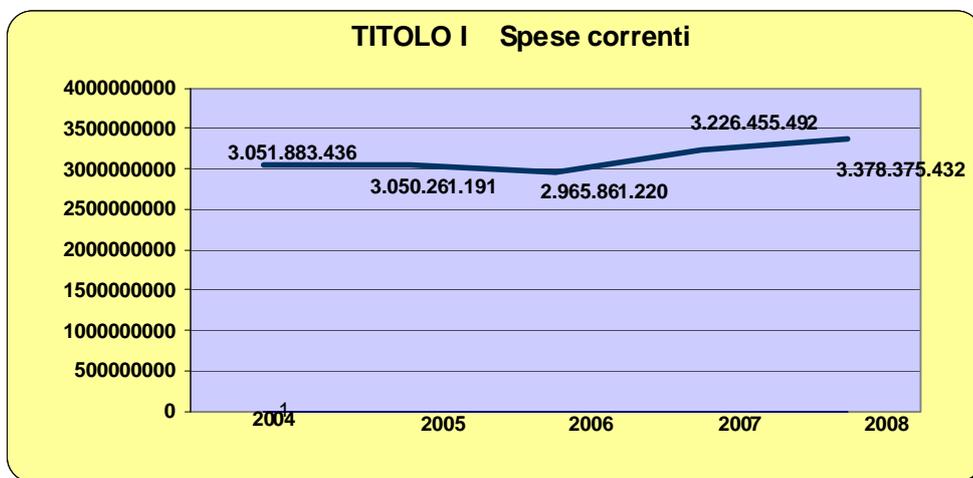
		Funzioni
Titolo I	Spese correnti	12
Titolo II	Spese in conto capitale	12
Titolo III	Spese per rimborso di prestiti	12
Titolo IV	Spese per servizi per conto terzi	1 (8 servizi)

L'andamento delle entrate del
Comune di Roma: il quadro
d'insieme. dal 2004 al 2008

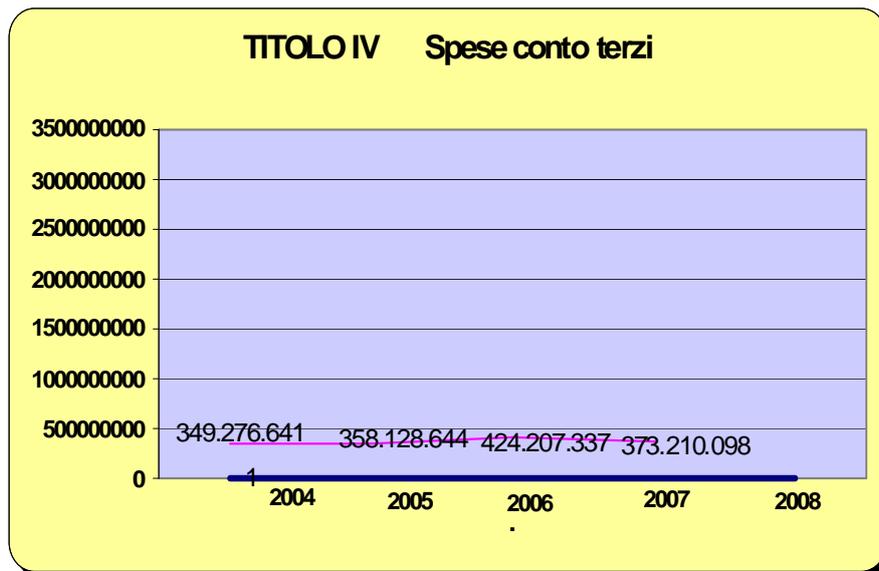
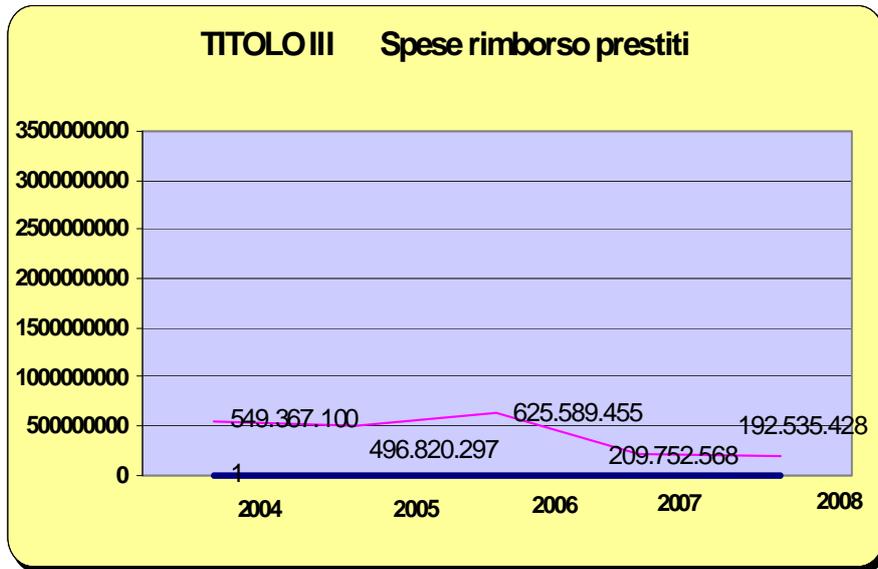




L'andamento delle spese del Comune di Roma: il quadro d'insieme, dal 2004 al 2008.



Fonte: Dati forniti da Comune di Roma - Assessorato al Bilancio (Ragioneria Generale, relativi alla fase di impegno)



Fonte: Dati forniti da Comune di Roma - Assessorato al Bilancio (Ragioneria Generale, relativi alla fase di impegno)

II sistema delle entrate del Comune di Roma

	2004	%	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%
TITOLO I	1.742.390.003	32%	1.733.875.715	35%	1.777.968.951	37%	1.319.380.319	22%	983.354.244	15%
TITOLO II	870.064.315	16%	589.105.776	12%	426.138.919	9%	1.148.608.741	19%	1.899.118.033	29%
TITOLO III	678.928.501	12%	759.345.424	15%	840.785.679	17%	911.289.816	15%	944.022.647	14%
TITOLO IV	971.672.615	18%	786.221.327	16%	1.143.257.522	24%	1.643.685.540	28%	883.540.610	13%
TITOLO V	864.664.628	16%	679.858.005	14%	238.658.167	5%	567.264.835	10%	1.192.778.307	18%
TITOLO VI	349.276.641	6%	358.128.644	7%	424.207.337	9%	373.210.098	6%	727.340.227	11%
TOTALE	5.476.996.703	100%	4.906.534.891	100%	4.851.016.575	100%	5.963.439.349	100%	6.630.154.068	100%

Fonte: Dati forniti dal Comune di Roma - Assessorato al Bilancio (Ragioneria Generale), relativi alla fase dell'accertamento. I dati globali sono rinvenibili nella parte seconda.

Il sistema delle spese del Comune di Roma

	2004	%	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%
TITOLO I	3.051.883.436	53%	3.050.261.192	59%	2.965.861.220	60%	3.203.960.038	53%	3.378.375.432	51%
TITOLO II	1.786.442.912	31%	1.249.717.212	24%	1.337.332.428	27%	2.231.952.732	37%	2.358.144.138	35%
TITOLO III	549.367.100	10%	486.820.297	9%	196.749.882	4%	198.931.900	3%	192.535.428	3%
TITOLO IV	349.276.641	6%	358.128.644	7%	424.207.337	9%	373.210.098	6%	727.340.227	11%
TOTALE	5.736.970.089	100%	5.144.927.345	100%	4.924.150.867	100%	6.008.054.768%	100%	6.656.395.225	100%

Fonte: Dati forniti dal Comune di Roma - Assessorato al Bilancio (Ragioneria Generale), relativi alla fase dell' impegno.
I dati globali sono rinvenibili nella parte seconda.

1.1.4 I registri contabili e le scritture non obbligatorie: tipologie. Contenuti e modalità di compilazione.

A norma dell'art. 124 del Regolamento di contabilità del Comune, la Ragioneria Generale cura la tenuta di un sistema di scritture contabili rivolto alla completa ed esatta rilevazione degli aspetti finanziari, patrimoniali ed economici della gestione del Comune.

In relazione a ciò il sistema di contabilità generale del Comune di Roma risulta costituito da: un sistema di contabilità finanziaria, da un sistema di contabilità patrimoniale, nonché da un sistema derivato di scritture di rettifica e di assestamento per la determinazione del conto economico.

Il Comune di Roma, per la gestione del sistema contabile si avvale di procedure informatiche.

Avuto riguardo alla contabilità finanziaria, l'art. 125 del Regolamento di contabilità specifica che tale sistema è chiamato a rilevare i fenomeni di gestione che comportano - per ciascuna risorsa, intervento o capitolo - operazioni finanziarie in termini di competenza con riferimento agli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale di previsione, e operazioni in termini di cassa, con riferimento alla competenza ed ai residui attivi e passivi. Sono, pertanto, soggetti a registrazione nella contabilità finanziaria gli accertamenti e le riscossioni delle entrate, nonché gli impegni e i pagamenti delle spese.

La contabilità finanziaria è tenuta a rilevare, altresì, i movimenti finanziari di competenza e di cassa con riferimento alle risorse, agli interventi e ai capitoli del piano esecutivo di gestione di cui all'articolo 25 dello stesso Regolamento.

È previsto che le scritture della contabilità finanziaria consistono nella tenuta del libro giornale di cassa, del libro mastro e di ulteriori libri e registri utili ai fini della rilevazione degli aspetti finanziari della gestione.

Per le attività esercitate in regime d'impresa, e tenute in specifici centri di costo e ricavo, le scritture finanziarie debbono essere integrate con specifiche registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi delle disposizioni vigenti in materia e in adempimento degli obblighi fiscali in esse previsti.

Relativamente alla contabilità patrimoniale, l'art. 126 del Regolamento di contabilità prevede che essa debba rilevare la consistenza del demanio e del patrimonio del Comune all'inizio dell'esercizio finanziario, le variazioni intervenute

nel patrimonio nel corso dell'anno, sia per effetto della gestione del bilancio che per altre cause, l'incremento o decremento netto del patrimonio iniziale.

In merito, le scritture della contabilità patrimoniale consistono nella tenuta degli inventari di cui al titolo VI, sezione II dello stesso Regolamento, di registri di consistenza dei beni, di partitari e di ogni altra scrittura utile ai fini della rilevazione degli aspetti patrimoniali della gestione e della valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio .

La chiusura a fine esercizio delle scritture di contabilità patrimoniale deve consentire, quindi, di determinare l'avanzo, il pareggio o il disavanzo patrimoniale attraverso la formazione del conto del patrimonio .

Infine, avuto riguardo alla contabilità economica, l'art.127 del Regolamento di contabilità prevede che i costi e i ricavi debbano essere rilevati con riferimento a ciascun centro di costo e/o ricavo da individuare ogni anno con deliberazione della Giunta Comunale in sede di definizione del piano esecutivo di gestione, in modo da assicurare che ciascun centro di costo e ricavo rientri integralmente in un unico dipartimento o in una unica Circostrizione o in un unico Ufficio extra dipartimentale.

A tal fine la Ragioneria Generale è tenuta ad adottare un sistema di scritture idoneo a determinare i valori da iscrivere nel conto economico.

1.4.1.1. Il sistema contabile informatizzato del Comune di Roma.

Come si è già accennato (art. 124, comma 3, Reg. cont.), la Ragioneria Generale del Comune di Roma si avvale del Sistema Contabile Integrato SAP/R3; la denominazione del Sistema Contabile come "Integrato" significa che tutti i moduli in esso compresi utilizzano lo stesso database, mantenendo i dati in sincronia tra loro ed evitando che si verifichino duplicazioni.

In risposta allo specifico questionario di controllo messo a punto in sede istruttoria, il Comune ha evidenziato come tal Sistema non possa essere descritto secondo un'architettura verticale che, in astratto, lo suddivida in parti centrali e periferiche, in considerazione del fatto che ogni modulo ha un'importanza centrale per gli altri a esso collegati quanto alla 'natura' dei dati.

D'altra parte, il Sistema è configurato in maniera tale da potersi interfacciare con altri Sistemi Esterni, quali, ad esempio, il Sistema del Personale, il Sistema della Tesoreria, ecc...

Tuttavia, se 'centrale' e 'periferico' si riferiscono alla Gestione del Sistema, si può affermare che "centrale" è la VIII Unità Organizzativa della Ragioneria Generale, la quale presiede alla manutenzione ed evoluzione del Sistema, sia secondo le richieste e i suggerimenti degli altri servizi, che sono, in questo senso, periferici, sia secondo le valutazioni della stessa VIII U. O..

A partire dal 2003, anno di messa in esercizio del Nucleo del Sistema (Contabilità Finanziaria ed Economico/Patrimoniale), lo sviluppo progressivo di queste e di altre funzionalità ha permesso di eliminare i sistemi precedenti (SIGG, SIPGI, SIAC) e, in alcuni casi, ha fornito un sistema unico laddove esistevano sistemi locali (tali erano il Ciclo Acquisti, o i Ruoli Assistenze).

In questi casi, l'assunzione di un software integrato ha velocizzato le attività, ridotto gli errori ed evidenziato la possibilità di estendere tali vantaggi ad aree collegate e non ancora servite.

Infatti, nel tempo, grazie al lavoro coordinato tra i Dipartimenti, il sistema ha iniziato a ospitare con sempre maggiore frequenza anche dati di natura non strettamente contabile (qualifica e livello del personale, matricole degli immobili, numero degli asili nido, numero delle mense, numero delle concessioni commerciali, patrimonio librario...), poiché SAP R/3 contiene in sé la possibilità di gestirli.

In seguito a questa apertura del Sistema, la Ragioneria ha fornito agli Uffici Amministrativi le utenze di accesso (ad oggi, le utenze usate dalla Ragioneria sono circa il 30 % del totale) e la formazione necessaria per accedere e operare.

Così si è potuto delegare gran parte degli inserimenti dei dati (il c.d. Data Entry) di cui prima si faceva carico, dovendoli ricevere su carta o su mezzi informatici inadeguati al colloquio con SAP R/3 o coi sistemi precedenti.

In questo modo la Ragioneria Generale può dedicare le risorse disponibili alla sua funzione principale, che è quella di effettuare il controllo.

Inoltre, si può affermare come tale modo di operare si dimostri in linea con i desiderata del progetto "Roma città Metropolitana", che prevede, appunto, il decentramento di molte attività ai Municipi di competenza.

Si è potuto accertare come il Sistema SAP R/3 si componga, come si è già accennato, di diversi Moduli: ogni Modulo governa un insieme di funzionalità relative a una tematica.

Nei tre anni di vita di questo Sistema Contabile all'interno dell'Amministrazione del Comune di Roma, sono stati attivati i seguenti Moduli:

- ISPS - Finanziaria
- FI - Economico/Patrimoniale
- CO - Controllo di Gestione
- PS - Investimenti
- TR - Mutui
- AA - Cespiti
- REM - Concessioni
- MM - Economati BW/SEM - Ipotesi di Bilancio

Ed è stato verificato come ciascuno di essi abbia subito notevoli trasformazioni connesse alle peculiarità della Gestione Contabile.

Oltre a ciò, sono state sviluppate delle funzionalità specifiche che per la loro vastità e importanza hanno richiesto la creazione di un grande numero di programmi (ad esempio: Firma Digitale, Incassi Provvisori, Interfacce con Tesoreria e Personale).

Riguardo alla accessibilità al sistema contabile informatizzato si può affermare come esso si riveli conforme alle prescrizioni del Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196 - "Codice in materia di protezione dei dati personali". Infatti, le utenze sono nominative con accesso limitato alle aree di pertinenza e con password che scadono ogni tre mesi; le utenze non utilizzate per un periodo di tre mesi vengono bloccate.

Si è potuto accertare come il numero di utenze attualmente distribuite siano 1.250.

Alla specifica domanda riguardante la possibilità o meno, da parte del Collegio dei Revisori, di accedervi, si è risposto che, qualora il Collegio dei Revisori ne facesse richiesta, verrebbero assegnate delle utenze con le opportune autorizzazioni.

Specificata attenzione si è, comunque, posta sull'andamento della spesa sostenuta per l'acquisto e la manutenzione delle utenze, nonché sull'entità dei consulenti in materia informatica che sono a supporto della gestione del Sistema.

In merito si osserva come il numero più alto cui si è fatto ricorso si è registrato nell'anno 2003 (con circa 40 unità ingaggiate), mentre da tale data risultano essersi stabilizzate intorno alle 25 unità per anno.

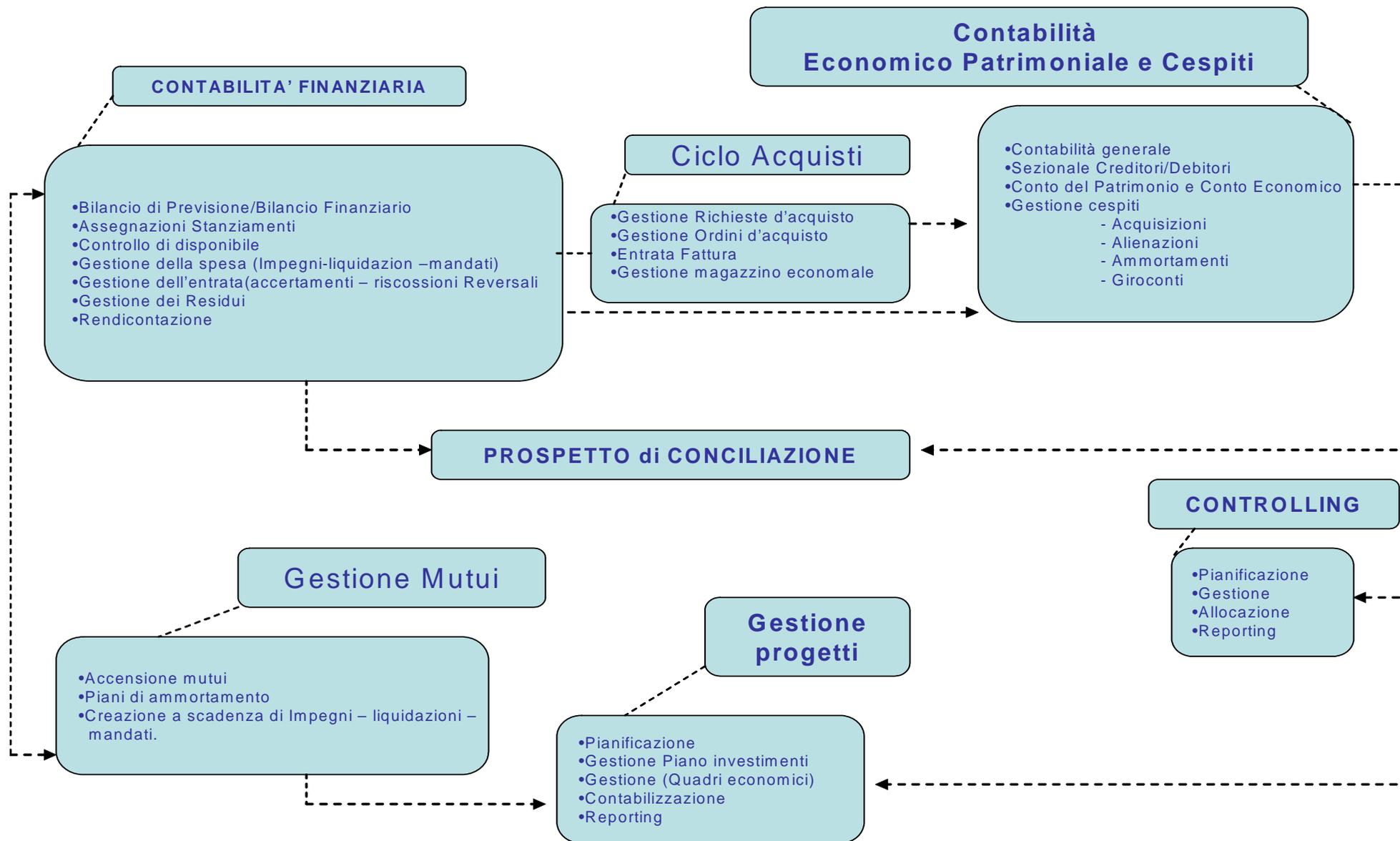
1.1.4.2 Il costo del sistema informatizzato di gestione contabile

La Sezione ha posto attenzione sul costo di tale Sistema.

Si è proceduto, quindi, a una ricognizione storica delle spese sostenute dall'Amministrazione nell'arco di tempo che va dall'assegnazione della gara d'appalto (dal 2001 all'anno 2008); i dati degli ultimi due anni non sono stati forniti.

	Valore	Anno assegnazione lavori
Gara I` appalto	€ 4.600.000,00	2001
Sistemista SAP	€ 325.481,00	2002
Manutenzione vecchi sistemi	€ 256.480,00	2002
Affitto Aule per Formazione	€ 26.400,00	2003
Supporto al Parallelo	€ 736.201,99	2003
Decision Support System	€1.020.436,00	2003
Evoluzione del S.C.I.	€ 2.657.897,00	2004
Evoluzione del S.C.I.	€ 3..510.220,86	2005
Evoluzione del S.C.I.	€1.457.011,50	2006
		2007
		2008
Totale	€ 14.590.128,35	

SISTEMA INFORMATICO CONTABILE DEL COMUNE DI ROMA



Fonte: Comune di Roma

DETERM.DIRIGENZIALE	LICENZE	COSTO ACQUISTO	COSTO MANUT.	PERIODO	
	200				
719/02	450	649.250,00			
126/03	630	802.800,00	185.135,32	APR/DIC/03	
294/03	MY SAP ERP. (DSS)	297.840,00	26.898,68	LUG/DIC/03	
723/03	138	281.000,00	47.770,00	2004	
784/03			90.513,16	I TRIM/04	
191/04			90.513,16	II TRIM/04	
324/04			181.006,32	II SEM/04	
697/04			27.105,00	I TRIM/04	
697/04			115.998,00	I TRIM/05	
149/05			115.998,00	II TRIM/05	
300/05			115.998,00	III TRIM/05	
469/05			115.998,00	IV TRIM/05	
600/05			231.996,01	I SEM/06	
296/06			231.996,01	II SEM/06	
		2.030.890,00	1.576.925,66		TOTALE

Capitolo II

Le strutture organizzative dedicate ed i procedimenti contabili.

1.2.1 L'organizzazione in generale e le risorse umane.

Il Comune risulta dotato di regolamento sull' "Ordinamento degli uffici e dei servizi," entrato in vigore dal 29 ottobre 2002, così come previsto nello Statuto ed in esecuzione dell'art. 89 del d.lgs. n. 267/2000, sulla base dei criteri generali fissati dal Consiglio Comunale⁶.

Gli articoli 30 e 31 dello Statuto fissano i principi di organizzazione dell'ente e stabilisce le modalità ordinali degli uffici e dei servizi: organizzazione della struttura secondo schemi di funzionalità; possibilità di integrazione di uffici diversi per realizzare progetti e programmi determinati; attribuzione ai dirigenti delle responsabilità gestionali; coordinamento e collaborazione dei dirigenti al fine di assicurare la funzionalità dell'ente; individuabilità dei tempi attuativi e delle responsabilità dei procedimenti.

Ai fini della verifica della necessaria coerenza delle disposizioni regolamentari con i principi dello Statuto e con quanto prevede il T.U.E.L. (art.48, comma 3), sono state prese in considerazione quelle contenute nel Capo III (Funzioni di amministrazione), nel Capo IV (Quadro organizzativo), nel Capo V (Dotazione organica e incarichi di posizioni organizzative).

È nel Capo III (artt. 10-15) che sono disciplinati i compiti e le responsabilità di alcune figure professionali a competenza generale: dal Segretariato Comunale (art.10) al Direttore generale (art. 11); dal Capo della Polizia Municipale (art.14) al c.d. "Gruppo Comune di Roma " (art. 15).

Nel Capo IV (artt. 16-21) risulta definita, poi, la macrostruttura del Comune, che risulta articolata in Dipartimenti, Uffici Extradipartimentali e Municipi (art. 16, comma 2); organizzazione che viene sottoposta a periodica verifica della Giunta Comunale, che è tenuta, con propria deliberazione, a deliberare in ordine all'articolazione della macrostruttura nelle tipologie organizzative suindicate nonché

⁶ Esso è stato successivamente modificato dalle richiamate deliberazioni :deliberazione della Giunta Comunale n. 282 del 14 maggio 2003; delib. della G.C. n. 462 del 30 luglio 2003; delib. della G.C. n. 512 del 30 luglio 2004; delib. della G.C. n. 777 del 24 novembre 2004; delib. della G.C. n. 1015 del 22 dicembre 2004; delib. della G.C. n. 164 del 30 marzo 2005; delib. della G.C. n. 257 del 18 maggio 2005;

in ordine alla determinazione dei criteri di massima per la formulazione, da parte dei direttori apicali, delle proposte di organizzazione interna (art. 17).

Infatti, ogni Dipartimento, così come ogni Ufficio Extradipartimentale o come ciascun Municipio, può articolarsi in "direzioni di area" (art. 16, comma 4), la cui titolarità è riservata a personale con qualifica dirigenziale.

Per quanto attiene ai diversi ruoli che le tre tipologie di strutture organizzative sono tenute ad esplicare, il Regolamento all'esame precisa che ai Dipartimenti spetta la cura di "un settore omogeneo di funzioni richiedenti unitarietà di organizzazione o di coordinamento"(art.18, comma 1), mentre agli Uffici Extradipartimentali spetta lo svolgimento di compiti peculiari o la cura di programmi o progetti speciali di rilevante importanza (art.19); l'articolazione interna degli uffici dei Municipi, ai quali lo Statuto, all'art. 26, affida la gestione di diversi servizi comunali, viene rinviata alla specifica disciplina contenuta nel regolamento di tali strutture.

Al Capo V è stata allocata la disciplina riguardante la procedura di determinazione della pianta organica dell'Ente (art.22) nonché quella relativa alla individuazione, nei diversi contesti organizzativi, dell'entità degli incarichi di posizioni organizzative e delle modalità di attribuzione da parte della dirigenza al personale amministrativo/tecnico, che è tenuto a svolgere la propria attività per obiettivi e ad orientarla al risultato (art. 23).

Lo schema organizzativo risulta, quindi, basato sul principio del sistema organizzativo aperto e flessibile, al fine di garantire il massimo d'interazione con il contesto socio-politico-economico-istituzionale locale, regionale, nazionale ed internazionale.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 7, è prevista la possibile istituzione di uffici temporanei per la realizzazione di particolari programmi e di progetti di speciale rilevanza, complessità o urgenza.

L'articolo 7 prevede l'istituzione di uffici di diretta collaborazione con gli organi di governo (assessori) e che sono di diretta individuazione del Sindaco; possono altresì essere istituite altre strutture di collaborazione con organi di governo. La responsabilità di queste strutture, per obiettivi determinati, può essere affidata anche a collaboratori esterni assunti con contratto di lavoro a tempo determinato.

Il successivo articolo 8 prevede l'istituzione di un Ufficio di Gabinetto, di stretta fiducia personale del Sindaco, di durata non superiore al suo mandato amministrativo e con funzioni di sovrintendenza in ordine all'esatta esecuzione delle disposizioni impartite dal Sindaco e di tenuta dei rapporti con la Giunta, con il Direttore generale e con i Dirigenti.

Di seguito si riporta "in sintesi" la macro-struttura organizzativa dell'ente (art.16 Reg. org.) quale risulta dall'atto allegato (Appendice) al regolamento all'esame.

Ai sensi dell'articolo 22 del regolamento, le risorse umane vengono ripartite, sulla base della dotazione organica, tra le diverse strutture, su proposta dell'Assessore alle politiche delle risorse umane e del decentramento, nell'ambito dei processi di definizione del bilancio di previsione, in relazione ai programmi e agli obiettivi e con adozione del piano occupazionale da parte della Giunta per il triennio.

Il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi risulta essere conforme alle disposizioni dello Statuto e alla vigente normativa, essendo stato adeguato - come si è avuto modo di verificare fino al 2005 - con provvedimenti della Giunta Comunale.

Infatti, è compito di quest'ultima valutare se, ai fini del contenimento della spesa pubblica, e nel rispetto dei principi e criteri informativi di efficacia, efficienza, funzionalità ed economicità di gestione, stabiliti dall'art. 17, comma 2 e 3, del regolamento, l'articolazione nelle richiamate strutture debba subire ragionevoli accorpamenti.

La dotazione organica dell'ente ed il personale in servizio al 31 dicembre 2004, risulta essere la seguente:

Tab. 1.1 Dotazione organica e personale in servizio al 31.12.2004

Qualifica	Dotazione Organica A	Personale al 31.12.2004 B	di cui in comando B.1	Differenza rispetto alla dotazione C	Differenza in % B/A D
Dirigenti	361	257	4	104	71,19%
Categoria D	6.454	4.695	57	1759	72,75%
Categoria C	18.030	15.308	92	2722	84,90%
Categoria B	6.562	5.882	21	680	89,64%
Categoria A	0	40	0	-40	-
Totale	31.407	26.182	174	5.225	83,36%

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento.

La sottostante tabella espone i dati, invece, della dotazione organica dell'Ente e il personale in servizio al 31 dicembre 2005

Tab. 1.2 Dotazione organica e personale in servizio al 31.12.2005

Qualifica	Dotazione Organica A	Personale al 31.12.2005 B	di cui in comando B.1	Differenza rispetto alla dotazione C	Differenza in % B/A D
Dirigenti	361	251	2	110	69,53%
Categoria D	6.454	4.593	69	1.861	71,17%
Categoria C	18.030	15.113	113	2.917	83,82%
Categoria B	6.562	5.477	24	1.085	83,47%
Categoria A	0	36	0	-36	-
Totale	31.407	25.470	208	5.937	81,10%

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento.

La dotazione organica dell'ente ed il personale in servizio al 31 dicembre 2006, risulta essere la seguente:

Tab. 1.3 Dotazione organica e personale in servizio al 31.12.2006

Qualifica	Dotazione Organica A	Personale al 31.12.2006 B	di cui in comando B.1	Differenza rispetto alla dotazione C	Differenza in % B/A D
Dirigenti	361	269	2	92	74,52%
Categoria D	6.454	4.450	70	2.004	68,95%
Categoria C	18.030	15.013	113	3.017	83,27%
Categoria B	6.562	5.108	34	1.454	77,84%
Categoria A	0	32	0	-32	-
Totale	31.407	24.872	219	6.535	79,19%

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento.

La sottostante tabella espone i dati, invece, della dotazione organica dell'Ente e il personale in servizio al 31 dicembre 2007

Tab. 1.4 Dotazione organica e personale in servizio al 31.12.2007

Qualifica	Dotazione Organica A	Personale al 31.12.2007 B	di cui in comando B.1	Differenza rispetto alla dotazione C	Differenza in % B/A D
Dirigenti	361	277	2	84	76,73%
Categoria D	6.454	4.259	61	2.195	65,99%
Categoria C	19.251	15.402	96	3.849	80,01%
Categoria B	6.383	4.759	32	1.624	74,56%
Categoria A	0	5	0	-5	-
Totale	32.449	24.702	191	7.747	76,13%

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento

La dinamica della situazione del personale nel quadriennio 2004–2008 può essere sintetizzata nella tabella seguente:

Tab. 2

	2004	2005	2006	2007	2008
Dotazione organica	31.407	31.407	31.407	32.449	32.317
Personale a tempo indeterminato	26.182	25.470	24.872	24.702	25.485
<i>Di cui:</i>					
- <i>part time</i>	1.452	1.362	1.482	1.440	1.376
- <i>personale in comando/distacco</i>	182	214	227	207	202
Contratti di formazione/lavoro	0	0	0	0	0
Personale a tempo determinato	422	536	1.059	1.409	926

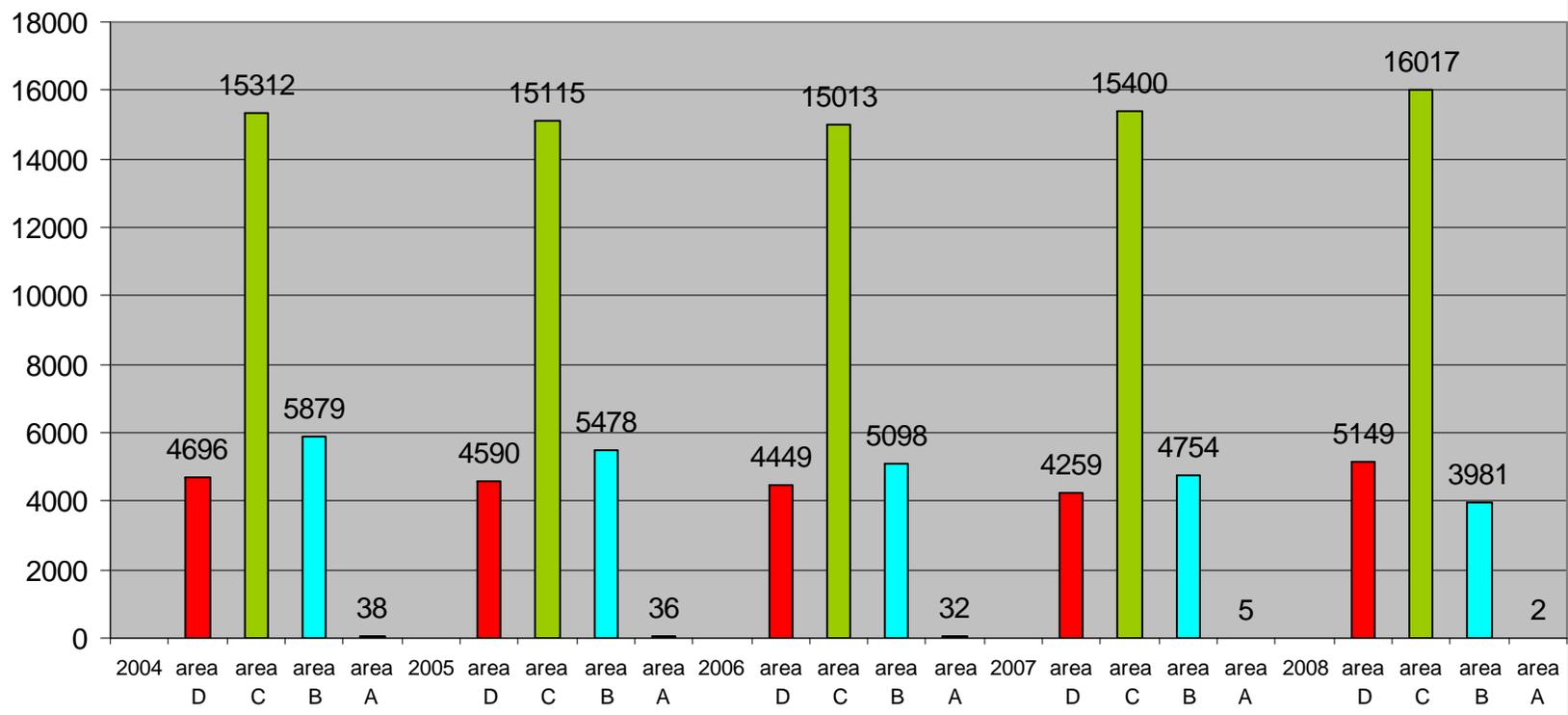
Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento.

Tab. 3

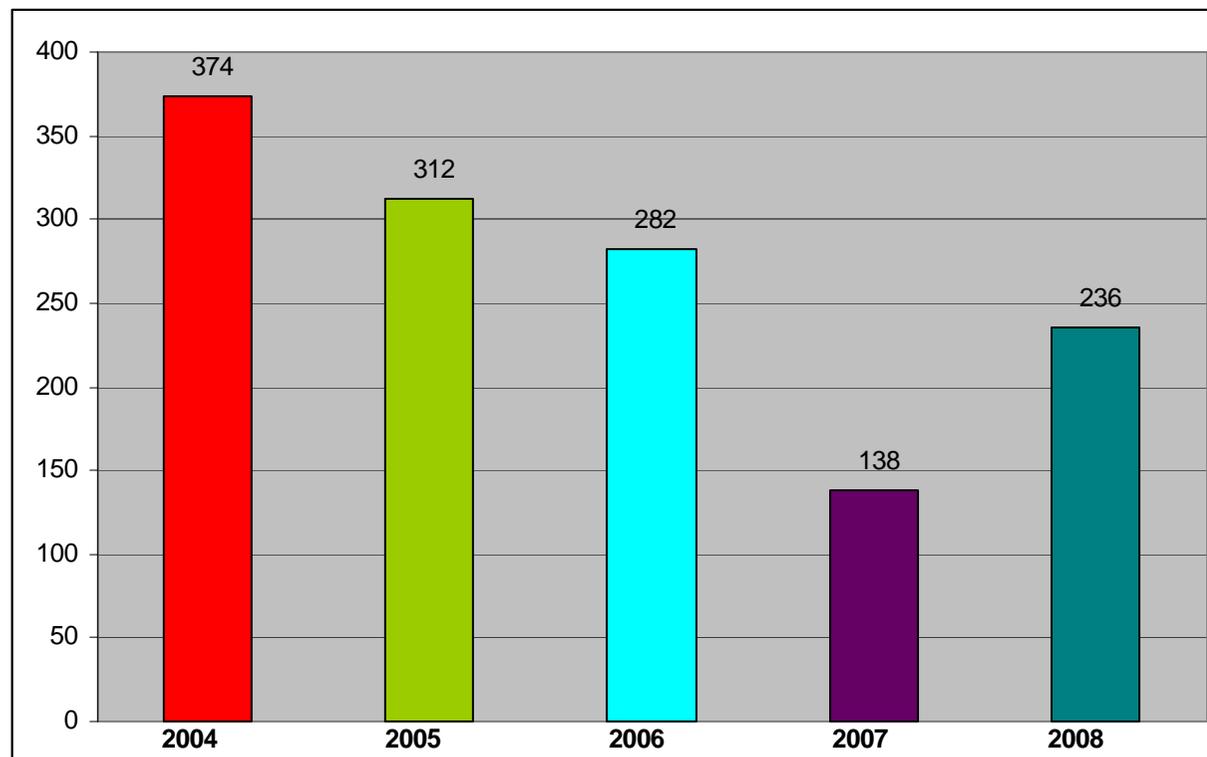
		2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%
PERSONALE DIRIGENZIALE	Segretario A	1	0,33%	1	0,34%	1	0,34%	1	0,34%	1	0,32%	1	0,32%	1	0,33%
	Dirigenti fuori D.O.	30	10,03%	31	10,51%	35	11,90%	38	13,10%	39	12,62%	38	12,03%	24	7,97%
	Qualifica dirigenziale tempo indeterminato	268	89,63%	263	89,15%	258	87,76%	251	86,55%	269	87,06%	277	87,66%	276	91,69%
TOTALE PARZIALE Personale Dirigenziale		299	100,00%	295	100,00%	294	100,00%	290	100,00%	309	100,00%	316	100,00%	301	100,00%
ALTE SPECIALIZZA. FUORI D.O.		2		23		46		47		46		68		26	
POSIZIONE ECONOMICA	D	4.810	17,76%	4.772	17,99%	4.696	18,11%	4.590	18,20%	4.449	18,09%	4.259	17,44%	5.149	20,47%
	C	15.823	58,41%	15.499	58,41%	15.312	59,06%	15.115	59,93%	15.013	61,05%	15.400	63,07%	16.017	63,69%
	B	6.034	22,27%	6.218	23,43%	5.879	22,68%	5.478	21,72%	5.098	20,73%	4.754	19,47%	3.981	15,83%
	A	422	1,56%	44	0,17%	38	0,15%	36	0,14%	32	0,13%	5	0,02%	2	0,01%
TOTALE PARZIALE Tempo Indeterminato		27.089	100,00%	26.533	100,00%	25.925	100,00%	25.219	100,00%	24.592	100,00%	24.418	100,00%	25.149	100,00%
CONTRATTISTI		342	86,36%	141	75,40%	134	71,66%	103	66,03%	83	58,87%	73	58,87%	66	55,93%
COLLABORATORE A TEMPO DETERMINATO		54	13,64%	46	24,60%	53	28,34%	53	33,97%	58	41,13%	51	41,13%	52	44,07%
TOTALE PARZIALE Tempo determinato		396	100,00%	187	100,00%	187	100,00%	156	100,00%	141	100,00%	124	100,00%	118	100,00%
TOTALE PARZIALE Tempo determinato+tempo indeterminato		27.485		26.720		26.112		25.375		24.733		24.542		25.267	
TOTALE GENERALE		27.786		27.038		26.452		25.712		25.088		24.926		25.594	

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento

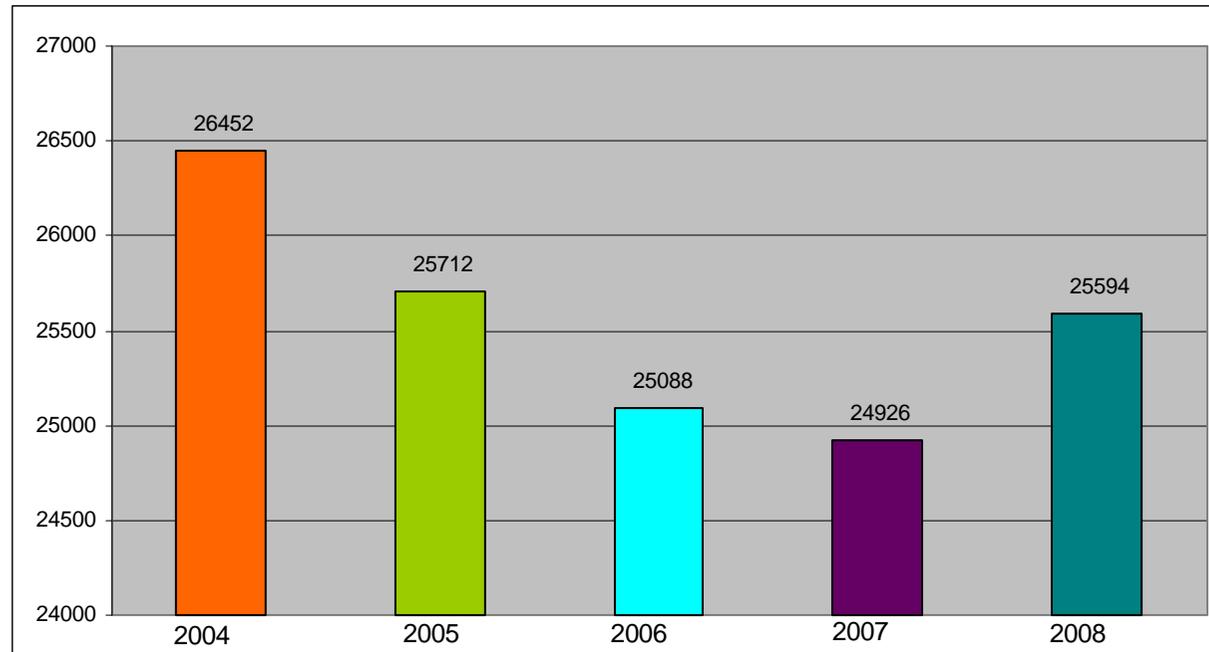
Personale a tempo indeterminato anni 2004-2005-2006-2007-2008 Comune di Roma



**Personale a tempo determinato -collaboratore a tempo determinato - contrattisti
anni 2004-2005-2006-2007-2008 Comune di ROMA**



**Personale a tempo determinato -personale a tempo indeterminato
totale generale
anni 2004-2005-2006-2007-2008 Comune di ROMA**



**Il personale dirigenziale.
Comune di ROMA**

Tab. 4 Personale Dirigenziale

	Personale in organico (a)	Personale in servizio (b)	Personale fuori organico (c)	Totale (b+c) =d	Percentuale (b/a)%	Percentuale (c/d)%	Personale amministrativo/tecnico (tempo det+ indet.) (e)	Rapporto dipendenti/dirigenti e/d
2001	476	284	21	305	59,66%	6,89%	26.996	89
2002	476	268	30	298	56,30%	10,07%	27.485	92
2003	476	263	31	294	55,25%	10,54%	26.720	91
2004	361	257	35	292	71,19%	11,99%	26.112	89
2005	361	251	38	289	69,53%	13,15%	25.357	88
2006	361	269	39	308	74,52%	12,66%	24.733	80
2007	361	277	38	315	76,73%	12,06%	24.542	78
2008	361	282	24	306	78,12%	7,84%	25.267	83

Fonte: Comune di Roma – Dipartimento I Politiche delle risorse umane e decentramento

DIPARTIMENTI / DIPARTIMENTALI

DIPARTIMENTI

Dipartimento I	Politiche delle Risorse Umane e Decentramento
Dipartimento II	Politiche delle Entrate
Dipartimento III	Politiche del Patrimonio - Promozione Progetti Speciali
Dipartimento IV	Politiche Culturali e dello Sport - Toponomastica
Dipartimento V	Politiche Sociali e della Salute
Dipartimento VI	Politiche della Programmazione e Pianificazione del Territorio Roma Capitale
Dipartimento VII	Politiche della Mobilità
Dipartimento VIII	Politiche del Commercio e dell'Artigianato
Dipartimento IX	Politiche di Attuazione degli Strumenti Urbanistici
Dipartimento X	Politiche Ambientali e delle Risorse Agricole
Dipartimento XI	Politiche Educative e Scolastiche
Dipartimento XII	Politiche dei Lavori Pubblici e Manutenzione Urbana
Dipartimento XIII	Reti Informative e dei Servizi Tecno-Logistici
Dipartimento XIV	Sviluppo Locale, Formazione Professionale e Lavoro
Dipartimento XV	Politiche Economiche e Coordinamento del Gruppo Comune di Roma
Dipartimento XVI	Politiche di Promozione dell'Infanzia e della Famiglia
Dipartimento XVII	Politiche per la Semplificazione Amministrativa e della Comunicazione
Dipartimento XVIII	Politiche della Sicurezza
Dipartimento XIX	Politiche per lo Sviluppo ed il Recupero delle Periferie

SPESE DEL PERSONALE UFFICI DIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2004					
DIPARTIMENTI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
DIP. I POLITICHE RISORSE UMANE E DECENTRAMENTO	355	62.924.284,78	61.387.367,81	1.536.916,97	97,56%
DIP. II POLITICHE DELLE ENTRATE	284	9.285.659,94	9.274.659,47	11.000,47	99,88%
DIP.III POL.PATRIMONIO-PROMOZIONE PROG.SPECIALI	192	12.607.424,22	9.378.695,63	3.228.728,59	74,39%
DIP.IV POL.CULTURALI E DELLO SPORT-TOPONOMASTICA	235	7.049.213,46	6.985.802,38	63.411,08	99,10%
DIP. V POLITICHE SOCIALI E DELLA SALUTE	313	10.430.377,50	10.346.218,21	84.159,29	99,19%
DIP.VI Progr.E PIANIF.DEL TERRIT.-ROMA CAPITALE	313	16.627.842,38	14.226.665,42	2.401.176,96	85,56%
DIP. VII POLITICHE DELLA MOBILITA'	273	18.837.544,81	10.233.582,18	8.603.962,63	54,33%
DIP.VIII POLITICHE DEL COMMERCIO E ARTIGIANATO	399	13.384.579,44	13.072.167,97	312.411,47	97,67%
DIP. IX - POLIT.ATTUAZIONE STRUMENTI URBANISTICI	282	10.615.052,17	9.179.818,37	1.435.233,80	86,48%
DIP.X-POLIT.AMBIENTALI E DELLE RISORSE AGRICOLE	1126	36.787.936,39	35.809.070,43	978.865,96	97,34%
DIP.XI - DIP.TO POLITICHE EDUCATIVE E SCOLASTICHE	397	6.855.954,78	6.772.466,82	83.487,96	98,78%
DIP.XII-POL.LAVORI PUBBLICI E MANUTENZIONE URBANA	384	20.277.430,80	15.944.975,84	4.332.454,96	78,63%
DIP.XIII RETI INFORMATIVE E SERVIZI TECNO-LOGISTICI	631	19.960.827,34	19.956.334,29	4.493,05	99,98%
DIP.XIV SVILUPPO LOCALE, FORM.PROFESS. E LAVORO	83	12.320.304,90	11.031.235,91	1.289.068,99	89,54%
DIP.XV DIR. E COORD."GRUPPO COMUNE ROMA" POL.E	30	1.690.418,70	1.458.402,11	232.016,59	86,27%
DIP.XVI PROMOZIONE DELL'INFANZIA E DELLA FAMIGLIA	40	566.189,42	556.444,63	9.744,79	98,28%
DIP.XVII SEMPLIFICAZIONE AMMINISTR. E COMUNICAZ.	171	5.861.971,01	5.845.476,15	16.494,86	99,72%
DIP. XVIII POLITICHE DELLA SICUREZZA	21	629.946,94	603.447,16	26.499,78	95,79%
DIP. XIX PER LO SVILUPPO ED IL RECUPERO PERIFERIE	89	1.976.362,17	1.516.720,02	459.642,15	76,74%
TOTALE	5618	268.689.321,15	243.579.550,80	-25.109.770,35	90,65%

FONTE: Relazione al rendiconto 2004 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI DIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2005					
DIPARTIMENTI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
DIP. I POLITICHE RISORSE UMANE E DECENTRAMENTO	327	77.876.912,54	74.440.479,29	-3.436.433,25	95,59%
DIP. II POLITICHE DELLE ENTRATE	276	9.375.291,77	9.370.750,44	-4.541,33	99,95%
DIP.III POL.PATRIMONIO-PROMOZIONE PROG.SPECIALI	186	13.976.037,75	9.804.190,22	-4.171.847,53	70,15%
DIP.IV POL.CULTURALI E DELLO SPORT-TOPONOMASTICA	231	7.918.172,63	7.641.016,11	-277.156,52	96,50%
DIP. V POLITICHE SOCIALI E DELLA SALUTE	274	10.444.904,45	10.322.474,31	-122.430,14	98,83%
DIP.VI Progr.E PIANIF.DEL TERRIT.-ROMA CAPITALE	308	21.156.832,05	17.798.758,84	-3.358.073,21	84,13%
DIP. VII POLITICHE DELLA MOBILITA'	259	9.658.505,19	9.274.102,17	-384.403,02	96,02%
DIP.VIII POLITICHE DEL COMMERCIO E ARTIGIANATO	381	14.736.321,46	14.203.570,59	-532.750,87	96,38%
DIP. IX - POLIT.ATTUAZIONE STRUMENTI URBANISTICI	275	10.619.893,88	10.158.976,61	-460.917,27	95,66%
DIP.X-POLIT.AMBIENTALI E DELLE RISORSE AGRICOLE	1087	39.818.165,98	39.107.644,98	-710.521,00	98,22%
DIP.XI - DIP.TO POLITICHE EDUCATIVE E SCOLASTICHE	191	6.681.920,74	6.518.595,19	-163.325,55	97,56%
DIP.XII-POL.LAVORI PUBBLICI E MANUTENZIONE URBANA	335	27.498.379,17	14.891.685,15	-12.606.694,02	54,15%
DIP.XIII RETI INFORMATIVE E SERVIZI TECNO-LOGISTICI	602	20.432.728,88	20.409.539,42	-23.189,46	99,89%
DIP.XIV SVILUPPO LOCALE, FORM.PROFESS. E LAVORO	81	10.116.729,07	9.673.015,31	-443.713,76	95,61%
DIP.XV DIR. E COORD."GRUPPO COMUNE ROMA" POL.E	29	1.956.949,81	1.720.073,29	-236.876,52	87,90%
DIP.XVI PROMOZIONE DELL'INFANZIA E DELLA FAMIGLIA	41	664.537,10	659.027,64	-5.509,46	99,17%
DIP.XVII SEMPLIFICAZIONE AMMINISTR. E COMUNICAZ.	170	5.774.899,57	5.739.475,49	-35.424,08	99,39%
DIP. XVIII POLITICHE DELLA SICUREZZA	22	677.617,43	659.378,11	-18.239,32	97,31%
DIP. XIX PER LO SVILUPPO ED IL RECUPERO PERIFERIE	84	2.613.708,38	1.900.992,24	-712.716,14	72,73%
TOTALE	5.159	291.998.507,85	264.293.745,40	-27.704.762,45	90,51%

FONTE: Relazione al rendiconto 2005 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI DIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2006					
DIPARTIMENTI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
DIP. I POLITICHE RISORSE UMANE E DECENTRAMENTO	305	69.340.863,80	66.923.004,44	2.417.859,36	96,51%
DIP. II POLITICHE DELLE ENTRATE	312	14.324.707,53	14.324.707,52	0,01	100,00%
DIP.III POL.PATRIMONIO-PROMOZIONE PROG.SPECIALI	177	13.514.604,18	10.467.447,86	3.047.156,32	77,45%
DIP.IV POL.CULTURALI E DELLO SPORT-TOPONOMASTICA	171	5.703.897,94	5.653.895,83	50.002,11	99,12%
DIP. V POLITICHE SOCIALI E DELLA SALUTE	247	10.392.847,34	10.274.018,39	118.828,95	98,86%
DIP.VI Progr.E PIANIF.DEL TERRIT.-ROMA CAPITALE	301	19.429.052,92	14.706.333,16	4.722.719,76	75,69%
DIP. VII POLITICHE DELLA MOBILITA'	240	18.374.119,07	10.127.885,06	8.246.234,01	55,12%
DIP.VIII POLITICHE DEL COMMERCIO E ARTIGIANATO	347	15.055.790,39	14.725.046,19	330.744,20	97,80%
DIP. IX - POLIT.ATTUAZIONE STRUMENTI URBANISTICI	260	10.694.135,75	9.820.477,41	873.658,34	91,83%
DIP.X-POLIT.AMBIENTALI E DELLE RISORSE AGRICOLE	1.077	37.322.942,40	36.804.747,08	518.195,32	98,61%
DIP.XI - DIP.TO POLITICHE EDUCATIVE E SCOLASTICHE	181	6.864.323,08	6.613.977,81	250.345,27	96,35%
DIP.XII-POL.LAVORI PUBBLICI E MANUTENZIONE URBANA	327	19.213.961,06	17.359.189,22	1.854.771,84	90,35%
DIP.XIII RETI INFORMATIVE E SERVIZI TECNO-LOGISTICI	570	21.859.818,20	21.789.439,36	70.378,84	99,68%
DIP.XIV SVILUPPO LOCALE, FORM.PROFESS. E LAVORO	141	9.430.715,85	8.641.680,34	789.035,51	91,63%
DIP.XV DIR. E COORD."GRUPPO COMUNE ROMA" POL.E	88	4.583.766,95	4.261.234,48	322.532,47	92,96%
DIP.XVI PROMOZIONE DELL'INFANZIA E DELLA FAMIGLIA	37	835.231,27	828.231,27	7.000,00	99,16%
DIP.XVII SEMPLIFICAZIONE AMMINISTR. E COMUNICAZ.	118	4.438.569,66	4.437.962,28	607,38	99,99%
DIP. XVIII POLITICHE DELLA SICUREZZA	33	818.588,00	613.751,18	204.836,82	74,98%
DIP. XIX PER LO SVILUPPO ED IL RECUPERO PERIFERIE	84	4.522.711,53	2.054.216,86	2.468.494,67	45,42%
DIP. XX POLITICHE PER IL TURISMO, SPORT E MODA	100	4.181.005,43	4.096.723,00	84.282,43	97,98%
TOTALE	5.116	290.901.652,35	264.523.968,74	26.293.401,18	90,93%

Fonte: Relazione al rendiconto 2006 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI DIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2007					
DIPARTIMENTI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
DIP. I POLITICHE RISORSE UMANE E DECENTRAMENTO	279				
DIP. II POLITICHE DELLE ENTRATE	294				
DIP.III POL.PATRIMONIO-PROMOZIONE PROG.SPECIALI	170				
DIP.IV POL.CULTURALI E DELLO SPORT-TOPONOMASTICA	154				
DIP. V POLITICHE SOCIALI E DELLA SALUTE	234				
DIP.VI Progr.E PIANIF.DEL TERRIT.-ROMA CAPITALE	278				
DIP. VII POLITICHE DELLA MOBILITA'	224				
DIP.VIII POLITICHE DEL COMMERCIO E ARTIGIANATO	327				
DIP. IX - POLIT.ATTUAZIONE STRUMENTI URBANISTICI	245				
DIP.X-POLIT.AMBIENTALI E DELLE RISORSE AGRICOLE	1.027				
DIP.XI - DIP.TO POLITICHE EDUCATIVE E SCOLASTICHE	168				
DIP.XII-POL.LAVORI PUBBLICI E MANUTENZIONE URBANA	308				
DIP.XIII RETI INFORMATIVE E SERVIZI TECNO-LOGISTICI	539				
DIP.XIV SVILUPPO LOCALE, FORM.PROFESS. E LAVORO	133				
DIP.XV DIR. E COORD."GRUPPO COMUNE ROMA" POL.E	97				
DIP.XVI PROMOZIONE DELL'INFANZIA E DELLA FAMIGLIA	35				
DIP.XVII SEMPLIFICAZIONE AMMINISTR. E COMUNICAZ.	113				
DIP. XVIII POLITICHE DELLA SICUREZZA	30				
DIP. XIX PER LO SVILUPPO ED IL RECUPERO PERIFERIE	79				
DIP. XX POLITICHE PER IL TURISMO, SPORT E MODA	103				
TOTALE	4.837				

FONTI: Relazione al rendiconto 2006 COMUNE DI ROMA

UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI

- Gabinetto del Sindaco
- Segretariato Generale
- Ufficio del Consiglio Comunale
- Ragioneria Generale
- Ufficio "Direzione Investimenti e Finanza"
- Avvocatura Comunale
- Sovrintendenza Comunale
- Corpo della Polizia Municipale
- Ufficio Progetti Metropolitan
- Ufficio del Difensore Civico
- Ufficio per le Politiche e la Promozione Internazionale del Turismo e della Moda - Eventi – Sportello Unico per l'Esercizio delle Attività Ricettive
- Ufficio per le Politiche Abitative
- Ufficio della Protezione Civile

IL PERSONALE* DEGLI UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI - ANNO 2004

UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI	CAT. A	CAT. B	CAT. C	CAT. D (FUNZIONARI)	DIRIGENTI	TOTALE
SEGRETARIATO GENERALE	0	107	155	74	8	344
RAGIONERIA GENERALE	0	38	103	175	20	336
AVVOCATURA	0	19	59	18	28	124
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	0	37	115	56	1	209
SOVRINTENDENZA	1	284	130	146	7	568
GABINETTO DEL SINDACO	0	92	103	57	1	253
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	0	1	9	5	4	19
UFF.PER LE POL. E LA PROMOZIONE INTERN.LE DEL TURISMO	0	5	26	14	2	47
UFF. PER LE POLITICHE ABITATIVE	0	8	28	7	0	43
UFF. DIREZIONE FINANZA E INVESTIMENTI	0	1	6	3	1	11
UFF. EXTRADIP. PER LA PROTEZIONE CIVILE	0	3	9	5	0	17
UFF. EXTRADIP. DEL DIFENSORE CIVICO	0	2	4	5	0	11
TOTALE	1	597	747	565	72	1.982

*ESCLUSO IL PERSONALE DELLA POLIZIA MUNICIPALE

IL PERSONALE* DEGLI UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI - ANNO 2005

UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI	CAT. A	CAT. B	CAT. C	CAT. D (FUNZIONARI)	DIRIGENTI	TOTALE
SEGRETARIATO GENERALE	0	66	186	75	8	335
RAGIONERIA GENERALE	0	38	102	169	20	329
AVVOCATURA	0	19	55	19	28	121
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	0	40	120	50	1	211
SOVRINTENDENZA	0	273	141	164	8	586
GABINETTO DEL SINDACO	0	92	108	57	1	258
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	0	1	9	5	3	18
UFF. PER LE POL. E LA PROMOZIONE INTERN.LE DEL TURISMO	0	6	27	15	2	50
UFF. PER LE POLITICHE ABITATIVE	0	7	27	6	0	40
UFF. DIREZIONE FINANZA E INVESTIMENTI	0	1	6	4	1	12
UFF. EXTRADIP. PROTEZIONE CIVILE	0	3	12	6	0	21
UFF. EXTRADIP. DEL DIFENSORE CIVICO	0	5	8	6	1	20
TOTALE	0	551	801	576	73	2.001

*ESCLUSO IL PERSONALE DELLA POLIZIA MUNICIPALE

IL PERSONALE* DEGLI UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI - ANNO 2006

UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI	CAT. A	CAT. B	CAT. C	CAT. D (FUNZIONARI)	DIRIGENTI	TOTALE
SEGRETARIATO GENERALE	0	64	185	72	8	329
RAGIONERIA GENERALE	0	37	96	159	25	317
AVVOCATURA	0	16	52	18	27	113
CONSIGLIO COMUNALE	0	36	134	52	2	224
SOVRINTENDENZA COMUNALE	0	256	141	159	10	566
GABINETTO DEL SINDACO	0	87	97	42	1	227
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	0	1	9	4	3	17
UFF. PER LE POLITICHE ABITATIVE	0	7	25	6	1	39
UFF.EXTRADIP. INVESTIMENTI E FINANZE	0	1	5	3	1	10
UFF. EXTRADIP. PROTEZIONE CIVILE	0	4	15	6	2	27
UFF.EXTRADIP. DEL DIFENSORE CIVICO	0	3	8	2	1	14
UFFICIO PARCHEGGI	0	0	7	6	0	13
UFFICIO STAMPA	0	9	12	13	0	34
TOTALE	0	521	786	542	81	1.930

*ESCLUSO IL PERSONALE DELLA POLIZIA MUNICIPALE

IL PERSONALE* DEGLI UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI - ANNO 2007

UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI	CAT. A	CAT. B	CAT. C	CAT. D (FUNZIONARI)	DIRIGENTI	TOTALE
SEGRETARIATO GENERALE	0	56	191	65	10	322
RAGIONERIA GENERALE	0	35	93	152	24	304
AVVOCATURA	0	15	51	14	27	107
CONSIGLIO COMUNALE	0	32	142	51	2	227
SOVRINTENDENZA COMUNALE	0	233	136	150	9	528
GABINETTO DEL SINDACO	0	83	111	45	2	241
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	0	4	12	13	4	33
UFF. PER LE POLITICHE ABITATIVE	0	7	25	6	2	40
UFF.EXTRADIP. INVESTIMENTI E FINANZE	0	1	5	4	0	10
UFF. EXTRADIP. PROTEZIONE CIVILE	0	5	29	7	2	43
UFF.EXTRADIP. DEL DIFENSORE CIVICO	0	4	10	5	1	20
UFFICIO PARCHEGGI	0	1	11	7	1	20
UFFICIO STAMPA	0	9	11	9	0	29
TOTALE	0	485	827	528	84	1.924

*ESCLUSO IL PERSONALE DELLA POLIZIA MUNICIPALE

SPESE DEL PERSONALE UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2004					
UFFICI EXTRA DIPARTIMENTALI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
GABINETTO DEL SINDACO	253	12.573.290,06	11.878.258,28	695.031,78	94,47%
SEGRETARIATO GENERALE	344	22.779.852,30	22.148.065,11	631.787,19	97,23%
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	209	11.501.324,58	11.314.405,04	186.919,54	98,37%
RAGIONERIA GENERALE	336	11.572.309,88	11.146.567,87	425.742,01	96,32%
AVVOCATURA COMUNALE	124	8.947.716,30	8.920.635,30	27.081,00	99,70%
SOVRAINTENDENZA COMUNALE	568	17.255.031,38	17.172.011,67	83.019,71	99,52%
POLIZIA MUNICIPALE	6.369	225.075.278,56	224.210.052,88	865.225,68	99,62%
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	19	638.248,45	583.248,45	55.000,00	91,38%
UFFICIO DEL DIFENSORE CIVICO	11	930.142,00	661.395,55	268.746,45	71,11%
UFFICIO DELLA PROTEZIONE CIVILE	17	680.572,12	633.103,16	47.468,96	93,03%
UFF.PER LE POLITICHE E PROMOZIONE INTERNAZ.DEL TURISMO	47	1.988.557,60	1.898.014,68	90.542,92	95,45%
UFFICIO PER LE POLITICHE ABITATIVE	43	1.342.897,29	1.336.575,21	6.322,08	99,53%
UFFICIO INVESTIMENTI E FINANZA	11	540.431,66	536.614,15	3.817,51	99,29%
TOTALE	8351	315.825.652,18	312.438.947,35	-3.386.704,83	98,93%

FONTE: Relazione al rendiconto 2004 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2005					
UFFICI EXTRA DIPARTIMENTALI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
GABINETTO DEL SINDACO	258	13.912.558,50	13.153.861,13	-758.697,37	94,55%
SEGRETERIATO GENERALE	335	35.650.687,36	35.189.012,58	-461.674,78	98,71%
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	211	12.162.132,79	11.999.689,10	-162.443,69	98,66%
RAGIONERIA GENERALE	329	12.375.675,18	11.962.842,66	-412.832,52	96,66%
AVVOCATURA COMUNALE	121	9.677.425,87	9.668.475,64	-8.950,23	99,91%
SOVRAINTENDENZA COMUNALE	586	18.783.152,37	18.671.574,11	-111.578,26	99,41%
POLIZIA MUNICIPALE	6.240	244.206.125,17	243.705.797,28	-500.327,89	99,80%
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	18	1.172.538,16	1.169.011,69	-3.526,47	99,70%
UFFICIO DEL DIFENSORE CIVICO	20	754.346,51	510.886,64	-243.459,87	67,73%
UFFICIO DELLA PROTEZIONE CIVILE	21	1.680.264,53	1.595.840,17	-84.424,36	94,98%
UFF.PER LE POLITICHE E PROMOZIONE INTERNAZ.DEL TURISMO	50	1.845.114,76	1.845.114,76	0,00	100,00%
UFFICIO PER LE POLITICHE ABITATIVE	40	1.571.513,28	1.392.510,67	-179.002,61	88,61%
UFFICIO INVESTIMENTI E FINANZA	12	702.787,01	616.270,61	-86.516,40	87,69%
TOTALE	8.241	354.494.321,49	351.480.887,04	-3.013.434,45	99,15%

FONTE: Relazione al rendiconto 2005 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2006					
UFFICI EXTRA DIPARTIMENTALI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
GABINETTO DEL SINDACO	227	12.673.620,17	11.880.052,61	793.567,56	93,74%
SEGRETIARIATO GENERALE	329	27.959.535,72	22.154.520,15	5.805.015,57	79,24%
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	224	9.099.372,01	8.748.833,20	350.538,81	96,15%
RAGIONERIA GENERALE	317	13.126.365,39	12.669.743,72	456.621,67	96,52%
AVVOCATURA COMUNALE	113	10.758.555,69	10.695.204,30	63.351,39	99,41%
SOVRAINTENDENZA COMUNALE	566	20.061.877,83	19.811.061,93	250.815,90	98,75%
POLIZIA MUNICIPALE	6.007	224.523.192,30	222.523.845,48	1.999.346,82	99,11%
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	17	809.353,31	809.352,40	0,91	100,00%
UFFICIO DEL DIFENSORE CIVICO	14	782.141,32	614.538,16	167.603,16	78,57%
UFFICIO DELLA PROTEZIONE CIVILE	27	1.479.583,75	1.440.069,01	39.514,74	97,33%
UFFICIO PER LE POLITICHE ABITATIVE	39	1.679.274,17	1.658.386,87	20.887,30	98,76%
UFFICIO INVESTIMENTI E FINANZA	10	961.914,32	756.260,35	205.653,97	78,62%
UFFICIO EMERGENZA TRAFFICO E MOBILITA'	n.d.	579.053,48	65.843,79	513.209,69	11,37%
UFFICIO STAMPA	34	10.000,97	3.181,71	6.819,26	31,81%
UFFICIO PARCHEGGI	13	0,00	0,00	0,00	0,00%
TOTALE	7.937	324.503.840,43	313.830.893,68	10.672.946,75	96,71%

FONTE: Relazione al rendiconto 2006 COMUNE DI ROMA

SPESE DEL PERSONALE UFFICI EXTRADIPARTIMENTALI COMUNE DI ROMA 2007					
UFFICI EXTRA DIPARTIMENTALI	PERSONALE	STANZIAMENTI FINALI (a)	IMPEGNI (b)	SCOSTAMENTO (a-b)	GRADO DI IMPEGNO (b/a)
GABINETTO DEL SINDACO	241				
SECRETARIATO GENERALE	322				
UFFICIO DEL CONSIGLIO COMUNALE	227				
RAGIONERIA GENERALE	304				
AVVOCATURA COMUNALE	107				
SOVRAINTENDENZA COMUNALE	528				
POLIZIA MUNICIPALE	5.794				
UFFICIO PROGETTI METROPOLITANI	33				
UFFICIO DEL DIFENSORE CIVICO	20				
UFFICIO DELLA PROTEZIONE CIVILE	43				
UFFICIO PER LE POLITICHE ABITATIVE	40				
UFFICIO INVESTIMENTI E FINANZA	10				
UFFICIO EMERGENZA TRAFFICO E MOBILITA'	n.d.				
UFFICIO STAMPA	29				
UFFICIO PARCHEGGI	20				
TOTALE	7.718				

FONTE: Relazione al rendiconto 2007 COMUNE DI ROMA

1.2.2 Configurazione e compiti del Servizio finanziario.

Come si è avuto già modo di notare, alcune disposizioni dello Statuto del Comune di Roma fanno riferimento, a volte esplicito (art.34, comma 7) a volte implicito (art. 35), al ruolo e alle funzioni che la vigente normativa, contenuta nell'art. 153 T.U.E.L., assegna al "servizio finanziario, o di ragioneria o qualificazione corrispondente".

Disposizioni la cui lettura, ai fini di una corretta analisi della organizzazione della struttura, deve essere integrata da quanto previsto dall'art.12 (Ragioneria Comunale) del Regolamento sull'"Ordinamento degli uffici e dei servizi " dell'Ente, nonché dalla disciplina contenuta nel relativo regolamento di contabilità.

Nel contesto di quelle che il regolamento di organizzazione individua come "funzioni di amministrazione" (Capo III), dopo il Segretario Generale (art.10) e il Direttore Generale (art.11), trova collocazione la Ragioneria Generale (art.12), che risulta essere configurata come un "Ufficio Extradipartimentale" ⁷.

Alla direzione di tale "Ufficio Extradipartimentale" è posto un dirigente generale (1 fascia) con qualifica di "Ragioniere Generale" al quale il citato art.12 assicura " piena autonomia per le funzioni al medesimo attribuita dalla legge"; e, in questo caso, il richiamo più evidente si dimostra essere quello alle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 267/2000.

La nomina del responsabile a tale incarico dirigenziale rientra nelle attribuzioni del Sindaco. Tuttavia il Ragioniere Generale, una volta nominato, può proporre al vertice politico la nomina di due Vice Ragionieri Generali, la cui scelta deve ricadere, di norma, tra i dirigenti a tempo indeterminato della Ragioneria Generale stessa con anzianità non inferiore a cinque anni; ad uno di essi è tenuto ad attribuire le funzioni vicarie in caso di sua assenza o impedimento. Si tratta di disposizione che risulta ispirata a un sostanziale criterio di ragionevolezza e di perseguimento del principio di buon andamento ex art. 97 Cost., in quanto la complessità dei compiti gestiti da tale ufficio richiede sicuramente la previsione di queste due figure professionali.

Sempre a norma dell'art. 12 Reg. ord., la Ragioneria Generale dovrebbe risultare strutturata in unità organizzative centrali, dipartimentali e municipali.

Stante l'attuale configurazione organizzativa, si è potuto rilevare come tale prescrizione normativa non abbia trovato esecuzione in considerazione del fatto che la "rete informatica" che supporta l'attività di controllo della Ragioneria Generale

⁷ Alla stessa stregua, tra l'altro, del Gabinetto del Sindaco, del Segretario Generale, dell'Avvocatura Comunale , del Capo della Polizia Municipale.

sugli atti di competenza di ciascun ufficio dirigenziale, risulta ispirata al modello del massimo decentramento possibile (informatica distribuita).

Pertanto la struttura organizzativa attualmente operante è esposta nella tabella 4, nelle pagine successive.

In relazione a ciò, la Ragioneria Generale si configura come una struttura complessa sotto il profilo dell'analisi organizzativa cui risulta sottoposta.

In quanto tale, in conformità dell'art. 15, comma 3, del d.lgs. n. 165/2001 e successive modificazioni e integrazioni, vale la regola definitrice dei diversi livelli di responsabilità secondo cui "in ciascuna struttura non affidata alla direzione del dirigente generale, il dirigente preposto all'ufficio di più elevato livello è sovraordinato al dirigente preposto ad ufficio di livello inferiore".

In tale ottica va quindi letta la prescrizione dell'art. 12, comma 4, secondo cui, in caso di gravi inadempienze o di ingiustificati ritardi da parte del dirigente di ragioneria negli atti di competenza (dirigente sottordinato), spetta al Ragioniere Generale assegnargli il termine per provvedere e, quando esso sia spirato inutilmente, esercitare i poteri sostitutivi; e, in tal caso, provvedendo a informare di ciò il Segretario Generale e il Direttore Generale, ove nominato.

Per i fini di controllo di cui trattasi si rileva come l'art. 12, comma 1, Reg. ord., richiamato si limiti a fissare, in linea generale, i compiti che la Ragioneria Generale è tenuta a svolgere: sono compiti di coordinamento e di gestione delle attività finanziarie nonché di controllo della regolarità contabile degli atti.

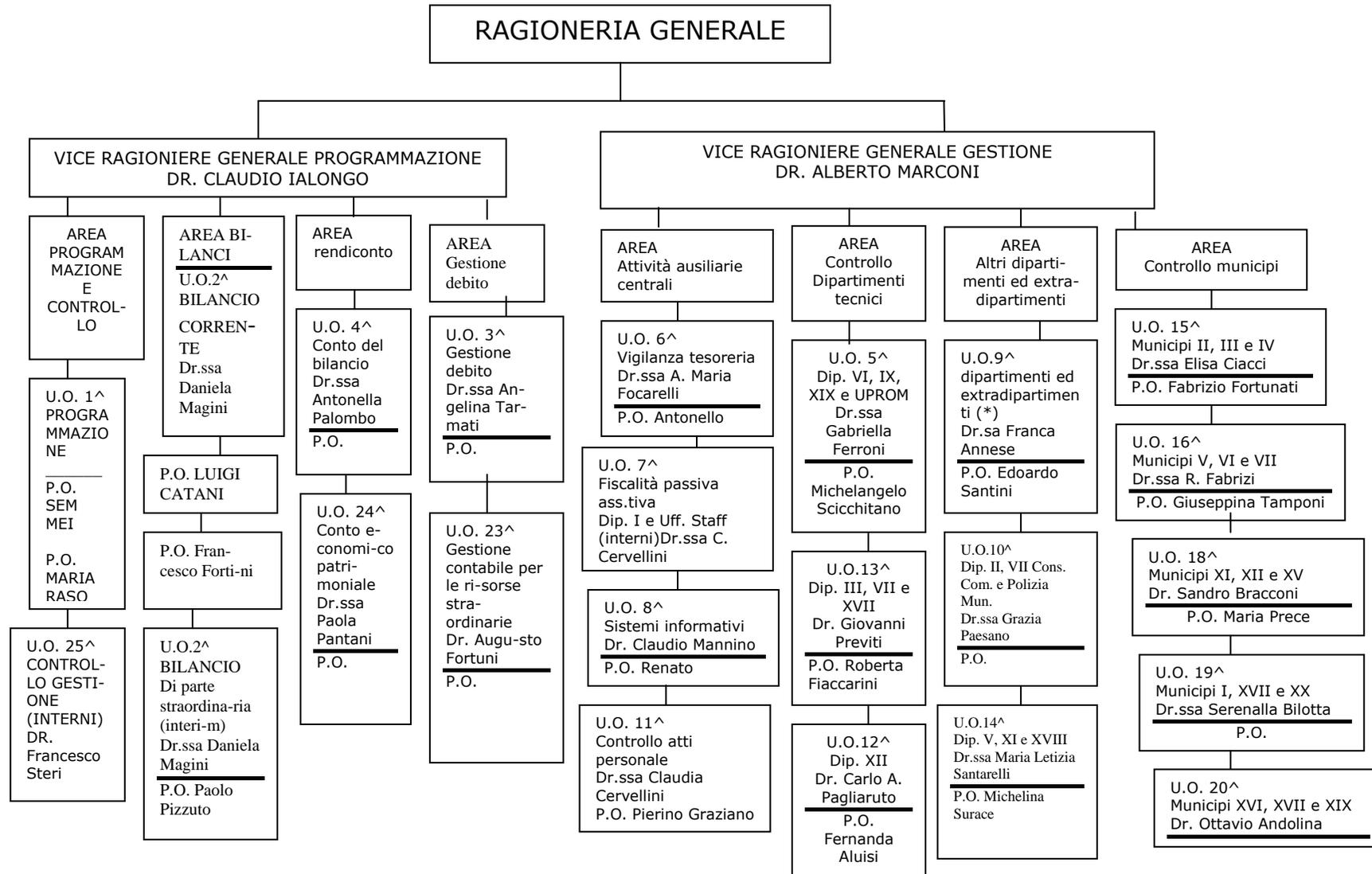
Le principali funzioni svolte sono correlate al quadro normativo che regola i diversi aspetti del Servizio finanziario, sia nelle funzioni di programmazione che di controllo contabile. Esse si esplicitano in:

- programmazione e pianificazione finanziaria;
- acquisizione e gestione prestiti e gestione risorse straordinarie;
- controllo e rilevazione dei procedimenti giuscontabilistici delle entrate e delle spese;
- consulenza fiscale ed attività ispettiva interna;
- vigilanza sulla tesoreria;
- controllo finanziario delle aziende partecipate;
- sviluppo, gestione e manutenzione ordinaria ed implementativa dei sistemi informatici contabili;
- contabilizzazione delle informazioni relative al salario fisso e accessorio per la produzione degli stipendi dei dipendenti comunali.

A conferma di tale impostazione, l'art.30, comma 2, dello stesso Regolamento di organizzazione sottolinea, nell'ambito del Capo VII, dedicato a

fissare la disciplina del Sistema di controllo interno, come le verifiche di regolarità amministrativa e contabile debbano essere finalizzate a garantire la legittimità, la regolarità, e la correttezza dell'azione amministrativa, risultando affidate – quelle attinenti appunto alla regolarità contabile – al Ragioniere Generale ai sensi dell'art. 49 del T.U.E.L. .

Tab. 4 La struttura organizzativa della Ragioneria Generale del Comune di Roma.



1.2.3 La revisione economico – finanziaria e la valutazione dei relativi rischi.

Lo Statuto del Comune di Roma disciplina, al Capo VII (Finanza, contabilità e revisione economico-finanziaria), in particolare agli articoli 40 e 41, la materia della revisione economico-finanziaria.

L'art. 40 St. prevede, quindi, che l'esercizio della funzione di revisione economico-finanziaria risulti intestato al Collegio dei revisori dei conti; esso ne disciplina anche la composizione, le modalità di elezione da parte del Consiglio Comunale, nonché i casi di ineleggibilità, la durata, le ipotesi di revoca, i requisiti professionali richiesti per la nomina, l'entità del compenso annuale.

Con l'art. 41 St. risultano individuate, in linea generale, le funzioni e le competenze di tale organo di controllo: esso, innanzitutto, è chiamato dalla legge a prestare la sua collaborazione al Consiglio Comunale quando svolge le sue funzioni di controllo e indirizzo nei riguardi dell' Esecutivo (Giunta Comunale). Inoltre, è tenuto a esercitare la vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria, economica, patrimoniale e fiscale della gestione; compito che condivide, ai sensi dell'art.30, comma 2, del Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, con il Ragioniere Generale.

Nel caso in cui, poi, emergano gravi irregolarità nella gestione, tale collegio è tenuto a riferirne immediatamente al Sindaco e al Presidente del Consiglio Comunale il quale provvede a convocare l'assemblea nel termine previsto dal regolamento relativo (art. 134, comma 3), scrivendo all'ordine del giorno la comunicazione che il Collegio abbia inteso effettuare.

Una specifica funzione consultiva risulta assegnata dalla norma in questione al Collegio dei revisori, quella appunto di dovere esprimere il proprio parere sulla proposta di bilancio di previsione, sui documenti ad esso allegati nonché sulle variazioni di bilancio in aderenza a quanto prevede l'art.239 del T.U.E.L. (corrispondente, nei contenuti all'art. 105 del d.lgs. n. 77/1995) .

Di estrema rilevanza per il controllo di competenza di questa Sezione si presenta la disposizione che prevede l'obbligo, intestato al Collegio, di suggerire, nei pareri resi al Consiglio Comunale, tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni.

Ed è altrettanto significativo il fatto che il Consiglio Comunale sia tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

A completare l'area di competenza del Collegio dei revisori si pone l'obbligo

di attestare la corrispondenza del rendiconto generale annuale alle risultanze della gestione e di redigere apposita relazione di accompagnamento alla proposta di deliberazione del documento contabile in questione; anche in questo caso, l'organo di revisione economico-finanziario è chiamato ad esprimere proposte con l'obiettivo di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Le disposizioni richiamate dello Statuto trovano specifica integrazione e completamento negli articoli da 128 a 135 del Regolamento di contabilità.

Per i fini di controllo da esercitare sul grado di adeguatezza dell'organizzazione, è opportuno richiamare l'attenzione su alcune prescrizioni normative che, nella loro essenza, dovrebbero contribuire a salvaguardare la funzionalità dell'organo:

- a) il fatto che esso debba essere dotato dal Comune dei mezzi necessari per lo svolgimento dei compiti (art. 135, comma 1 Reg. cont.);
- b) il fatto che esso possa incaricare propri collaboratori, che abbiano i requisiti per svolgere le funzioni di revisore, di collaborare nelle proprie funzioni, a sue spese e sotto la sua responsabilità, per l'espletamento di specifiche operazioni attinenti il controllo della regolare tenuta della contabilità(art. 135, comma 2, reg. cont.);
- c) il fatto che esso, per l'esercizio delle funzioni di collaborazione, vigilanza e controllo, possa avvalersi per particolari obiettivi, verifiche e controlli, dell'ausilio di primarie società di revisione (facoltà questa che si deve esprimere nella messa a punto di un programma di lavoro da presentare alla Giunta Comunale, che è tenuta a provvedervi).

Il Regolamento di contabilità di cui trattasi specifica, poi, le ulteriori incombenze alle quali possono essere chiamati a fornire il loro contributo tecnico-professionale i componenti dell'organo di revisione:

- a) la possibilità di essere invitati a partecipare alle sedute della Giunta Comunale quando si riunisce per deliberare in materia di bilanci e di piano esecutivo della gestione (art. 133, comma 5);
- b) la possibilità di partecipare alle sedute della competente Commissione consiliare, relativamente all'esame dei documenti di bilancio e del rendiconto di gestione (art.133, comma 3);
- c) la possibilità di richiedere, tramite i competenti organi del Comune, le informazioni e i documenti occorrenti per esercitare il controllo in via indiretta, nei confronti delle aziende speciali e delle società controllate (art. 133, comma 16).

L'articolo 133 Reg. cont. specifica dettagliatamente il complesso degli adempimenti che l'organo di revisione all'esame è tenuto a curare con riferimento ai documenti di bilancio. Infatti, esso è tenuto a:

- a) esprimere, entro 30 giorni dal ricevimento della documentazione completa di ogni allegato, il parere sulla proposta della relazione previsionale e programmatica, del bilancio pluriennale, del bilancio annuale di previsione e sulle sue variazioni, evidenziando i contenuti meritevoli di particolare esame e approfondimento. In particolare, esprime il proprio giudizio sulla veridicità delle previsioni di entrata, sulla compatibilità delle previsioni di spesa con la realtà della gestione, sull'esattezza del pareggio economico e finanziario, sulla congruità dell'eventuale avanzo o disavanzo di amministrazione applicato al bilancio, sull'adeguatezza della politica tributaria.

Gli eventuali rilievi, mossi in queste occasioni, devono tener conto, anche delle opportunità da perseguire per il buon funzionamento del Comune nell'interesse della collettività amministrata;

- b) formulare, entro il termine di cui al precedente punto a), le proprie valutazioni sul piano degli investimenti, con particolare riguardo alle effettive capacità di copertura finanziaria e di realizzazione delle opere previste, sulla scelta delle fonti ipotizzate per la copertura delle spese d'investimenti, nonché sui piani finanziari degli investimenti medesimi;
- c) esprimere parere sulle congruità nel fondo di riserva iscritto in bilancio.

La verifica della Sezione in ordine allo svolgimento delle principali funzioni da parte del Collegio dei Revisori si è svolta, comunque, mediante:

- a) l'esame della documentazione contenuta nel Libro del Collegio dei revisori dei conti, da cui sono stati estratti i verbali delle riunioni forniti dal Comune;
- b) l'esame dei pareri e delle relazioni rilasciati su documenti di bilancio/rendiconto da parte del Collegio;
- c) gli esiti delle relazioni prodotte sulla base delle linee guida indicate dalla Corte dei conti ai sensi dell'art.1, commi 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006).

La suddetta verifica, relativa agli esercizi finanziari considerati (2004 – 2007), ha posto in evidenza quanto segue:

- 1) dai verbali del Collegio si evince che sono state effettuate verifiche trimestrali di cassa e degli agenti contabili, nonché verifiche di Tesoreria

Tab. 1

ANNO	Verifiche di cassa	Verifiche agenti contabili	Verifiche di tesoreria
2004	n.4	n.6	n.d.
2005	n.4	n.10	n.d.
2006	n.4	n.10	n.d.
2007	n.4	n.d.	n.d.
2008	n.d.	n.d.	n.d.

- 2) è stato rilasciato, sotto le date indicate e, quindi, nei termini di legge, il parere relativo alla relativa proposta di bilancio di previsione, alla relazione previsionale e programmatica e al Bilancio pluriennale;

Tab. 2

ANNO	Bilancio previsione	Relaz. Prev. Progr.	Bilancio Plur.
2004	18.12.2003	18.12.2003	18.12.2003
2005	17.1.2005	17.1.2005	17.1.2005
2006	14-15.12.2005	14-15.12.2005	14-15.12.2005
2007	26.1.2007	26.1.2007	26.1.2007
2008	n.d.	n.d.	n.d.

- 3) è stato espresso il parere, secondo la cadenza sottoindicata sulle delibere di variazione e di assestamento:

Tab. 3

ANNO	Prima variazione	Seconda variazione.	Assestamento Generale
2004	-	-	22.7.2004/2.8.2004
2005	-	-	19-21-26.7.2005
2006	-	-	1-2-3.8.2006
2007	-	-	24.7.2007
2008			

- 4) è stata redatta la relazione sul rendiconto annuale della gestione nelle date sotto indicate, con verifiche estese al conto del Tesoriere, conto del bilancio, conto del patrimonio, conto economico:

Tab.

ANNO	Parere rendiconto annuale	Delibera appr.Cons. Comunale	Data pubblicazione
2003	20.7.2004	n.d.	n.d.
2004	19-21-26.7.2005	n.d.	n.d.
2005	19.7.2006	n.d.	n.d.
2006	24.7.2007	n.d.	n.d.
2007	rinvio	n.d.	n.d.
2008		n.d.	n.d.

- 5) sono state espletate le verifiche attinenti il rispetto del Patto di stabilità interno e quelle relative all'indebitamento, anche in corso di esercizio.

1.2.4. Considerazioni sull'attività di revisione economico – finanziaria.

Sulla base del fatto che la vigente normativa (d.lgs. n. 216/99) ha introdotto nella cura dei compiti propri del Collegio dei revisori il richiamo al rispetto dei principi generali della revisione aziendale, osservati dagli ordini e dai collegi professionali operanti nel settore, il controllo svolto si presenta come una vera e propria attività di revisione.

L'attività di revisione economico – finanziaria⁸, sulla base dell'esame della documentazione prodotta, risulta svolta, nel corso degli anni considerati, con adeguata regolarità e puntualità.

Si deve osservare che dal questionario inviato a questa Sezione ai sensi della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006), emerge come l'organo di

⁸ Tale attività, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 286/1999, viene fatta rientrare ormai nell'ambito del sistema dei controlli interni.

revisione non si è mai trovato nella condizione di segnalare gravi irregolarità contabili riferibili agli esercizi finanziari presi in esame (2004 – 2007).

Inoltre, l'organo di revisione ha assolto alle prescrizioni contenute nei seguenti provvedimenti legislativi:

- a) dal 2002, all'art. 14 della legge finanziaria per il 2002;
- b) dal 2003, agli artt. 23,24 e 30 della legge finanziaria n. 289/2002;
- c) al decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla legge 30 luglio 2004, n. 191 (in particolare agli artt. 5 e 10);
- d) alla legge 30 dicembre 2004, n. 311 legge finanziaria per il 2005 (in particolare all'art. 1, commi 32 e 42).

In considerazione del fatto che, a supporto dell'attività del Collegio, il Comune ha individuato, ormai da diversi anni, una sola unità di personale, sia pure appartenente alla carriera direttiva, si rileva inadeguata la "copertura amministrativa" così come è stata finora assicurata.

A tale situazione dovrà essere posto, naturalmente, rimedio, venendo a qualificarsi tale comportamento come sostanziale inadempienza all'art. 135, comma 1, Reg. cont..

SEZIONE II

Il sistema dei controlli interni

Cap. I La regolamentazione adottata dall'Ente.

1.1.1. Caratteri e tipologie dei controlli attivati, con riferimento all'internal audit

Il sistema dei controlli interni del Comune di Roma si ispira ai principi fondamentali d'impianto previsti dall'articolo 147, comma 1, del T.U.E.L., che articola tale tipologia di controlli nel controllo di regolarità amministrativa e contabile; nel controllo di gestione; nella valutazione delle prestazioni del personale con qualifica dirigenziale; nel controllo strategico.

L'organizzazione di tali controlli, inoltre, è richiamata al comma 3 dello stesso articolo, con esplicito riferimento al d. lgs. n. 286/1999.

Lo Statuto dell'Ente, all'articolo 35 "Sistema di controllo interno ", stabilisce che l'Amministrazione si debba dotare di strumenti adeguati a svolgere ciascuno dei sopraindicati tipi controllo "al fine di monitorare e valutare costi, rendimenti e risultati dell'azione amministrativa".

Lo stesso articolo prevede, al comma 2, che l'organizzazione e il funzionamento dei servizi di controllo interno siano disciplinati dal regolamento di contabilità.

Lo Statuto prevede, inoltre, che, nei riguardi dei gestori di pubblici servizi, il Comune è tenuto a svolgere, oltre alle attività di indirizzo e di programmazione, anche quelle di vigilanza e di controllo (art.36, comma 3).

Tali disposizioni, comunque, ritrovano specifico supporto in altre disposizioni dello stesso atto che si ritiene opportuno richiamare all'attenzione: nell'art. 3, comma 3 (Principi programmatici); nell'art. 15, comma 1 (Amministratori comunali); nell'art. 16, comma 9 (Consiglio Comunale); nell'art. 25, commi 4 e 5 (Giunta Comunale; nell'art. 34, comma 10 (Dirigenti); nell'art. 41 (Funzionari e compiti del Collegio dei revisori dei conti).

Il Regolamento di contabilità tratta, a sua volta, le funzioni relative ai controlli interni, in diversi articoli : nel Titolo II, artt. 5 e 9 (Organizzazione della Ragioneria Generale); nell'art.23 (Verifica dello stato di attuazione dei programmi); nel Titolo IV (Gestione del bilancio) e, in particolare, negli articoli 47 (vigilanza sulla gestione delle entrate), 54 (Riscontro degli impegni di spesa), 58 (Controllo sugli atti di liquidazione), 61 (Controllo sui mandati di pagamento), 68 (Controllo della Ragioneria Generale sui rendiconti), 84 (Conto di gestione), 94 (Vigilanza sul servizio di tesoreria); nel Titolo VI (Rendiconto); nel Titolo VIII (Revisione economico-finanziaria), dall'art.128 all'art. 135; nel Titolo IX (Controllo di gestione), dall'art. 136 all'art.141.

Il Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi dell'Ente reca disposizioni relative ai controlli interni agli articoli 1, comma 3 (Criteri informativi); art.5, comma 2 (Indirizzo e coordinamento); art. 11, commi 4 e 5 (Direttore Generale); art.12 (Ragioneria Generale); art.15 (Servizi pubblici locali e coordinamento del "Gruppo Comune di Roma"); art. 16, commi 1 e 9 (Macrostruttura); art. 17, comma 2 (Procedura per l'articolazione della macrostruttura comunale); art. 23, comma 4 (Incarichi di posizioni organizzative); art. 24, commi 7,8 e 9 (Dirigenti); art.25 (Direzione apicale); art. 30 (Sistema dei controlli interni).

1.1.2. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile.

Le verifiche di regolarità amministrativa e contabile, tendenti a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, (art. 30, comma 2, Reg. org.) nell'ambito del Comune di Roma risultano affidate all'Ufficio Extradipartimentale denominato "Ragioneria Generale" Essa è tenuta a svolgere l'attività istruttoria per il rilascio del parere di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione di competenza consiliare e dell'organo esecutivo, nonché sulle proposte di determinazione dei dirigenti responsabili delle diverse unità organizzative in cui si articola la macrostruttura dell'Ente (art.16, Reg. ord.).

Il parere viene espresso dal responsabile della competente unità organizzativa di Ragioneria sulla base dell'istruttoria svolta dal responsabile dell'apposita unità organizzativa.

Il parere di regolarità contabile, appartenendo alla fase preparatoria del procedimento formativo dell'impegno di spesa, è rilasciato anche in ordine alle proposte di prenotazione dell'impegno di spesa.

Il contenuto del parere di regolarità contabile, quale dichiarazione di giudizio e atto di valutazione, è stabilito che debba riguardare:

- a) la regolarità della documentazione;
- b) la giusta imputazione al bilancio e la disponibilità del fondo iscritto sul relativo intervento o capitolo;
- c) l'osservanza delle norme fiscali;
- d) ogni altra valutazione riferita agli aspetti economico-finanziari e patrimoniali del procedimento formativo dell'atto.

L'attestazione della copertura finanziaria di cui trattasi deve essere espressa in forma scritta, munita di data, firmata ed inserita nell'atto in corso di formazione (art.55, Reg. cont.).

Il successivo art. 56 del Regolamento di contabilità prevede le segnalazioni obbligatorie del responsabile del servizio finanziario, tra le quali si sottolineano le segnalazioni dei fatti gestionali e le relative valutazioni ove si rilevi che la gestione

delle entrate e delle spese correnti evidenzi il costituirsi di situazioni non compensabili da maggiori entrate o minori spese, tali da pregiudicare gli equilibri di bilancio.

La segnalazione dei fatti gestionali e le valutazioni di cui sopra possono riguardare anche la gestione dei residui e l'equilibrio di bilancio per il finanziamento della spesa d'investimento qualora si evidenzino situazioni che possono condurre a squilibri della gestione di competenza o del conto residui che, se non compensate da variazioni gestionali positive, possono determinare disavanzi di gestione o di amministrazione.

Le segnalazioni, opportunamente documentate, e le valutazioni, adeguatamente motivate, debbono essere inviate al legale rappresentante dell'ente, al Segretario e all'organo di revisione in forma scritta e con riscontro dell'avvenuto ricevimento.

Qualora tali fatti risultino di particolare gravità, il responsabile del servizio finanziario può contestualmente comunicare ai soggetti sopra menzionati la sospensione, con effetto immediato, del rilascio delle attestazioni di copertura di cui all'art. 55, comma 5, della legge n. 142/1990.

Il controllo di regolarità tecnica è devoluto al dirigente responsabile del procedimento attraverso l'apposizione del parere di regolarità tecnica sulle delibere consiliari o di Giunta (art. 52, Reg. cont.).

Il controllo di legittimità amministrativa si sostanzia, invece, nelle verifiche adempimentali, di legittimità e di *auditing* interno, di competenza dei dirigenti nonché nell'attività di consulenza e di supporto svolte dal Segretario Generale attraverso lo svolgimento delle proprie funzioni istituzionali, ai sensi dell'art. 97, comma 2, del T.U.E.L. (art. 30 Reg. ord.).

Infine, il controllo di natura contabile è completato dalla verifica dei dati derivanti dalla contabilità economico-finanziaria, verifica esercitata dal Collegio dei revisori, attraverso segnalazioni e relazioni, e dal Responsabile dei servizi finanziari mediante pareri. A tal riguardo, rientra nella competenza di tale Organo il compito di riferire, ove emergano gravi irregolarità di gestione, immediatamente al Sindaco e al Presidente del Consiglio comunale (art. 41, St.)

1.1.3. Il controllo di gestione.

Il controllo di gestione assume le caratteristiche proprie dell'analisi di produttività riferito all'intera attività dell'ente. Ed esso si presenta come rivolto al perfezionamento e al migliore coordinamento dell'azione amministrativa, ai fini dell'efficienza, dell'efficacia dell'azione stessa e della economicità della spesa pubblica locale, anche mediante tempestivi interventi di correzione, ottimizzando in tal modo il rapporto tra costi e risultati.

Infatti, secondo quanto dispone l'art. 136 del Regolamento di contabilità dell'Ente, il controllo di gestione è un sistema di analisi e di monitoraggio dell'attività complessiva del Comune rivolto a verificare l'efficacia e l'efficienza dei servizi prestati ai cittadini.

Il controllo di gestione risulta orientato, in particolare, a:

- a) verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati;
- b) assicurare la corretta ed economica gestione delle risorse umane e strumentali;
- c) garantire l'imparzialità e il buon andamento dell'amministrazione;
- d) assicurare la trasparenza dell'azione amministrativa, ai sensi della legge 7 agosto 1990, n. 241 e successive modificazioni;

Il controllo di gestione ha per oggetto l'intera attività amministrativa e di gestione del Comune ed è svolto in maniera continua dalla specifica struttura organizzativa di cui si dirà in appresso.

Assai puntuale si dimostra, poi, il richiamo che l'art. 137 dello stesso Regolamento fa ai principi cui tale controllo deve risultare ispirato.

È chiarito, infatti, come esso debba essere esercitato nel rispetto dei principi dell'accuratezza, dell'essenzialità, della chiarezza, del consenso, dell'autonomia, della tempestività, della concezione premiante, della responsabilizzazione, dell'economicità e della collaborazione.

È previsto, poi, che le informazioni sulle quali si fonda tale controllo debbano essere accuratamente acquisite e selezionate utilizzando adeguate metodologie. Le informazioni che scaturiscono dal controllo di gestione sono dirette a migliorare la conoscenza degli eventuali ostacoli che impediscono la realizzazione degli obiettivi

programmati allo scopo di consentire la revisione degli obiettivi medesimi e l'adeguamento delle azioni rivolte alla loro realizzazione.

A tal riguardo, i parametri di riferimento del controllo vanno esplicitati in termini numerici mediante idonei indicatori; essi, però, devono essere stabiliti sentiti i responsabili delle unità organizzative e dei centri di costo cui il controllo si riferisce.

Alcune ulteriori prescrizioni sono state poste a salvaguardia della correttezza cui si deve ispirare la struttura competente.

In particolare, il controllo di gestione deve essere esercitato in piena autonomia organizzativa e di giudizio e si deve basare su valutazioni oggettive, motivate e documentate.

Inoltre è necessario che le conclusioni del controllo di gestione siano comunicate tempestivamente ai destinatari rispetto al periodo cui il controllo di riferisce.

Ed è di particolare importanza che si affermi che le conclusioni del controllo di gestione siano da assumere a base per la corresponsione di incentivi economici e di carriera ai dirigenti e al personale. Così che le conclusioni negative del controllo di gestione, debitamente motivate, comportano l'adozione dei provvedimenti di cui all'art. 141, comma 4, del Regolamento richiamato⁹.

Il controllo di gestione è esercitato con riferimento prioritario agli aspetti essenziali dell'attività del comune allo scopo di evitare eccessi e dispersioni, anche perché il costo per l'esercizio del controllo di gestione non deve superare il beneficio derivante dal controllo medesimo.

A norma dell'art. 138 sempre del Regolamento di contabilità, è previsto che la funzione del controllo di gestione sia affidata all'Ufficio di controllo interno previsto dall'articolo 9 del Regolamento di organizzazione del Comune, approvato con deliberazione consiliare n. 73 del 10 aprile 1995.

Tuttavia, alla Giunta Comunale è consentito di istituire anche nuclei di valutazione sempre per l'esercizio del controllo di gestione con riferimento a particolari unità organizzative o a determinati programmi e progetti, avvalendosi

⁹ L'art. 141, comma 4, prevede che qualora le cause degli scostamenti di cui al comma 3 siano imputabili alla inosservanza delle direttive impartite o al comportamento dei responsabili delle unità organizzative o dei centri di costo, la Giunta comunale, su relazione motivata dell'Ufficio di controllo interno promuove i provvedimenti di cui all'articolo 20, comma 9, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 e successive modificazioni.

anche di esperti esterni in tecniche di valutazione e di controllo di gestione, con l'osservanza delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti in materia.

Sotto il profilo organizzativo, occorre richiamare le disposizioni contenute nell'art. 30 del "Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi".

Infatti, è previsto che al controllo di gestione sovrintende il Direttore Generale. L'attività di controllo di gestione è volta a verificare, anche in relazione allo stato di attuazione degli obiettivi programmati, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa per ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati.

Al controllo di gestione sovrintende il Direttore Generale, come si è detto, mediante apposito ufficio il quale collabora con i dirigenti apicali ai fini dell'ottimizzazione delle attività loro attribuite. Ove il Direttore Generale non sia stato nominato, l'attività di controllo di gestione è svolta da una apposita struttura costituita nell'ambito della Ragioneria Generale.

La normativa vigente prevede che il responsabile dell'Ufficio di controllo interno ed i nuclei di valutazione operino in posizione di autonomia, rispondendo direttamente al Sindaco.

Riguardo ai compiti di tale Ufficio, è necessario richiamare il complesso delle attività che ad esso sono intestate. In particolare, esso provvede a:

- a) progettare e attivare criteri di contabilità analitica e direzionale;
- b) introdurre metodologie idonee all'accurata acquisizione ed elaborazione delle informazioni occorrenti per l'esercizio del controllo;
- c) stabilire i parametri quantitativi e qualitativi di riferimento del controllo, sentiti i responsabili delle unità organizzative e dei centri di costo cui il controllo si riferisce;
- d) elaborare serie storiche di dati afferenti all'andamento dei servizi e analisi comparative dei costi e dei rendimenti con riferimento ad altri Comuni di grandi dimensioni;
- e) stabilire i criteri oggettivi di giudizio per le valutazioni di cui all'articolo 139, comma 1, lettera d);

- f) assumere ogni altra iniziativa utile ai fini dell'esercizio del controllo di gestione nel rispetto dei principi previsti dall'articolo 137;
- g) redigere relazioni periodiche sui risultati del controllo di gestione con le modalità di cui all'articolo 141.

È ben chiarito come, per lo svolgimento dei compiti così indicati, l'Ufficio di controllo interno e i nuclei di valutazione si debbano avvalere di procedure informatiche.

Così come altrettanto chiara è la disciplina del rapporto esistente tra controllante e controllato: da un lato, il responsabile dell'Ufficio di controllo interno e i responsabili dei nuclei di valutazione possono richiedere alle unità organizzative e ai centri di costo qualsiasi atto, notizia, dato o informazione che ritengano utile per l'esercizio e per le finalità del controllo in questione; dall'altro, i responsabili delle unità organizzative e dei centri di costo sono tenuti a fornire gli atti, le notizie, i dati e le informazioni richiesti.

E, in caso di comportamenti omissivi o ritardanti, il responsabile dell'Ufficio di controllo interno e dei nuclei di valutazione possono effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti.

1.1.4. La valutazione dei dirigenti

La valutazione della dirigenza è disciplinata dallo Statuto e da uno specifico regolamento.

Infatti, l'art. 34 (Dirigenti) di tale atto fondamentale prevede, innanzitutto, che debba essere uno specifico regolamento, quello appunto "per il sistema di valutazione dei dirigenti", a determinare, nell'ambito del sistema di controllo interno, i criteri generali per la valutazione dei dirigenti nonché per l'affidamento, l'avvicendamento e la revoca degli incarichi dirigenziali.

E il successivo articolo 35 (Sistema di controllo interno) impone al Comune di dotarsi di strumenti adeguati a svolgere anche " la valutazione della dirigenza".

Tali indicazioni di massima hanno trovato specifica disciplina, in primis, nell'art.30, commi 7 e 8 , del richiamato "Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi".

Si prevede, infatti, che la valutazione dei dirigenti apicali, ai fini dell'attribuzione dell'indennità di risultato, con riferimento al raggiungimento degli obiettivi previsti, in maniera specifica, nel piano esecutivo di gestione, è compiuta da un Collegio presieduto dal Direttore Generale o, se questi non sia stato nominato, dal Segretario Generale e da due componenti esterni all'Amministrazione, in possesso di comprovata esperienza in materia, nominati dal Sindaco su proposta del Direttore Generale o, se questi non sia stato nominato, del Segretario Generale.

Alla valutazione dei dirigenti assegnati al Gabinetto del Sindaco e al Segretariato Generale provvedono, però, rispettivamente, il Capo di Gabinetto ed il Segretario Generale .

Alla valutazione degli altri dirigenti provvedono i dirigenti apicali, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, lettera *b*), del richiamato regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi.

Previsione normativa che va interpretata in riferimento a quanto disposto nei seguenti altri articoli di tale Regolamento: nell'art. 11, comma 4 e 5 (Direttore Generale); nell'art. 8, comma 5 (Gabinetto del Sindaco); nell'art. 5, comma 1

(Indirizzo e coordinamento); nell'art. 6 (Direttive e disposizioni); nell'art. 1, comma 3, lett. f) (Criteri informativi).

Tali disposizioni, comunque, sono da contemperare con la disciplina specifica contenute nella contrattazione collettiva nazionale riguardante lo status giuridico ed economico della dirigenza.

Infatti, è previsto che alla valutazione del personale con qualifica dirigenziale, sottordinata al decisore politico, provveda un Nucleo di valutazione.

Il Nucleo di valutazione è costituito con un provvedimento emanato dal Sindaco; e a quest'ultimo è tenuto a rispondere direttamente e in via esclusiva.

Esso è presieduto dal Direttore Generale ed è composto da un numero dispari di membri variabili da 3 a 5. Tali membri vengono scelti tra gli esperti esterni all'Ente che, sulla base di adeguate capacità, esperienze professionali e titoli di studio, attestati in apposito curriculum, posseggano i requisiti necessari per lo svolgimento dei compiti assegnati al Nucleo.

Il Nucleo di valutazione, sulla base di specifici parametri di riferimento, verifica i risultati dell'attività dei dirigenti al fine della attivazione dei collegati sistemi premianti, procedendo anche alla implementazione ed al periodico aggiornamento del processo di controllo.

Il sistema di valutazione dei Dirigenti, nell'ambito del Comune di Roma, tiene conto di due fattori principali:

- il grado di raggiungimento degli obiettivi e degli indicatori contenuti nel PEG/PAO dell'anno di riferimento (massimo 10 punti). A tal fine i Dirigenti, a fine anno, redigono una dettagliata relazione circa il raggiungimento pieno, parziale o mancato di ogni obiettivo del PEG/PAO loro assegnato, mediante il raffronto tra entità degli indicatori previsti ed entità degli indicatori effettivamente realizzati nel corso dell'anno di riferimento. Sono previsti anche punteggi aggiuntivi nel caso in cui il dirigente abbia raggiunto durante l'anno ulteriori obiettivi posti in corso d'esercizio dall'amministrazione;
- il grado di sviluppo raggiunto dai dirigenti con riferimento alle capacità individuali di base ritenute fondamentali per l'attività di direzione (per ognuna da 0 a 3 punti); in particolare:

- gestione, motivazione, guida, sviluppo del personale assegnato (*leadership*);
- conoscenza delle tecniche specifiche della funzione, compreso il controllo di gestione;
- comunicazione;
- efficacia nel lavoro di gruppo, con particolare attenzione al coordinamento intersettoriale;
- gestione del tempo di lavoro e delle priorità; pianificazione e programmazione;
- risoluzione dei problemi (*problem solving*), in attuazione delle direttive impartite dagli organi politici;
- autoapprendimento;
- spirito di iniziativa;
- spinta verso le innovazioni.

Per questo aspetto di valutazione deve essere fatto riferimento agli elementi di esperienza forniti dalla Direzione Generale, a loro volta ricavati dalla continua e quotidiana frequentazione per motivi di ufficio di ciascun dirigente, dalla diretta conoscenza degli stili gestionali e manageriali di ognuno, da indicazioni e/o segnalazioni fornite dall'utenza interna (ad esempio: colloqui con il personale assegnato, richieste di trasferimento, ecc.) ed esterna (ad esempio: lettere, reclami).

Il giudizio complessivo ottenuto da ciascun dirigente è dato dalla somma del punteggio ottenuto nella valutazione concernente il raggiungimento degli obiettivi e di quello riportato in ordine alla valutazione delle capacità individuali di base. Il tutto viene riepilogato in una dettagliata relazione da parte del Nucleo di Valutazione, che viene consegnata quale proposta di valutazione dei dirigenti al Sindaco.

1.1.5. Il controllo strategico

Secondo quanto dispone l'art. 30 del "Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi", l'attività di controllo strategico è finalizzata a coadiuvare l'attività di indirizzo politico-amministrativo e di programmazione strategica, a monitorare l'attuazione dei piani e dei programmi ed a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico-amministrativo in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi assegnati, con l'analisi delle cause degli eventuali scostamenti e la indicazione delle possibili misure correttive¹⁰.

L'attività di controllo strategico è svolta dall'Ufficio per il controllo strategico istituito nell'ambito del Gabinetto del Sindaco.

Tale disciplina, naturalmente, va letta in relazione ai compiti specifici intestati al Sindaco e agli Assessori (artt. 5,6 e 7 Reg. ord.), nonché alla Giunta Comunale (art. 25 St.), nel suo ruolo di organo collegiale di governo della Città.

¹⁰ L'art. 5 dispone che : "L'attività di controllo strategico è svolta dall'Ufficio per il controllo strategico istituito nell'ambito del Gabinetto del Sindaco.
L'art. 6 specifica che i risultati dei sottoprocessi di controllo, previsti al comma 1, concorrono alla valutazione dei dirigenti ai fini di cui all'articolo 29.

1.1.6. Effettività del sistema dei controlli interni

1.1.6.1. Controllo di regolarità amministrativa e contabile

Dall'esame della documentazione presentata a questa Sezione, si può rilevare come la Ragioneria Generale abbia svolto con diligenza l'attività istruttoria di competenza per il rilascio del parere di regolarità contabile sia sulle proposte di deliberazione del Consiglio Comunale e della Giunta, sia sulle proposte di determinazione dei Responsabili dei Servizi.

Tale parere si è basato sulla valutazione della regolarità della documentazione, delle corrette imputazioni di bilancio, della corrispondenza delle risorse disponibili in rapporto agli impegni di spesa previsti nel bilancio di previsione, dell'osservanza delle norme fiscali.

È stato asserito che, nel corso delle gestioni prese in considerazione, (2004 - 2007), non si sono verificate situazioni anomale tali da pregiudicare gli equilibri di bilancio, a parte i provvedimenti che hanno riguardato i debiti fuori bilancio, per cui non sono state attivate, nei tempi dovuti, le segnalazioni obbligatorie previste dal Regolamento di contabilità.

Risulta, altresì, che i dirigenti responsabili del procedimento abbiano apposto il parere di regolarità tecnica sulle deliberazioni consiliari e di Giunta, come pure che il Segretario Generale abbia svolto il controllo a lui demandato sulla regolarità amministrativa degli atti.

1.1.6.2. Controllo di gestione

A norma dell'art. 30 del Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi del Comune, l'attività del controllo di gestione è "volta a verificare, anche in relazione allo stato di attuazione degli obiettivi programmati, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa per ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati".

Sotto il profilo organizzativo, la stessa norma individua il responsabile di tale attività: esso è il Direttore Generale cui compete la sovrintendenza a mezzo di apposito ufficio " il quale collabora con i dirigenti apicali ai fini dell'ottimizzazione delle attività loro attribuite".

Nel caso in cui il Direttore Generale non venga nominato, lo stesso articolo prevede che l'attività di controllo di gestione debba essere svolta da apposita struttura costituita nell'ambito della Ragioneria Generale.

Il primo referto, prodotto agli inizi del 2005 su dati riguardanti il rendiconto 2003, e risultato perciò fortemente datato, si intitolava "Primi risultati sperimentali del controllo di gestione": esso aveva preso in considerazione l'attività svolta solo da 6 Municipi, ma sotto il profilo dell'analisi dei costi.

Nell'agosto del 2006¹¹ esso ha dato per la seconda volta attuazione alla disposizione contenuta nell'art. 1 del decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, che ha introdotto nel T.U.E.L. l'art. 198 - bis, intitolato "Comunicazione del referto".

Nella nota di accompagnamento alla relazione, predisposta dalla Ragioneria Generale del Comune, l'Ufficio competente precisava che il documento inviato costituiva "parte integrante della relazione al rendiconto della gestione 2005 deliberato dal Consiglio Comunale nel mese, appunto, di "agosto 2006".

Lo stesso Ufficio Extradipartimentale precisava che in relazione alle risorse attribuite alla competente unità organizzativa in questa fase il controllo di gestione risultava essersi limitato "alla delinearazione della contabilità analitica per i soli municipi". E ciò anche sulla base della considerazione che le attività e i prodotti/servizi dei Dipartimenti e degli Uffici Extradipartimentali non risultavano essere comparabili in ragione della loro eterogeneità.

¹¹ Con nota prot. n. 63231 del 3 agosto 2006 della Ragioneria Generale.

Il fatto che l'attenzione, in via prioritaria, si fosse concentrata sui 19 Municipi è stato giustificato dal fatto che essi presentavano tutti i caratteri di uffici di *front-line* cioè di organizzazioni impegnate quotidianamente nell'erogazione di servizi diretti alla cittadinanza.

Il referto relativo all'attività svolta dai Municipi nel 2005 chiarisce come il controllo di gestione abbia richiesto sia l'analisi dei processi relativi sia l'analisi dell'organizzazione; analisi che è stata, poi, completata da una sistematica armonizzazione delle diverse attività censite allo scopo di renderle omogenee fra le diverse strutture controllate.

Mentre ai fini del calcolo del costo dei beni e servizi si è ritenuto di doversi limitare all'analisi degli interventi da 02 a 05 (acquisto di beni di consumo e di materie prime, prestazioni di servizi, utilizzo di beni di terzi, trasferimenti), basandosi sull'assunto "impegno uguale costo". Per quanto riguarda il costo del personale esso – secondo quanto dichiara la stessa Ragioneria Generale – è stato ricavato manualmente utilizzando una configurazione di costo "standard" applicato al numero di personale operante per ogni attività di dettaglio, le cui entità sono state rilevate d'intesa con gli uffici del personale municipale. Il ricorso a tale metodo di calcolo risulta giustificato dal fatto che si è "in attesa della realizzazione del costruendo sistema informativo che supporterà tale funzione".

Il referto, così come pervenuto alla Sezione regionale di controllo, risulta costituito da una serie di tabelle, in totale 116, che, per ogni attività/servizio dei 19 Municipi, mirano ad evidenziare sempre i relativi costi, indicando, peraltro, il costo medio che ne deriva nell'anno 2005.

Si tratta, comunque, secondo quanto riferisce la Ragioneria Generale del Comune, di un modello di controllo che si basa sull'Activity Based Costing, metodologia che sarebbe ampiamente sperimentata in ambito aziendale "la cui finalità fondamentale è l'analisi di efficienza, efficacia ed economicità dei servizi resi dall'Amministrazione".

Nel corso dell'anno 2006 sono state consolidate le procedure definite negli esercizi precedenti ed è stato avviato il progetto per giungere alla determinazione dei costi del personale sulla base dei costi effettivi, superando la configurazione di costo standard. È stata effettuata l'analisi dei flussi interessati a tale problematica, individuate le azioni da intraprendere e definite le procedure operative. Per ogni

Municipio si è provveduto alla formazione dei referenti del controllo di gestione municipali sulla gestione delle informazioni acquisite.

È stata altresì effettuata una sperimentazione per estendere l'analisi ai costi derivanti dagli ammortamenti dei beni mobili.

È stata elaborata, in via sperimentale, una bozza di referto sulle attività di dettaglio municipali relative a costi dell'esercizio 2005.

Con Ordine di Servizio 22896 del 15/03/2006 sono state attribuite alla XXV Unità Organizzativa 5 risorse provenienti dalla I Unità Organizzativa. Tali risorse continuano a mantenere un collegamento funzionale ed operativo con la I Unità Organizzativa di provenienza.

Nel corso dell'anno 2007 è stato realizzato il collegamento tra il sistema informativo del personale (Cezanne) ed il sistema della contabilità analitica (SAP - CO) attraverso la predisposizione di programmi di collegamento tra i due sistemi.

Sono state definite e predisposte le procedure operative per la gestione di tale collegamento e per la rilevazione e manutenzione puntuale dei dati di allocazione del personale sulle relative attività di dettaglio. A tale scopo sono stati effettuati dei corsi di formazione a tutti gli utenti che si interfacciano con il sistema del personale municipale.

È stata altresì avviata una sperimentazione per l'estensione del modello di activity based costing ad una struttura centrale dipartimentale, attraverso la definizione della matrice delle attività di dettaglio, la rilevazione manuale dei costi dell'esercizio 2006, la rilevazione ed il calcolo mannaie del costo standard del personale allocato sulle diverse attività e l'elaborazione dei conti economici per una parte delle attività dirette.

Sono stati effettuati degli incontri con alcuni Municipi per analizzare i dati elaborati nel referto relativo all'esercizio 2006.

Nel corso dell'anno 2008 è stato implementato l'ambiente di SAP dedicato all'analisi degli indici di efficienza e la costruzione di cruscotti direzionali (BW-SEM). A tale scopo è stata effettuata l'analisi dei fabbisogni informativi e sono state costruite tutte le strutture informative necessarie ad ottenere gli indici ed i grafici di analisi necessari.

È in corso di definizione la procedura informatica per la gestione a regime di una struttura dipartimentale attraverso l'utilizzo dei sistemi utilizzati per la contabilità analitica (SAP). Per tale sperimentazione è stato individuato il Dipartimento XI (Politiche Educative e scolastiche) in quanto fortemente integrato con i servizi resi dai Municipi. In tal modo si potrà analizzare l'impatto dei costi prodotti dalla struttura centrale sui servizi resi dalle realtà decentrate sul territorio.

Sono in via di espletamento una serie di incontri con le realtà municipali per procedere all'analisi dei dati relativi ad alcune attività inseriti nel referto elaborato, in via provvisoria, per l'esercizio 2007.

È stato possibile accertare che negli anni successivi al 2005, il referto annuale di riferimento, trasmesso sempre dalla Ragioneria Generale, non presenta più alcuna delle informazioni esposte, relativamente ai costi, risultando così impossibile, la loro confrontabilità nel tempo, al fine soprattutto di poter evidenziare una loro eventuale diminuzione.

Infatti, tale referto si presenta come un "riassunto", tra l'altro molto semplificato, delle considerazioni svolte con maggiore dovizia dei dati/informazioni, da ciascuna struttura dirigenziale, nella Relazione al Rendiconto dell'anno di riferimento.

In relazione a quanto sopra esposto, si intendono formulare alcune considerazioni in ordine alle modalità organizzative adottate dal Comune negli anni considerati (2004-2006), anche in ragione del fatto che per diversi anni successivi alla data di entrata in vigore del regolamento all'esame (cioè, dall'ottobre del 2002), non si è proceduto da parte del vertice politico pro-tempore ad assumere misure "ad hoc" (istituzione di un ufficio; applicazione delle risorse necessarie; sperimentazione).

Infatti, come riconosce la stessa Ragioneria Generale, il referto sul controllo di gestione dell'anno 2003, ma prodotto a distanza di due anni, si qualifica come "sperimentale", avvalorando la convinzione che all'adempimento delle disposizioni del d.lgs. n. 286 del 1999, così come confermate negli articoli 196-198 del T.U.E.L. del 2000, non sarebbe stata data fino ad allora esecuzione alcuna.

Un "embrione" di tale specifica attività risulta leggibile nella Relazione, predisposta sempre dalla Ragioneria Generale, al Rendiconto generale annuale. Ma i

dati e le informazioni contenuti in tale documento non sono in grado di corrispondere alle finalità che sono state richiamate nell'art. 30 Reg. ord. .

Tra l'altro, appare di tutta evidenza come la periodicità annuale – se è utile agli amministratori dell'Ente – non può consentire al corpo dirigenziale di assumere tempestivamente le misure atte a correggere l'andamento dei diversi uffici.

Ne consegue che l'Ente non sembra ancora essere riuscito a responsabilizzare i singoli dirigenti in uno dei compiti di maggiore rilievo: quello di dimostrare la loro capacità manageriale attraverso la valutazione della produttività individuale e collettiva delle risorse umane assegnate, secondo quanto specifica l'art. 45, comma 3, del d. lgs. n. 165/2001¹².

La mancata attuazione di una attività che si sostanzia nel controllo di gestione induce a esprimere forti perplessità sul corretto funzionamento dei meccanismi che hanno portato alla remunerazione della dirigenza e degli incaricati di posizioni organizzative per quanto riguarda il perseguimento di effettivi (nel senso di misurati) risultati conseguiti nello svolgimento dell'azione amministrativa.

La realizzazione della funzione di controllo di gestione, prevista dal sopra richiamato articolo 30, è stata avviata, come già dettagliato sopra, a cura della Ragioneria Generale nel corso dell'anno 2003 con le prime attività ricognitive della problematica in argomento, e la relativa struttura è stata costituita alla fine del 2005 (Determinazione Dirigenziale n.42 del 30 novembre 2005).

Le risorse in dotazione al controllo di gestione si sono dimostrate insufficienti, come si dettaglia meglio in seguito, nelle diverse fasi dello studio di fattibilità, della modellizzazione e della sperimentazione.

In tale ambito il Documento di programmazione Finanziaria (articolo 38 dello Statuto) per il 2007 deliberato dal Consiglio comunale nella seduta del 3-4 agosto 2006 con atto n. 144, nel delineare le prospettive implementative della funzione del controllo di gestione ed estensive delle attività previste dalla vigente normativa e dalla regolamentazione interna ha stabilito che: "La concreta realizzazione di tale prospettiva di sviluppo e consolidamento funzionale del controllo di gestione

¹² Esso così recita " omissis; 3. I contratti collettivi definiscono, secondo criteri obiettivi di misurazione, trattamenti economici accessori collegati alla produttività individuale; alla produttività collettiva tenendo conto dell'apporto di ciascun dipendente ... Compete ai dirigenti la valutazione dell'apporto partecipativo di ciascun dipendente, nell'ambito di criteri obiettivi definiti dalla contrattazione collettiva; 4. I dirigenti sono responsabili dell'attribuzione dei trattamenti economici accessori....".

presuppone il necessario incremento delle relative risorse, attualmente appena sufficienti alla prima fase di introduzione ai municipi della sola contabilità analitica. In tale prospettiva è essenziale portare a celere compimento il processo di acquisizione delle previste risorse relative alla figura di esperto del controllo di gestione, destinate all'area funzionale in questione."

Ed inoltre il Documento di programmazione Finanziaria per il 2008 deliberato dal Consiglio comunale nella seduta del 8 ottobre 2007 con atto n. 204, nel pianificare l'estensione del controllo di gestione alle altre attività non ancora poste in essere, sottolinea che è necessario: "attuare, attraverso lo strumento del controllo interno di gestione, una corretta valorizzazione delle risorse interne. "Controllo di gestione" significa infatti innescare, al di là della contabilità analitica, un sistema di valutazione dell'operato del personale in termini di efficacia, efficienza ed economicità, attribuendo al personale tutto obiettivi strategici e gestionali ben identificati e misurabili. Risulta pertanto necessario prevedere, in tale prospettiva, un finanziamento adeguato per l'avvio di corsi formativi di "controllo di gestione" da rivolgere a tutto il personale, dai dirigenti apicali fino all'ultimo grado", nonché:

"Con riferimento al controllo di gestione, vista l'insufficienza di risorse dedicate finora all'attivazione di tale strumento di pianificazione e di controllo, diventa necessario prevedere risorse finanziarie ed un'attività formativa rivolta a tutto il personale al fine di migliorare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dei processi."

Tali indicazioni pianificatorie del Consiglio comunale, anche in relazione alla scarsità complessiva delle risorse comunali, sono rimaste a tutt'oggi disattese, come peraltro evidenziato nell'analisi sopra esposta dell'exkursus metodologico e operativo della realizzazione della funzione del controllo di gestione.

1.1.6.3. Considerazioni di carattere generale sui controlli interni

La verifica sui controlli di regolarità amministrativa e contabile non ha portato in evidenza situazioni di grave criticità.

Si ritiene opportuno comunque che l'Ente si doti un auditing interno che si occupi del controllo di legittimità sugli atti dirigenziali, soprattutto di quelli con impegno di spesa: tale misura, se assunta con la dovuta tempestività e la necessaria continuità, non potrà che recare positivi riflessi su questo particolare settore.

Il controllo di gestione si rileva ancora posizionato in una fase embrionale. Infatti, non ha ancora raggiunto una piena operatività per i motivi dianzi indicati. In particolare, mentre risulta chiara ed esauriente l'impostazione "cartacea" del sistema, non risultano invece altrettanto evidenti i collegamenti informatici che, dovendo impiegare il *software* di sistema basato sulla contabilità analitica e sui centri costo, dovrebbero permettere di far giungere i flussi dei dati dalle Unità Organizzative all'elaboratore, consentendo, quindi, "in automatico", la misurazione dei risultati e l'analisi degli scostamenti (*feedback*) in tempo reale. E ciò per attivare tempestivamente i necessari interventi correttivi e/o modificativi, sulla gestione o sugli obiettivi, da parte dei responsabili ai vari livelli.

Sarebbe necessario, quindi, che l'Amministrazione, in occasione dell'invio della prossima relazione di cui all'articolo 198 bis del T.U.E.L., fornisca elementi utili per comprendere lo stato del sistema e la sua progressiva implementazione.

In ogni caso, il controllo di gestione dovrebbe prevedere:

- a) un sistema di indicatori economico-finanziari orientati a "misurare" la gestione (amministrativa, tecnica);
- b) l'applicabilità di indicatori atti a misurare la produttività di ciascun centro di responsabilità; e, tra essi, si renderebbe necessario il ricorso a quelli utili per misurare l'efficienza (indice di produzione effettiva del settore; indice di produzione contrattuale del settore; indice di presenza; indice di costo) e a quelli utili per misurare l'efficacia (indice di tempestività; indice di adeguatezza; indice di accuratezza);

- c) l'elaborazione di reports, con cadenza trimestrale, da parte di ciascun dirigente, da sottoporre alla valutazione comparata dell'Ufficio responsabile;
- d) la leggibilità "in rete" dei tempi di emanazione del provvedimento/di erogazione del servizio (verifica dei termini per la conclusione del procedimento/della tempestività della resa dei servizi).

Per quanto concerne la valutazione della dirigenza, si prende atto che essa si svolge secondo le modalità e i contenuti previsti dalla relativa contrattazione collettiva; essa manca ancora, tuttavia, dell'effettivo aggancio dei criteri di valutazione dell'attività dirigenziale ai risultati derivanti dall'attività di controllo di gestione, in quanto ancora non pienamente attuato in quanto limitato a evidenziare i costi.

Nell'intento di realizzare un sistema di monitoraggio in grado di giudicare se e come siano stati raggiunti gli obiettivi fissati sarebbe quanto mai utile che, presso ogni Dipartimento/Ufficio Extradipartimentale/Municipi, fosse costituito un "comitato" con il compito di individuare tempestivamente le eventuali criticità riscontrate e di suggerire le misure più adatte a eliminarle e anche a contenere gli effetti.

Sarebbe corretto, poi, anche sulla base dell'esperienza maturata in altre realtà amministrative, che fosse introdotto il principio della ponderazione degli obiettivi all'interno dei diversi centri di responsabilità. In tal modo si dovrebbero attribuire pesi diversi agli obiettivi in ragione della diversa importanza strategica e della loro complessità. Solo così l'entità dell'indennità di risultato dei dirigenti e il premio incentivante per il restante personale avrebbero un ancoraggio più sicuro al principio della produttività gestionale.

Il controllo strategico che, come si è osservato, dovrebbe risultare assegnato ad una struttura che alle strette dipendenze del Capo di Gabinetto, avrebbe dovuto studiare e attivare un progetto specifico per lo sviluppo delle funzioni di pianificazione e di controllo strategico. Esso si presenta, quindi, in fase di definizione e di regolamentazione.

Sarebbe opportuno realizzare in breve tempo, compatibilmente con le risorse finanziarie e umane disponibili, tale progetto che consentirebbe la costante verifica del graduale e congruo conseguimento degli obiettivi indicati dalle linee di indirizzo politico-amministrativo.

PARTE SECONDA
(relatore Cons. Maria Luisa Romano)

La costruzione degli equilibri di bilancio nelle previsioni iniziali ed assestate.

Capitolo I

2.1.1 Natura e finalità dell'analisi.

Questa parte del presente referto è dedicata all'analisi dei dati finanziario - contabili della gestione condotta dal Comune di Roma nel quadriennio 2004/2007- integrati, laddove possibile, con i dati relativi all'esercizio 2008 - per illustrarne criticità ed andamenti e per supportare specifiche valutazioni in termini di sana gestione finanziaria, nell'accezione che di essa si ricava dalle leggi n. 131/2003 e 266/2005, per le quali non può qualificarsi tale una gestione non ispirata alla salvaguardia della stabilità economico-patrimoniale dell'ente interessato e non attenta al corretto utilizzo delle risorse di pertinenza della collettività amministrata.

Nella indicata prospettiva, pertanto, assume rilievo centrale ai fini del controllo di competenza la disamina dei dati ufficiali tratti dai principali documenti contabili della gestione riferibili ad una sequenza continuativa di cicli gestionali annuali.

Detti dati, infatti, opportunamente integrati dall'esame degli allegati obbligatori nonché da altre informazioni di carattere extracontabile acquisite all'occorrenza con carattere di selettività, presentano un'indubbia valenza probativa qualificata e costituiscono il presupposto indefettibile per verifiche e considerazioni concernenti tanto il profilo della regolarità amministrativo-contabile della gestione, quanto quello della sostenibilità economica delle scelte allocative effettuate che è requisito fondamentale della relativa efficacia ed efficienza.

Nella specie, trattasi di dati già assunti a base delle verifiche specifiche ispettive cui il Comune di Roma è stato assoggettato a partire dalla metà del 2008 ed in concomitanza con l'avvio della ricognizione straordinaria e della predisposizione di apposito piano di rientro dall'indebitamento pregresso ex art. 78 del d.l. 25 giugno 2008 n. 112, convertito nella Legge 6 agosto 2008, n. 133¹³.

¹³ La norma richiamata - intitolata "Disposizioni urgenti per Roma capitale" - ha dato rilievo specifico alle indicate finalità, affidando ad un Commissario straordinario del Governo, individuato in origine "ratione officii" nel Sindaco del comune di Roma il compito di gestire con separato bilancio "*tutte le entrate di competenza e tutte le obbligazioni assunte alla data del 28/04/2008*", ivi comprese quelle derivanti da perdite delle società partecipate. La scelta in questione, dichiaratamente adottata nelle more dell'introduzione di una disciplina finanziaria e contabile "ad hoc" per Roma capitale, ha dato adito a non pochi problemi in fase applicativa, anche per l'assenza di criteri di riferimento alternativi a quelli propri dell'istituto del dissesto, nella specie "per tabulas" inapplicabili, ma ugualmente validi dal punto di vista tecnico per separare contabilmente ed in corso d'anno la gestione finanziaria del Comune. Alla medesima è stata data attuazione con D.P.C.M. del 04 luglio 2008 di nomina dei 3 sub - commissari incaricati di coadiuvare il Commissario straordinario, contenente prescrizioni applicative di non chiara lettura, nonché con il D.P.C.M. del 5 dicembre 2008 di approvazione del piano di rientro. In tale contesto,

Nondimeno, per quanto sopra detto, si ritiene utile qui riproporne una rielaborazione per aggregati reputati particolarmente significativi ai fini che occupano la Sezione e tali da offrire indicatori rilevanti in ordine all'osservanza di principi e regole finalizzate alla corretta costruzione ed al mantenimento dei prescritti equilibri.

Nel contesto indicato, gli stessi documenti contabili principali della gestione sono stati oggetto di esame critico sul piano della conformità a principi e regole che presiedono alla loro compilazione, dalla quale dipende in buona sostanza la effettività della loro funzione informativa.

Vale qui precisare come dette informazioni, in condizioni di piena fisiologia e nell'ossequio dei postulati contabili della veridicità e della completezza, che astrattamente sono requisiti imprescindibili di un sistema contabile funzionale e attendibile e perciò in grado di registrare le transazioni in modo regolare, dovrebbero costituire la risultante del complesso delle scritture contabili interne e rappresentare pertanto l'esposizione della situazione economico-patrimoniale effettivamente esistente al termine di ciascun esercizio finanziario, per consentire l'evidenziazione sia dell'impatto su di essa prodotto dall'ultima gestione, sia degli eventuali profili di criticità meritevoli di correttivi negli esercizi successivi a salvaguardia degli equilibri sostanziali.

Esse, ove correttamente formate, dovrebbero quindi guidare le scelte dell'ente negli esercizi successivi, a garanzia del fisiologico andamento della gestione nel suo divenire nel tempo senza soluzione di continuità, permettendo di correggerne tempestivamente le patologie e di evitare che le medesime, da sopravvenienze di carattere occasionale, si trasformino in deficienze croniche.

Di fatto, le evenienze venute in emersione soltanto nella fase di rinnovo della *governance* politica del Comune di Roma nel corso dell'esercizio 2008, dimostrano come in realtà, almeno a tutto il 2007, rischi intrinseci e rischi di revisione¹⁴ abbiano compromesso la stabilità dei conti comunali e con essa la corretta impostazione nel tempo dell'attività di pianificazione strategica e di bilancio, i cui

la normativa di cui all'art. 78 citato, ha subito sostanziali modifiche dapprima con la legge 28 gennaio 2009 n. 2, e più recentemente con il D.L. 25 gennaio 2010, n. 2, convertito in legge con modificazioni dall'art. 1, comma 1, della L. 26 marzo 2010, n. 42, tra le quali rientra l'accentuazione della separazione fra gestione commissariale e gestione ordinaria, anche mediante il conferimento della responsabilità della prima ad un commissario straordinario diverso dal Sindaco.

¹⁴ Entrambe le tipologie di rischi trovano esposizione nel corpo del presente capitolo. Sinteticamente, qui si precisa che i rischi intrinseci sono legati in prevalenza alla carenza di direttive e circolari volti ad indirizzare e ad uniformare l'attività degli organi responsabili delle procedure di entrata e spesa; quelli di revisione alla limitata attività svolta dal collegio a ciò deputato, tra l'altro privo supportato da un'organizzazione piuttosto modesta.

contenuti sono stati modulati in assenza di compiute valutazioni di compatibilità finanziaria¹⁵.

Siffatte affermazioni poggiano sulle evidenze probative che di seguito saranno partitamente richiamate e sin d'ora riassumibili nella esistenza di ingenti passività, di varia tipologia, non correttamente registrate nelle scritture in violazione del principio di competenza finanziaria, nella crescita della esposizione debitoria e degli oneri per il servizio del debito accompagnata dal ricorso ad operazioni di rinegoziazione a carattere fortemente aleatorio e perciò produttive di effetti non agevolmente contingentabili nel medio periodo, nella proliferazione del ricorso per la gestione dei servizi locali a formule organizzative di tipo privatistico non accompagnate da adeguati controlli, le quali - salvi gli apparenti vantaggi derivanti dalla separazione contabile rispetto ai conti dell'Ente - gravano tuttora sostanzialmente sul bilancio comunale.

La disamina svolta attiene n. 4 cicli gestionali completi, presi in considerazione nella loro impostazione contabile iniziale e nel relativo sviluppo dinamico, attraverso le fasi salienti delle manovre di riequilibrio e di assestamento, fino alla rendicontazione. I raffronti proposti hanno carattere storico-comparativo in quanto riferiti all'andamento delle medesime grandezze contabili nei singoli esercizi considerati, nonché nell'ambito di ciascun ciclo agli scostamenti rilevabili fra dati previsionali e dati consuntivi.

Peraltro, per aggiornare il più possibile il presente referto all'epoca della sua formalizzazione, si è ritenuto di esporre anche i dati ufficiali della contabilità inerente all'esercizio 2008, sebbene essi non siano raffrontabili con la dinamica della medesima gestione annuale, interessata - come noto - da provvedimenti di carattere straordinario, del tutto innovativi nell'impostazione e perciò dotati di ricadute applicative mai sperimentate in passato, per effetto dei quali essa è stata scorporata in due tronconi separati sia dal punto di vista gestionale che contabile, individuati in base a riferimenti temporali e procedurali di non chiara traducibilità in concreto.

¹⁵ Per effetto dell'atipica suddivisione della gestione 2008, si è reso necessario operare una distinzione non agevole - stante l'assenza di criteri univoci di riferimento - fra operazioni da far confluire nella contabilità commissariale e operazioni imputabili alla contabilità ordinaria del Comune. Ciò ha avuto riflessi tanto sulle chiusure contabili inerenti al medesimo esercizio 2008, tanto sulla predisposizione del bilancio di previsione del 2009.

Nella relazione tecnica posta a corredo di quest'ultimo, la stessa Amministrazione sottolinea l'esigenza di formulare per la prima volta le previsioni con il metodo "zero base budgeting", affermando di avere sempre proceduto in passato secondo il criterio "storico incrementale" e di avere perciò ommesso qualsivoglia analisi di fabbisogno reale per quantificare le autorizzazioni di spesa.

Trattasi quindi, di dati non allineabili con quelli degli esercizi precedenti e perciò con questi non raffrontabili in chiave storico – comparativa, analisi per la quale sarebbe necessario procedere alla loro riaggregazione con i dati consuntivi della gestione commissariale, a tutt’oggi indisponibili. I medesimi, pertanto, formeranno oggetto unicamente di autonome valutazioni di massima utili ad evidenziare sintomi di perdurante presenza di quei fenomeni discorsivi che hanno determinato per il passato l’insorgenza di squilibri tali da richiedere le iniziative straordinarie di cui all’art. 78 del d.l. n. 112/2008, con una scelta a sua volta non priva di snodi critici e di difficoltà di trasposizione sul piano gestionale¹⁶.

2.1.2 Dimensioni della gestione e pareggio di bilancio.

Per ciò che attiene ai bilanci di previsione adottati nel periodo sopra indicato, l’attenzione si è appuntata sulle modalità di costruzione degli equilibri di cui all’art. 162 del d.lgs. 267/2000, come riproposte con specificazioni dai Principi contabili elaborati dall’apposito Osservatorio costituito ed operante presso il Ministero dell’Interno¹⁷ e riaffermate anche dagli articoli 14, comma 2, e 23 del d. lgs. n. 170 del 12 aprile 2006 recante la disciplina dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici¹⁸.

L’esperienza di questa Istituzione di controllo, infatti, dimostra che nelle contabilità di tipo finanziario ed autorizzatorio l’emersione di situazioni deficitarie che necessitano di interventi straordinari di risanamento trova solitamente origine risalente, individuabile proprio in disfunzioni attinenti alla impostazione delle manovre finanziarie annuali, connotate da pianificazione strategica generica o superficiale, da assenza di collegamenti fra la prima e la pianificazione di bilancio,

¹⁶ Sulle implicazioni di questa scelta e delle soluzioni concretamente poste in essere per garantire il buon esito finale, si rinvia alle pertinenti osservazioni conclusive.

¹⁷ Come noto, la norma richiamata dispone che il bilancio di previsione degli EE.LL. venga annualmente deliberato in pareggio, cioè contenga stanziamenti complessivi in entrata ed in uscita di pari importo e perciò aventi saldo uguale a zero. La norma contempla, altresì, la regola del pareggio economico, per la quale le spese correnti, iscritte nel pertinente Titolo I, sommate a quelle del Titolo III relative agli oneri per il servizio del debito che vengono a maturazione nell’anno, devono trovare tendenzialmente integrale copertura con risorse iscritte nei primi tre Titoli di parte entrata, eventualmente integrate dalle sole risorse di parte capitale di cui - per espressa disposizione di legge ed in deroga alla naturale destinazione a spese costituenti incrementi patrimoniali - sia consentito tale utilizzo (entrate da ex oneri di urbanizzazione allocate nel Titolo IV; entrate da plusvalenze da alienazioni di beni patrimoniali).

Ne deriva l’equilibrio fra entrate e spese in conto capitale, nel cui ambito va assicurata la perfetta equivalenza fra mutui e prestiti da contrarre nell’esercizio e investimenti correlati. Altra regola di equilibrio interno è costituita dalla piena corrispondenza fra stanziamenti di entrata e di spesa per servizi in conto terzi (rispettivamente allocate nei titoli di VI e IV).

Dette regole trovano specificazione nell’ambito del principio contabile n. 1 elaborato dall’Osservatorio per la finanza e contabilità degli EE.LL. ed in particolare nei punti n. 51 e 52.

¹⁸ La normativa richiamata è stata adottata in attuazione della delega speciale di cui all’art. 1, comma 4, della legge n. 131/2003.

nonché dalla tautologica affermazione di attendibilità delle stime previsionali solitamente basate su criteri di carattere storico acriticamente assunti a riferimento e non tarati sulle specificità delle poste prese in considerazione.

Ciò imprime frequentemente osservanza solo formale alle regole di equilibrio, determinando di fatto andamenti della gestione non in linea con le previsioni e comunque non presi sufficientemente in esame per il confezionamento delle previsioni degli esercizi successivi.

Si tratta di criticità dalle quali non sono esenti le contabilità esaminate.

Sotto questo profilo, assumono significatività non solo gli scostamenti rilevabili fra previsioni iniziali e definitive, nelle cause che li hanno determinati, ma anche e soprattutto quelli fra previsioni e andamenti di accertamenti ed impegni, nonché di riscossioni e pagamenti. Sui quali ci si soffermerà diffusamente nel prosieguo.

- **Osservazioni inerenti alla tempistica ed alla completezza degli allegati.**

I bilanci di previsione del Comune di Roma presi in esame sono stati pressoché costantemente presentati in epoca coeva alla approvazione della manovra di assestamento dell'anno precedente e generalmente approvati prima dell'inizio dell'esercizio. Non si è, perciò, reso necessario il ricorso all'esercizio provvisorio.

È bene sottolineare che fra le scarse norme statutarie relative alla tenuta dei conti dell'Ente¹⁹ compare una precisa indicazione prescrittiva di carattere temporale, attinente ai tempi di presentazione della proposta di bilancio al Consiglio da parte della Giunta.

L'art. 38, comma 1, del vigente Statuto comunale dispone, infatti, che il bilancio annuale di previsione è presentato al Consiglio almeno trenta giorni prima del termine fissato dalla legge per la sua approvazione formale.

Detta disposizione, la cui "ratio" sembrerebbe intuitivamente risiedere nella opportunità di garantire un congruo lasso di tempo utile per l'esame della proposta da parte del Consiglio, pur nel rispetto dei termini cogenti per la formalizzazione dell'atto, mal si concilia con la tuttora vigente disposizione regolamentare che fissa

¹⁹ Lo Statuto del Comune di Roma è stato approvato con deliberazione consiliare n. 122 del 7 luglio 2000, successivamente modificato ed integrato con deliberazione C.C. n. 22 del gennaio 2001. Le disposizioni inerenti all'ordinamento finanziario - contabile sono contenute nel Capo VII "Finanza, contabilità e revisione economico-finanziaria". Art. 37 Ordinamento contabile; art. 38 Bilancio e programmazione finanziaria; art. 39 Rendiconto; art. 40 Collegio dei revisori dei conti; art. 41 Funzioni e competenze del collegio dei revisori dei conti.

per il deposito degli atti il termine più ristretto di 20 giorni liberi dalla data fissata per la seduta di approvazione²⁰.

Trattasi, invero di norme di segno diverso che andrebbero armonizzate.

Si osservi che - poiché nella prassi seguita dal Comune la data della detta seduta è antecedente tanto al termine del 31 dicembre fissato a regime dall'art. 151 TUEL per l'approvazione del bilancio, tanto ed a fortiori rispetto alle proroghe autorizzate annualmente - la normativa regolamentare formalmente coesiste con la norma statutaria senza determinarne la violazione, ma comunque evidenziandone la scarsa rispondenza ad ogni apprezzabile finalità sostanziale.

Tabella n. 1.1 – Tempistica dell'adozione dei bilanci di previsione

Esercizio finanziario	Estremi proposte Giunta	Estremi parere organo di revisione	Estremi delibera del Consiglio approvativa	Intervallo di tempo tra la proposta al Consiglio e la sua approvazione	Data ultima di approvazione fissata dal TUEL *
2004	Del. N.219 del 1/12/2003	Rep. 269-all. A verb. N. 5 del 18/12/2003	n. 261 del 20/12/2003	19 giorni	31/03/2004
2005	Del. N.240 del 15/12/2004	Rep. 394-all. A verb. N. 78 del 17/01/2005	n. 16 del 24/25.1/2005	41 giorni	31/05/2005
2006	Del. N.245 del 23/11/2005	Rep. 505-all. A verb. N. 125 del 14/12/2005	n. 333 del 20/12/2005	27 giorni	31/05/2006
2007	Del. N.13 del 13/01/2007	Rep. 617-all. A verb. N. 176 del 26/01/2007	n.17 del 2- 3/02/2007	21 giorni	30/04/2007
2008	Del. N. 224 del 30/11/2007	Rep. n.721 all.A Verb. n. 219 del 17/12/2007	n.291 del 21- 22/12/2007	22 giorni	31/05/2008

**Viene indicata la data eventualmente prorogata con appositi decreti del Ministero dell'Interno.*

La tabella n. 1 riporta un quadro della tempistica concernente la presentazione dei singoli bilanci, ponendo in relazione la data dell'approvazione consiliare con la data ultima di approvazione fissata dal TUEL ed annualmente prorogata per effetto di appositi decreti ministeriali dell'Interno.

In concreto, come è agevole constatare tra la presentazione della proposta e la sua approvazione intercorrono solo i 20 giorni di rito, con un sistematico restringimento della fase di esame degli atti da parte del Consiglio. Ed è solo

²⁰ Il Regolamento di contabilità è stato approvato con deliberazione C.C n. 4 del 25 gennaio 1996 e modificato con delib. C.C. n. 1 del 13 gennaio 1997 e n. 2713 del 4 luglio 1997.

durante il decorso di detto lasso temporale che viene perfezionata la relazione del Collegio dei revisori.

La questione, pertanto, richiederebbe una razionalizzazione della vigente normativa contabile comunale.

I bilanci esaminati risultano - con la sola eccezione per l'anno 2008 dell'allegato concernente le operazioni di finanza derivata²¹ - corredati da tutti gli allegati obbligatori per legge²².

A questi si aggiunge l'unico altro allegato prescritto come obbligatorio dal regolamento comunale di contabilità (art. 5), rappresentato dal parere di veridicità

²¹ Siffatto obbligo di approvazione è stato introdotto dall'art. 1, comma 383 della legge n. 244/2007 (L.F. 2008) per il quale *"La regione o l'ente locale sottoscrittore degli strumenti finanziari di cui al comma 381 deve attestare espressamente di aver preso piena conoscenza dei rischi e delle caratteristiche dei medesimi, evidenziando in apposita nota allegata al bilancio gli oneri e gli impegni finanziari derivanti da tale attività"*. Il D.L. n. 112/2008, all'art. 62, così come modificato con la legge di conversione n. 133/2008, sostituito ed integrato dall'art. 3 della legge n. 203/2008, ha introdotto ulteriori disposizioni in materia di *"Contenimento dell'uso degli strumenti derivati e dell'indebitamento delle regioni e degli enti locali"*. Come precisato dalla giurisprudenza contabile anche di questa Sezione, (Sez. Contr. Lazio, del. n. 82/g/2008) l'obbligo risiede non solo nella necessità di dimostrare la congruenza delle previsioni di bilancio con gli effetti attesi delle operazioni in questione nel breve periodo, ma anche nel fornire al Consiglio idonea informativa sui livelli di rischio assunti e sulla loro evoluzione nel tempo, per consentirne le valutazioni di impatto in divenire.

In particolare, per gli strumenti derivati di nuova sottoscrizione, la nota informativa di cui trattasi costituiva per il 2008 requisito di validità delle operazioni stesse come disposto dal medesimo art. 1, comma 384, norma successivamente abrogata dall'art. 62 del D.L. 112/2008, come sostituito dall'art. 3 della legge n. 203/2009. Per le delicate ricadute sulle operazioni di questo tipo sottoscritte dal Comune di Roma per l'anno 2008, si rinvia all'apposita sezione del presente referto dedicata alle operazioni di finanza derivata.

²² Tra questi rientrano in primo luogo quelli richiesti dagli art. 170 - 172 TUEL e cioè:

- La relazione previsionale e programmatica;
- Il bilancio pluriennale;
- Il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale;
- Le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce;
- La deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- Il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109, ora confluita nel codice degli appalti pubblici;
- Le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- La tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;

Vi rientra, inoltre, la delibera di approvazione delle tariffe e dei prezzi pubblici, con conseguente indicazione delle modalità e percentuale di copertura dei relativi costi, necessaria ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione, ai sensi dell'art. 54, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997, come modificato dall'art. 6, del d.lgs. n. 56/1998.

delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa reso dal Ragioniere generale²³.

La valutazione di completezza della documentazione esibita agli organi di controllo ed al Consiglio comunale, tuttavia, presuppone un esame qualitativo degli atti prodotti.

Attesa la rilevante mole di documenti da esaminare, si è proceduto a campione soffermandosi, in taluni casi, solo su alcune parti o sezioni di atti, scelte con criteri di assoluta causalità.

a) Le relazioni previsionali e programmatiche.

La complessità e l'importanza dell'Ente si riflettono sulla impostazione delle relazioni previsionali e programmatiche, che risultano elaborate secondo le norme contenute nel TUEL e gli schemi di cui al D.P.R. n. 326/1998 e ritualmente approvate unitamente al bilancio di previsione annuale.

Trattasi, come noto, di atti fondamentali per l'illustrazione delle linee di azione dell'ente locale nel ciclo contabile cui si riferisce il bilancio e nella proiezione del bilancio pluriennale, dotate in base ai vigenti principi delle seguenti finalità:

- definire le finalità triennali dei programmi e degli eventuali progetti, i preventivi di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- supportare la redazione degli altri documenti di programmazione;
- orientare e vincolare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta (art. 170, c. 9 del TUEL);
- costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi, alla relazione al rendiconto di gestione e al bilancio sociale.

Di fatto, le relazioni del Comune di Roma constano di una parte introduttiva, piuttosto sintetica, contenente gli indirizzi per la formazione del bilancio (3 pag.), la descrizione dell'architettura di entrate e spese (8 pag.), nonché del piano degli investimenti e l'analisi socio-economica riferita al territorio comunale. A tale introduzione seguono tre parti dettagliate dedicate all'analisi del piano degli

²³ Anche questo adempimento, peraltro, trova attualmente puntuale riferimento nella normativa generale dettata dal TUEL e, specificamente, nell'art. 151 concernente i compiti del responsabile del servizio finanziario.

investimenti, all'attività delle strutture organizzative del Comune ed a quella dei 19 Municipi della Città (per un totale di oltre 1500 pagine complessive).

Va precisato che gli obiettivi strategici che l'Amministrazione comunale intende annualmente perseguire trovano espressione, in base alle vigenti disposizioni statutarie, in apposito documento di programmazione finanziaria annuale²⁴ che viene prodotto in prossimità della chiusura dell'esercizio immediatamente precedente a quello cui si riferiscono le nuove previsioni. Ciò che in parte spiega la sinteticità delle informazioni di carattere generale contenute nelle relazioni previsionali e programmatiche²⁵.

A tali informazioni, peraltro, fa da riscontro una dettagliata esposizione delle linee operative che ciascuna struttura dipartimentale e, nell'ambito di essa, ciascuna unità organizzativa di livello dirigenziale non generale seguirà nell'anno.

A campione, si è proceduto ad analizzare la programmazione di due strutture dipartimentali e precisamente quelle del Dipartimento II – Politiche delle entrate e del Dipartimento XV – Politiche economiche e coordinamento del Gruppo Comune di Roma, comprensive anche della pianificazione specifica delle singole unità organizzative sottostanti.

In entrambi i casi, l'attività da porre in essere nell'esercizio viene illustrata come logico sviluppo di quanto realizzato in precedenza. Tuttavia, prevalente rilievo viene dato alla parte descrittiva, mentre gli obiettivi appaiono indicati in modo alquanto generico e senza l'ausilio di specifici indicatori. Ciò non permette di disporre di elementi di dettaglio per le verifiche in corso di gestione ed a consuntivo.

Uno spazio specifico viene riservato alla individuazione delle risorse umane e strumentali in dotazione, nonché all'indicazione della quota di entrate gestita, avuto riguardo alla provenienza delle medesime ed alla relativa allocazione in bilancio, nonché della distribuzione fra interventi di parte corrente e di investimento.

²⁴ Ai sensi dell'art. 38, comma 3 dello Statuto, infatti, "Unitamente alla proposta di assestamento del bilancio di previsione la Giunta sottopone al Consiglio Comunale il documento di programmazione finanziaria con il quale si definisce la manovra di finanza locale per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e si indicano i criteri ed i parametri per la formazione dei bilanci annuale e pluriennale successivi".

²⁵ In sede di contraddittorio formale (nota n. 2971 del 11 maggio 2010) l'Amministrazione ha sostanzialmente confermato la fondatezza delle osservazioni mosse per gli anni presi in considerazione. Dopo aver precisato che *"la relazione previsionale e programmatica è articolata in coerenza con le disposizioni del DPR 326/1998 che consente una esposizione dettagliata in programmi e progetti in cui si descrivono dettagliatamente i macro obiettivi con supporto di appositi indicatori"*, ha rappresentato che *solo a far tempo dal 2009 le analisi degli obiettivi programmati sono redatti all'interno del PEG con specifica e puntuale descrizione anche tramite appositi indicatori atti alla misurazione delle performance"*

Anche la quantificazione delle risorse in argomento, peraltro, non appare sorretta da analisi finanziario – contabili specifiche. Essa risulta perciò definita in modo piuttosto apodittico²⁶.

b) Pareri di attendibilità e congruità del Ragioniere generale.

Di particolare interesse è l'allegazione obbligatoria al bilancio di previsione del parere del Ragioniere generale sulla attendibilità delle previsioni di entrata e congruità di quelle di spesa.

La disposizione regolamentare che impone tale adempimento appare, considerata anche l'epoca della sua introduzione, positivamente innovativa, in quanto introduce uno strumento di tipo certificatorio a garanzia della "bontà" della pianificazione di bilancio e della sua rispondenza ai principi contabili.

La norma, peraltro, non offre elementi in ordine alle analisi propedeutiche al rilascio ed al nucleo minimo di dati di supporto necessari per imprimere al parere reale significatività.

Per tale ragione essa avrebbe richiesto l'introduzione di apposite procedure interne, delle quali non vi è riscontro in atti.

Ne consegue che allo stato lo strumento, pure dotato di rilevanti potenzialità per dare concretezza ai principi contabili²⁷, non appare rispondente alle proprie finalità.

• **Relazioni dell'Organo di revisione.**

Le relazioni dell'organo di revisione sono state esaminate integralmente.

Esse seguono gli schemi consueti e sono corredate da tabelle concernenti i principali dati finanziari delle entrate e delle spese.

I giudizi di attendibilità e congruità sono espressi in modo sintetico e senza motivazioni analitiche.

²⁶ Si richiama in proposito quanto rappresentato nella relazione tecnica unita alla proposta di bilancio di previsione per l'esercizio 2009, nella quale è detto espressamente che: *"l'esercizio 2009 costituisce l'anno zero in cui il "nuovo comune" riparte, appunto, da una sorta di zero base budgeting finalizzato a stabilire i presupposti per l'equilibrio duraturo strutturale che prende a riferimento l'analisi dei vincoli e dei bisogni reali senza sottovalutare né sopravvalutare le entrate e le spese. Questo approccio a base zero nasce dalla necessità di dare una risposta alternativa al metodo incrementale che ha caratterizzato negativamente l'allocazione delle risorse in bilancio nel passato."*

²⁷ Si rammenta che fra i postulati contabili enunciati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno vi è, tra gli altri, anche il principio dell'attendibilità e congruità delle entrate e delle spese. (finalità e postulati, regola n. 59).

Non è data, in nessuna sezione, espressa contezza della coerenza del bilancio con gli altri atti di pianificazione.

Risultano apprezzabili i suggerimenti e le proposte contenute nella parte finale che, peraltro, hanno contenuti disomogenei e di norma si riferiscono a singoli fenomeni reputati meritevoli di attenzione specifica (patto di stabilità, indebitamento, funzionalità del sistema informativo contabile del Comune e sua implementazione) e non hanno riguardo, se non indirettamente, alla costruzione degli equilibri di bilancio.

Riguardo alle osservazioni che precedono, l'Amministrazione è stata sollecitata a trasmettere eventuali relazioni e/o pareri integrativi emessi in corso d'anno, anche su richiesta specifica, al Collegio dei revisori. Siffatta sollecitazione è rimasta, tuttavia, priva di riscontro.

Vanno qui richiamate, comunque, le osservazioni effettuate in altra parte del presente referto²⁸ circa l'inadeguatezza dei supporti organizzativi dei quali i revisori hanno potuto avvalersi nell'esercizio della loro attività.

- **Osservazioni concernenti la costruzione del pareggio**

I bilanci, dei quali la tabella n. 2 indica le dimensioni complessive, hanno sempre presentato perfetta equivalenza fra entrate e spese di competenza, nel rispetto formale del principio del pareggio. Le dimensioni delle singole gestioni annuali si sono attestate su valori in crescita, sia pure in modo non costante e con un picco considerevole nell'esercizio 2007, nel quale gli stanziamenti iniziali hanno raggiunto i 7,5 milioni di euro con uno scostamento di oltre 2,5 milioni di euro rispetto al 2004, anno iniziale del periodo indagato.

Nella generalità degli esercizi considerati, come è agevolmente verificabile dai raffronti parimenti riportati nella indicata tabella, le previsioni iniziali di bilancio, hanno avuto sempre un sensibile incremento nel corso della gestione con appositi provvedimenti di variazione e con la manovra generale di assestamento.

Gli scostamenti rilevati, fino al 2007, si attestano mediamente su circa il 15%, con punta massima nell'esercizio 2004 (+ 27 %). Palesemente disallineati sono i dati concernenti l'esercizio 2008 che risultano influenzati dall'incremento straordinario di risorse delle quali il Comune ha potuto beneficiare per effetto

²⁸ Vedasi Parte I paragrafo 1.2.4 "Considerazioni sull'attività di revisione economico – finanziaria".

dell'intervento di cui all'art. 78 del D.L. n. 112/2008 e che sono stati in via di principio acquisiti alla gestione ordinaria.

Tabella n. 1.2 – Dimensioni delle gestioni nell'impostazione iniziale. (Anni 2004/2008).

Esercizio finanziario	Stanzamenti iniziali entrata/spesa a	Stanzamenti definitivi entrata/spesa b	Differenza b-a	Scostamento in %
2004	€ 5.268.549.409	€ 6.715.312.535	€ 1.446.763.126	27,46%
2005	€ 5.931.784.008	€ 5.968.729.175	€ 36.945.167	0,62%
2006	€ 5.440.986.068	€ 6.207.803.974	€ 766.817.906	14,09%
2007	€ 7.571.019.536	€ 8.772.960.873	€ 1.201.941.337	15,88%
2008	€ 6.512.751.663	€ 9.749.119.001	€ 3.236.367.338	49,69%

L'analisi dei dati in questione, disaggregati per comparti entrata e spesa, offre interessanti spunti di riflessione sugli ambiti in prevalenza interessati a variazioni incrementali.

La tabella n. 3 riporta le variazioni tra previsioni iniziali e definitive per titoli di entrate e spese.

Come si nota, la crescita delle previsioni concernenti le entrate correnti, nel quadriennio 2004/2007, mediamente si attesta sul 6,34% mentre quella media delle entrate in conto capitale appare sensibilmente superiore (10% circa).

Per queste ultime, si osserva inoltre, come gli incrementi siano più significativi anche in valore assoluto e riguardino, in combinazioni diverse, tanto le entrate patrimoniali tanto quelle da accensioni di prestiti.

Tab. n. 1.3 –Previsioni di bilancio– Analisi degli scostamenti (Anni 2004/2008)

	2004			2005			2006			2007			2008		
	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Scostamento	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Scostamento	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Scostamento	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Scostamento	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	Scostamento
ENTRATE															
Entrate tributarie (Titolo I)	1.647.255.539	1.683.683.823	2,21%	1.690.883.568	1.696.137.675	0,31%	1.704.101.963	1.726.655.227	1,32%	1.386.876.180	1.363.597.901	-1,68%	1.357.683.961	912.782.568	-32,77%
Entrate derivanti da contributi e trasferimenti (Titolo II)	885.881.468	901.389.120	1,75%	776.254.413	600.017.467	-22,70%	488.829.213	471.384.232	-3,57%	1.018.495.210	1.131.838.407	11,13%	1.064.470.390	1.656.109.071	55,58%
Entrate extratributarie (Titolo III)	527.861.495	667.802.109	26,51%	692.399.136	787.052.551	13,67%	796.490.469	1.265.562.791	58,89%	1.024.078.346	1.128.281.127	10,18%	904.630.683	2.939.497.801	224,94%
Totale entrate correnti	3.060.998.502	3.252.875.052	6,27%	3.159.537.117	3.083.207.693	-2,42%	2.989.421.645	3.463.602.250	15,86%	3.429.449.736	3.623.717.435	5,66%	3.326.785.034	5.508.389.440	65,58%
Entrate derivanti da alienazioni, trasferimenti di capitali e riscossione di crediti (Titolo IV)	1.340.498.625	1.531.684.237	14,26%	1.665.455.848	1.365.311.966	-18,02%	1.357.432.930	1.549.105.057	14,12%	3.170.688.108	3.781.355.668	19,26%	2.349.994.924	2.590.344.206	10,23%
Entrate da accensione di prestiti (Titolo V)	783.890.289	1.030.250.593	31,43%	650.503.922	751.718.282	15,56%	649.189.302	510.558.773	-21,35%	586.228.017	884.521.702	50,88%	743.944.007	1.291.925.924	73,66%
Totale entrate in conto capitale	2.124.388.894	2.561.934.830	20,60%	2.315.959.770	2.117.030.248	-8,59%	2.006.622.232	2.059.663.830	2,64%	3.756.916.125	4.665.877.370	24,19%	3.093.938.931	3.882.270.130	25,48%
Entrate da servizi per conto di terzi (Titolo VI)	62.750.107	287.308.004	357,86%	297.853.624	297.853.624	0,00%	304.982.504	345.324.039	13,23%	278.137.351	278.349.031	0,08%	34.172.845	342.377.743	901,90%
TOTALE ENTRATE	5.248.137.503	6.102.117.886	16,27%	5.773.350.511	5.498.091.565	-4,77%	5.301.026.381	5.868.590.119	10,71%	7.464.503.212	8.567.943.836	14,78%	6.454.896.810	9.733.037.313	50,79%
Avanzo applicato	20.411.906	613.194.649	2904,10%	158.433.497	470.637.610	197,06%	139.959.687	339.213.855	142,37%	106.516.324	205.017.037	92,47%	57.854.853	16.081.688	-72,20%
TOTALE GENERALE ENTRATE	5.268.549.409	6.715.312.535	27,46%	5.931.784.008	5.968.729.175	0,62%	5.440.986.068	6.207.803.974	14,09%	7.571.019.536	8.772.960.873	15,88%	6.512.751.663	9.749.119.001	49,69%
SPESE															
Spese correnti (Titolo I)	2.780.590.564	3.185.216.478	14,55%	2.989.344.616	3.158.091.776	5,64%	2.921.837.122	3.093.939.291	5,89%	3.324.427.739	3.573.013.479	7,48%	3.294.637.324	2.550.319.651	-22,59%
Spese in conto capitale (Titolo II)	2.093.317.426	2.641.511.405	26,19%	2.318.032.534	1.957.287.627	-15,56%	1.915.720.322	2.040.655.182	6,52%	3.708.701.878	4.661.845.795	25,70%	2.942.392.859	3.968.270.200	34,87%
Spese per rimborso di prestiti (Titolo III)	331.891.312	601.276.648	81,17%	326.553.234	555.496.148	70,11%	298.446.120	727.885.462	143,89%	259.752.568	259.752.568	0,00%	241.548.635	50.000.000	-79,30%
Spese servizi conto terzi (Titolo VI)	62.750.107	287.308.004	357,86%	297.853.624	297.853.624	0,00%	304.982.504	345.324.039	13,23%	278.137.351	278.349.031	0,08%	34.172.845	342.377.743	901,90%
TOTALE SPESE	5.268.549.409	6.715.312.535	27,46%	5.931.784.008	5.968.729.175	0,62%	5.440.986.068	6.207.803.974	14,09%	7.571.019.536	8.772.960.873	15,88%	6.512.751.663	6.910.967.594	6,11%
Disavanzo applicato	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	2.838.151.407	0,00%
TOTALE GENERALE SPESE	5.268.549.450	6.715.312.535	27,46%	5.931.784.008	5.968.729.175	0,62%	5.440.986.068	6.207.803.974	14,09%	7.571.019.536	8.772.960.873	15,88%	6.512.751.663	9.749.119.001	49,69%

Per quanto attiene alla spesa, in generale gli aumenti più sensibili hanno riguardato le componenti sensibili ai fini conseguimento dell'equilibrio corrente, fatto salvo che per l'esercizio 2007 nel quale gli stanziamenti per spese del titolo II sono passati da 3.708.701.878 € a 4.661.845.785 €, con un aumento pari a 953 milioni di euro contro quello di 249 milioni di euro delle spese di natura corrente²⁹.

Peculiari risultano gli assestamenti relativi ad entrate e spese per servizi conto terzi che hanno subito variazioni di importo ormai cospicuo nel 2004 e nel 2008, rispetto a previsioni iniziali non in linea con il trend storico.

Dai dati esposti è possibile notare come, ai fini del conseguimento del pareggio di bilancio, sia stato fatto costantemente ricorso fin dalle previsioni iniziali all'iscrizione in bilancio di quote di avanzo di amministrazione proveniente da esercizi pregressi.

Sebbene sia percentualmente piuttosto modesta l'entità delle spese, pur cospicue in valore assoluto, alle quali è stata in tal modo apprestata la copertura in ciascuno degli esercizi considerati, la ricorrenza del fenomeno è sintomatica dell'esistenza di difficoltà nella costruzione degli equilibri iniziali.

Sul punto si fa presente che non a caso l'art. 187 TUEL³⁰ contempla il ricorso all'avanzo derivante dal precedente esercizio e non ancora accertato all'atto dell'approvazione del nuovo bilancio come evenienza ordinariamente ipotizzabile soltanto in corso di esercizio.

La norma, sebbene di dubbia interpretazione e non priva di incertezze sul piano applicativo, ad avviso di questa Sezione va retamente intesa non tanto come preclusione assoluta di applicare il cc.dd. avanzo presunto fin dall'atto dell'approvazione del bilancio, specie quando questa intervenga in epoca successiva alla chiusura dell'esercizio cui l'avanzo stesso si riferisce, quanto piuttosto come espressione del principio prudenziale per il quale ciascuna gestione dovrebbe essere

²⁹ L'incremento in corso d'anno degli stanziamenti relativi a spese in conto capitale è stato spiegato dal Comune come segue: *"Per quanto riguarda i sensibili scostamenti tra previsioni iniziali ed attuali nel periodo 2004-2008, con particolare riferimento alle previsioni di parte capitale dell'anno 2007, si fa presente che nel corso di tale esercizio si è proceduto al versamento presso conti correnti bancari (comunque gestiti dal Tesoriere) di entrate a destinazione vincolata derivanti dal ricorso all'indebitamento. Pertanto si è provveduto a inserire in bilancio assestato la previsione – in entrata e in spesa – di 1 miliardo di euro anche per rendere possibile una eventuale applicazione dell'articolo 195 del TUEL. "*

³⁰ In particolare, il comma 3 dell'art. 187 TUEL dispone che, **"nel corso dell'esercizio** al bilancio di previsione può essere applicato, con delibera di variazione, l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio immediatamente precedente con la finalizzazione di cui alle lettere a), b), c) del comma 2. Per tali fondi l'attivazione delle spese può avvenire solo dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, **con eccezione dei fondi, contenuti nell'avanzo, aventi specifica destinazione** e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, i quali possono essere immediatamente attivati."

tendenzialmente "autosufficiente" e cioè in grado di finanziarsi con le entrate di competenza, fatte salve le spese finanziate con entrate vincolate già accertate in passato.

Invero, nelle ipotesi di approvazione dei bilanci a esercizio già iniziato, ormai divenute normali per effetto delle sistematiche proroghe dei termini al primo trimestre dell'esercizio di riferimento, l'avanzo presunto anche in pendenza della formalizzazione del rendiconto dell'anno precedente costituisce posta di entità se non certa assai più vicina al reale di quello che potrebbe essere il risultato positivo risultante dall'ultimo rendiconto disponibile, sicuramente meno vicino nel tempo e perciò meno aggiornato.

Nondimeno, anche in queste ipotesi, un suo utilizzo acritico e complessivo nella componente libera già dalla fase previsionale preclude la possibilità di disporre di un utile accantonamento per fronteggiare eventuali squilibri insorgenti nel corso della gestione, sostanzialmente accentuandone i rischi e ingessando le manovre di riequilibrio e di assestamento. Parallelamente quando – come normalmente avviene – l'avanzo è determinato da una prevalenza di crediti non riscossi (residui attivi), l'uso oculato e solo per spese dilazionabili, in concomitanza con l'effettivo realizzo delle entrate in questione, è condizione imprescindibile per non incorrere in criticità nella gestione della liquidità, la cui stratificazione nel tempo può costituire concausa di squilibri di cassa irreversibili.

Nella logica indicata, quindi, pare muovere anche l'art. 4 del DL 80/2004, convertito dalla legge n.140/2004, che consente di derogare alla disciplina dell'art. 187, soltanto per l'esercizio 2004 e limitatamente agli enti comunali di popolazione fino a 3.000 abitanti, che abbiano avuto una riduzione dei trasferimenti erariali di parte corrente superiori al 10% di quelli assegnati nell'anno 2003.

La "ratio" prudenziale sottesa al richiamato art. 187, poi, emerge con maggiore evidenza nei casi, come quelli all'esame, in cui si proceda all'approvazione del bilancio prima della chiusura dell'esercizio immediatamente precedente e quindi prima che la quantificazione dell'avanzo, ancorché presunta, sia materialmente definitiva.

Peraltro, al riguardo, va osservato che lo stesso regolamento di contabilità del Comune di Roma, vigente per gli esercizi oggetto di disamina, vieta l'utilizzo del c.d. avanzo presunto in fase iniziale, permettendo l'utilizzo dell'avanzo per spese

correnti solo nella fase dell'assestamento (vedasi combinato disposto degli artt. 18 e 104)³¹.

Dette norme regolamentari (art. 18) nulla prevedono circa l'obbligatorio impiego di tale posta solo per il finanziamento di spese non ripetitive. Tuttavia, ciò non esclude l'operatività di siffatto limite, derivante direttamente dall'art. 187 TUEL, che è norma di principio non derogabile mediante fonte secondaria.

Nel contesto richiamato, dunque, mentre il mancato recepimento nel regolamento non può essere inteso in senso "permissivo", sembrerebbe ammissibile una lettura di tipo restrittivo intesa a vietare il ricorso all'avanzo per il finanziamento di spese correnti anche non ripetitive, perché compatibile con la "ratio" del menzionato art. 187.

Posto quanto sopra, le risultanze delle analisi svolte come di seguito rappresentate, mostrano, dalla ricostruzione a ritroso riportata nei seguenti reports che l'avanzo utilizzato fin dalla fase delle previsioni iniziali, peraltro sempre aumentato in sede di assestamento definitivo, è contabilmente inferiore alla presenza di disponibilità liquide accumulate in cassa al termine di ciascun esercizio (vedi tab. n. 4 e n. 5)³².

Ciò, tuttavia, se apparentemente offre maggiori garanzie circa la sua esistenza, di per sé non ne giustifica l'applicazione al finanziamento di nuove spese in conto competenza. Questo è per vero sconsigliato, se la cassa disponibile è vincolata al finanziamento di impegni già assunti, cioè se essa deriva da riscossioni di entrate che devono essere impiegate per un utilizzo specifico.

Non si può quindi prescindere da una puntuale analisi della provenienza delle risorse in argomento.

³¹ Si riporta il testo delle due norme richiamate:

Art. 18 *"L'avanzo di amministrazione può essere applicato al bilancio ed è distinto in fondo non vincolati, fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale e fondi di ammortamento.*

L'avanzo di amministrazione, accertato con le modalità previste dall'art. 104, è utilizzato:";

Art. 104 *"Il risultato di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo cassa finale aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Esso può consistere nell'avanzo, pareggio o disavanzo di amministrazione".*

³² Nelle controdeduzioni del Comune di Roma, di cui alla nota n. 2971 del 11/05/2010, l'Ente ha affermato che *"....nell'ambito dell'applicazione dell'avanzo – sia in sede previsionale che di assestamento – sono state rispettate le norme del TUEL in quanto – in sede di bilancio iniziale – si applicava l'avanzo libero derivante dall'ultimo consuntivo approvato per spese correnti non ripetitive e per acquisto di beni strumentali."* Ciò non toglie, peraltro, che nella situazione complessiva che si andava prospettando, elementari ragioni di prudenza avrebbero dovuto consigliare di soprassedere all'applicazione dell'avanzo libero, onde evitare di aggravare la gestione della liquidità. Parimenti, parimenti l'applicazione dell'avanzo vincolato avrebbe dovuto preferibilmente essere limitata alle quote concernenti le entrate vincolate effettivamente realizzate.

In queste ipotesi, infatti, anche se gli impegni collegati alle entrate già riscosse risultano contabilmente compensati dalla presenza di altrettanti crediti aventi natura di residui attivi, di fatto si determina nell'immediato una prospettazione espansiva della capacità di spesa dell'amministrazione la cui effettività sconta le criticità nella riscossione dei residui stessi, a loro volta influenzati dall'effettività e completezza delle relative operazioni di riaccertamento, e crea in ogni caso tensioni nella gestione di cassa.

Tabella n. 1.4 – Analisi risultato di amministrazione esercizi precedenti. (Anni 2003/2008).

Esercizio	FONDO CASSA	RESIDUI ATTIVI	RESIDUI PASSIVI (a detrarre)	RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE
2003	1.330.562.909	5.208.630.472	5.416.845.002	1.122.348.379
2004	1.285.909.190	6.090.761.163	6.362.576.065	1.014.094.288
2005	1.415.568.513	6.181.630.516	6.597.034.244	1.000.164.785
2006	954.186.681	6.370.402.212	6.368.593.049	955.995.844
2007	794.637.013	5.457.045.565	5.823.913.459	427.769.119
2008	1.027.929.019	5.773.812.002	6.102.204.973	699.536.048

I dati esposti nei prospetti evidenziano una progressiva erosione del fondo cassa ed un crescente scompenso fra questo ed i residui passivi riportati in contabilità, elementi che nel tempo si ripercuotono sulla stessa consistenza del risultato positivo di amministrazione, come contabilizzato in bilancio, il quale risulta sempre più contenuto.

Nel rinviare al pertinente capitolo sulla dinamica della gestione più puntuali considerazioni circa la composizione per comparti gestionali dei residui attivi e passivi, si può dire sin d'ora come simile impostazione abbia costituito fattore di attenuazione nel tempo della capacità di assicurare la correttezza dei pagamenti.

Come è agevole notare dai dati esposti nei seguenti prospetti, il valore dell'avanzo applicato ha andamento non costante, sebbene nell'ambito di ciascun esercizio detta posta cresca costantemente nel passaggio dalle previsioni iniziali a quelle definitive, eccezion fatta per l'esercizio 2008 che risente delle operazioni di riallocazione di attività e passività fra gestione ordinaria e gestione commissariale.

L'entità dell'avanzo applicato, inoltre, si ridimensiona a partire dall'esercizio 2007, presumibilmente in concomitanza con l'introduzione delle nuove regole concernenti il patto interno di stabilità³³.

Tabella n. 1.5 – Applicazione dell'avanzo per il pareggio di bilancio. (Anni 2004/2008)

	2004		2005		2006		2007		2008	
	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo
Avanzo di amministrazione per spese correnti	6.744.126	92.540.299	119.920.684	272.248.690	43.393.138	160.947.448	0	88.399.181	48.255.209	2.848.799
Avanzo di amministrazione per spese conto capitale	13.667.780	520.654.350	38.512.813	198.388.920	96.566.549	178.266.407	106.516.325	116.617.856	9.599.644	13.232.889
TOTALE	20.411.906	613.194.649	158.433.497	470.637.610	139.959.687	339.213.855	106.516.325	205.017.037	57.854.853	16.081.688
* dati relativi agli stanziamenti estratti dal quadro generale dei risultati differenziali e dagli stanziamenti definitivi del prospetto riassuntivo Entrate del Conto del bilancio										

Tabella n. 1.6 – Rapporto tra avanzo applicato e avanzo accertato nell'esercizio precedente. (Anni 2004/2008)

	2004		2005		2006		2007		2008	
	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo	iniziale	definitivo
avanzo applicato	20.411.906	613.194.649	158.433.497	470.637.610	139.959.687	339.213.855	106.516.325	205.017.037	57.854.853	16.081.688
avanzo accertato nell'esercizio precedente	1.122.348.379	1.122.348.379	1.014.094.289	1.014.094.289	1.000.164.785	1.000.164.785	955.995.846	955.995.846	427.769.119	427.769.119
rapporto %	1,82%	54,63%	15,62%	46,41%	13,99%	33,92%	11,14%	21,45%	13,52%	3,76%

Dal punto di vista qualitativo, può essere significativo rapportare l'andamento del risultato di amministrazione a quello delle singole gestioni annuali, che presentano un saldo generale costantemente negativo, sostanzialmente dipendente dalla consistenza di quello corrente ed in presenza di un saldo di parte capitale di segno inverso (vedi tab. n. 7).

Ciò evidenzia come l'Ente abbia tendenzialmente differito l'assunzione di impegni contabili per investimenti, creandosi di fatto la disponibilità di quote di risorse a questi destinate per maggiori spese correnti³⁴.

³³ È bene rammentare che a far tempo dal 2007 con le disposizioni recate dall'art. 1, commi 676-683 della legge n. 296/2006, le modalità di computo degli obiettivi del patto sono stati individualizzati e disposti per saldi con la conseguenza che l'avanzo, essendo riferito ad esercizi precedenti, sebbene iscritto ed impiegato per il finanziamento di spese di competenza, in negativo sul perseguimento degli obiettivi.

³⁴ È significativo al riguardo quanto affermato dalla stessa Amministrazione in sede di contraddittorio e riportato nella precedente nota n. 29.

Tabella n. 1.7 – Rapporto fra risultato di amministrazione e saldo della gestione annuale per comparti di entrata e spesa. (Anni 2003/2008).

Esercizio riferimento	Risultato amministrazione	Saldo complessivo della gestione	Saldo corrente	Saldo capitale
2003	1.122.348.379			
2004	1.014.094.289	-259.973.386	-309.867.718	49.894.332
2005	1.000.164.788	-248.392.455	-464.754.575	216.362.120
2006	955.995.846	-73.134.292	-117.717.552	44.583.260
2007	427.769.119	-44.615.420	-23.613.063	-21.002.357
2008*	699.536.048	3.137.360.668	3.030.648.956	118.308.184

* il risultato di amministrazione 2008 è riferiti alla sola Gestione ordinaria (29 aprile - 31 dicembre 2008)

Una decisa inversione di tendenza si osserva per i dati relativi all'esercizio 2008 che evidenziano un consistente incremento del saldo positivo corrente dato dall'afflusso al bilancio ordinario delle risorse integrative straordinarie di cui all'art 78 del D.L. 112/2008, convertito nella Legge n. 133/2008, ed al contestuale spostamento alla gestione commissariale straordinaria di una quota imprecisata degli impegni già assunti in conto competenza nel primo quadrimestre dell'anno indicato. È bene precisare che gli impegni di cui trattasi sono stati selezionati in base alla soluzione interpretativa adottata dalla Commissione tecnica incaricata di predisporre il piano di rientro e che solo più recentemente, con norma di interpretazione autentica contenuta nel comma. 8 bis inserito in sede di conversione del d.l. 25 gennaio 2010, n. 2, è stato chiarito che la gestione commissariale del Comune *"assume,....., tutte le obbligazioni derivanti da fatti o atti posti in essere fino alla data del 28 aprile 2008"* anche se debitamente accertate e quantificate successivamente a tale data. Nel contesto indicato, la definizione della massa attiva e passiva da stralciare dalla contabilità ordinaria, già disposta mediante l'adozione di un criterio volto a tener conto delle prestazioni già rese all'Ente alla data indicata è stata posta nuovamente in discussione.

La reale consistenza dei conti comunali del 2008, pertanto andrebbe ricostruita sommando i dati delle due gestioni.

L'analisi della destinazione dell'avanzo così come ricostruita alla stregua dei dati ufficiali dell'ente (tab. n. 8), inoltre, mostra come negli esercizi considerati non risultino disposti accantonamenti per ammortamenti, i cui oneri sono perciò destinati interamente a gravare sugli esercizi nei quali si renderà necessario assicurare la sostituzione dei beni ad uso durevole. Sebbene si tratti di una scelta rientrante nella piena discrezionalità degli enti interessati, non si può fare a meno di

esprimere notevoli perplessità circa la sua rispondenza a canoni di sana gestione in una realtà come quella del Comune di Roma, nella quale, dato il valore cospicuo dei beni strumentali soggetti a depauperamento, è particolarmente rischioso per la tenuta dei conti far gravare su un unico esercizio gli oneri per la ricostituzione.

A motivo di ulteriore preoccupazione vi è che nelle relazioni poste a corredo dei bilanci, l'Amministrazione assume che l'intero avanzo applicato, sia alla parte corrente che alla parte capitale, è vincolato, trattandolo come tale.

Tabella n. 1.8 – Scomposizione avanzo di amministrazione ed evidenziazione dei vincoli di destinazione. (Anni 2003/2008).

Esercizio riferimento	Vincolato	Parte capitale	Ammortamenti	Libero	Totale
2003	37.302.029	507.599.316	0	577.447.034	1.122.348.379
2004	135.861.710	193.041.013	0	685.191.566	1.014.094.289
2005	124.360.310	171.219.026	0	704.585.452	1.000.164.788
2006	47.449.941	135.914.759	0	772.631.146	955.995.846
2007	43.945.966	211.448.426	0	172.374.727	427.769.119
2008*	177.048.125	439.092.428	0	83.395.495	699.536.048

* il risultato di amministrazione 2008 è riferito alla sola Gestione ordinaria (29 aprile - 31 dicembre 2008)

I dati complessivi mostrano come, in realtà detto avanzo applicato sia complessivamente superiore alle quote dichiaratamente ascritte a vincolo di destinazione.

2.1.3 Equilibri correnti.

Osservazioni critiche sono più specificamente riferibili alla costruzione dell'equilibrio economico, finalizzato a garantire la copertura con mezzi idonei delle spese del titolo I e di quelle - alle prime assimilabili per caratteristiche di ripetitività e ciclica ricorrenza - per l'ammortamento di mutui e prestiti già contratti, iscritte nel pertinente Titolo III.

I rilievi si appuntano, come di seguito esposto:

- sul sistematico ricorso ad entrate di parte capitale per il finanziamento di spese correnti, talvolta anche oltre gli stretti limiti in cui ciò è consentito dalla legge;

- sull'impiego di risorse straordinarie e non ricorrenti anche per la copertura della componente ordinaria e non comprimibile della spesa allocata nel Titolo I.

In proposito, vale rammentare che la tendenziale corrispondenza fra entrate e spese correnti, da un lato, ed entrate e spese in conto capitale, dall'altro, è fissata dall'art. 162 del TUEL come un portato dei principi di equilibrio e trova consistenza in ragione della rispettiva classificazione formale in poste separate di bilancio. Detta classificazione, proprio per la sua rilevanza sostanziale ai fini della corretta prospettazione degli equilibri, a sua volta risponde a regole e codifiche specifiche vincolanti³⁵.

Essa trova ragion d'essere, sul piano economico-sostanziale, nella considerazione della diversa ciclicità che connota tendenzialmente detti gruppi di operazioni contabili. Invero, gli oneri correnti maturano e si sviluppano solitamente nell'arco di un unico ciclo annuale. Essi trovano, perciò, di norma garanzia di copertura effettivata solo in operazioni "attive" che hanno la medesima cadenza temporale.

Inoltre, le disposizioni in materia di equilibrio corrente costituiscono la trasposizione sul piano finanziario di principi di sana gestione comunemente applicati nelle attività d'impresa, per i quali tutte le risorse di tipo "patrimoniale" che comportano costi a carico di più esercizi sono ben impiegate solo se producono utili durevoli e commisurati al costo stesso.

Sotto altro profilo, poi, il consumo in un solo ciclo di risorse patrimoniali depaupera l'ente nel lungo periodo con effetti negativi sulla sua azione futura, esso appare in contrasto con principi di equità generazionale.

A diverse considerazioni, ovviamente, induce l'eventuale utilizzo di risorse correnti per finanziare gli investimenti. Ciò che può venire a costituire indicatore positivo della capacità di produrre ricchezza.

Ne consegue che l'utilizzo per il finanziamento di spese correnti di entrate allocate in parte capitale, specie in fase di impostazione delle previsioni è ammissibile unicamente ove espressamente autorizzato per legge, con norme specifiche le quali sono da reputarsi eccezionali e derogatorie. Esse, perciò, oltre ad essere di stretta interpretazione e non estensibili analogicamente, appaiono

³⁵ A norma dell'art. 162, comma 6, del TUEL, infatti: " Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salve le eccezioni previste per legge. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate". Le relative classificazioni sono fissate dal D.P.R. 194/1996.

fisiologicamente rivolte a fronteggiare esigenze di carattere non continuativo e permanente.

Le entrate di parte capitale per legge utilizzabili a copertura delle spese correnti, a legislazione vigente, sono costituite innanzitutto da una quota variabile dei contributi per il rilascio dei permessi di costruzione, (art. 1, comma 43, L. 311/2004 per le annualità 2005 e 2006 e art. 1, comma 713 L. 296/2006 per il 2007), in deroga alla normativa istitutiva³⁶ che finalizza queste contribuzioni alla realizzazione di interventi di urbanizzazione primaria e secondaria da parte degli Enti Locali, titolari della pianificazione e gestione del territorio.

È consentito, inoltre, l'impiego di plusvalenze realizzate su alienazioni di beni, ma con vincolo interno di destinazione al finanziamento degli oneri per rimborso della quota capitale di ammortamento di mutui (art. 1, comma 66, L. 311/2004), ovvero di spese non permanenti connesse alle finalità di cui all'art. 187, comma 2 del TUEL (art. 3, comma 28 L. n. 350/2003).

È bene rammentare che il prescritto equilibrio di parte corrente, oltre ad essere condizione di regolarità del bilancio di previsione, inteso quale atto generale di pianificazione finanziaria, ai sensi dell'art. 193, comma 1, del TUEL, va obbligatoriamente mantenuto nella fase dinamica della gestione. A corollario di tale obbligo l'art. 175, comma 6, del TUEL, espressamente vieta che in sede di variazioni di bilancio si possano effettuare manovre compensative che importino prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli quarto e quinto per aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi tre titoli.

Va sottolineato che il mantenimento degli equilibri in una contabilità di tipo autorizzatorio, quale è quella degli enti pubblici istituzionali e segnatamente di quelli territoriali, è particolarmente significativo per garantire la corretta imputazione e la piena regolarità delle singole operazioni di spesa, in cui si compendia la gestione.

La successiva tabella n. 9 espone la costruzione degli equilibri correnti con separata evidenziazione delle risorse di diversa natura a ciò utilizzate dal Comune di Roma nell'ambito dei bilanci di previsione relativi agli anni 2004-2008.

³⁶ Vedasi D.P.R. n. 380/2001, Testo Unico per l'Edilizia. Al riguardo, va rammentato che le iniziali incertezze che avevano determinato il ricorso a prassi contabili differenziate di tali entrate da parte dei Comuni interessati, i principi contabili hanno spinto ad optare per la loro classificazione nell'ambito del titolo IV.

**Tabella n. 1.9 – Costruzione e andamento degli equilibri di bilancio –
PARTE CORRENTE. (Anni 2004/2008).**

Titoli Entrata/Spesa	PREVENTIVO 2004	previsioni definitive 2004	PREVENTIVO 2005	previsioni definitive 2005	PREVENTIVO 2006	previsioni definitive 2006	PREVENTIVO 2007	previsioni definitive 2007	PREVENTIVO 2008	previsioni definitive 2008
ENTRATE										
Titolo I	1.647.255.538	1.683.683.823	1.690.883.568	1.696.137.675	1.704.101.963	1.726.655.227	1.386.876.180	1.363.597.900	1.357.683.961	912.782.568
Titolo II	885.881.468	901.389.120	776.254.413	600.017.467	488.829.213	471.384.232	1.018.495.210	1.131.838.407	1.064.470.390	1.656.109.071
Titolo III	527.861.495	667.802.109	692.399.136	787.052.551	796.490.469	1.265.562.791	1.024.078.346	1.128.281.127	904.630.683	2.939.497.801
Totale Titoli I,II,III (A)	3.060.998.501	3.252.875.052	3.159.537.117	3.083.207.693	2.989.421.645	3.463.602.250	3.429.449.736	3.623.717.434	3.326.785.034	5.508.389.440
SPESE TITOLO I (B)	2.780.590.564	3.185.216.478	2.989.344.616	3.158.091.776	2.921.837.122	3.093.939.291	3.324.427.740	3.573.013.479	3.294.637.324	5.388.471.058
DIFFERENZA (C= A-B)	280.407.937	67.658.574	170.192.501	-74.884.083	67.584.523	369.662.959	105.021.996	50.703.955	32.147.710	119.918.382
RIMBORSO PRESTITI (D) parte del Tit.III	281.891.312	551.276.648	276.553.234	505.496.148	198.446.121	627.885.462	209.752.568	209.752.568	191.548.635	0
SALDO SITUAZIONE CORRENTE (C- D)	-1.483.375	-483.618.074	-106.360.733	-580.380.231	-130.861.598	-258.222.503	-104.730.572	-159.048.613	-159.400.925	119.918.382
Copertura o utilizzo differenza										
1) avanzo di amministrazione destinato alla spesa corrente	6.744.126	92.540.299	119.920.683	272.248.690	43.393.138	160.947.448	0	89.786.032	48.255.209	2.848.799
2) Entrate del titolo IV destinate alla spesa corrente	68.378.692	165.833.196	58.580.050	133.522.016	87.808.460	97.615.055	105.552.326	83.018.925	111.485.716	66.569.036
3) Entrate del titolo V destinate all'estinzione anticipata mutui	0	298.940.291	0	246.749.525	0	0	0	0	0	0
4) Entrate correnti destinate alla spesa in conto capitale	-1.639.443	-73.695.712	-140.000	-72.140.000	-340.000	-340.000	-821.754	-13.756.344	-340.000	-189.336.217
COPERTURA DIFFERENZA	73.483.375	483.618.074	178.360.733	580.380.231	130.861.598	258.222.503	104.730.572	159.048.613	159.400.925	-119.918.382
SALDO	72.000.000	0	72.000.000	0	0	0	0	0	0	0
2) SPECIFICA delle Previsioni iniziali delle Entrate del titolo IV destinate alla spesa corrente										
Oneri di urbanizzaz.	32.435.632	33.201.749	23.505.158	34.236.368	24.248.000	25.354.595	48.841.200	49.557.799		43.615.975
Condono edilizio	23.888.168	24.688.168	20.000.000	61.101.770	45.141.507	46.841.507	42.792.173	18.792.173	96.615.000	12.340.827
Concessioni cimiteriali	8.574.892	8.574.892	8.574.892	8.574.892	10.618.953	10.618.953	10.618.953	10.618.953		6.210.634
Alienazioni beni	3.480.000	99.368.387	6.500.000	29.608.985	7.800.000	14.800.000	3.300.000	4.050.000	14.871.000	4.150.000
TOTALE (% destinaz.per spese correnti)	68.378.692	165.833.196	58.580.050	133.522.015	87.808.460	97.615.055	105.552.326	83.018.925	111.486.000	66.317.436

Se il raffronto viene limitato alla individuazione della spesa corrente preventivata per l'esercizio in relazione alle entrate di pari natura che si prevede di introitare, i dati³⁷ evidenziano che il saldo fra entrate e spese correnti ha assunto costantemente entità negativa e che tendenzialmente detta evenienza ha assunto dimensioni più significative in sede di previsioni definitive.

Infatti, come è evidente dal confronto tra le previsioni iniziali e le definitive riferite al quadriennio 2004/2007, il disavanzo di parte corrente preventivato, registra costantemente un incremento, conseguentemente il ricorso alle suddette risorse di carattere straordinario assume rilievo più significativo per garantire un'impostazione dei conti conforme ai canoni di equilibrio.

Il rapporto fra entrate e spese di natura corrente permane scompensato anche nella dinamica della gestione sia pure, come si vedrà, con un tendenziale miglioramento rispetto alle previsioni definitive.

Siffatto miglioramento è dovuto, in proporzioni diverse, sia a maggiori entrate sia a minori spese registrate nell'esercizio. La sua effettività è perciò condizionata, da un lato, dalla regolarità degli accertamenti, dall'altro dalla esclusione dell'insorgenza di passività non registrate in contabilità.

Per alcune valutazioni specifiche su questi profili si rinvia al successivo paragrafo, evidenziando, sin d'ora come la presenza di debiti fuori bilancio riconosciuti nell'ambito della ricognizione generale operata nel 2008, in sé mina l'effettività della rappresentazione degli equilibri quale contenuta nei rendiconti generali.

Quanto sopra, a prescindere dalla conformità a legge della disposta imputazione alla parte corrente di entrate di parte capitale, denota la presenza di uno squilibrio economico non occasionale, ma permanente, che crea rischi per la tenuta dei conti nel tempo.

Si è osservato, inoltre, che fra le entrate in conto capitale utilizzate per la costruzione degli equilibri correnti figurano, in tutti gli anni considerati, proventi da concessioni cimiteriali nonché proventi da alienazioni di beni patrimoniali non costituenti plusvalenze.

Per ciò che attiene ai primi, le modalità di impiego destano perplessità, non solo riguardo alla conformità ai canoni di sana gestione, ma anche in punto di

³⁷ I dati sono tratti anche dai prospetti concernenti i risultati differenziali che costituiscono parte integrante dei bilanci di previsione annuali del Comune.

stretta regolarità, non dissipate dai chiarimenti forniti dai rappresentanti del Comune in adunanza.

In tale sede, infatti, è stato specificato che i proventi da concessioni cimiteriali, contabilizzati indistintamente nell'ambito del titolo IV, categoria 5, vengono assimilati di fatto nell'utilizzo alle entrate da oneri di urbanizzazione e, perciò, imputati alla spesa corrente entro gli stessi limiti previsti dalla legge, per questi ultimi, cioè in ragione del 60% di quanto iscritto in bilancio.

Non risulta ben chiaro se gli importi in questione comprendano anche le entrate da concessioni di aree e loculi ovvero solo quelle per l'edificazione di cappelle familiari.

La prassi adottata, in ogni caso, non trova alcun riscontro né nei principi contabili, né nelle regole del sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (cd. SIOPE).

Va precisato che in materia sussistono notevoli incertezze determinate proprio dalle difficoltà di conciliare le regole ed i principi sopra richiamati, nonché gli orientamenti della giurisprudenza civile in ordine alla natura dei proventi in questione. Due sono le tesi prevalenti che si contrappongono, tendenti ad assimilarli ora ai canoni di locazione di beni, ora a corrispettivi per la cessione di diritti di superficie, tra l'altro di durata particolarmente lunga³⁸, per sostenerne i caratteri propri delle entrate correnti o, viceversa, quelli delle entrate in conto capitale. La giurisprudenza contabile si è pronunciata a più riprese sul punto nell'ambito dei controlli di regolarità contabile in senso stretto, di cui alla legge n. 266/2005³⁹, manifestando opzione prioritaria per il secondo orientamento, in quanto più rigoroso sul piano motivazionale e comunque maggiormente in linea con gli obiettivi di una equilibrata gestione⁴⁰.

Detta tesi, peraltro, appare meglio compatibile sia con le acquisizioni derivanti dai principi contabili (n.3, punto 78 e n. 2, punto 4), sia con quelle derivanti dalle codificazioni fissate dal D.M. Finanze in attuazione del sistema di rilevazione unitaria dei flussi di cassa delle amministrazioni pubbliche (c.d. sistema

³⁸ D.P.R. n. 285/1990 "regolamento di polizia mortuaria" Art. 92, comma 1: "Le concessioni previste dall'art. 90 sono a tempo determinato e di durata non superiore a 99 anni, salvo rinnovo.

³⁹ Come noto, l'art. 1, commi 166 e segg., della legge citata, a complemento dei controlli di cui alla legge n. 131/2003 e nella medesima direzione di salvaguardia degli equilibri generali di finanza pubblica (vedasi Corte Costituzionale sent. n. 179/2007), hanno attribuito alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti il compito di verificare la rispondenza ai principi contabili ed alle regole di equilibrio dei principali atti del ciclo contabile degli Enti locali, mediante uno strumento probatorio di particolare significatività per la sua natura di attestazione di veridicità dei dati, costituito da una comunicazione obbligatoria in forma di questionario proveniente dall'organo interno di revisione.

⁴⁰ In questo contesto è stata affrontata anche la questione della regolare allocazione e del corretto impiego dei proventi in questione (Sez. Contr. Lazio, del. 56/2009/PRSE – Sez. Contr. Lazio. del. 39/2009/PRSE).

SIOPE) ⁴¹ di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289. Ed invero, i criteri cui dette fonti rimandano sono solo apparentemente antitetici, in quanto da esse si ricava che la classificazione e l'utilizzo in parte corrente dei proventi da concessioni cimiteriali è rimesso alle valutazioni dell'ente interessato circa i contenuti degli atti concessori, ma va in ogni caso improntato al rispetto di criteri di competenza economica, per il quale le entrate connesse a rapporti di durata pluriennale anche se accertate e riscosse in soluzione unica possono essere imputate in conto competenza limitatamente alla quota maturata nell'anno⁴².

Anche a voler prescindere dalle dette considerazioni, vale far presente che comunque le entrate di cui trattasi non hanno carattere ciclico e ricorrente, essendo accertate ed incassate normalmente nell'esercizio del rilascio della concessione. Ciò che è sufficiente ad escluderne il corretto utilizzo per le spese ordinarie degli enti e viceversa ad imporne un impiego razionale e non sporadico, bensì fondato su un'accurata pianificazione anche pluriennale che tenga conto di attendibili ipotesi di andamento dei flussi nel tempo.

Viceversa, nella prassi seguita dal Comune di Roma tutto ciò non viene assicurato. Attenua solo parzialmente il rilievo, l'asserito utilizzo delle entrate in questione per il finanziamento delle spese di manutenzione ordinaria e dei servizi cimiteriali. Si osservi che dette attività non sono svolte direttamente dal Comune, ma sono gestite per il tramite di una società partecipata che gestisce anche le attività di manutenzione straordinaria ed è deputata anche alla riscossione dei proventi in argomenti, sia per la componente gravante sul titolo I della bilancio dell'Ente, sia per quella gravante sul titolo II.

⁴¹ A partire dal 2005 i codici gestionali introdotti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (c.d. SIOPE), nell'integrare la classificazione finanziaria risultante dal citato D.P.R. 194/1996, hanno dapprima (D.M. Economia e Finanze del 18 febbraio 2005, n. 11745) indicato i proventi da concessioni cimiteriali come incassi imputabili al titolo IV delle entrate, assimilandoli di fatto a quelle da alienazioni patrimoniali, e successivamente (D.M. Economia e Finanze del 14 novembre 2006, n. 135553) hanno introdotto un criterio misto, che valorizza la distinzione contenutistica fra proventi da concessione di diritti d'uso e proventi da concessione di diritti di superficie, consentendo per i primi la classificazione in parte corrente, con conseguente destinazione a spese di identica natura e mantenendo, per i secondi, la classificazione in parte capitale.

⁴² Come questa Sezione ha già avuto modo di osservare in ordine alla sana gestione delle risorse in argomento: "..... mentre è consentita l'iscrizione nel titolo IV per l'intero importo accertato nell'anno, dal momento che essa garantisce, stante l'assenza di espressioni deroghe, la destinazione a spese di investimento dalle quali derivano utilità economicamente pluriennali, quella nel titolo III andrà bilanciata da spese correnti per la sola quota di competenza economica dell'anno e da accantonamenti in un capitolo dedicato per la restante parte. Detto capitolo a fine esercizio genererà un avanzo da vincolare ai fini dell'applicazione pro-quota nei successivi esercizi. Ciò consentirà, di rendere coerente la contabilità finanziaria con quella patrimoniale, da redigersi in conformità al principio contabile n. 3, punto n. 81". (estratto dalla del. n. 39/2009/PRSE sopra citata)

Indipendentemente dalla verifica della destinazione effettiva di dette risorse ad interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, ovvero a servizi necroscopici in senso stretto, di fatto demandata, nel contesto indicato, alla disponibilità di una contabilità aziendale separata e dalla funzionalità dei controlli posti in essere dall'Ente sulla corretta esecuzione del contratto, sul piano del mantenimento degli equilibri di bilancio va rilevato come la componente imputata alla parte corrente va a finanziare spese fisse e ripetitive, costituite dal corrispettivo del contratto di servizio, in difformità dalle regole sopra enunciate.

Il finanziamento del contratto di servizio garantito in parte con le entrate da concessioni del diritto di superficie infatti, pone in contrapposizione entrate con carattere non ripetitivo e soprattutto collegate a variabili indipendenti (ad es. effettiva disponibilità del Comune di aree da assegnare in diritto di superficie; richieste delle stesse da parte degli utenti), con una spesa, quale quella di gestione dei cimiteri, che è per sua natura fissa, ricorrente e soggetta a considerevoli incrementi nel corso del tempo.

Inoltre, la singolare coincidenza dell'entità delle risorse in argomento, che presentano importi del tutto identici nei diversi anni considerati, induce anche a dubitare della correttezza delle modalità di accertamento seguite ed a presumere che la relativa quantificazione dipenda, in realtà, da quella della spesa correlata. Sul punto ci si riserva di compiere specifici approfondimenti mirati, anche in relazione ai rapporti intercorrenti con il gestore.

Quanto, poi, ai proventi da alienazioni, va osservato che le entrate da dismissioni patrimoniali secondo l'art. 193 TUEL possono essere utilizzate genericamente ed al di là delle deroghe di legge sopra esposte in parte corrente, unicamente per far fronte a squilibri sopravvenuti della gestione non altrimenti ripianabili e sempre che non si tratti di risorse a loro volta ascritte a vincoli di destinazione specifici. Ciò che evidentemente è un corollario delle regole di equilibrio.

In atti non emergono chiarimenti sul punto. Neppure il fenomeno risulta trattato nella relazione dell'organo di revisione.

Ulteriori motivi di perplessità sono dati dalla destinazione in parte corrente di complessive entrate di parte capitale in misura assai superiore rispetto a quella necessaria per il conseguimento dei prescritti equilibri economici cosa che farebbe pensare alla pre-costituzione in fase iniziale di accantonamenti per far fronte ad eventuali sopravvenienze negative della gestione, con prassi di dubbia regolarità sul

piano della trasparenza e della rispondenza agli atti di pianificazione generale dell'Ente.

È appena il caso di rilevare, al riguardo, che la possibilità di far ricorso legittimamente a talune entrate del titolo IV per finanziare spese del titolo I trova in concreto un limite naturale nella effettività delle esigenze di copertura prospettate, rispetto alle quali i diversi limiti indicati dal legislatore per tale utilizzo vanno intesi solo come massimi inderogabili.

Il fenomeno emerge in modo evidente negli esercizi 2004 e 2005⁴³.

Con particolare riguardo alle entrate da ex oneri di urbanizzazione il collegio dei revisori del comune di Roma, con la compilazione dei questionari trasmessi a questa Sezione regionale di controllo, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss. della L. F. 266/2005, dà atto del rispetto dei limiti annuali di legge, che si attestano su valori piuttosto elevati fin dalla fase delle previsioni iniziali (tab. n. 10).

Tabella n. 1.10 – Impiego dei proventi ex oneri di urbanizzazione per il finanziamento di spese correnti.

Esercizio	disposizioni normative	Previsione	Consuntivo
2004	*****	44,21%	56,00%
2005	limite massimo 75% art. 1, comma 43, L. 311/2004	36,70%	72,30%
2006	limite massimo 50% art. 1, comma 43, L. 311/2004	37,89%	49,20%
2007	limite max 50% per spese correnti e 25% per spese di manutenzione ordinaria del patrimonio L. 296/2006 art.1, comma 713	58,84%	62,90%
2008	limite max 50% per spese correnti e 25% per spese di manutenzione ordinaria del patrimonio L. 244/2007 art.2, comma 8.	72,30%	39,70%

dati estratti dai questionari redatti ai sensi dell'art.1, comma 166 L. 266/2005

****In precedenza gli oneri in questione erano disciplinati dalla legge 10/1977 (legge Bucalossi) e contabilmente trattati in modo disomogeneo.

È bene sottolineare che – secondo l'orientamento prevalente assunto da questa giurisprudenza contabile - la quota di cui trattasi andrebbe rideterminata in corso di gestione in rapporto alle risorse effettivamente accertate, per non alterare

⁴³ Nel 2004, infatti, a fronte di un disavanzo della situazione corrente di € 1.483.374 sono state destinate sia risorse di parte capitale per € 68.378.692, sia quota parte dell'avanzo di amministrazione per € 6.744.126, quindi risorse straordinarie di entità notevolmente superiore al necessario e tali da determinare un Avanzo della gestione corrente, destinato per gli equilibri di parte capitale, così come nel 2005, in presenza di un disavanzo della situazione corrente di € 106.360.733, è stato iscritto in bilancio avanzo presunto per euro 119.920.683 e destinate risorse di parte capitale per euro 58.580.050, per complessivi euro 226.291.416. Per entrambe le annualità, tale impostazione del bilancio di previsione ha determinato un avanzo degli equilibri di parte corrente, in fase previsionale, di euro 72.000.000. (vedi tabella n. 10 a pag. 21 riferita alla "costruzione e andamento degli equilibri di bilancio - PARTE CORRENTE).

la distribuzione percentuale indicata dalla legge ed in ossequio a principi di sana gestione. Ciò, in condizioni fisiologiche è reso possibile dal collegamento con spese non ripetitive e suscettibili a loro volta di compressione in rapporto alla copertura specifica.

Il ricorso alle suddette entrate quali fonti straordinarie di finanziamento della spesa corrente non costituisce, peraltro, unico fattore di criticità nella costruzione degli equilibri.

Pesano, infatti, sugli equilibri economici altre voci di entrata qualificabili come correnti e, tuttavia, aventi carattere di intrinseca incertezza e di non ciclica ricorrenza, in quanto legate a presupposti la cui verifica concreta dipende da circostanze esterne all'amministrazione e che sfuggono a previsioni puntuali (proventi da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada) ovvero da attività di accertamento eccezionale (recupero evasione tributaria). Dette entrate secondo i nuovi principi contabili (n. 2, punti 19 e 20) dovrebbero andare a finanziare spese effettuabili solo in caso di realizzo o comunque rinviabili ad esercizi successivi senza compromissione del regolare funzionamento dell'ente e dell'erogazione delle prestazioni essenziali. Il relativo utilizzo indifferenziato per il finanziamento della spesa corrente, pertanto, senza limite alcuno, espone il bilancio a maggiori rischi di squilibri in corso di gestione. E ciò anche a prescindere dalla correttezza delle modalità di accertamento adottate, sulle quali ci si soffermerà nella parte relativa alla dinamica della gestione e che in molti di questi casi sono rimesse alle scelte discrezionali dell'amministrazione.

Trattasi di risorse che per il Comune di Roma sono abbastanza cospicue, sia in valore assoluto sia in termini percentuali in rapporto alle entrate correnti, e che in nessuno degli esercizi considerati sono state almeno in parte destinate a spese in conto capitale.

Per avere contezza dell'incidenza delle fonti di finanziamento straordinarie o di parte capitale sui bilanci esaminati si veda la tabella n. 11 ed il relativo dettaglio riportato nella tabella n. 12, elaborate con i dati estratti dai bilanci e consuntivi dell'ente, integrati, ove necessario, con le informazioni esposte nei questionari redatti dall'organo di revisione.

Tabella n. 1.11 –Utilizzo delle entrate di carattere straordinario per gli equilibri di parte corrente. (Anni 2004/2008)

	anno 2004			anno 2005			anno 2006			anno 2007			anno 2008		
	Previsioni iniziali (a)	Previsioni definitive (b)	Indice di variazione (b-a) /a	Previsioni iniziali (a)	Previsioni definitive (b)	Indice di variazione (b-a) /a	Previsioni iniziali (a)	Previsioni definitive (b)	Indice di variazione (b-a) /a	Previsioni iniziali (a)	Previsioni definitive (b)	Indice di variazione (b-a) /a	Previsioni iniziali (a)	Previsioni definitive (b)	Indice di variazione (b-a) /a
Avanzo di amministrazione destinato alla parte corrente*	6.744.126	92.540.299	1272,16%	119.920.683	272.248.690	127,02%	43.393.138	160.947.448	270,91%	0	88.399.181	-	48.255.209	2.848.799	-94,10%
Risorse straordinarie di parte corrente **	265.875.640	320.288.180	20,47%	335.964.989	364.789.000	8,58%	336.114.730	N.D.		415.358.266	N.D.		396.362.000	N.D.	
Risorse c/capitale destinate parte corrente*	68.378.692	165.833.196	142,52%	58.580.050	400.001.015	582,83%	87.808.460	97.615.055	11,17%	105.552.326	83.018.925	-21,35%	111.485.716	0	-100,00%
TOTALE risorse straordinarie	340.998.458	578.661.675	69,70%	514.465.722	1.037.038.705	101,58%	467.316.328	258.562.503	-44,67%	520.910.592	171.418.106	-67,09%	556.102.925	2.848.799	-99,49%
Spesa corrente	2.780.590.564	3.185.216.478	14,55%	2.989.344.616	3.158.091.776	5,64%	2.921.837.122	3.093.939.291	5,89%	3.324.427.740	3.573.013.479	7,48%	3.294.637.324	2.550.319.651	-22,59%
Incidenza % Totale/Spesa corrente	12,26%	18,17%		17,21%	32,84%		15,99%	8,36%		15,67%	4,80%		16,88%	0,11%	
* valori estratti dal quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali del Conto del bilancio per gli anni considerati.															
**dati estratti dalle relazioni al bilancio dell'organo di revisione.															

Tabella n. 1.12 – Dettaglio delle entrate di carattere straordinario impiegate per gli equilibri di parte corrente. (Anni 2004/2008)

	anno 2004				anno 2005				anno 2006				anno 2007				anno 2008			
	Previsioni iniziali (a)	% su spesa corrente	Previsioni definitive (b)	% su spesa corrente	Previsioni iniziali (a)	% su spesa corrente	Previsioni definitive (b)	% su spesa corrente	Previsioni iniziali (a)	% su spesa corrente	Previsioni definitive (b)	% su spesa corrente	Previsioni iniziali (a)	% su spesa corrente	Previsioni definitive (b)	% su spesa corrente	Previsioni iniziali (a)	% su spesa corrente	Previsioni definitive (b)	% su spesa corrente
Avanzo di amministrazione	6.744.126	0,24%	92.540.299	2,91%	119.920.684	4,01%	272.248.690	8,62%	43.393.138	1,49%	160.947.448	5,20%	0	0,00%	88.399.181	2,47%	48.255.209	1,46%	2.848.799	0,11%
Proventi sanzioni Codice della strada **	170.050.000	6,12%	157.941.230	4,96%	229.223.899	7,67%	212.044.260	6,71%	221.514.730	7,58%	N.D.	-	315.335.457	9,49%	N.D.	-	304.920.000	9,26%	N.D.	-
Recupero evasione tributaria **	95.825.640	3,45%	162.346.950	5,10%	106.741.090	3,57%	152.744.740	4,84%	114.600.000	3,92%	N.D.	-	100.022.809	3,01%	N.D.	-	91.442.000	2,78%	N.D.	-
Oneri di urbanizzazione *	32.435.632	1,17%	33.201.749	1,04%	23.505.158	0,79%	34.236.368	1,08%	24.248.000	0,83%	25.354.595	0,82%	48.841.200	1,47%	49.557.799	1,39%	96.615.000	2,93%	55.956.802	2,19%
Oneri del Condono edilizio *	23.888.168	0,86%	24.688.168	0,78%	20.000.000	0,67%	61.101.770	1,93%	45.141.507	1,54%	46.841.507	1,51%	42.792.173	1,29%	18.792.173	0,53%				
Concessioni cimiteriali *	8.574.892	0,31%	8.574.892	0,27%	8.574.892	0,29%	8.574.892	0,27%	10.618.953	0,36%	10.618.953	0,34%	10.618.953	0,32%	10.618.953	0,30%	14.871.000	0,45%	10.360.634	0,41%
Proventi da alienazioni patrimoniali *	3.480.000	0,13%	99.368.387	3,12%	6.500.000	0,22%	296.087.985	9,38%	7.800.000	0,27%	14.800.000	0,48%	3.300.000	0,10%	4.050.000	0,11%				
TOTALE risorse straordinarie e destinate parte corrente	340.998.458	12,26%	578.661.675	18,17%	514.465.723	17,21%	1.037.038.705	32,84%	467.316.328	15,99%	258.562.503	8,36%	520.910.592	15,67%	171.418.106	4,80%	556.103.209	16,88%	69.166.235	2,71%
Spesa corrente Tit. I	2.780.590.564	100,00%	3.185.216.478	100,00%	2.989.344.616	100,00%	3.158.091.776	100,00%	2.921.837.122	100,00%	3.093.939.291	100,00%	3.324.427.740	100,00%	3.573.013.479	100,00%	3.294.637.324	100,00%	2.550.319.651	100,00%

Si tratta di risorse che hanno, come si nota, un'apprezzabile incidenza percentuale per la copertura di spese correnti ed il cui andamento, come si vedrà, condiziona la stabilità della cassa, generando uno squilibrio strutturale fra pagamenti e riscossioni.

2.1.4 Equilibri di parte capitale

Ad alcune osservazioni critiche induce anche l'analisi della costruzione dell'equilibrio di parte capitale (vedi tabella n. 13), strettamente connesso a quello corrente.

Per esso, sono state imputate alla copertura di spese del titolo II le entrate dei titoli IV e V, detratta la quota utilizzata per gli equilibri correnti.

Tra le risorse portate in detrazione rientrano le entrate da indebitamento collegate ad operazioni di ristrutturazione del debito con estinzione anticipata di quote di mutui e prestiti precedentemente contratti, poste in essere sia nel 2004, sia nel 2005.

Sempre negli anni considerati, oltre a cospicue quote di avanzo di amministrazione, risultano destinate formalmente al conseguimento degli equilibri di parte capitale cospicue entrate iscritte in parte corrente e qualificate come avanzo da economie per operazioni di rinegoziazione di mutui che in realtà hanno valore corrispondente alla quota di risorse di parte capitale volte al finanziamento di spese correnti in misura superiore al necessario

Negli anni non risultano praticamente mai finanziati interventi specifici del titolo II con le entrate da sanzioni amministrative al codice della strada, neppure nella componente vincolata ex art. 208 del d.lgs. 285/1992.

Tra le risorse del titolo IV assumono rilievo significativo quelle la cui acquisizione è integralmente rimessa all'attività dell'Ente, e cioè le entrate da alienazioni (ctg. 1) e quelle da riscossioni di crediti (ctg. 5) (vedi tab. n. 14). Nel passaggio dalle previsioni iniziali a quelle definitive, tendenzialmente cresce la relativa incidenza percentuale, che va a compensare la riduzione di altre voci di entrata. Tuttavia, come si vedrà nell'ambito dell'esame della dinamica della gestione, non sempre a maggiori stanziamenti corrisponde la registrazione di maggiori accertamenti, né percentuali di riscossioni tali da giustificare l'iscrizione della maggiore entrata.

Tabella n. 1.13 – Costruzione e andamento equilibri di bilancio: PARTE CAPITALE. (Anni 2004/2008)

	PREVENTIVO 2004	previsioni definitive 2004	PREVENTIVO 2005	previsioni definitive 2005	PREVENTIVO 2006	previsioni definitive 2006	PREVENTIVO 2007	previsioni definitive 2007	PREVENTIVO 2008	previsioni definitive 2008
ENTRATE										
Titolo IV	1.340.498.625	1.531.684.237	1.665.455.848	1.365.311.966	1.357.432.930	1.549.105.057	3.170.688.109	3.781.355.668	2.349.994.924	2.590.344.206
Titolo V (categ. 2, 3 e 4)	733.890.269	980.250.593	600.503.922	701.718.282	549.189.302	410.558.773	536.228.017	834.521.703	693.944.007	1.241.925.925
Totale Titoli IV e V (A)	2.074.388.894	2.511.934.830	2.265.959.770	2.067.030.248	1.906.622.232	1.959.663.830	3.706.916.126	4.615.877.371	3.043.938.931	3.832.270.131
SPESE TITOLO II (B)	2.093.317.425	2.641.511.405	2.318.032.534	1.957.287.627	1.915.720.322	2.040.655.182	3.708.701.878	4.661.845.795	2.942.392.859	3.968.270.200
SALDO SITUAZIONE C/CAPITALE (A-B)	-18.928.531	-129.576.575	-52.072.764	109.742.621	-9.098.090	-80.991.352	-1.785.752	-45.968.424	101.546.072	-136.000.069
Copertura o utilizzo differenza										
1) Entrate del titolo IV destinate alla spesa corrente	-68.378.692	-165.833.196	-58.580.050	-133.522.016	-87.808.460	-97.615.055	-105.552.326	-83.018.925	-111.486.000	-66.569.036
2) Entrate del titolo V destinate all'estinzione anticipata mutui	0	-298.940.291	0	-246.749.525	0	0	0	0	0	0
3) Avanzo di amministrazione - destinato alla spesa in conto capitale	13.667.780	520.654.350	38.512.814	198.388.920	96.566.550	178.265.407	106.516.324	115.231.005	9.599.644	13.232.888
4) Entrate correnti destinate alla spesa in conto capitale	1.639.443	73.695.712	140.000	72.140.000	340.000	340.000	821.754	13.756.344	340.000	189.336.217
5) Avanzo gestione corrente da economie da rinegoziazione	72.000.000		72.000.000		0		0	0	0	0
Totale copertura differenza	18.928.531	129.576.575	52.072.764	-109.742.621	9.098.090	80.991.352	1.785.752	45.968.424	-101.546.356	136.000.069
2) SPECIFICA delle Entrate del titolo III destinate alla spesa in c/capitale										
Contravvenzioni alle norme sull'imposta di pubblicità	139.443		140.000	0	340.000	340.000	821.754	113.704		
Contravvenzioni alle norme della circolazione stradale	1.500.000		0	0						
TOTALE	1.639.443	73.695.712	140.000	0	340.000	340.000	821.754	8.319.493		

Tabella n. 1.14 – Dettaglio entrate titolo IV. (Anni 2005/2008)

ENTRATE TITOLO IV	2004				2005				2006				2007				2008			
	Stanziamen iniziali	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen definitivi	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen i iniziali	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen i definitivi	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen iniziali	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen definitivi	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen iniziali	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen i definitivi	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen i iniziali	% sul totale entrate titolo IV	Stanziamen definitivi	% sul totale entrate titolo IV
CATEGORIA 1 - ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI	313.151.178	8,83%	388.746.097	25,38%	325.799.739	19,56%	409.943.132	30,03%	264.233.857	19,47%	132.216.327	8,54%	467.083.697	14,73%	445.533.002	11,78%	208.070.000	8,85%	173.456.272	6,70%
CATEGORIA 2 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DALLO STATO	521.679.172	14,71%	435.156.236	28,41%	212.372.669	12,75%	58.617.439	4,29%	58.821.604	4,33%	371.636.648	23,99%	35.786.582	1,13%	542.547.329	14,35%	84.313.225	3,59%	203.029.314	7,84%
CATEGORIA 3 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DALLA REGIONE	156.741.453	4,42%	142.698.722	9,32%	169.825.586	10,20%	161.964.067	11,86%	154.729.268	11,40%	162.100.776	10,46%	246.181.075	7,76%	289.751.732	7,66%	279.030.405	11,87%	280.967.961	10,85%
CATEGORIA 4 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DA ALTRI ENTI DEL SETTORE PUBBLICO	3.453.064	0,10%	10.823.707	0,71%	5.102.000	0,31%	6.175.032	0,45%	928.532	0,07%	2.510.637	0,16%	928.532	0,03%	1.765.532	0,05%	0	0,00%	194.540.736	7,51%
CATEGORIA 5 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DA ALTRI SOGGETTI	2.451.123.758	69,11%	345.909.474	22,58%	742.355.854	44,57%	268.502.297	19,67%	498.719.669	36,74%	462.349.567	29,85%	406.217.919	12,81%	382.767.769	10,12%	353.811.806	15,06%	392.590.005	15,16%
CATEGORIA 6 - RISCOSSIONE DI CREDITI	100.350.000	2,83%	208.350.000	13,60%	210.000.000	12,61%	460.110.000	33,70%	380.000.000	27,99%	418.291.102	27,00%	2.014.490.303	63,53%	2.118.990.303	56,04%	1.424.769.488	60,63%	1.345.759.918	51,95%
Totale parziale (ctg 1 +ctg 6)	413.501.178	11,66%	597.096.097	38,98%	535.799.739	32,17%	870.053.132	63,73%	644.233.857	47,46%	550.507.429	35,54%	2.481.574.000	78,27%	2.564.523.306	67,82%	1.632.839.488	69,48%	1.519.216.190	58,65%
TOTALE ENTRATE TITOLO IV	3.546.498.625	100,00%	1.531.684.236	100,00%	1.665.455.848	100,00%	1.365.311.966	100,00%	1.357.432.930	100,00%	1.549.105.057	100,00%	3.170.688.108	100,00%	3.781.355.668	100,00%	2.349.994.924	100,00%	2.590.344.206	100,00%

Significativo è, poi, l'importo degli stanziamenti concernenti le riscossioni di crediti. Trattasi, peraltro, in prevalenza di entrate iscritte in bilancio a fronte di spese, allocate nel Titolo II, per anticipazioni e concessioni di prestiti alle società partecipate con l'obbligo di restituzione. La contabilizzazione di tali poste ai fini del conseguimento del pareggio di bilancio e la loro considerazione di fonti di copertura della spesa si dirà nel capitolo successivo. Fin d'ora si può osservare comunque che tale impiego ha costituito ulteriore fattore di precarietà dei conti atteso che le medesime sono confluite in massima parte fra i residui attivi e che la relativa realizzazione è di fatto pesantemente condizionata dalle situazioni di equilibrio dei conti delle società interessate alle anticipazioni, che in ogni caso il Comune è tenuto ad assicurare.

Anche per le entrate del titolo V, si nota un tendenziale, consistente incremento delle previsioni assestate rispetto a quelle iniziali, che significativamente connota in misura considerevole anche l'esercizio 2008, nel quale, tra l'altro, il fenomeno assume maggiore rilievo che nel passato. Ciò è indice del fatto che, nonostante le peculiarità della gestione 2008, il Comune fa ricorso in modo consistente all'indebitamento, che costituisce la componente principale delle entrate titolo V, per finanziare la propria politica di investimenti.

Si osservi, tra l'altro, in proposito che lo stesso limite quantitativo posto dall'art. 204 del TUEL all'assunzione di nuovi prestiti, con l'imputazione dell'indebitamento pregresso e dei correlati oneri alla gestione commissariale, verrebbe a perdere di significatività quale riferimento della sostenibilità del debito.

I dati concernenti le entrate del Titolo V non danno conto dell'effettiva entità delle operazioni di indebitamento⁴⁴ sottoscritte annualmente. Nella prassi seguita dall'Ente fino a tutto il 2007, infatti, le operazioni di apertura di credito e di prestito flessibile poste in essere non sono state iscritte in bilancio per l'intero importo, ma solo per la quota che si prevedeva di riscuotere nell'anno stesso, secondo un criterio di competenza economica.

A ciò ha fatto da riscontro la contabilizzazione parziale al Titolo II della spesa degli interventi con tali somme finanziati, ancorché affidati in modo unitario.

⁴⁴ Nella relazione sulla situazione contabile del Comune di Roma redatta, su richiesta dell'Ente, dagli ispettori della Ragioneria generale dello Stato in data 19 dicembre 2008, vengono espresse perplessità di segno analogo con riguardo al fenomeno evidenziato. In particolare si sottolinea l'esistenza di un "indebitamento potenziale", senza peraltro porre l'accento sulle obbligazioni contratte dal Comune a seguito della stipula delle operazioni di prestito flessibile che rappresentano debiti effettivi destinati ad emergere solo nel tempo ed in una con la progressiva attivazione del prestito, la quale genera a sua volta una obbligazione restitutoria.

Siffatta prassi, che impedisce anche la completa visualizzazione a consuntivo delle obbligazioni giuridicamente assunte dal Comune, appare in contrasto con i principi e le regole di corretta tenuta della contabilità.

Si osservi in proposito che se le caratteristiche delle operazioni di indebitamento in argomento permettono di contrarre gli oneri per interessi che vengono quantificati sul solo capitale di volta in volta riscosso, commisurato in relazione alle esigenze concrete dell'amministrazione, esse non autorizzano ad alterare l'impostazione del bilancio e la registrazione in contabilità, con regolare assunzione di impegno contabile corrispondente, delle obbligazioni contrattuali alle quali il prestito deve essere finalizzato.

Ed in effetti, il ricorso alla corretta contabilizzazione al titolo V delle entrate da prestito flessibile per l'intero importo ammissibile, in quanto bilanciato da spese del titolo II di pari entità, non avrebbe avuto alcun impatto significativo sulla costruzione degli equilibri, rivelandosi scelta percorribile senza difficoltà alcuna in alternativa a quella concretamente seguita, della quale ultima non si comprende la "ratio".⁴⁵

Nella tabelle n. 15 e 16 e 17 di seguito esposte, si riportano i dati complessivi delle operazioni contratte negli esercizi di riferimento, come comunicati dal Comune e riscontrati sulla base delle deliberazioni a contrarre, con indicazione degli importi parziali contabilizzati negli anni del perfezionamento delle operazioni stesse ed in quelli successivi.

Va tra l'altro osservato che se la finalità del prestito flessibile consiste anche nel favorire un minor ricorso all'indebitamento in caso di recupero di economie di bilancio destinabili all'investimento programmato, le modalità con le quali l'operazione è trasposta in bilancio non spingono in questa direzione, che potrebbe essere meglio percorsa in sede di contabilizzazione dei residui attivi e passivi correlati all'operazione.

Nell'ambito delle altre categorie che compongono il titolo V, a parte gli stanziamenti per anticipazioni di tesoreria che non vengono mai movimentati in corso di esercizio, compaiono in bilancio fino al 2006 stanziamenti per finanziamenti a breve termine, per anticipazioni da concedere a carico della CC.DD.PP. a carico del fondo rotativo per la progettualità di cui alla legge 28 dicembre 1995, n. 549.

⁴⁵ L'irregolarità, secondo quanto reso noto in contraddittorio, è stata sanata a partire dall'esercizio 2008.

**Tabella n. 1.15 – Quadro riassuntivo delle operazioni prestito flessibile/
apertura di credito. (Anni 2006/2007).**

TIPOLOGIA OPERAZIONE FINANZIARIA	ES. COMPETENZA		IMPORTO TOTALE nominale	IMPORTO CONTABILIZZATO IN BILANCIO alla data del 31/12/2007	DIFFERENZA
	2006	2007			
prestiti flessibili ante 2006	€ 175.359.334,30		€ 175.359.334,30	€ 175.359.334,30	€ -
prestiti flessibili rinegoziati 2006	€ 428.839.573,22		€ 428.839.573,22	€ 143.851.532,77	€ 284.988.040,45
					€ -
nuovi prest. Flessibili	€ 168.288.674,21	€ 61.225.559,24	€ 229.514.233,45	€ 59.324.227,10	€ 170.190.006,35
sub totale prestiti flessibili	€ 772.487.581,73	€ 61.225.559,24	€ 833.713.140,97	€ 378.535.094,17	€ 455.178.046,80
aperture di credito	€ 428.005.865,23	€ 628.678.708,17	€ 1.056.684.573,40	€ 234.456.836,24	€ 822.227.737,16
TOTALE GENERALE	€ 1.200.493.446,96	€ 689.904.267,41	€ 1.890.397.714,37	€ 612.991.930,41	€ 1.277.405.783,96

Tabella n. 1.16: Quadro operazioni di apertura di credito contratte negli esercizi 2006/2007.

ATTO	CONTRATTO ORIGINARIO	IMPORTO NOMINALE DEFINITIVO	IMPORTO CONTABILIZZATO IN BILANCIO alla data del 31/12/2007	differenza
N.P.	€ 210.436.119,17	€ 210.436.119,17	€ 71.309.203,10	€ 139.126.916,07
D.D. 214 del 19/05/2006	€ 188.660.164,83	€ 133.748.538,97	€ 79.514.156,33	€ 54.234.382,64
D.D. 216 del 19/05/2006	€ 94.076.603,06	€ 83.821.207,09	€ 42.075.860,73	€ 41.745.346,36
sub totale anno 2006	€ 493.172.887,06	€ 428.005.865,23	€ 192.899.220,16	€ 235.106.645,07
D.D. 240 del 01/06/2007	€ 290.421.529,69	€ 145.928.605,69	€ 26.577.495,28	€ 119.351.110,41
D.D. 463 DEL 11/10/2007	€ 153.836.539,26	€ 103.074.889,44	€ -	€ 103.074.889,44
D.D. 464 del 11/10/2007	€ 120.542.887,03	€ 114.484.780,00	€ -	€ 114.484.780,00
D.D. 239 del 01/06/2007	€ 318.847.166,85	€ 197.370.543,80	€ 14.980.120,80	€ 182.390.423,00
D.D. 532 del 27/11/2007	€ 91.443.797,47	€ 67.819.889,24	€ -	€ 67.819.889,24
sub totale anno 2007	€ 975.091.920,30	€ 628.678.708,17	€ 41.557.616,08	€ 587.121.092,09
TOTALE	€ 1.468.264.807,36	€ 1.056.684.573,40	€ 234.456.836,24	€ 822.227.737,16

Tabella n. 1.17: Quadro operazioni di prestito flessibile contratte negli esercizi 2006/2007.

ATTO	CONTRATTO ORIGINARIO	IMPORTO NOMINALE DEFINITIVO	IMPORTO CONTABILIZZATO IN BILANCIO alla data del 31/12/2007	differenza
subtotale ante 2006	175.359.334,30	175.359.334,30	175.359.334,30	-
D.D. n° 492 del 15/12/2006	428.839.573,22	428.839.573,22	143.851.532,77	284.988.040,45
subtotale rinegoziat. anno 2006	428.839.573,22	428.839.573,22	143.851.532,77	284.988.040,45
N.P.	12.420.000,00	12.420.000,00	5.934.508,68	6.485.491,32
N.P.	36.546.981,40	36.546.981,40	28.605.198,13	7.941.783,27
N.P.	5.500.000,00	5.500.000,00	1.131.716,18	4.368.283,82
N.P.	35.345.977,81	35.345.977,81	103.610,72	35.242.367,09
D.D. 403 del 19/10/2006	75.675.715,00	75.675.715,00	22.184.763,27	53.490.951,73
D.D. 376 del 05/10/2006	1.000.000,00	1.000.000,00	-	1.000.000,00
D.D. 378 05/10/2006	1.800.000,00	1.800.000,00	366.196,03	1.433.803,97
subtotale nuovi prestiti anno 2006	168.288.674,21	168.288.674,21	58.325.993,01	109.962.681,20
D.D. 284 del 22/06/2007	6.151.343,43	6.151.343,43	-	6.151.343,43
d.d. 282 del 22/06/2007	6.614.228,29	6.614.228,29	-	6.614.228,29
D.D. 283 del 22/06/2007	2.286.000,00	2.286.000,00	998.234,09	1.287.765,91
D.D. 454 del 09/10/2007	10.871.104,89	10.871.104,89	-	10.871.104,89
D.D. 455 del 09/10/2007	10.863.400,00	10.863.400,00	-	10.863.400,00
D.D. 453 del 09/10/2007	1.553.013,24	1.553.013,24	-	1.553.013,24
D.D. 529/2007	6.135.250,00	2.906.273,61	-	2.906.273,61
D.D. 530 del 27/11/2007	14.043.000,00	6.257.195,78	-	6.257.195,78
D.D. 531 del 27/11/2007	43.157.195,70	13.723.000,00	-	13.723.000,00
subtotale nuovi prestiti anno 2007	101.674.535,55	61.225.559,24	998.234,09	60.227.325,15
TOTALE	874.162.117,28	833.713.140,97	378.535.094,17	455.178.046,80

Di seguito sarà esaminata, nel successivo capitolo, la dinamica finanziaria, ferma rimanendo la necessità di approfondire la natura delle operazioni sottostanti.

2.1.5 Equilibri entrate/spese per servizi conto terzi.

Nell'ambito degli equilibri interni al bilancio, assume rilievo l'analisi delle partite di entrata e spesa per servizi in conto terzi le quali, come noto, devono trovare equivalenza perfetta nelle previsioni iniziali e tendenziale negli andamenti di accertamenti ed impegni, riguardo ai quali sono tollerabili unicamente quegli scostamenti minimi giustificati da discrepanze temporali fisiologiche nei movimenti di cassa in uscita ed in entrata.

Secondo i principi contabili, trattasi di partite connotate da tipicità e che non possono essere surrettiziamente utilizzate per la registrazione di operazioni che andrebbero correttamente contabilizzate in altre parti del bilancio.

Il rigore nella impostazione di questa parte del bilancio è imposto non solo dalle norme del TUEL e dai principi contabili⁴⁶, che ripetono la relativa "ratio" dallo stesso concetto di operazioni in conto terzi nelle quali l'ente sostanzialmente agisce come rappresentante di altri soggetti e perciò senza impiego di risorse proprie⁴⁷, ma anche dalle regole del patto interno di stabilità ai fini del quale la gestione finanziaria e contabile dei servizi in conto terzi, proprio per la sua astratta indifferenza sui conti dell'ente, non rileva.

La tabella n. 18 con le figure che seguono, dà evidenza della consistenza iniziale e definitiva di queste poste nell'ambito dei bilanci del Comune di Roma negli anni presi in esame.

Va precisato che la distribuzione in capitoli corrispondenti del bilancio di previsione delle entrate e delle spese di cui trattasi, imposta per ovvie esigenze di analitica esposizione, è definita dallo stesso ente interessato nella propria autonomia e tenuto conto delle gestioni in conto terzi che ad esso fanno capo.

Tale esposizione assume particolare significato per evidenziare possibili anomalie che suggeriscano approfondimenti da effettuare con tecniche di campionamento e di vouching specifiche dell'audit finanziario contabile.

⁴⁶ A tal fine si ricorda che il principio contabile 2, punto 24, nel dare un'elencazione tassativa delle entrate da servizi conto terzi, precisa che "devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione".

⁴⁷ Vedasi Sezione Controllo Lazio, del. n. 31/2009/PRSE.

Tabella n. 1.18: Servizi conto terzi- Previsioni iniziali e definitive. (Anni 2004/2007).

Anno	Capitoli	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	scostamento	incidenza %prev.definit. sul TOT. del titolo
		entrate/spese	entrate/spese		
2004	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	0	51.701.675	-	18,00%
	Ritenute erariali	0	104.009.846	-	36,20%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	0	59.402.871	-	20,68%
	Restituzione depositi cauzionali	5.049.581	5.049.581	0,00%	1,76%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	50.720.808	55.887.007	10,19%	19,45%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	54.197.718	9.697.024	-82,11%	3,38%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.560.000	1.560.000	0,00%	0,54%
	TOTALE SERVIZI C/TERZI	62.750.107	287.308.004	357,86%	100,00%
2005	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	56.871.843	56.871.843	0	19,09%
	Ritenute erariali	117.292.831	117.292.831	0	39,38%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	65.343.158	65.343.158	0	21,94%
	Restituzione depositi cauzionali	5.047.410	5.047.410	0	1,69%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	46.373.566	46.373.566	0	15,57%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.414.816	5.414.816	0	1,82%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.510.000	1.510.000	0	0,51%
	TOTALE SERVIZI C/TERZI	297.853.624	297.853.624	0	100,00%
2006	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	62.000.000	62.000.000	0,00%	17,95%
	Ritenute erariali	117.292.831	117.292.831	0,00%	33,97%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	65.343.158	65.343.158	0,00%	18,92%
	Restituzione depositi cauzionali	3.039.238	3.039.238	0,00%	0,88%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	51.185.327	91.526.862	78,81%	26,50%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.111.950	5.111.950	0,00%	1,48%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.010.000	1.010.000	0,00%	0,29%
	TOTALE SERVIZI C/TERZI	304.982.504	345.324.039	13,23%	100,00%
2007	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	51.645.689	51.645.689	0,00%	18,55%
	Ritenute erariali	96.751.105	96.751.105	0,00%	34,76%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	59.402.871	59.402.871	0,00%	21,34%
	Restituzione depositi cauzionali	3.047.880	3.047.880	0,00%	1,09%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	60.895.914	61.107.593	0,35%	21,95%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.383.892	5.383.892	0,00%	1,93%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.010.000	1.010.000	0,00%	0,36%
	TOTALE SERVIZI C/TERZI	278.137.351	278.349.030	0,08%	100,00%

Figura n. 1.1: Composizione Servizi conto terzi- Anno 2004 -

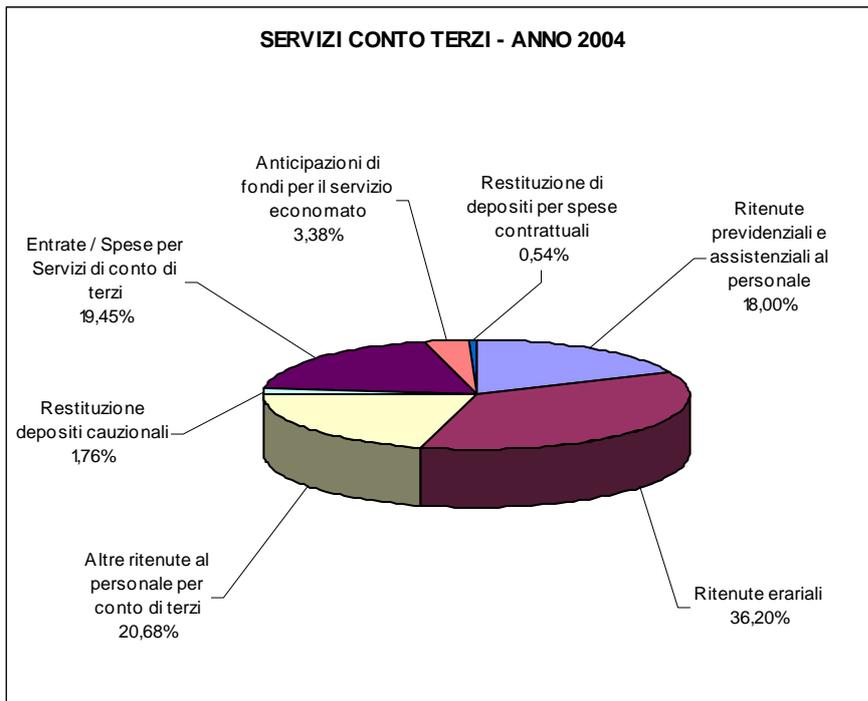


Figura n. 1.2: Composizione Servizi conto terzi- Anno 2005 -

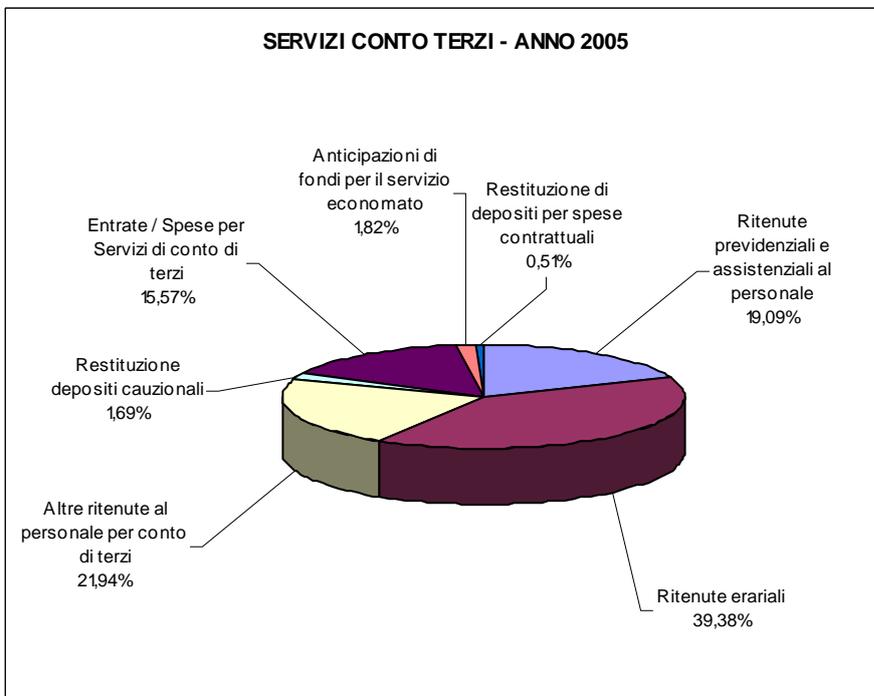


Figura n. 1.3: Composizione Servizi conto terzi – Anno 2006 -

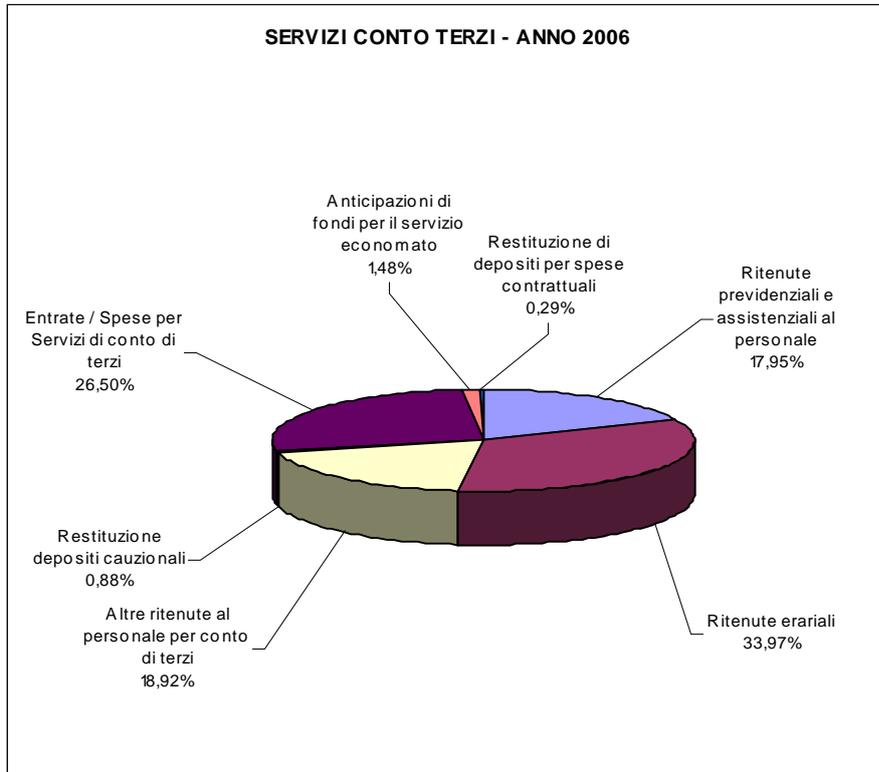
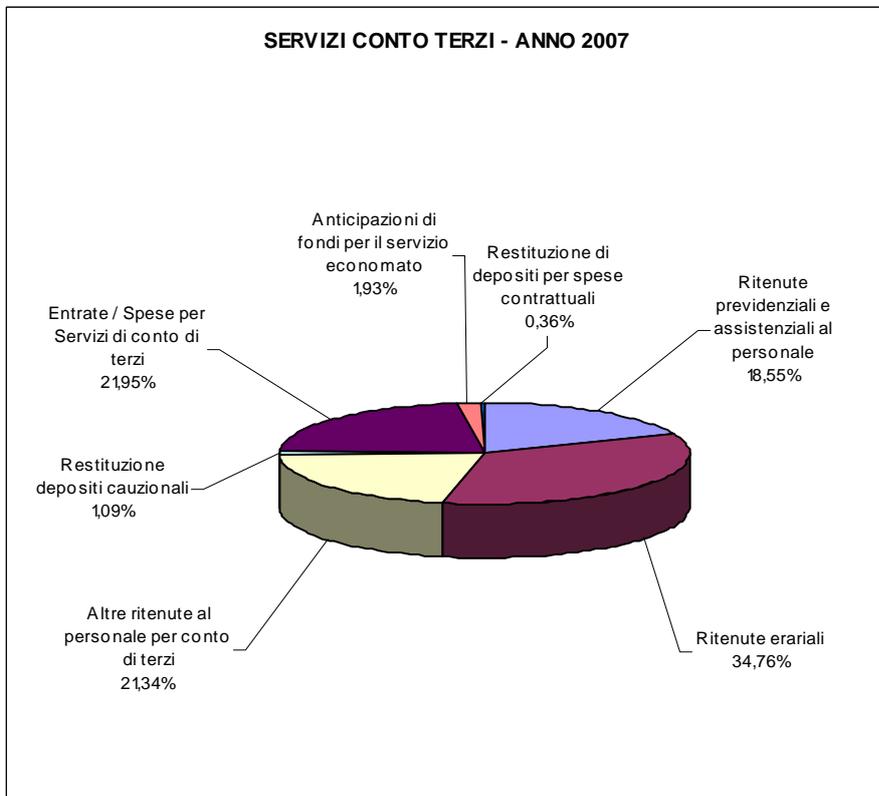


Figura n. 1.4: Composizione Servizi conto terzi – Anno 2007 -



Con riguardo alle previsioni di bilancio del Comune di Roma si osserva una tendenziale uniformità nella consistenza delle c.d. partite di giro nel tempo, con l'unica evidente anomalia riferibile all'esercizio 2004, nel quale non comparivano inizialmente stanziamenti per Ritenute al personale.

L'analisi storico-comparativa, peraltro, mostra come gli stanziamenti definitivi delle partite all'esame siano quasi sempre cresciuti in misura notevole rispetto a quanto previsto in fase iniziale. L'incremento ha interessato specialmente la voce "Entrate/Spese per servizi conto terzi", che per la sua generica descrizione si presta ad un uso promiscuo e non in linea con i ricordati principi e regole di tipicità.

2.1.6 Equilibri entrate/spese vincolate.

Gli schemi dei bilanci di previsione vengono corredati da prospetti analitici concernenti l'esposizione delle entrate vincolate e delle spese correlate.

Questa opzione, peraltro non prevista nello specifico dal regolamento di contabilità del Comune di Roma, è astrattamente assai utile nella direzione della trasparenza e per consentire di evidenziare il corretto impiego delle risorse in questione in fase dinamica, non solo sul piano della competenza, ma anche e soprattutto su quello della cassa.

Esso, inoltre, consente di valutare già in astratto l'entità delle risorse in libera disponibilità sulle quali, compatibilmente con la destinazione a spese discrezionali e comprimibili, è possibile far conto per fronteggiare eventuali sopravvenienze passive da riequilibrare ai sensi dell'art. 193 TUEL.

In concreto, tuttavia, il prospetto in questione presenta una ridotta capacità informativa. Esso, infatti, accanto a voci di entrata certamente riconducibili alla nozione di quelle vincolate⁴⁸, riporta anche risorse che tali sono solo per le scelte di politica di bilancio effettuate dall'Ente e nella sola prospettiva di consentire la costruzione ed il mantenimento dei prescritti equilibri generali.

Siffatta concezione promiscua della gestione vincolata se da un lato può essere reputata conforme a criteri prudenziali, dall'altra certamente non giova alla chiarezza e può indurre a prospettazione falsata dei vincoli da ricostituire anche oltre ciascun ciclo gestionale annuale ed a carico dei bilanci degli esercizi successivi.

⁴⁸ La nozione di entrate vincolate è nozione tecnica che comprende non già i vincoli scaturenti dalle regole di equilibrio di bilancio, bensì unicamente quelli fissati specificamente da norme di legge o regolamentari.

Invero, fra le entrate vincolate il Comune di Roma include costantemente per la parte corrente anche quelle da ex oneri di urbanizzazione, impiegate in tale comparto di spese, nonché la quota di avanzo presunto di amministrazione applicato a detta parte di bilancio e tutte le entrate da sanzioni amministrative del codice della strada. Per la parte in conto capitale, vi fa rientrare l'intero ammontare delle entrate proprie indistintamente rivolte al finanziamento di investimenti.

Vale sul punto precisare che la gestione vincolata va correttamente rappresentata sul piano contabile mediante la stretta correlazione fra poste di entrata e poste di spesa. Non basta, pertanto, che il vincolo venga evidenziato solo in modo generico, occorrendo anche l'indicazione analitica dell'allocazione della spesa che possa poi essere individuata in capitoli specifici in sede di rendicontazione.

I prospetti che seguono espongono in modo sintetico gli equilibri della gestione vincolata così come prospettati dall'Amministrazione nei bilanci considerati (vedi tabella n. 19) e come ricalcolati d'ufficio espungendo le poste a destinazione discrezionale (vedi tabella n. 20).

Come è agevole constatare le dimensioni della gestione vincolata, nelle due versioni, cambiano notevolmente.

Riguardo alle osservazioni mosse, l'Amministrazione ha precisato di curare costantemente l'annotazione delle partite vincolate nelle proprie scritture e di disporre, pertanto di partitari costantemente aggiornati. Ha ribadito di non distinguere agli effetti della gestione i vincoli in senso stretto da quelli legati alle scelte allocative imposte dalle regole di equilibrio di bilancio.

In proposito, si fa presente che detta distinzione trova esplicito riferimento nell'art. 193 relativo al ripristino degli equilibri di bilancio e nell'art. 187 concernente la scomposizione analitica del risultato di amministrazione.

Essa deve essere ben chiara anche a garanzia della puntuale osservanza delle regole di cautela poste dall'art. 187 TUEL a presidio del corretto impiego dell'avanzo di amministrazione.

Come noto, infatti, di regola l'attivazione immediata delle spese finanziate con tali attività pregresse è consentita solo se il rendiconto da cui l'avanzo deriva, sia stato approvato, il che presuppone la sua quantificazione rigorosa e successiva all'espletamento delle operazioni annuali di riaccertamento dei residui, con la

finalità di garantire l'effettività della copertura, quale si viene a determinare solo dopo aver espletato pienamente le dette operazioni.

Tale regola è derogabile proprio per le spese finanziate con avanzo vincolato, evidentemente in ragione degli obblighi di conservazione e/o di ricostituzione delle risorse indicate per lo scopo originario.

Ne consegue che, l'applicazione generalizzata delle regole di utilizzo dell'avanzo vincolato, oltre ad apparire elusiva dell'art. 187 richiamato, accresce i rischi di squilibrio insiti nell'utilizzo dell'avanzo, che può rivelarsi una forma surrettizia di copertura ove composto di residui attivi non tempestivamente ed accuratamente verificati.

Tabella n. 1.19: Quadro riassuntivo delle entrate a destinazione vincolata nella prospettazione dell'Ente –Anni 2004/2008-

COMPARTO DI BILANCIO	TIPOLOGIA RISORSE	2004	2005	2006	2007	2008
		ENTRATE / SPESE PREVISTE				
Entrate destinate alla SPESA CORRENTE	Fondi regionali per funzioni delegate dalla Regione	0	0	0	0	0
	Fondi comunitari ed internazionali	842.251	2.825.399	257.270	159.282	258.607
	Contributi straordinari	0	0	0	0	0
	Concessioni edilizie	61.289.516	23.105.158	24.230.000	48.841.200	70.103.000
	Condono edilizio	49.108.168	20.000.000	45.141.507	42.792.173	12.570.000
	Imposta pubblicità sugli ascensori	0	0	0	0	0
	Canone depurazione acque	0	0	0	0	0
	Sanz. amm.ve codice della strada ***	170.050.000	229.223.899	221.514.730	308.335.457	298.919.806
	Proventi alienazione alloggi e.r.p	56.000.000	0	0	0	17.722.163
	Fondo ordinario investimenti	0	0	0	0	0
	Entrata da escavazione e cave per recupero ambientale	0	0	0	0	0
	Monetizzazione aree standard	0	0	0	0	0
	Avanzo di amministrazione presunto	6.001.161	115.248.553	41.966.243	0	48.255.209
	Contributi in c/capitale	0	776.128.362	0	0	0
	Canone concessione loculi	2.185.839	8.574.892	10.618.953	10.618.953	10.618.953
Prest. Obbligazionari per estinz. Anticipata di mutui	244.457.141	4.000.000	7.800.000	3.300.000	0	
Totale entrate destinate a SPESE CORRENTI		589.934.076	1.179.106.263	351.528.703	414.047.065	458.447.738
Entrate destinate alla SPESA C/CAPITALE	Avanzo di amministrazione presunto	10.446.600	11.702.705	95.894.308	104.914.000	9.201.000
	Contravvenzioni AA.PP.	0	0	0	821.754	340.000
	Contributi in c/capitale	639.719.682	571.472.707	624.749.244	300.663.779	366.373.629
	Mutui	698.050.787	541.607.569	519.994.807	0	0
	Entrate proprie	0	0	0	748.193.522	511.359.194
Canone concessione loculi	12.389.053	6.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	
Totale entrate destinate a SPESE C/CAPITALE		1.360.606.122	1.130.782.981	1.245.638.359	1.159.593.055	892.273.823
TOTALE ENTRATE DESTINAZIONE VINCOLATA		1.950.540.198	2.309.889.244	1.597.167.062	1.573.640.120	1.350.721.561

Tabella n. 1.20: Quadro riassuntivo delle entrate a destinazione vincolata / Elaborazione Corte conti- Anni 2004/2008

COMPARTO DI BILANCIO	TIPOLOGIA RISORSE	2004	2005	2006	2007	2008
		ENTRATE / SPESE PREVISTE				
Entrate destinate alla SPESA CORRENTE	Fondi regionali per funzioni delegate dalla Regione	0	0	0	0	0
	Fondi comunitari ed internazionali	842.251	2.825.399	257.270	159.282	258.607
	Sanz. amm.ve codice della strada ***	170.050.000	229.223.899	221.514.730	308.335.457	298.919.806
	Avanzo di amministrazione presunto	6.001.161	115.248.553	41.966.243	0	48.255.209
	Prestiti obbligazionari per estinzione anticipata di mutui	244.457.141	4.000.000	7.800.000	3.300.000	0
Totale entrate destinate a SPESE CORRENTI		421.350.553	347.297.851	263.738.243	308.494.739	347.433.622
Entrate destinate alla SPESA C/CAPITALE	Avanzo di amministrazione presunto	10.446.600	11.702.705	95.894.308	104.914.000	9.201.000
	Contravvenzioni AA.PP.	0	0	0	821.754	340.000
	Contributi in c/capitale	639.719.682	571.472.707	624.749.244	300.663.779	366.373.629
	Mutui	698.050.787	541.607.569	519.994.807	0	0
	Entrate proprie	0	0	0	748.193.522	511.359.194
	Canone concessione loculi	12.389.053	6.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Totale entrate destinate a SPESE C/CAPITALE		1.360.606.122	1.130.782.981	1.245.638.359	1.159.593.055	892.273.823
TOTALE ENTRATE DESTINAZIONE VINCOLATA		1.781.956.675	1.478.080.832	1.509.376.602	1.468.087.794	1.239.707.445

Capitolo II

II mantenimento degli equilibri nella dinamica gestionale

2.2.1 Gli andamenti della gestione di competenza.

Se la regolarità della gestione finanziaria è valutabile prevalentemente in termini di conformità dei relativi andamenti annuali alle stesse regole di equilibrio che presiedono all'impostazione del bilancio di previsione, è innegabile che gli scostamenti di segno negativo rilevabili in concreto costituiscono sintomi di cattiva pianificazione a monte.

In teoria, infatti, nelle contabilità di tipo autorizzatorio la corretta costruzione degli equilibri e la veridicità delle stime effettuate dovrebbero costituire di per sé garanzia della fisiologica dinamica della gestione e della stessa capacità di introdurre tempestivamente i correttivi per far fronte efficacemente alle sopravvenienze comunque possibili in corso d'anno (come prescritto dall'art. 193 TUEL). Viceversa un cattivo andamento complessivo, misurabile dai valori negativi del saldo contabile di gestione e dalla consistenza negativa o tendenzialmente decrescente nel tempo del risultato di amministrazione, nel quale confluiscono i saldi della gestione in conto residui e quelli di cassa, sottende frequentemente disfunzioni del sistema contabile che possono interessare, prima ancora della regolare valorizzazione e registrazione delle transazioni, in fase dinamica, la stessa attendibilità delle previsioni iniziali e definitive.

Va precisato, in proposito, che le stesse patologie che possono interessare la cassa dell'Ente, identificabili con croniche deficienze di liquidità e utilizzo sistematico di forme straordinarie di provvista (entrate vincolate e/o anticipazioni di cassa), quasi sempre trovano i propri presupposti in quelle che interessano la competenza e che in generale sono riconducibili a sovradimensionamenti delle attività e sottovalutazioni delle passività.

Nello specifico l'analisi dei saldi relativi alla situazione complessiva della gestione nel quadriennio 2004/2007 (tabella n° 1), evidenzia come ad impostazioni caratterizzate da previsioni di spesa maggiori dei corrispondenti stanziamenti in entrata e dal ricorso all'impiego di risorse straordinarie nonché dell'avanzo di amministrazione, abbiano fatto riscontro differenziali costantemente negativi fra accertamenti ed impegni di competenza.

Tabella n. 2.1: Equilibri di bilancio in fase previsionale nella dinamica della gestione. (Anni 2004/2007)

Situazioni parziali	2004			2005			2006			2007		
	prev. Definitive	accertamenti/impegni	scostamento %									
situazione gestione CORRENTE	-483.618.074	-309.867.718	-35,93%	-580.380.231	-464.754.575	-19,92%	-258.222.503	-117.717.552	-54,41%	-159.048.613	-23.613.062	-85,15%
situazione gestione CAPITALE	-79.576.575	49.894.332	162,70%	159.742.621	216.362.120	35,44%	19.008.648	44.583.260	134,54%	-45.968.425	-21.002.357	-54,31%
situazione COMPLESSIVA	-563.194.649	-259.973.386	-53,84%	-420.637.610	-248.392.455	-40,95%	-239.213.855	-73.134.292	-69,43%	-205.017.038	-44.615.419	-78,24%

Ciò costituisce sintomo di fabbisogno annuo costantemente maggiore delle risorse disponibili nell'anno medesimo.

Peraltro, rispetto alla situazione prospettata in fase previsionale, la fase dinamica mostra una tendenziale riduzione dei differenziali negativi fra entrate e spese. Ciò evidenzia lo sforzo di conseguire in corso di gestione risultati finanziariamente migliori di quelli preventivati.

In concreto, tuttavia, mentre è quasi costantemente positivo il saldo fra accertamenti ed impegni di parte capitale, rimangono invece negativi i risultati della situazione corrente.

Ciò porta a ritenere che i registrati andamenti migliori delle previsioni, con conseguente contenimento del trend di progressivo "assorbimento" del risultato positivo di amministrazione derivante da esercizi pregressi, siano in realtà piuttosto limitati e per lo più apparenti, come si cercherà di evidenziare di seguito nell'analisi dei saldi parziali.

Tabella n. 2.2: Equilibri di gestione per comparti. (Anni 2004/2007)

Equilibri situazione corrente *								
	2004		2005		2006		2007	
	Stanz. Definitivi	Accertamenti Impegni						
Titolo I - Entrate Tributarie	1.683.683.823	1.742.390.003	1.696.137.675	1.733.875.714	1.726.655.227	1.777.968.952	1.363.597.901	1.319.380.319
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti	901.389.120	870.064.315	600.017.467	589.105.776	471.384.232	426.138.919	1.131.838.407	1.148.608.741
Titolo III - Entrate extratributarie	667.802.109	678.928.501	787.052.552	759.345.424	1.265.562.791	1.269.625.252	1.128.281.127	911.289.816
TOTALE Entrate Correnti (A)	3.252.875.052	3.291.382.819	3.083.207.694	3.082.326.914	3.463.602.250	3.473.733.123	3.623.717.435	3.379.278.876
Titolo I - Spese correnti (B)	3.185.216.478	3.051.883.437	3.158.091.776	3.050.261.192	3.093.939.291	2.965.861.220	3.573.013.479	3.203.960.038
Differenza (C=A-B)	67.658.574	239.499.382	-74.884.082	32.065.722	369.662.959	507.871.903	50.703.956	175.318.838
Rimborso prestiti - Titolo III al netto anticipazioni di cassa (D)	551.276.648	549.367.100	505.496.148	496.820.297	627.885.462	625.589.455	209.752.568	198.931.901
SALDO SITUAZIONE CORRENTE (C-D)	-483.618.074	-309.867.718	-580.380.230	-464.754.575	-258.222.503	-117.717.552	-159.048.612	-23.613.063
Equilibri situazione in conto capitale *								
	2004		2005		2006		2007	
	Stanz. Definitivi	Accertamenti Impegni						
Titolo IV - Entrate da alienazione, trasferimenti e riscoss. crediti	1.531.684.237	971.672.616	1.365.311.966	786.221.327	1.549.105.057	1.143.257.521	3.781.355.668	1.643.685.540
Titolo V - Entrate derivanti da accensione di prestiti (cat. 2,3,4) **	1.030.250.593	864.664.628	751.718.282	679.858.005	510.558.773	238.658.167	834.521.702	567.264.835
TOTALE Entrate c/capitale (A)	2.561.934.830	1.836.337.244	2.117.030.248	1.466.079.332	2.059.663.830	1.381.915.688	4.615.877.370	2.210.950.375
Titolo II - Spese c/capitale (B)	2.641.511.405	1.786.442.912	1.957.287.627	1.249.717.212	2.040.655.182	1.337.332.428	4.661.845.795	2.231.952.732
SALDO SITUAZIONE C/CAPITALE (A-B)	-79.576.575	49.894.332	159.742.621	216.362.120	19.008.648	44.583.260	-45.968.425	-21.002.357
SALDO DELLA GESTIONE DI COMPETENZA	-563.194.649	-259.973.386	-420.637.609	-248.392.455	-239.213.855	-73.134.292	-205.017.037	-44.615.420
(*) Al netto dell'avanzo di amministrazione applicato								
(**) Al netto della quota di indebitamento finalizzata all'estinzione anticipata di mutui e prestiti								

2.2.2 Situazione della gestione corrente.

Per ciò che attiene alla situazione corrente, concorrono al conseguimento degli esposti scostamenti migliorativi in ciascuno degli anni considerati sia maggiori accertamenti sia minori impegni rispetto alle previsioni definitive, come si può agevolmente constatare dalla tabella analitica n. 6 posta in calce al presente paragrafo, che espone gli scostamenti medesimi per le singole componenti del

bilancio corrente. Mentre per queste ultime la riduzione è elemento che connota tutte le gestioni esaminate ed interessa tutte le componenti gravanti sull'equilibrio corrente, per quanto riguarda le entrate l'incremento degli accertamenti, rispetto ai dati di previsione, segue andamenti non costanti. In particolare, esso è riscontrabile ad esercizi alterni, ed interessa prevalentemente le entrate tributarie.

Figura n° 2.1: Andamento spesa corrente (tit. I e parte tit. III)

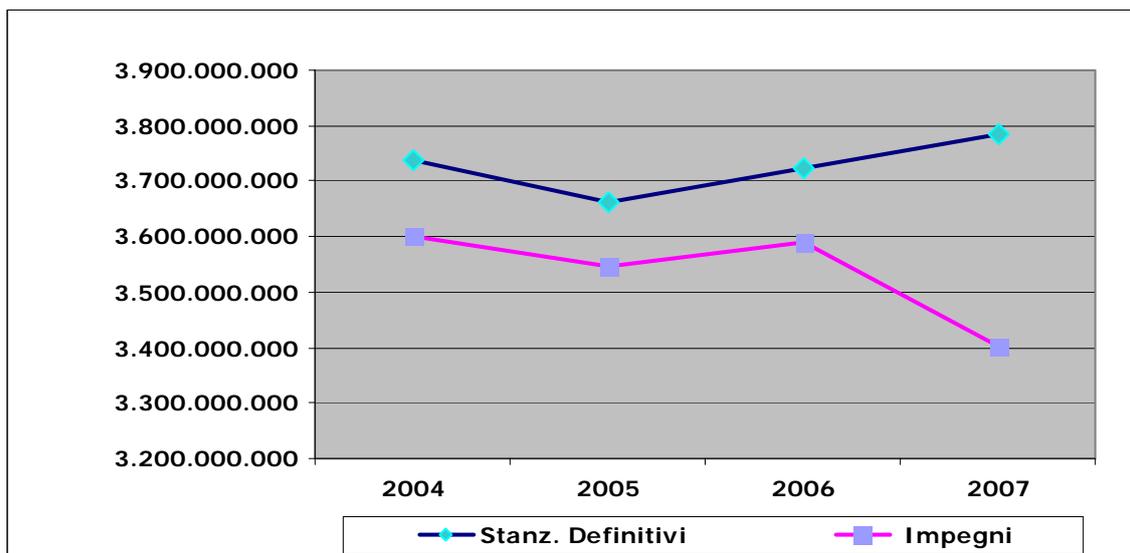


Figura n. 2.2: Andamento entrata corrente

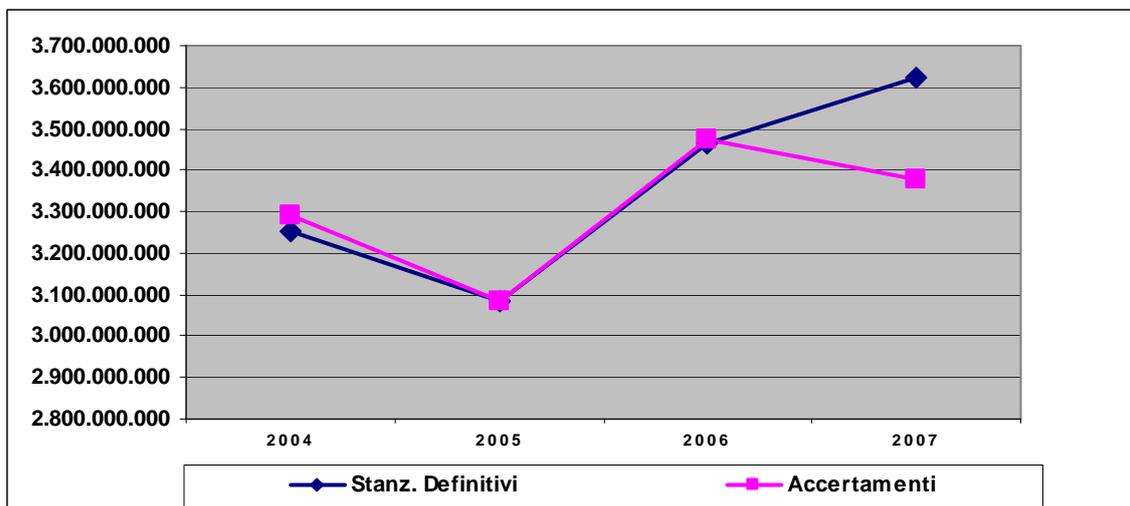
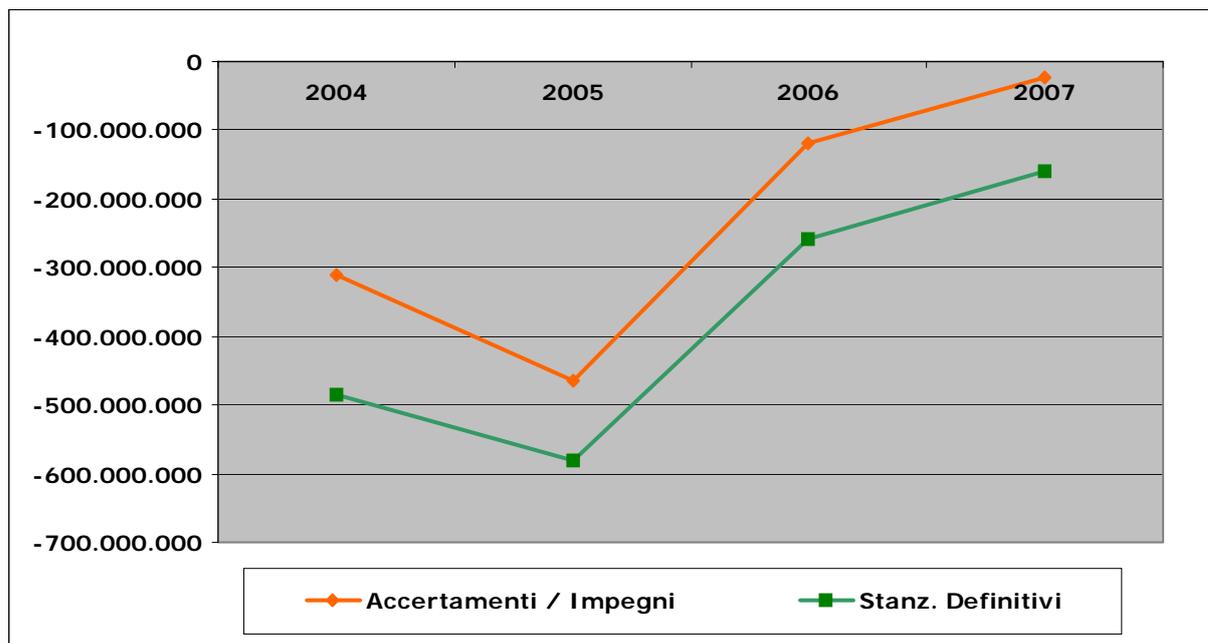


Figura n. 2.3: Andamento saldo gestione corrente



Sebbene la lettura di questi dati non possa essere disgiunta da quella della cassa e presupponga un maggior livello di scomposizione analitica, in generale si può osservare, attesa la natura delle entrate e delle uscite di cui trattasi, che il miglioramento tendenziale della situazione corrente non è influenzato da eventuali vincoli da assumere a carico di esercizi successivi ed è quindi "prima facie" leggibile in chiave positiva.

Tabella n. 2.3: Raffronto fra i saldi della gestione di parte CORRENTE .
(Anni 2004/2007)

	2004		2005		2006		2007	
	prev. Definitive	accertamenti/impegni						
Totale Entrate correnti (+II+III)	3.252.875.062	3.291.382.819	3.083.207.693	3.082.326.914	3.463.602.250	3.473.733.123	3.623.717.434	3.379.278.877
Totale Spese correnti (+III parte)	3.736.493.126	3.601.250.537	3.663.587.924	3.547.081.489	3.721.824.753	3.591.450.675	3.782.766.047	3.402.891.939
SALDO	-483.618.074	-309.867.718	-580.380.231	-464.754.575	-258.222.503	-117.717.552	-159.048.613	-23613.062

Siffatta valutazione positiva, tuttavia, è condizionata dall'effettiva idoneità del sistema contabile dell'Ente a garantire la regolare emersione in contabilità di tutte le operazioni poste in essere annualmente a carico del bilancio, in ossequio ai principi cardine della competenza, della completezza e della prudenza.

In altre parole, per attribuire un significato positivo alla contrazione degli impegni assunti rispetto ai corrispondenti stanziamenti di spesa occorrerebbe poter escludere che le minori spese siano dovute a fenomeni patologici di contestuale assunzione di passività occulte, cioè di debiti non registrati in contabilità. Analogamente, per le maggiori entrate accertate andrebbero verificate la correttezza dei criteri di accertamento seguiti e la loro invarianza nel tempo.

Al contrario, gli elementi emersi nell'ambito della ricognizione effettuata nel 2008 dimostrano che negli esercizi antecedenti sono state contratte obbligazioni di varia tipologia in assenza di copertura e/o senza annotazioni di impegno. Il fenomeno ha interessato sia la parte corrente sia la parte capitale, con una evidente incidenza sugli equilibri sostanziali.

Con particolare riguardo alle spese correnti irregolarmente assunte, i dati acquisiti in sede di elaborazione del piano di rientro⁴⁹, ex art. 78 citato, danno conto di impegni non contabilizzati al 28/04/2008 per acquisti di beni e servizi, pari ad euro – 829.031.667 da regolarizzare a carico della gestione commissariale. (tabella n. 24) Il dato, tra l'altro, è parziale in quanto non comprensivo della quota di debiti fuori bilancio imputabili alla gestione corrente originati da sentenze esecutive, che non sono stati forniti in analitico.

Tabella n. 2.4: Rapporto tra i debiti fuori bilancio non riconosciuti ed economie di gestione periodo 2004/2007

D.F.B. in attesa di riconoscimento per acquisti di beni e servizi	-€	829.031.667
Economie complessive gestione corrente rispetto alle previsioni iniziali	€	565.316.511
Differenza	-€	263.715.156

N.B. Dati parziali desunti dalla ricognizione effettuata su impulso della gestione commissariale (Piano di rientro del Comune di Roma).

Ciononostante, ponendo in relazione la somma delle economie del bilancio corrente registrabili nell'insieme degli esercizi considerati, con le indicate passività

⁴⁹ La ricognizione è stata promossa a seguito della attività di risanamento avviata sulla base del d.l. 112/2008 art. 78 che ha portato in emersione l'esistenza di debiti di importo complessivo notevolmente più cospicuo.

contratte nei medesimi esercizi, si può rilevare come queste ultime presentino entità superiore alle prime e tale da assorbirle pienamente.

I risparmi conseguiti, pertanto, sono solo apparenti e determinati dal mero differimento temporale nell'emersione di parte delle obbligazioni in carico.

Il fenomeno, particolarmente preoccupante in quanto sottende la sistematica inosservanza delle procedure contabili, con vanificazione della stessa funzione autorizzatoria del bilancio, trova le sue cause più plausibili nella assenza di criteri univoci di riferimento relativi all'attivazione delle procedure di spesa da parte della dirigenza, nella indisponibilità di un meccanismo cronologico di numerazione delle fatture, nonché nella mancanza di verifiche e controlli specifici condotti internamente e con la dovuta periodicità, ancorché a campione.

Tabella n. 2.5: Debiti fuori bilancio riconosciuti in corso di esercizio (Anni 2005/2007)- dettaglio spesa corrente.

	2005	2006	2007	TOTALE	inc. % TOT. DFB SU TOT SPESA CORRENTE
D.F.B. RICONOSCIUTI IN CORSO DI ESERCIZIO	49.209.981	3.761.374	11.688.482	64.659.837	0,61%
di cui per spese correnti	28.707.200	3.761.374	8.320.630	40.789.204	0,39%
inc. % sul tot. D.F.B. riconosciuti	58,34%	100,00%	71,19%	63,08%	0,00%
spesa corrente (tit. I + parte III) - impegni)	3.547.087.489	3.591.450.675	3.402.891.939	10.541.430.103	100,00%
inc. % DFB SU TOT SPESA CORRENTE	1,39%	0,10%	0,34%		

Le affermazioni che precedono sono avallate dalle stesse acquisizioni relative ai debiti fuori bilancio ammessi a riconoscimento e finanziati negli esercizi considerati, che hanno formato oggetto di approfondimenti analitici da parte degli Ispettori della Ragioneria generale dello Stato, incaricati di verificare la situazione finanziaria del Comune, per validare le misure straordinarie di sostegno disposte dallo Stato.

In effetti, l'entità delle passività che sono state regolarizzate ex post a carico della gestione corrente negli anni 2005/2007⁵⁰ oggetto di indagine ammontano a € 40.699.204, e rappresentano il 63,08% del totale del valore dei debiti fuori

⁵⁰ Non si dispone del dato analitico del 2004, che non è stato preso in considerazione per non falsare il dato dell'incidenza % sul totale della componente di spesa considerata.

bilancio riconosciuti e lo 0,39 % della spesa corrente autorizzata. (vedi tabella n. 25), ma che è esborso ragguardevole in valore assoluto.

Entrambi gli aspetti hanno formato oggetto di approfondimenti mirati in istruttoria.

In ordine al primo, si è avuto modo di accertare che l'Amministrazione a tutto il 2007 disponeva esclusivamente dei dati concernenti i debiti fuori bilancio ammessi a riconoscimento con apposite deliberazioni consiliari e secondo le procedure di cui all'art. 194 del TUEL in ciascun esercizio.

Viceversa, non erano state mai attivate idonee procedure per escludere, in ossequio a quanto stabilito dal principio contabile n. 2 regola n. 95, l'esistenza di altre obbligazioni assunte in assenza di copertura e senza regolare imputazione al bilancio dagli organi preposti alla spesa. Si noti che lo stesso Organo di revisione contabile dell'Ente, nelle informative annuali rese alla Corte dei Conti ai sensi della legge n. 266/2005 ha sempre dichiarato l'inesistenza di d.f.b. in attesa di riconoscimento.

Siffatta carenza informativa, significativamente colmata solo a seguito delle esigenze di risanamento manifestatasi nel corso del 2008, non solo non ha impedito il venire in essere della indicata patologia, ma ne ha favorito la proliferazione, per modo che la medesima è venuta ad assumere nel tempo una consistenza tale da costituire uno dei principali fattori di squilibrio sostanziale dei conti.

La disfunzione, indipendentemente dal suo impatto sulla regolarità contabile delle gestioni esaminate e sull'attendibilità dei risultati di amministrazione così come formalmente emergenti dalle scritture ufficiali, aspetto per il quale si rimanda al successivo capitolo del presente referto, sicuramente priva di piena significatività il raffronto fra previsioni di spesa e impegni assunti.

Quanto ai maggiori accertamenti, fenomeno comunque meno significativo in termini quantitativi, va osservato che essi riguardano prevalentemente le entrate tributarie ed in particolare la categoria delle tasse, peraltro nella componente non ordinaria.

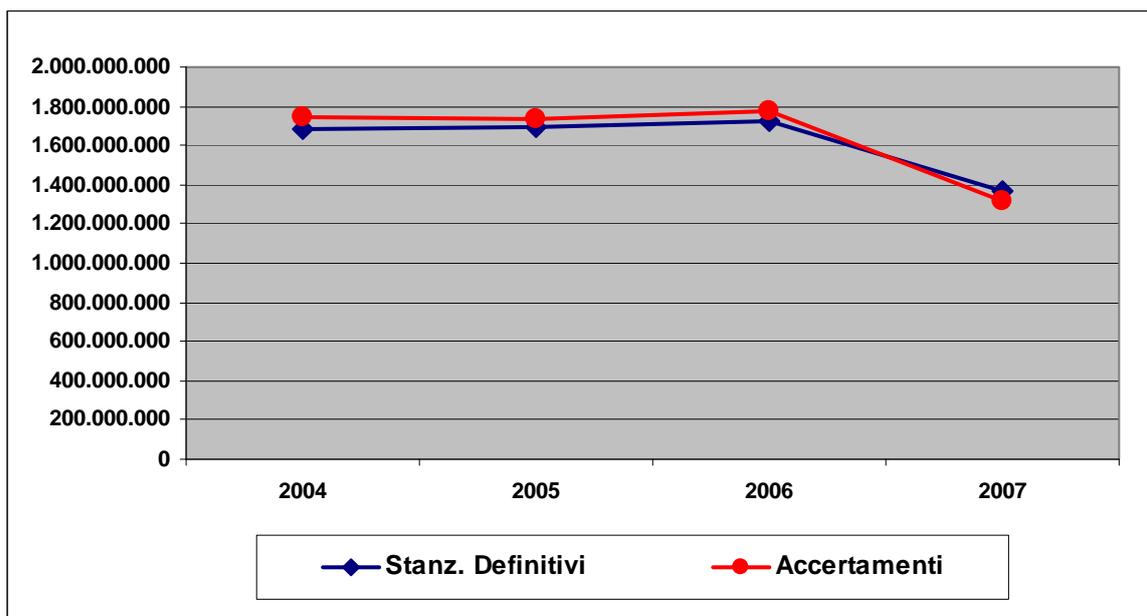
Trattasi, infatti, di voci relative per la quasi totalità ad entrate da TARSU destinate a non riprodursi nel tempo per l'avvenuta trasformazione della detta tassa

in tariffa e per essere in sé collegate ad attività straordinaria di accertamento derivante da piani di recupero dell'evasione relativa ad annualità pregresse⁵¹.

Del resto il relativo andamento nel tempo ne mostra consistenti variazioni decrementali. (vedi tabella n. 26 e figura n. 8).

Proprio per le loro caratteristiche gli accertamenti in questione risentono della discrezionalità di scelte della Amministrazione legate alla natura delle attività poste in essere per individuare i presupposti e l'entità dell'evasione. Pur non disponendosi di elementi di dettaglio circa la natura delle attività svolte e quindi circa la attendibilità del disposto accertamento, è sintomatico notare come le entrate in argomento presentino un tasso di riscossione molto contenuto (in media il 16% per gli anni considerati), come si vedrà più avanti in antitesi con le variazioni incrementali ad esse apportate negli stanziamenti e con gli indici di realizzo.

Figura n. 2.4: Andamento Entrate Tributarie. (Anni 2004/2007)



⁵¹ Vedi relazioni dell'Organo di revisione sulle proposte di deliberazione consiliare dei bilanci di previsione per gli anni 2004 e ss.

Tabella n. 2.6: Gestione CORRENTE- Analisi degli scostamenti – (Anni 2004/2007)

Gestione corrente												
	2004			2005			2006			2007		
	Stanz. Definitivi (a)	Accertamenti Impegni (b)	scostamento(b-a)/a	Stanz. Definitivi (a)	Accertamenti Impegni (b)	scostamento(b-a)/a	Stanz. Definitivi (a)	Accertamenti Impegni (b)	scostamento(b-a)/a	Stanz. Definitivi (a)	Accertamenti Impegni (b)	scostamento(b-a)/a
Titolo I - Entrate Tributarie	1.683.683.823	1.742.390.003	3,49%	1.696.137.675	1.733.875.714	2,22%	1.726.655.227	1.777.968.952	2,97%	1.363.597.901	1.319.380.319	-3,24%
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti	901.389.120	870.064.315	-3,48%	600.017.467	589.105.776	-1,82%	471.384.232	426.138.919	-9,60%	1.131.838.407	1.148.608.741	1,48%
Titolo III - Entrate extratributarie	667.802.109	678.928.501	1,67%	787.052.552	759.345.424	-3,52%	1.265.562.791	1.269.625.252	0,32%	1.128.281.127	911.289.816	-19,23%
TOTALE Entrate Correnti (A)	3.252.875.052	3.291.382.819	1,18%	3.083.207.694	3.082.326.914	-0,03%	3.463.602.250	3.473.733.123	0,29%	3.623.717.435	3.379.278.876	-6,75%
Titolo I - Spese	3.185.216.478	3.051.883.437	-4,19%	3.158.091.776	3.050.261.192	-3,41%	3.093.939.291	2.965.861.220	-4,14%	3.573.013.479	3.203.960.038	-10,33%
Differenza (C=A-B)	67.658.574	239.499.382	253,98%	-74.884.082	32.065.722	-142,82%	369.662.959	507.871.903	37,39%	50.703.956	175.318.838	245,77%
Rimborso prestiti - Titolo III al netto anticipazioni di cassa (D)	551.276.648	549.367.100	-0,35%	505.496.148	496.820.297	-1,72%	627.885.462	625.589.455	-0,37%	209.752.568	198.931.901	-5,16%
SALDO GESTIONE CORRENTE (C-D)	-483.618.074	-309.867.718	-35,93%	-580.380.230	-464.754.575	-19,92%	-258.222.503	-117.717.552	-54,41%	-159.048.612	-23.613.063	-85,15%

2.2.3 Situazione di parte capitale.

I dati relativi ai saldi della gestione di parte capitale, calcolati in relazione agli accertamenti Titoli IV e V, al netto delle anticipazioni di tesoreria, ed agli impegni tratti sul titolo II evidenziano un'apparente situazione positiva.

Eccezion fatta per l'esercizio 2007, infatti, gli impegni sono risultati sempre inferiori ai disposti accertamenti (cfr. tabella analitica n. 8 a tergo del presente paragrafo).

Tabella n. 2.7: Raffronto fra i saldi della gestione di parte CAPITALE. (Anni 2004/2007)

	2004		2005		2006		2007	
	prev. Definitive	accertamenti/impegni	prev. Definitive	accertamenti/impegni	prev. Definitive	accertamenti/impegni	prev. Definitive	accertamenti/impegni
Totale Entrate c/capitale (IV+V)	2.561.934.830	1.836.337.244	2.117.030.248	1.466.079.332	2.059.663.830	1.381.915.688	4.615.877.370	2.210.950.375
Totale Spese c/capitale titolo II	2.641.511.405	1.786.442.912	1.957.287.627	1.249.717.212	2.040.655.182	1.337.332.428	4.661.845.795	2.231.952.732
SALDO	-79.576.575	49.894.332	159.742.621	216.362.120	19.008.648	44.583.260	-45.968.425	-21.002.357

Tuttavia, se si tiene conto delle risorse utilizzate a copertura di spese correnti (pari al 22,57% delle disponibilità dell'anno 2004, al 26% di quelle del 2005 ed al 9,32 per il 2006) la situazione reale, al netto delle quote di avanzo applicato e delle entrate correnti destinate alla spesa in c/capitale, espone anch'essa risultati negativi, che incidono sul risultato di amministrazione. Inoltre, anche sulla parte capitale pesa, come detto, il fenomeno delle passività fuori bilancio. Nella tabella n. 2.8, si riporta il dettaglio dei soli debiti fuori bilancio di parte capitale ammessi a riconoscimento negli anni considerati, che presentano consistenza inferiore a quelli correnti riconosciuti.

Entrambe le componenti delle entrate di parte capitale, date da entrate patrimoniali e da entrate da indebitamento, sono interessate a variazioni incrementali in corso di gestione che però non trovano riscontro nell'andamento dei corrispondenti accertamenti.

Tabella n. 2.8: Debiti fuori bilancio riconosciuti in corso di esercizio. (Anni 2005/2007)- dettaglio spesa in c/capitale.

	2005	2006	2007	TOTALE	inc. % TOT. DFB SU TOT SPESA C/CAPITALE
D.F.B. RICONOSCIUTI IN CORSO DI ESERCIZIO	49.209.981	3.761.374	11.688.482	64.659.837	1,48%
di cui per spese in c/capitale	20.502.780	0	3.367.852	23.870.632	0,55%
inc. % sul tot. D.F.B. riconosciuti	41,66%	0,00%	28,81%	36,92%	0,00%
spesa in conto capitale (titolo II - impegni)	1.786.442.812	1.249.717.212	1.337.332.428	4.373.492.452	100,00%
inc. % DFB SU TOT SPESA C/CAPITALE	2,75%	0,30%	0,87%		

Il finanziamento della politica degli investimenti è in prevalenza affidato, negli anni considerati, alle risorse di tipo "patrimoniale", mentre le entrate da indebitamento presentano una incidenza sul totale piuttosto contenuta.

Siffatto dato, peraltro, risente con tutta evidenza della incompleta trasposizione in bilancio delle operazioni di apertura di credito e prestito flessibile.

Va, inoltre, rilevato come proprio fra le risorse del titolo IV si rilevino i maggiori scostamenti negativi fra stanziamenti definitivi ed accertamenti.

Fra le singole categorie presentano consistenza particolarmente elevata, anche in raffronto a quella delle categorie di trasferimenti di enti terzi, quella riferibile alle "riscossioni di crediti". In questa voce, al cui progressivo incremento è da attribuire la crescita anomala delle dimensioni del titolo IV rilevata nell'esercizio 2007, sono contabilizzati i crediti nei confronti delle società partecipate derivanti dagli esborsi erogati alle medesime a titolo di "concessioni di crediti ed anticipazioni" nello stesso esercizio.

Dette risorse vengono gestite contabilmente con meccanismo analogo a quello delle cc.dd. partite di giro, con automatico accertamento in entrata di somme corrispondenti a quelle impegnate e sborsate in favore delle dette società.

Trattasi, però, di entrate la cui effettiva realizzazione è di fatto condizionata dall'assetto dei rapporti economici con i soggetti beneficiari delle anticipazioni, nonché dalla effettiva capacità da parte di questi di disporre di introiti da destinare allo scopo.

Si tenga presente, al riguardo, che le maggiori risorse documentate, nell'ambito indicato, come si vedrà più avanti, sono state destinate a importanti società gerenti servizi di proprietà esclusiva del comune di Roma, cosa che pone sostanzialmente le passività indicate a carico del Comune stesso, chiamato comunque a garantire l'equilibrio economico delle dette gestioni esternalizzate.

Le partite in argomento costituiscono quindi "ex se" fattori di squilibrio dei conti comunali, come dimostrato del resto dal contenuto grado di riscossioni.

Sul punto, poi, non ci si può esimere dall'esprimere serie perplessità circa la regolarità di tale modalità di contabilizzazione.

Ed invero, le incertezze circa l'*an* ed il *quando* dell' effettivo realizzo dei crediti di cui trattasi – che ne rende improponibile se non in una prospettiva di mero equilibrio formale la connessione con la spesa corrispondente – destinata per la sua natura di intervento straordinario di sostegno, ancorché provvisorio, a gravare con immediatezza sull'esercizio di prima imputazione – si oppongono alla loro considerazione quale valida fonte di copertura.

Per cui, principi di elementare prudenza, suggerirebbero di renderle sostanzialmente neutre agli effetti degli equilibri di bilancio mediante appostazione in uscita di accantonamenti di valore corrispondente, con la creazione di un avanzo vincolato da utilizzare all'occorrenza solo subordinatamente all'andamento delle riscossioni.

Quanto agli impegni assunti in parte capitale, il relativo contenimento va posto a sua volta in relazione con i fenomeni sopra indicati.

Circa i proventi da concessioni cimiteriali, è emerso in atti che l'intero importo, sia per la quota destinata alla parte corrente, sia per quella imputata a spese di investimento, va a finanziare le attività di erogazione dei servizi cimiteriali e di manutenzione ordinaria e straordinaria affidate con un unico contratto di servizio a società partecipata che provvede anche alla relativa riscossione.

Non risulta che la società gerente fornisca rendicontazione analitica delle risorse di cui dispone e neppure sono noti i criteri con i quali l'Ente distingue e quantifica i due budget in argomento. Ciò impedisce di affermare che il bilancio offra un quadro fedele dell'impiego delle entrate in argomento, come sarebbe richiesto dai principi di veridicità e trasparenza. Esse, infatti, in concreto sembrerebbero utilizzate promiscuamente per finanziare il complesso delle attività gestionali di diversa natura svolte dalla società partecipata.

Tabella n. 2.9 GESTIONE C /CAPITALE – ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI (Anni 2004/2007)

Gestione in conto capitale												
	2004			2005			2006			2007		
	Stanz. Definitivi (a)	Accertamenti Impegni (b)	scostamento (b-a)/a	Stanz. Definitivi	Accertamenti Impegni	scostamento (b-a)/a	Stanz. Definitivi	Accertamenti Impegni	scostamento (b-a)/a	Stanz. Definitivi	Accertamenti Impegni	scostamento (b-a)/a
Titolo IV - Entrate da alienazione, trasferimenti e riscoss. crediti	1.531.684.237	971.672.616	-36,56%	1.365.311.966	786.221.327	-42,41%	1.549.105.057	1.143.257.521	-26,20%	3.781.355.668	1.643.685.540	-56,53%
Titolo V - Entrate derivanti da accensione di prestiti (cat. 2,3,4) **	1.030.250.593	864.664.628	-16,07%	751.718.282	679.858.005	-9,56%	510.558.773	238.658.167	-53,26%	834.521.702	567.264.835	-32,03%
TOTALE Entrate c/capitale (A)	2.561.934.830	1.836.337.244	-28,32%	2.117.030.248	1.466.079.332	-30,75%	2.059.663.830	1.381.915.688	-32,91%	4.615.877.370	2.210.950.375	-52,10%
Titolo II - Spese	2.641.511.405	1.786.442.912	-32,37%	1.957.287.627	1.249.717.212	-36,15%	2.040.655.182	1.337.332.428	-34,47%	4.661.845.795	2.231.952.732	-52,12%
SALDO GESTIONE C/CAPITALE (A-B)	-79.576.575	49.894.332	162,70%	159.742.621	216.362.120	35,44%	19.008.648	44.583.260	134,54%	-45.968.425	-21.002.357	-54,31%

2.2.4 Saldi delle partite di giro

La gestione dei titoli VI della sezione Entrata e IV della Sezione Spesa presenta perfetta equivalenza fra accertamenti e impegni.

Siffatta situazione, che risponde apparentemente a piena fisiologia, è tuttavia di per sé scarsamente significativa stante le caratteristiche della gestione contabile delle cc.dd. partite di giro, a sua volta connesse alle relative caratteristiche sostanziali.

Si osservi, infatti, che le spese del titolo IV sono per definizione sostenute per conto di altro soggetto che ne è debitore sostanziale. Per effetto di tale surrogazione l'Ente acquista automaticamente la posizione di creditore principale. Ciò comporta l'automatica iscrizione a fronte di tali spese di crediti di valore corrispondente nelle correlate voci di entrata del titolo VI.

Proprio per le ragioni esposte, le partite di giro per definizione non incidono sulla costruzione degli equilibri di bilancio e sull'osservanza degli obiettivi del patto di stabilità interno.

Nondimeno, proprio la richiamata neutralità, ne alimenta l'uso distorto.

L'analisi dell'andamento di questo comparto della gestione, pertanto, richiede un raffronto complessivo sia con le previsioni, sia con le movimentazioni di cassa, particolarmente incentrate sulle evenienze che hanno interessato le voci di entrata/spesa aventi descrizione generica e residuale.

Eccessivi scostamenti incrementali rispetto alle previsioni, infatti, possono costituire sintomo di erronea allocazione in questo comparto di spese sostenute in proprio dall'ente che sono assoggettate a rimborsi del tutto eventuali e che andrebbero correttamente scritte in altra sezione del bilancio.

Costituisce, analogamente, sintomo di questo fenomeno anche la presenza di saldi parziali di cassa significativamente negativi, se non spiegabile in termini di divario temporale fisiologico fra riscossioni e pagamenti, possibile anche nell'ambito delle partite in questione.

L'incidenza significativa di siffatti fenomeni distorsivi rilevata presso gli enti locali appare, non di rado, legata all'esigenza di fornire una rappresentazione dei conti in linea con le disposizioni del patto di stabilità interno, per i cui obiettivi – come detto – non rilevano gli andamenti delle gestioni in conto terzi.

Tabella n. 2.10: Servizi conto terzi – Analisi scostamento dati accertati/prev. Definitive. (Anni 2004/2007)

Anno	Capitoli	Previsioni definitive entrate/spese	Accertamenti/Impegni	scostamento	incidenza % accertamenti sul TOT. del titolo
2004	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	51.701.675	77.598.767	50,09%	22,22%
	Ritenute erariali	104.009.846	140.477.915	35,06%	40,22%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	59.402.871	57.395.881	-3,38%	16,43%
	Restituzione depositi cauzionali	5.049.581	3.186.291	-36,90%	0,91%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	55.887.007	58.214.930	4,17%	16,67%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	9.697.024	10.168.508	4,86%	2,91%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.560.000	2.234.350	43,23%	0,64%
	TOTALE ENTRATE TITOLO VI	287.308.004	349.276.642	21,57%	100,00%
2005	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	56.871.843	77.321.104	35,96%	21,59%
	Ritenute erariali	117.292.831	137.754.710	17,45%	38,47%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	65.343.158	57.808.697	-11,53%	16,14%
	Restituzione depositi cauzionali	5.047.410	2.123.819	-57,92%	0,59%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	46.373.566	65.654.238	41,58%	18,33%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.414.816	15.566.077	187,47%	4,35%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.510.000	1.900.000	25,83%	0,53%
	TOTALE ENTRATE TITOLO VI	297.853.624	358.128.645	20,24%	100,00%
2006	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	62.000.000	84.717.036	36,64%	19,97%
	Ritenute erariali	117.292.831	160.519.843	36,85%	37,84%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	65.343.158	57.821.985	-11,51%	13,63%
	Restituzione depositi cauzionali	3.039.238	3.168.917	4,27%	0,75%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	91.526.862	104.513.729	14,19%	24,64%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.111.950	9.965.827	94,95%	2,35%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.010.000	3.500.000	246,53%	0,83%
	TOTALE ENTRATE TITOLO VI	345.324.039	424.207.337	22,84%	100,00%
2007	Ritenute previdenziali e assistenziali al personale	51.645.689	83.355.747	61,40%	22,34%
	Ritenute erariali	96.751.105	153.269.245	58,42%	41,07%
	Altre ritenute al personale per conto di terzi	59.402.871	57.299.987	-3,54%	15,35%
	Restituzione depositi cauzionali	3.047.880	2.320.737	-23,86%	0,62%
	Entrate / Spese per Servizi di conto di terzi	61.107.593	62.825.475	2,81%	16,83%
	Anticipazioni di fondi per il servizio economato	5.383.892	12.604.290	134,11%	3,38%
	Restituzione di depositi per spese contrattuali	1.010.000	1.530.187	51,50%	0,41%
	TOTALE ENTRATE TITOLO VI	278.349.030	373.205.668	34,08%	100,00%

In altre ipotesi, poi, l'iscrizione fra le spese di cui trattasi, con l'accertamento fittizio di correlate entrate di pari importo, riguarda obbligazioni non altrimenti assumibili dall'ente interessato in quanto prive di copertura e perciò non autorizzabili.

Ciò, in genere, comporta la creazione di residui attivi inconsistenti che vengono poi portati in cancellazione negli esercizi successivi.

In concreto, i dati prodotti dal Comune di Roma mostrano, pressoché costantemente la presenza alla voce generica "Rimborsi per servizi in conto terzi" un volume di accertamenti/impegni superiore alle previsioni accompagnato da una movimentazione più contenuta e caratterizzata da un volume di pagamenti costantemente più elevato di quello delle riscossioni.

Le voci indicate andrebbero, quindi, sottoposte a verifiche puntuali.

Sul punto, si è avuto modo di condurre approfondimenti specifici avvalendosi delle informazioni fornite, a partire dal 2006, dall'Organo di revisione contabile del Comune ai sensi dell'art. 1, comma 166 e ss. della legge n. 266/2005.

Si è appreso, perciò, che nell'ambito di queste voci sono iscritti in uscita debiti da liquidazione IVA, che andrebbero più propriamente iscritti in altre poste di bilancio e che secondo quanto dichiarato dall'Ente sono regolarizzati contabilmente in esercizi diversi.

2.2.5 Saldi della gestione vincolata.

Nella verifica concernente il mantenimento degli equilibri di bilancio in fase dinamica, occupa un rilievo specifico quella relativa alla gestione delle risorse vincolate.

In proposito va precisato che i dati posti a disposizione dall'Ente danno conto solo parzialmente di accertamenti ed impegni relativi a tale gestione, a consuntivo.

In particolare, non vi è alcuna corrispondenza, neppure nella relazione dell'Organo di revisione posta a corredo del rendiconto generale tra la situazione preventivata e quella risultante alla chiusura dell'esercizio.

Invero, le informazioni integrative offerte con il rendiconto si limitano a dare contezza esclusivamente degli andamenti relativi ai fondi per funzioni delegate dalla Regione, ai fondi comunitari ed internazionali ed al canone per la depurazione delle acque, nonché ai proventi delle concessioni edilizie e relative sanzioni, i quali ultimi

in realtà sono vincolati unicamente sulla base delle scelte discrezionali dell'Amministrazione effettuate in sede allocativa e non in forza di specifiche disposizioni normative.

Manca, di contro, qualsivoglia indicazione analitica circa gli impegni assunti a fronte di operazioni di indebitamento e di entrate sicuramente presenti in bilancio, quali i proventi da sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, da destinare almeno in parte ad impieghi specifici e non secondo il principio dell'imputazione globale per comparti di cui all'art. 162 TUEL.

Quanto sopra conferma le perplessità in precedenza enunciate in ordine alla mancanza di un'accezione di riferimento univoca ed omogenea dei vincoli di bilancio da parte del Comune. Ciò si riflette anche sulla esposizione dei risultati di amministrazione e sul calcolo della relativa componente vincolata, nonché sulla gestione della cassa.

Capitolo III

La gestione di cassa ed i risultati di amministrazione.

2.3.1 Le riscossioni ed i pagamenti in conto competenza.

Il divario costantemente rilevato negli esercizi 2004/2007 fra accertamenti ed impegni in conto competenza, complessivamente pari a euro -626.115.552, e che ha determinato i saldi negativi delle gestioni esaminate come esposto nel capitolo precedente connota anche i flussi di cassa in entrata ed in uscita prodotti in relazione a ciascuna manovra annuale, sui quali ha influito *ex se* negativamente anche la componente imputabile ai residui.

Invero, negli anni richiamati la differenza fra flussi in entrata ed in uscita imputabili alla competenza, si è attestata sull'importo complessivo di euro - 916.410.974, ai quali l'Ente ha dovuto far fronte con le giacenze di liquidità, ovvero con le entrate derivanti dalla gestione in conto residui.

Correlativamente si è determinata la modifica della composizione del risultato di amministrazione, con una crescita dei residui attivi progressivamente tale da bilanciare quelli passivi e con un fondo cassa in diminuzione.

Gli andamenti dei predetti flussi sono rappresentati nelle tabelle sottostanti, con separata indicazione di quelli assorbiti/prodotti dalle gestioni di competenza e da quelli in conto residui, analiticamente ricostruiti per comparti di entrate e spese.

Tabella n. 3.1: Dinamica della gestione di competenza – TOTALE ENTRATE- (anni 2004/2007)

Anno	Sanzioneri iniziali (a)	Sanzioneri definitivi (b)	Sostanero (b/a)	Accertamenti (c)	% di realizzazione (d)	Riscossioni (e)	Capacità di riscossione (d/e)	Residui derivanti gest.comp (c/e)	Totale residui da riportare
2004	528859409	675312536	27,46%	547696708	81,59%	2927916330	53,48%	259080346	6090761164
2005	598178408	5988729175	0,62%	490653489	82,20%	308801094	63,14%	1.80852394	6181.630517
2006	544086068	6207808974	14,09%	527986149	85,05%	3388708488	63,23%	1.941.14768	6370402213
2007	7571.019536	8772960873	15,88%	5963434919	67,98%	396675665	65,51%	206669274	5457045557
Totale	242123902	2766480655	14,28%	2162682664	78,17%	13271411416	61,37%		
2008	652751663	9749119001	49,69%	8199633763	84,11%	311901009	36,04%	508062364	577382002

*il dato del 2008 è influenzato dalla gestione straordinaria per l'attuazione del piano di riordino approvato con DL 112/2008 art. 78

Tabella n. 3.2: Dinamica della gestione di competenza – TOTALE SPESA – (anni 2004/2007)

Anno	Stanziamenti iniziali (a)	Stanziamenti definitivi (b)	scostamento (b-a)/a	Impegni (c)	%di realizz.della spesa (c/b)	Pagamenti di competenza (d)	Capacità di pagamento (d/c)	Residui derivanti gestione compet. (c-d)	Totale residui da riportare
2004	5.268.549.409	6.715.312.536	27,46%	5.736.970.091	85,43%	3.399.834.765	59,26%	2.337.135.326	6.362.576.065
2005	5.931.784.008	5.968.729.175	0,62%	5.154.927.346	86,37%	3.226.422.695	62,59%	1.928.504.651	6.597.034.243
2006	5.440.986.038	6.207.803.974	14,09%	5.352.990.441	86,23%	3.401.818.959	63,55%	1.951.171.482	6.368.593.048
2007	7.571.019.536	8.772.960.873	15,88%	6.008.050.338	68,48%	4.159.745.971	69,24%	1.848.304.367	5.823.913.457
Totale	24.212.339.021	27.664.806.558	14,26%	22.252.938.216	80,44%	14.187.822.390	63,76%		
2008	6.512.751.663	9.749.119.001	49,69%	5.062.273.036	51,93%	2.207.323.102	43,60%	2.854.949.994	6.102.204.973

*il dato del 2008 è influenzato dalla gestione straordinaria per l'attuazione del piano di rientro disposto con DL 112/2008 art. 78

Tabella n. 3.3: Flussi di cassa generati dalla competenza annuale (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni Totali	Pagamenti Totali	Differenza
2004	2.927.916.360	3.399.834.765	-471.918.405
2005	3.098.010.943	3.226.422.695	-128.411.752
2006	3.338.708.468	3.401.818.959	-63.110.491
2007	3.906.775.645	4.159.745.971	-252.970.326
Totale	13.271.411.416	14.187.822.390	-916.410.974

Nonostante i pagamenti siano sempre stati superiori alle riscossioni, la formazione di residui passivi ha conservato nel tempo valori pressoché equivalenti a quella dei residui attivi, cosa che trova origine nello squilibrio rilevabile annualmente fra accertamenti ed impegni, a sua volta riferibile ad un'impostazione delle previsioni iniziali non conforme ai principi ed alle regole nei quali si sostanzia la sana gestione finanziaria.

Si osservi, in proposito, che in corso di esercizio sono state deliberate variazioni incrementali di bilancio di consistente importo alle quali non hanno fatto seguito variazioni di segno corrispondente nella fase dinamica. L'entità degli accertamenti e degli impegni registrati in contabilità in ciascun esercizio e nell'arco

temporale considerato, infatti, appare frequentemente contenuta entro i limiti delle previsioni iniziali.

Ciò induce a ritenere che le variazioni siano state mosse da esigenze contingenti di carattere qualitativo, concernenti l'allocazione di partite vincolate e che vi siano stati disallineamenti tra accertamenti ed impegni ad esse correlati.

Sebbene gli indici di capacità di riscossione non presentino nel loro complesso valori di per sé molto distanti da quelli mediamente riscontrabili presso la generalità dei Comuni laziali, va osservato che – attese le dimensioni del bilancio del Comune di ROMA - le entrate non realizzate in ciascun esercizio in valore assoluto presentano importi molto cospicui ed incidono in modo rilevante (mediamente mai inferiori al 30%) sul totale dei residui da riportare in contabilità al termine di ciascun esercizio.

Il prospetto riassuntivo dei flussi prodotti dalla gestione di competenza mostra come i pagamenti siano stati sempre complessivamente più elevati delle riscossioni, con saldi parziali di segno costantemente negativo.

Maggiore significatività assume l'analisi disaggregata per comparti di entrata e spesa.

Con riguardo alla gestione corrente, si evidenzia un progressivo incremento della capacità di riscossione, con entrate tendenzialmente in aumento anche in valore assoluto. I pagamenti, invece, fanno registrare andamenti – sia pur non costanti – di segno inverso.

Tabella n. 3.4: Dinamica della GESTIONE di competenza CORRENTE – ENTRATE – (anni 2004/2007)

Anno	Sanzioneri iniziali (a)	Sanzioneri definitivi (b)	Sostanzio (ba/a)	Accertamenti (c)	% di realizzazione (db)	Riscossioni (d)	Capacità di riscossione (dc)	Residui derivanti gest.comp (cd)	Totale residui da riportare
2004	3.060.988,50	3.252.875,05	6,27%	3.291.382,89	101,18%	1.841.394,97	55,96%	1.449.987,82	3.611.048,86
2005	3.159.537,17	3.083.207,68	-2,42%	3.082.369,14	99,97%	2.149.313,25	69,73%	983.013,64	3.544.223,05
2006	2.999.421,64	3.463.602,25	15,86%	3.473.733,12	100,29%	2.438.886,35	70,21%	1.034.886,78	3.863.139,04
2007	3.429.449,73	3.623.717,48	5,66%	3.379.278,87	98,25%	2.541.179,98	75,20%	888.088,98	2.654.870,92
Totale	12.639.405,99	13.423.402,46	6,20%	13.226.721,73	98,53%	8.970.245,21	67,82%		

Tabella n. 3.5: Dinamica della GESTIONE di competenza CORRENTE – SPESE – (anni 2004/2007)

	Stanziam inizi (a)	Stanziam definit (b)	scostam (b-a)/a	Impegni (c)	% di realizz. spesa (c/b)	Pagamenti di competenza (d)	Capacità di pagamento (d/c)	Residui derivanti gest.comp. (c-d)	Totale residui da riportare
2004	3.112.481.875	3.786.493.126	21,66%	3.601.250.537	95,11%	2.787.107.193	77,39%	814.143.344	1.673.658.046
2005	3.315.897.850	3.713.587.924	11,99%	3.547.081.489	95,52%	2.413.244.912	68,03%	1.133.836.577	1.934.952.949
2006	3.220.283.242	3.821.824.753	18,68%	3.591.450.675	93,97%	2.488.824.910	69,30%	1.102.625.765	2.082.919.752
2007	3.584.180.307	3.832.766.047	6,94%	3.402.891.939	88,78%	2.347.196.487	68,98%	1.055.695.452	1.801.057.802
Totale	13.232.843.274	15.154.671.850	14,52%	14.142.674.640	93,32%	10.036.373.502	70,97%		

Tabella n. 3.6: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE di competenza CORRENTE - (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	1.841.394.997	2.787.107.193	-945.712.196
2005	2.149.313.250	2.413.244.912	-263.931.662
2006	2.438.836.325	2.488.824.910	-49.988.585
2007	2.541.179.949	2.347.196.487	193.983.462
Totale	8.970.724.521	10.036.373.502	-1.065.648.981

Le variazioni degli indici richiamati, tuttavia, in quanto influenzate dalla diversa consistenza di accertamenti ed impegni assunti a parametri iniziali di raffronto non danno ragione di effettivi miglioramenti nella gestione di cassa.

Infatti, nei valori assoluti le riscossioni di parte corrente rimangono, fino a tutto il 2006, inferiori ai pagamenti correlati, con un divario fra flussi di cassa in entrata ed in uscita della gestione di competenza pari nel quadriennio a -1.065 ml. di euro, dato superiore a quello corrispondente complessivo.

La cassa generata dalla gestione in conto capitale presenta, di contro, un saldo quadriennale positivo, ancorché con inversione di tendenza negli ultimi 2 esercizi considerati.

Tabella n. 3.7: Dinamica della GESTIONE di competenza IN CONTO CAPITALE – ENTRATE - (anni 2004/2007)

Anno	Stanzamenti iniziali (a)	Stanzamenti definitivi (b)	Scostamento (b-a)	Accertamenti (c)	% di realizzazione (c/b)	Riscossioni (d)	Capacità riscossione (d/c)	Residui derivanti gest.comp. (e)	Totale residui da riportare
2004	2.124.388,84	2.561.984,83	20,60%	1.836.372,44	71,68%	769.143,58	42,85%	1.094.288,55	2.203.881,06
2005	2.315.959,70	2.117.080,28	-8,59%	1.466.093,32	69,29%	640.057,30	43,65%	866.036,02	2.367.844,87
2006	2.006.622,32	2.059.663,83	2,64%	1.381.915,69	67,69%	548.692,145	39,79%	832.235,44	2.309.399,51
2007	3.766.916,125	4.665.877,30	24,19%	2.210.950,35	47,39%	1.043.434,092	47,19%	1.167.516,23	2.466.722,192
Totale	10.208.887,02	11.404.562,8	11,77%	6.895.282,60	60,46%	3.019.046,325	43,78%		

Tabella n. 3.8: Dinamica della GESTIONE di competenza IN CONTO CAPITALE – SPESE - (anni 2004/2007)

Anno	Stanzamenti iniziali (a)	Stanzamenti definitivi (b)	scostamento (b-a)/a	Impegni (c)	% di realizz. della spesa (c/b)	Pagamenti di competenza (d)	Capacità di pagamento (d/c)	Residui derivanti gest.comp. (e-d)	Totale residui da riportare
2004	2.093.317.426	2.641.511.405	26,19%	1.786.442.912	67,63%	341.256.427	19,10%	1.445.186.485	4.415.053.421
2005	2.318.032.534	1.957.287.927	-15,56%	1.249.717.212	63,85%	521.237.343	41,71%	728.479.869	4.360.081.416
2006	1.915.750.322	2.040.655.182	6,52%	1.337.332.428	65,53%	574.209.313	42,94%	763.123.115	4.059.130.721
2007	3.708.701.878	4.661.845.795	25,70%	2.231.952.732	47,88%	1.526.398.699	68,39%	705.554.033	3.865.688.044
Totale	10.035.802.160	11.301.300.309	12,61%	6.605.445.284	58,45%	2.963.101.782	44,86%		

Tabella n. 3.9: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE di competenza IN CONTO CAPITALE - (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	786.914.358	341.256.427	445.657.931
2005	640.005.730	521.237.343	118.768.387
2006	548.692.145	574.209.313	-25.517.168
2007	1.043.434.092	1.526.398.699	-482.964.607
Totale	3.019.046.325	2.963.101.782	55.944.543

Anche la gestione, per definizione vincolata, delle partite per Servizi conto terzi ha prodotto annualmente flussi di cassa positivi, cui ha fatto da riscontro la produzione di residui passivi maggiori di quelli attivi conservati.

Tabella n. 3.10: Dinamica della GESTIONE di competenza SERVIZI CONTO TERZI – ENTRATE - (anni 2004/2007)

Anno	Sanzionamenti iniziali (a)	Sanzionamenti definitivi (b)	Scostamento (b/a)	Accertamenti (c)	% di realizzazione (cb)	Riscossioni (d)	Capacità di riscossione (d/c)	Residui derivanti gest.comp (cd)	Totale residui da riportare
2004	62.750.107	287.308.004	357,88%	349.276.642	121,57%	299.607.004	85,78%	49.669.636	228.883.191
2005	297.853.624	297.853.624	0,00%	358.128.645	120,24%	308.691.962	86,20%	49.436.683	269.562.555
2006	304.982.504	354.324.039	16,18%	424.207.337	119,72%	351.179.998	82,78%	73.027.339	197.933.816
2007	278.137.351	278.349.030	0,08%	373.205.668	134,08%	322.161.604	86,32%	51.044.064	115.462.448
Totale	943.723.586	1.217.834.697	29,05%	1.504.818.292	123,57%	1.281.640.568	85,17%		

Tabella n. 3.11: Dinamica della GESTIONE SERVIZI CONTO TERZI – SPESE - (anni 2004/2007)

Anno	Sanzionamenti iniziali (a)	Sanzionamenti definitivi (b)	scostamento (b/a)	Impegni (c)	% di realizzazione (cb)	Pagamenti di competenza (d)	Capacità di pagamento (d/c)	Residui derivanti gestione comp. (cd)	Totale residui da riportare
2004	62.750.107	287.308.004	357,88%	349.276.642	121,57%	271.471.144	77,72%	77.805.498	271.864.597
2005	297.853.624	297.853.624	0,00%	358.128.645	120,24%	291.940.440	81,52%	66.188.205	301.999.877
2006	304.982.504	354.324.039	16,18%	424.207.337	119,72%	338.784.737	79,86%	85.422.600	226.542.574
2007	278.137.351	278.349.030	0,08%	373.205.668	134,08%	286.150.785	76,67%	87.054.883	157.167.611
Totale	943.723.586	1.217.834.697	29,05%	1.504.818.292	123,57%	1.188.347.106	78,97%		

Tabella n. 3.12: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE SERVIZI CONTO TERZI (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	299.607.004	271.471.144	28.135.860
2005	308.691.962	291.940.440	16.751.522
2006	351.179.998	338.784.737	12.395.261
2007	322.161.604	286.150.785	36.010.819
Totale	1.281.640.568	1.188.347.106	93.293.462

Complessivamente la situazione sopra rappresentata, è sintomatica di andamenti costantemente squilibrati della gestione di cassa che si sono stratificati nel tempo per le difficoltà che hanno connotato la gestione in conto residui.

2.3.2 Le riscossioni ed i pagamenti in conto residui.

Invero, come emerge dai dati riportati nella sequenza di tabelle che segue, rappresentativi della serie storica dei risultati conseguiti nella gestione dei residui, sia a livello complessivo sia nell'analisi disaggregata per comparti, il tasso di realizzazione delle entrate in conto residui è mediamente pari al 28%, dato influenzato significativamente in positivo dalla sola gestione del 2007, che segna un decisivo incremento sia in termini percentuali, sia in valore assoluto.

Solo il contenimento entro le corrispondenti riscossioni dell'entità dei pagamenti effettuati, la cui incidenza media si attesta su circa il 35% del totale dei residui passivi in carico, ha influito contabilmente sul ridimensionamento del risultato negativo di cassa conseguito negli anni considerati. (vedasi tabella n. 15)

Non è tuttavia apprezzabile dalla sola analisi finanziaria l'aggravio derivante dal differimento nel tempo dei pagamenti in termini di penali ed interessi, che non è agevolmente quantificabile in via presuntiva in quanto solitamente determinato ex post, al momento degli adempimenti. Si osservi, in proposito, che gli interessi moratori non sono scorporabili contabilmente dalla sorte, perché non solo non presentano allocazione autonoma in bilancio, ma neppure formano oggetto di obbligatoria informazione integrativa in sede di rendiconto.

Tabella n. 3.13: Dinamica della GESTIONE RESIDUI – ENTRATE – (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Entrate	Residui Conservati	Residui riaccertati	Riscossioni	Capacità di riscossione	
					su residui conservati	su residui riaccertati
2004	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.226.389.507	3.197.427.501	1.036.365.458	32,12%	32,41%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	1.773.866.261	1.748.044.508	546.639.287	30,82%	31,27%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	208.374.703	207.926.725	28.713.172	13,78%	13,81%
	Totale generale ENTRATE	5.208.630.471	5.153.398.734	1.611.717.917	30,94%	31,27%
2005	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.611.049.867	3.562.932.144	951.722.714	26,36%	26,71%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.250.828.106	2.190.548.365	648.777.109	28,82%	29,62%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	228.883.191	228.159.870	8.033.987	3,51%	3,52%
	Totale generale ENTRATE	6.090.761.164	5.981.640.379	1.608.533.810	26,41%	26,89%
2006	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.544.223.094	3.520.748.267	692.506.019	19,54%	19,67%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.367.844.858	1.935.177.975	459.072.167	19,39%	23,72%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	269.562.565	141.765.434	16.858.956	6,25%	11,89%
	Totale generale ENTRATE	6.181.630.517	5.597.691.675	1.168.437.143	18,90%	20,87%
2007	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.863.139.045	2.987.258.138	970.486.138	25,12%	32,49%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.309.329.352	2.217.799.159	898.593.249	38,91%	40,52%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	197.933.816	85.276.296	20.867.912	10,54%	24,47%
	Totale generale ENTRATE	6.370.402.213	5.290.333.593	1.889.947.300	29,67%	35,72%

Sul punto, però, vale osservare che il patologico ritardo nella gestione di debiti e crediti è sempre tendenzialmente penalizzante per l'Ente, in quanto espone al duplice rischio di incrementi delle passività e decrementi (dovuti a insussistenze e prescrizione) delle attività riportabili in bilancio.

Tabella n. 3.14: Dinamica della GESTIONE RESIDUI – SPESE – (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Spese	Residui Conservati	Residui reimpegnati	Pagamenti	Capacità di pagamento	
					su residui conservati	su residui reimpegnati
2004	TITOLO I e III Spese parte corrente	1.648.915.392	859.514.703	687.268.395	41,68%	79,96%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	3.540.441.495	2.971.866.936	464.103.947	13,11%	15,62%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	227.488.115	194.059.100	33.080.890	14,54%	17,05%
	Totale generale SPESE	5.416.845.002	4.025.440.739	1.184.453.232	21,87%	29,42%
2005	TITOLO I e III Spese parte corrente	1.673.658.047	801.116.372	706.542.637	42,22%	88,19%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.417.053.421	3.631.601.547	609.388.765	13,80%	16,78%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	271.864.597	235.811.673	34.531.333	12,70%	14,64%
	Totale generale SPESE	6.362.576.066	4.668.529.592	1.350.462.734	21,23%	28,93%
2006	TITOLO I e III Spese parte corrente	1.934.952.950	980.293.987	910.510.031	47,06%	92,88%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.360.081.416	3.296.007.606	623.104.079	14,29%	18,90%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	301.999.877	141.119.974	33.094.375	10,96%	23,45%
	Totale generale SPESE	6.597.034.243	4.417.421.566	1.566.708.485	23,75%	35,47%
2007	TITOLO I e III Spese parte corrente	2.082.919.753	745.362.350	1.101.402.993	52,88%	147,77%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.059.130.721	3.160.134.012	654.732.524	16,13%	20,72%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	226.542.575	70.112.729	40.391.127	17,83%	57,61%
	Totale generale SPESE	6.368.593.048	3.975.609.091	1.796.526.643	28,21%	45,19%

Tabella n. 3.15: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE RESIDUI (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	1.611.717.918	1.184.453.232	427.264.686
2005	1.608.533.810	1.350.462.734	258.071.076
2006	1.168.437.143	1.566.708.485	-398.271.342
2007	1.889.947.300	1.796.526.643	93.420.657
Totale	6.278.636.171	5.898.151.094	380.485.077

Tabella n. 3.16: Dinamica della GESTIONE RESIDUI di PARTE CORRENTE – ENTRATE TIT. I + II + III - (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Entrate	Residui Conservati	Residui riaccertati	Riscossioni	Capacità di riscossione	
					su residui conservati	su residui riaccertati
2004	TITOLO I- Entrate tributarie	1.429.252.303	1.428.710.863	563.748.764	39,44%	39,46%
	TITOLO II- Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	787.687.660	785.227.912	397.390.748	50,45%	50,61%
	TITOLO III- Entrate extratributarie	1.009.449.544	983.488.726	75.225.946	7,45%	7,65%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.226.389.507	3.197.427.501	1.036.365.458	32,12%	32,41%
	Totale generale ENTRATE	5.208.630.471	5.153.398.734	1.611.717.917	30,94%	31,27%
2005	TITOLO I- Entrate tributarie	1.324.350.298	1.321.757.350	386.853.854	29,21%	29,27%
	TITOLO II- Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	1.124.133.998	1.123.123.866	416.902.636	37,09%	37,12%
	TITOLO III- Entrate extratributarie	1.162.565.571	1.118.050.927	147.966.224	12,73%	13,23%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.611.049.867	3.562.932.144	951.722.714	26,36%	26,71%
	Totale generale ENTRATE	6.090.761.164	5.981.640.379	1.608.533.810	26,41%	26,89%
2006	TITOLO I- Entrate tributarie	1.376.421.938	1.367.816.219	361.386.990	26,26%	26,42%
	TITOLO II- Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	897.851.350	897.573.855	233.366.632	25,99%	26,00%
	TITOLO III- Entrate extratributarie	1.269.949.806	1.255.358.194	97.752.398	7,70%	7,79%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.544.223.094	3.520.748.267	692.506.019	19,54%	19,67%
	Totale generale ENTRATE	6.181.630.517	5.597.691.675	1.168.437.143	18,90%	20,87%
2007	TITOLO I- Entrate tributarie	1.483.729.189	1.133.421.624	401.776.732	27,08%	35,45%
	TITOLO II- Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	804.479.343	798.786.228	415.876.764	51,70%	52,06%
	TITOLO III- Entrate extratributarie	1.574.930.513	1.055.050.286	152.832.642	9,70%	14,49%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.863.139.045	2.987.258.138	970.486.138	25,12%	32,49%
	Totale generale ENTRATE	6.370.402.213	5.290.333.593	1.889.947.300	29,67%	35,72%

Tabella n. 3.17: Dinamica della GESTIONE RESIDUI di PARTE CORRENTE – SPESE TIT. I + III - (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Spese	Residui Conservati	Residui reimpegnati	Pagamenti	Capacità di pagamento	
					su residui conservati	su residui reimpegnati
2004	TITOLO I -Spese parte corrente	1.627.668.264	842.018.866	684.541.784	42,06%	81,30%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	21.247.128	17.495.837	2.726.611	12,83%	15,58%
	TOTALE SPESE PARTE CORRENTE	1.648.915.392	859.514.703	687.268.395	41,68%	79,96%
	Totale generale SPESE	5.416.845.002	4.025.440.739	1.184.453.232	21,87%	29,42%
2005	TITOLO I -Spese parte corrente	1.654.808.741	782.398.609	706.447.198	42,69%	90,29%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	18.849.306	18.717.764	95.439	0,51%	0,51%
	TOTALE SPESE PARTE CORRENTE	1.673.658.047	801.116.372	706.542.637	42,22%	88,19%
	Totale generale SPESE	6.362.576.065	4.668.529.592	1.350.462.735	21,23%	28,93%
2006	TITOLO I -Spese parte corrente	1.838.457.271	950.284.523	844.519.288	45,94%	88,87%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	96.495.678	30.009.464	65.990.743	68,39%	219,90%
	TOTALE SPESE PARTE CORRENTE	1.934.952.950	980.293.987	910.510.031	47,06%	92,88%
	Totale generale SPESE	6.597.034.243	4.417.421.566	1.566.708.485	23,75%	35,47%
2007	TITOLO I -Spese parte corrente	1.961.347.258	710.793.419	1.016.970.847	51,85%	143,08%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	121.572.495	34.568.931	84.432.146	69,45%	244,24%
	TOTALE SPESE PARTE CORRENTE	2.082.919.753	745.362.350	1.101.402.993	52,88%	147,77%
	Totale generale SPESE	6.368.593.048	3.975.609.091	1.796.526.643	28,21%	45,19%

Tabella n. 3.18: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE RESIDUI DI PARTE CORRENTE (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	1.036.365.458	687.268.395	349.097.063
2005	951.722.714	706.542.637	245.180.077
2006	692.506.020	910.510.031	-218.004.011
2007	970.486.138	1.101.402.992	-130.916.854
TOTALE	3.651.080.330	3.405.724.055	245.356.275

Tabella n. 3.19: Dinamica della GESTIONE RESIDUI IN CONTO CAPITALE – ENTRATE TIT. IV + V - (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Entrate	Residui Conservati	Residui riaccertati	Riscossioni	Capacità di riscossione	
					su residui conservati	su residui riaccertati
2004	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	585.290.304	560.493.232	123.723.213	21,14%	22,07%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	1.188.575.957	1.187.551.276	422.916.074	35,58%	35,61%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	1.773.866.261	1.748.044.508	546.639.287	30,82%	31,27%
	Totale generale ENTRATE	5.208.630.471	5.153.398.734	1.611.717.917	30,94%	31,27%
2005	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	934.537.116	874.413.478	329.225.553	35,23%	37,65%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	1.316.290.990	1.316.134.887	319.551.556	24,28%	24,28%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.250.828.106	2.190.548.365	648.777.109	28,82%	29,62%
	Totale generale ENTRATE	6.090.761.164	5.981.640.379	1.608.533.810	26,41%	26,89%
2006	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	953.601.032	950.264.750	158.677.180	16,64%	16,70%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	1.414.243.826	984.913.224	300.394.987	21,24%	30,50%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.367.844.858	1.935.177.975	459.072.167	19,39%	23,72%
	Totale generale ENTRATE	6.181.630.517	5.597.691.675	1.168.437.143	18,90%	20,87%
2007	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	1.548.022.218	1.460.560.948	267.501.842	17,28%	18,32%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	761.307.133	757.238.211	631.091.408	82,90%	83,34%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.309.329.352	2.217.799.159	898.593.249	38,91%	40,52%
	Totale generale ENTRATE	6.370.402.213	5.290.333.593	1.889.947.300	29,67%	35,72%

Tabella n. 3.20: Dinamica della GESTIONE RESIDUI IN CONTO CAPITALE – SPESE TIT. II - (anni 2004/2007)

Anno	Titolo Spese	Residui Conservati	Residui reimpegnati	Pagamenti	Capacità di pagamento	
					su residui conservati	su residui reimpegnati
2004	TITOLO II- Spese in conto capitale	3.540.441.495	2.971.866.936	464.103.947	13,11%	15,62%
	Totale generale SPESE	5.416.845.002	4.025.440.739	1.184.453.232	21,87%	29,42%
2005	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.417.053.421	3.631.601.547	609.388.765	13,80%	16,78%
	Totale generale SPESE	6.362.576.065	4.668.529.592	1.350.462.735	21,23%	28,93%
2006	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.360.081.416	3.296.007.606	623.104.079	14,29%	18,90%
	Totale generale SPESE	6.597.034.243	4.417.421.566	1.566.708.485	23,75%	35,47%
2007	TITOLO II- Spese in conto capitale	4.059.130.721	3.160.134.012	654.732.524	16,13%	20,72%
	Totale generale SPESE	6.368.593.048	3.975.609.091	1.796.526.643	28,21%	45,19%

Tabella n. 3.21: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE RESIDUI IN CONTO CAPITALE (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	546.639.287	464.103.947	82.535.340
2005	648.777.109	609.388.765	39.388.344
2006	459.072.167	623.104.079	-164.031.912
2007	898.593.249	654.732.524	243.860.725
TOTALE	2.553.081.812	2.351.329.315	201.752.497

L'analisi per comparti mostra come negli anni considerati le riscossioni in conto residui siano state tendenzialmente superiori rispetto ai pagamenti delle passività pregresse sia per la parte corrente, sia per quella in conto capitale, cosa che testimonia lo sforzo di garantire l'equilibrio della gestione dei flussi di cassa inerenti alle movimentazioni in conto residui.

Andamenti di segno inverso rispetto a quelli rilevati per la gestione caratteristica, connotano invece i flussi relativi alle partite per servizi conto terzi, con riduzione progressiva del divario negativo esistente all'inizio del 2004 fra residui attivi e passivi di questa parte del bilancio. Ciò è sintomatico del fatto che le spese registrate in questo comparto, pur se dilazionate per far fronte ad esigenze di cassa relative ad altre spese, non sono differibili illimitatamente sulla base delle scelte discrezionali dell'amministrazione.

**Tabella n. 3.22: Dinamica della GESTIONE RESIDUI SERVIZI CONTO TERZI
– ENTRATE TIT. VI - (anni 2004/2007)**

Anno	Residui attivi iniziali (a)	Maggiori o minori residui attivi (b)	Riaccertati (c)	Riscossi (d)	% di realizzazione (d/c)	Da riportare gest. residui	Totale residui da riportare
2004	208.374.703	-447.978	207.926.725	28.713.172	13,81%	179.213.553	228.883.191
2005	228.883.191	-723.321	228.159.870	8.033.987	3,52%	220.125.883	269.562.565
2006	269.562.565	-127.797.132	141.765.433	16.858.956	11,89%	124.906.477	197.933.816
2007	197.933.816	-112.657.521	85.276.295	20.867.912	24,47%	64.408.383	115.452.448

**Tabella n. 3.23: Dinamica della GESTIONE RESIDUI SERVIZI CONTO TERZI
– SPESE TIT. IV - (anni 2004/2007)**

Anno	Residui passivi iniziali (a)	Minori residui passivi (b)	Conservati (c)	Pagati (d)	% di smaltimento (d/c)	da riportare gestione residui	Totale residui da riportare
2004	227.488.115	-348.126	227.139.989	33.080.890	14,56%	194.059.099	271.864.597
2005	271.864.597	-1.521.592	270.343.005	34.531.333	12,77%	235.811.672	301.999.877
2006	301.999.877	-127.785.529	174.214.348	33.094.375	19,00%	141.119.973	226.542.574
2007	226.542.574	-116.038.719	110.503.855	40.391.126	36,55%	70.112.729	157.167.611

Tabella n. 3.24: Flussi di cassa generati dalla GESTIONE RESIDUI SERVIZI CONTO TERZI (anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni	Pagamenti	Differenza
2004	28.713.172	33.080.890	-4.367.718
2005	8.033.987	34.531.333	-26.497.346
2006	16.858.956	33.094.375	-16.235.419
2007	20.867.912	40.391.126	-19.523.214
TOTALE	74.474.027	141.097.724	-66.623.697

2.3.3 Gli equilibri complessivi di cassa e la consistenza a fine esercizio.

Le esposte movimentazioni hanno determinato negli anni considerati la necessità di fronteggiare con giacenze accumulate negli esercizi pregressi un fabbisogno pari a euro 535.925.898.

Tabella n. 3.25: Flussi di cassa annuali. (Anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni CP (a)	Riscossioni RS (b)	TOTALE (c)	Pagamenti CP (d)	Pagamenti RS (e)	TOTALE (f)	Movimenti di cassa annuali (c-f)
2004	2.927.916.360	1.611.717.918	4.539.634.278	3.399.834.765	1.184.453.232	4.584.287.997	-44.653.719
2005	3.098.010.943	1.608.533.810	4.706.544.753	3.226.422.695	1.350.462.734	4.576.885.429	129.659.324
2006	3.338.708.468	1.168.437.143	4.507.145.611	3.401.818.959	1.566.708.485	4.968.527.444	-461.381.833
2007	3.906.775.645	1.889.947.299	5.796.722.944	4.159.745.971	1.796.526.643	5.956.272.614	-159.549.670
Totale	13.271.411.416	6.278.636.170	19.550.047.586	14.187.822.390	5.898.151.094	20.085.973.484	-535.925.898

Detto fabbisogno risulta interamente ascrivibile alla parte corrente, come è agevole constatare dall'analisi che segue.

Tabella n. 3.26: Flussi di cassa annuali- GESTIONE CORRENTE – (Anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni CP (a)	Riscossioni RS (b)	Totale riscossioni (c)	Pagamenti CP (d)	Pagamenti RS (e)	Totale pagamenti (f)	Movimenti di cassa annuali (c-f)
2004	1.841.394.997	1.036.365.458	2.877.760.455	2.787.107.193	687.268.395	3.474.375.588	-596.615.133
2005	2.149.313.250	951.722.714	3.101.035.964	2.413.244.912	706.542.637	3.119.787.549	-18.751.585
2006	2.438.836.325	692.506.020	3.131.342.345	2.488.824.910	910.510.031	3.399.334.941	-267.992.596
2007	2.541.179.949	970.486.138	3.511.666.087	2.347.196.487	1.101.402.992	3.448.599.479	63.066.608
Totale	8.970.724.521	3.651.080.330	12.621.804.851	10.036.373.502	3.405.724.055	13.442.097.557	-820.292.706

Tabella n. 3.27: Flussi di cassa annuali- GESTIONE IN CONTO CAPITALE – (Anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni CP (a)	Riscossioni RS (b)	Totale riscossioni (c)	Pagamenti CP (d)	Pagamenti RS (e)	Totale pagamenti (f)	Movimenti di cassa annuali (c-f)
2004	786.914.358	546.639.288	1.333.553.646	341.256.427	464.103.947	805.360.374	528.193.272
2005	640.005.730	648.777.110	1.288.782.840	521.237.343	609.388.764	1.130.626.107	158.156.733
2006	548.692.145	459.072.167	1.007.764.312	574.209.313	623.104.079	1.197.313.392	-189.549.080
2007	1.043.434.092	898.593.250	1.942.027.342	1.526.398.699	654.732.524	2.181.131.223	-239.103.881
Totale	3.019.046.325	2.553.081.815	5.572.128.140	2.963.101.782	2.351.329.314	5.314.431.096	257.697.044

Invero a fronte di entrate correnti pari ad euro 12.621.804.851 incassate nel quadriennio sono stati effettuati esborsi a carico dei titoli I e III per euro 13.442.097.557, con un saldo parziale negativo di oltre 820 milioni di euro.

Inversa si presenta, invece, la situazione risultante da riscossioni e pagamenti di parte capitale.

Presenta, altresì, valori positivi il corrispondente saldo parziale di cassa relativo alla gestione delle cc.dd. partite di giro.

Ciò evidenzia la presenza di scompensi strutturali nella gestione della liquidità che comportano la necessità di ricorso sistematico all'utilizzo per cassa di risorse vincolate per destinazioni diverse da quelle loro proprie con difficoltà di ricostituzione al termine di ciascun esercizio, fenomeno che – come si vedrà più avanti - emerge con maggiore evidenza dall'esame della composizione dei residui attivi e passivi determinatasi negli anni.

Tabella n. 3.28: Flussi di cassa annuali- GESTIONE SERVIZI CONTO TERZI – (Anni 2004/2007)

Anno	Riscossioni CP (a)	Riscossioni RS (b)	TOTALE (c)	Pagamenti CP (d)	Pagamenti RS (e)	TOTALE (f)	Movimenti di cassa annuali (c-f)
2004	299.607.004	28.713.172	328.320.176	271.471.144	33.080.889	304.552.033	23.768.143
2005	308.691.962	8.033.987	316.725.949	291.940.440	34.531.333	326.471.773	-9.745.824
2006	351.179.998	16.858.956	368.038.954	338.784.737	33.094.375	371.879.112	-3.840.158
2007	322.161.604	20.867.912	343.029.516	286.150.785	40.391.127	326.541.912	16.487.604
Totale	1.281.640.568	74.474.027	1.356.114.595	1.188.347.106	141.097.724	1.329.444.830	26.669.765

Le patologie evidenziate dall'analisi dei dati contabili, peraltro, presentano proporzioni più significative relativamente agli esercizi 2004 e 2005.

I dati degli esercizi successivi, infatti, mostrano una tendenza di segno migliorativo che scaturisce, in modo netto, dalla ricostruzione di tipo "economico" dei flussi, proposta nei prospetti che seguono. (analisi dei flussi di cassa).

A- Analisi dei flussi di cassa – gestione di competenza CORRENTE (anni 2006/2007)

		ANNO 2007		ANNO 2006	
Titolo Entrate	Categoria	Accertamenti (Competenza)		Accertamenti (Competenza)	
	FONDO CASSA 01.01	€ 954.186.681,55		€ 1.415.568.514,12	
	PROVENTI CORRENTI DI COMPETENZA		% sul totale		% sul totale
TITOLO I		€ 1.319.380.319,12	39,04%	1.777.968.951,95	51,18%
TITOLO II		€ 1.148.608.741,15	33,99%	426.138.918,99	12,27%
TITOLO III		€ 911.289.816,26	26,97%	1.269.625.251,94	36,55%
Totale PROVENTI CORRENTI		€ 3.379.278.876,53	100,00%	3.473.733.122,88	100,00%
Titolo I - II - III DELLE ENTRATE					
	Variazione decrementativa / (incrementativa) residui attivi correnti	€ 1.008.268.117,94		-€ 318.915.951,33	
	Eliminazione residui attivi correnti	-€ 875.880.906,90		-€ 23.474.826,69	
	Totale flusso generato dalle entrate correnti	€ 3.511.666.087,57		€ 3.131.342.344,86	
COSTI CORRENTI DI COMPETENZA					
Titolo Spesa	Descrizione Intervento/Capitolo	Impegni (Competenza)	% sul totale	Impegni (Competenza)	% sul totale
TITOLO I					
	ACQUISTO DI BENI DI CONSUMO E/O DI MATERIE PRIME	-€ 19.783.239,47	0,62%	-€ 18.717.001,77	0,63%
	AMMORTAMENTI DI ESERCIZIO	€ -	0,00%	€ -	0,00%
	FONDO DI RISERVA	€ -	0,00%	€ -	0,00%
	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	€ -	0,00%	€ -	0,00%
	IMPOSTE E TASSE	-€ 93.080.500,88	2,91%	-€ 87.557.857,63	2,95%
	PERSONALE	-€ 1.079.180.268,73	33,68%	-€ 1.021.913.001,93	34,46%
	PRESTAZIONI DI SERVIZI	-€ 1.337.513.921,79	41,75%	-€ 1.203.051.880,52	40,56%
	TRASFERIMENTI	-€ 199.982.479,19	6,24%	-€ 157.274.382,36	5,30%
	UTILIZZO DI BENI DI TERZI	-€ 95.152.874,51	2,97%	-€ 85.467.620,09	2,88%
	Totale COSTI CORRENTI NON FINANZIARI	-€ 2.824.693.284,57	88,16%	-€ 2.573.981.744,30	86,79%
TITOLO I					
	INTERESSI PASSIVI E ONERI FINANZIARI DIVERSI	-€ 320.722.571,26	10,01%	-€ 337.525.535,70	11,38%
	ONERI STRAORDINARI DELLA GESTIONE	-€ 58.544.181,99	1,83%	-€ 54.353.940,22	1,83%
	Totale COSTI CORRENTI	-€ 3.203.960.037,82	100,00%	-€ 2.965.861.220,22	100,00%
Titolo I DELLE SPESE					
	Variazione (decrementativa) / incrementativa residui passivi correnti	-€ 213.798.691,04		€ 122.889.987,02	
	Eliminazione residui passivi correnti	€ 233.582.992,19		€ 43.653.460,67	
	Totale flusso assorbito dai costi correnti	-€ 3.184.175.736,67		-€ 2.799.317.772,53	
	Totale flusso generato DALLA GESTIONE CORRENTE	€ 327.490.350,90		€ 332.024.572,33	

**B - Analisi dei flussi di cassa – gestione di competenza INVESTIMENTI
(anni 2006/2007)**

INVESTIMENTI		ANNO 2007		ANNO 2006	
Titolo	Descrizione Intervento/Capitolo	Impegni / Accertamenti (Competenza)	% sul totale	Impegni / Accertamenti (Competenza)	% sul totale
TITOLO II DELLE SPESE					
	ACQUISIZIONE DI BENI IMMOBILI	-€ 677.172.676,90	30,34%	-€ 663.629.080,09	49,62%
	ACQUISIZIONE DI BENI MOBILI, MACCHINE ED ATTREZZATURE TECNICO-SCIENTIFICHE	-€ 73.634.792,92	3,30%	-€ 21.564.149,21	1,61%
	ACQUISTO DI BENI SPECIFICI PER REALIZZAZIONI IN ECONOMIA	€ -	0,00%	€ 0,00	0,00%
	CONCESSIONI DI CREDITI E ANTICIPAZIONI	-€ 756.945.947,95	33,91%	-€ 355.115.871,81	26,55%
	CONFERIMENTI DI CAPITALE	-€ 93.381.550,82	4,18%	-€ 185.465.591,77	13,87%
	ESPROPRI E SERVITÙ ONEROSE	-€ 61.346.479,32	2,75%	-€ 50.490.085,98	3,78%
	INCARICHI PROFESSIONALI ESTERNI	-€ 38.970.953,60	1,75%	-€ 21.528.864,03	1,61%
	PARTECIPAZIONI AZIONARIE	-€ 100.000,00	0,00%	-€ 190.000,00	0,01%
	TRASFERIMENTI DI CAPITALE	-€ 530.400.330,34	23,76%	-€ 39.348.784,94	2,94%
	UTILIZZO DI BENI DI TERZI PER REALIZZAZIONI IN ECONOMIA	€ -	0,00%	€ 0,00	0,00%
Totale INVESTIMENTI		-€ 2.231.952.731,85	100,00%	-€ 1.337.332.427,83	100,00%
TITOLO IV ENTRATE					
	CATEGORIA 1 - ALIENAZIONE DI BENI	54.979.130,95	3,34%	151.846.962,03	13,28%
	CATEGORIA 2 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DALLO STATO	505.371.566,87	30,75%	369.270.599,85	32,30%
	CATEGORIA 3 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DALLA REGIONE	111.254.377,67	6,77%	47.742.207,06	4,18%
	CATEGORIA 4 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DA ALTRI ENTI DEL SETTORE PUBBLICO	1.765.532,06	0,11%	1.562.105,00	0,14%
	CATEGORIA 5 - TRASFERIMENTI DI CAPITALE DA ALTRI SOGGETTI	213.309.408,56	12,98%	217.719.775,51	19,04%
	CATEGORIA 6 - RISCOSSIONE DI CREDITI	757.005.523,49	46,06%	355.115.871,82	31,06%
Totale disinvestimenti		€ 1.643.685.539,60	100,00%	€ 1.143.257.521,27	100,00%
Totale INVESTIMENTI (in valore assoluto)		-€ 588.267.192,25		-€ 194.074.906,56	
TITOLO II DELLE SPESE					
	Variazione decrementativa residui passivi spese di investimento	-€ 193.442.676,58		-€ 300.950.695,33	
	Eliminazione residui passivi spese di investimento	€ 244.264.185,45		€ 440.969.731,53	
Totale flusso assorbito dagli investimenti		-€ 2.181.131.222,98		-€ 1.197.313.391,63	
TITOLO IV ENTRATE					
	Variazione incrementativa residui attivi investimento	-€ 469.258.330,76		-€ 594.421.186,24	
	Eliminazione residui attivi investimento	-€ 87.461.270,01		-€ 3.336.281,79	
Totale flusso generato dai disinvestimenti		€ 1.086.965.938,83		€ 545.500.053,24	
Totale flusso assorbito DALLA GESTIONE INVESTIMENTI		-€ 1.094.165.284,15		-€ 651.813.338,39	

C - Analisi dei flussi di cassa – gestione di competenza FINANZIAMENTI
(Anni 2006/2007)

FINANZIAMENTI		anno 2007		anno 2006	
Titolo	Descrizione Intervento/Capitolo	Impegni / Accertamenti (Competenza)	% sul totale	Impegni / Accertamenti (Competenza)	% sul totale
TITOLO III DELLE SPESE					
	RIMBORSO PER ANTICIPAZIONI DI CASSA	€ -	0,00%	€ -	0,00%
	RIMBORSO DI FINANZIAMENTI A BREVE	€ -	0,00%	€ -	0,00%
	RIMBORSO DI QUOTA CAPITALE DI MUTUI E	-€ 170.759.312,67	85,84%	-€ 598.166.068,49	95,62%
	RIMBORSO DI PRESTITI OBBLIGAZIONARI	-€ 28.172.587,89	14,16%	-€ 27.423.386,89	4,38%
	RIMBORSO DI QUOTA CAPITALE DI DEBITI PLURIENNALI	€ -	0,00%	€ -	0,00%
Totale rimborsi mutui e prestiti		-€ 198.931.900,56	100,00%	-€ 625.589.455,38	100,00%
TITOLO III DELLE SPESE					
	Variazione (decrementativa) / incrementativa residui passivi finanziari	-€ 68.063.280,04		€ 25.076.816,47	
	Eliminazione residui passivi finanziari	€ 2.571.417,75		€ 495.470,69	
Totale flusso assorbito dai rimborsi mutui e prestiti		-€ 264.423.762,85		-€ 600.017.168,22	
TITOLO V DELLE ENTRATE					
	CATEGORIA 1 - ANTICIPAZIONI DI CASSA	€ -		€ -	
	CATEGORIA 2 - FINANZIAMENTI A BREVE TERMINE	€ -		€ -	
	CATEGORIA 3 - ASSUNZIONE DI MUTUI E PRESTITI	€ 567.264.835,11		€ 238.658.167,42	
	CATEGORIA 4 - EMISSIONE DI PRESTITI OBBLIGAZIONARI	€ -		€ -	
Totale accensione mutui e prestiti		€ 567.264.835,11		€ 238.658.167,42	
TITOLO V DELLE ENTRATE					
	Variazione decrementativa residui attivi finanziari	€ 291.865.490,11		€ 652.936.692,28	
	Eliminazione residui attivi finanziari	-€ 4.068.922,52		-€ 429.330.601,05	
Totale flusso generato dall'accensione di mutui e prestiti		€ 855.061.402,70		€ 462.264.258,65	
Totale flusso generato DALLA GESTIONE FINANZIARIA		€ 590.637.639,85		-€ 137.752.909,57	

D - Analisi dei flussi di cassa – gestione di competenza CONTABILITA' SPECIALI (Anni 2006/2007)

CONTABILITA' SPECIALI			
TITOLO IV DELLE SPESE			
Totale COSTI contabilità speciali		-€ 373.205.667,64	-€ 424.207.337,44
TITOLO VI DELLE ENTRATE			
Totale ENTRATE contabilità speciali		€ 373.205.667,64	€ 424.207.337,44
TITOLO IV DELLE SPESE			
	Variazione decrementativa residui passivi speciali	-€ 69.374.963,08	-€ 75.457.302,75
	Eliminazione residui passivi speciali	€ 116.038.718,89	€ 127.785.528,67
TITOLO VI DELLE ENTRATE			
	Variazione decrementativa residui attivi speciali	€ 82.481.368,60	€ 71.628.748,98
	Eliminazione residui attivi speciali	-€ 112.657.520,65	-€ 127.797.131,64
Totale flusso generato DALLA CONTABILITA' SPECIALE		€ 16.487.603,76	-€ 3.840.156,74
FONDO CASSA 31.12		€ 794.637.011,91	€ 954.186.681,55

E - Analisi dei flussi di cassa – RENDICONTO SCALARE (Anni 2006/2007)

ANNO	2007	2006	variazione% 2007/2006
FONDO CASSA 01.01	€ 954.186.681,55	€ 1.415.568.514,12	-32,59%
Flusso generato dalla gestione corrente	€ 327.490.350,90	€ 332.024.572,33	-1,37%
Flusso assorbito dalla gestione investimenti	-€ 1.094.165.284,15	-€ 651.813.338,39	67,86%
Flusso generato dalla gestione finanziamenti	€ 590.637.639,85	-€ 137.752.909,57	-528,77%
Flusso generato dalla gestione contabilità speciali	€ 16.487.603,76	-€ 3.840.156,74	-529,35%
FONDO CASSA 31.12	€ 794.636.991,91	€ 954.186.681,75	-16,72%

È significativo, al riguardo, rilevare che negli esercizi 2006 e 2007, i flussi relativi a entrate/uscite di parte capitale hanno evidenziato un segno negativo, presumibile conseguenza della progressiva maturazione di spese impegnate a suo tempo e pagabili solo in relazione agli stati di avanzamento degli interventi finanziati.

A ciò si è accompagnato, sia pure in modo non strettamente contestuale, un ritorno ad una situazione positiva dei saldi parziali correnti, presumibilmente frutto di scelte gestionali più accorte, rivolte ad ottenere almeno nel breve periodo un contenimento di tale componente di spesa.

Siffatta inversione di tendenza, pur apprezzabile, non ha comunque influito in modo determinante sul ripristino di una situazione di fisiologia, ragionevolmente conseguibile soltanto in prospettiva pluriennale e mediante una seria riqualificazione della spesa corrente con stabile riduzione della componente strutturale, accompagnata dal ripristino della piena funzionalità del sistema contabile, tale da scongiurare la presenza reiterata di passività non riportate nelle scritture.

La tabella che segue mostra la consistenza del fondo di cassa all'inizio ed alla fine di ciascun esercizio, così come si è venuta a delineare per effetto della movimentazione di entrate e uscite nei diversi comparti di bilancio significativi per il mantenimento degli equilibri.

Tabella n. 3.29: Saldi parziali di cassa e consistenza cassa a fine esercizio. (Anni 2004/2007)

Esercizio	Fondo cassa all'1/1	Saldo gestione corrente	Saldo gestione capitale	Saldo gestione conto terzi	Fondo cassa al 31/12
2004	1.330.562.909	-596.615.133	528.193.272	23.768.143	1.285.909.190
2005	1.285.909.190	-18.751.585	158.156.733	-9.745.824	1.415.568.513
2006	1.415.568.513	-267.992.596	-189.549.080	-3.840.158	954.186.681
2007	954.186.681	63.066.608	-239.103.861	16.487.604	794.637.013
TOTALE		-820.292.806	257.697.064	26.669.765	

Si può agevolmente notare che nei primi due esercizi considerati sono confluite nel fondo cassa esclusivamente entrate di parte capitale, nel 2004 e 2007 anche le gestioni conto terzi hanno registrato un saldo positivo, mentre la gestione corrente dal 2004 al 2006 ha assorbito giacenze pregresse di consistente importo, tornando a produrre utilità solo nel 2007.

La ricognizione straordinaria propedeutica all'avvio della fase di risanamento disposta nel 2008 ha fatto emergere peraltro come l'esigenza di utilizzo della cassa vincolata - evidenziatasi parzialmente anche nel solo quadriennio di riferimento nel quale le uscite di parte corrente sono state complessivamente superiori di gran lunga alle entrate corrispondenti realizzate - abbia fatto sorgere obblighi di ricostituzione di importo complessivo eccedente le giacenze di tesoreria al 31/12/2007, rendendo le medesime sostanzialmente indisponibili e gravando anche su parte delle entrate ancora da realizzare⁵².

Tabella n. 3.30: Dinamica della gestione di cassa annuale. (Anni 2004/2007)

Esercizio	FONDO CASSA AL 01/01	SALDO RISCOSSIONI/PAGAMENTI DI COMPETENZA	SALDO RISCOSSIONI/PAGAMENTI CONTO RESIDUI	FONDO CASSA AL 31/12
2004	1.330.562.909	-471.918.405	427.264.686	1.285.909.190
2005	1.285.909.190	-128.411.752	258.071.076	1.415.568.513
2006	1.415.568.513	-63.110.491	-398.271.342	954.186.681
2007	954.186.681	-252.970.326	93.420.657	794.637.013

⁵² dal Piano di rientro del Comune di Roma "La situazione economico-finanziaria del Comune e delle società partecipate, alla data di entrata in vigore dell'art. 78 del D.L. 112/2008, presentava alcuni elementi di criticità. Alla data del 23/6/2008 (a ridosso dell'entrata in vigore del D.L. 112/2008, prevista per il 25 giugno), l'Ente risultava avere in cassa euro 734.685.403,90 a fronte di un totale di entrate aventi specifica destinazione già incassate di euro 1.643.065.385,99, cui devono aggiungersi euro 121.076.407,80 di somme pignorate presso il tesoriere, per un totale di euro 1.764.141.793,79. Il disavanzo delle somme vincolate, pertanto, era pari a euro 1.029.456.389,89, superiore di euro 161.023.109,17 rispetto al limite massimo utilizzabile per legge di euro 868.433.289,72, pari all'anticipazione di tesoreria concedibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL. Il fondo cassa disponibile per spesa corrente era, pertanto, sostanzialmente pari a zero, poiché, come detto sopra, secondo la contabilità dell'ente, in realtà risultavano euro 161.023.109,17 da reintegrare per rientrare nei limiti dell'anticipazione teoricamente concedibile; l'ente, quindi, risultava aver utilizzato, in termini di cassa, entrate vincolate in quantità superiore all'anticipazione massima concedibile ai sensi di quanto previsto dagli artt. 195 e 222 del TUEL. L'esame dell'evoluzione dei saldi di cassa ha evidenziato che il fenomeno del ricorso ad entrate aventi specifica destinazione per far al pagamento di spese correnti non risulta un elemento episodico, bensì una tendenza costante ed in crescente aumento nell'ambito del bilancio dell'ente, come dimostra la tabella n.1

2003	-441.219.985,31
2004	-184.647.999,22
2005	-140.691.287,00
2006	-443.647.533,12
2007	-563.251.412,82
28/4/2008	-1.303.234.171,41
28/5/2008	-1.089.698.012,53
23/6/2008	-1.029.456.389,89

Da questo dato si può rilevare la persistente difficoltà del bilancio dell'ente di generare le risorse liquide necessarie per far fronte al pagamento degli impegni di parte corrente.

Le difficoltà di cassa sopra descritte, sono evidenziabili con chiarezza anche dalla tabella precedente che analizza l'andamento della cassa separatamente con riguardo alla componente di competenza ed a quella dei residui.

In effetti, i risultati costantemente negativi delle gestioni di competenza confermano l'esistenza di uno sfalsamento temporale significativo fra uscite ed entrate dell'anno che non viene compensato dagli introiti derivanti dalla gestione in conto residui.

2.3.4 Evoluzione della consistenza e composizione dei residui.

I descritti andamenti della gestione di cassa hanno influito sulla consistenza e sulla composizione di attività e passività iscritte in conto residui e confluite in modo determinante nel risultato di amministrazione.

Al riguardo, si può osservare che alla precarietà che ha sempre connotato il mantenimento degli equilibri di cassa, ha fatto da riscontro un appesantimento della situazione economico/patrimoniale complessiva del Comune, connotata dalla presenza di residui passivi di rilevante importo e di residui attivi pressoché costantemente in crescita.

Peraltro, mentre i crediti per entrate correnti sono sempre considerevolmente più elevati dei debiti corrispondenti, un rapporto inverso caratterizza le poste di parte capitale e per servizi in conto terzi, tra le quali confluiscono in massima parte gestioni vincolate.

Tabella n. 3.31: Evoluzione dei residui attivi. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	5.208.630.472	3.541.680.818	2.549.080.346	6.090.761.164
2005	6.090.761.164	4.373.106.569	1.808.523.948	6.181.630.517
2006	6.181.630.517	4.429.254.532	1.941.147.681	6.370.402.213
2007	6.370.402.213	3.400.386.293	2.056.659.274	5.457.045.567
2008	844.277.856	693.188.338	5.080.623.664	5.773.812.002

Tabella n. 3.32: Evoluzione dei residui attivi correnti. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	3.266.389.507	2.161.062.044	1.449.987.823	3.611.049.867
2005	3.611.049.867	2.611.209.430	933.013.664	3.544.223.094
2006	3.544.223.094	2.828.242.247	1.034.896.797	3.863.139.044
2007	3.863.139.044	2.016.771.999	838.098.927	2.854.870.926
2008	0	0	2.919.015.087	2.919.015.087

Tabella n. 3.33: Evoluzione dei residui attivi di parte capitale. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	1.773.866.261	1.201.405.221	1.049.422.885	2.250.828.106
2005	2.250.828.106	1.541.771.256	826.073.602	2.367.844.858
2006	2.367.844.858	1.476.105.807	833.223.544	2.309.329.351
2007	2.309.329.351	1.319.205.910	1.167.516.282	2.486.722.192
2008	739.402.233	732.704.692	1.724.513.628	2.362.682.871

Tabella n. 3.34: Evoluzione dei residui attivi di partite di giro. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	208.374.703	179.213.553	49.669.638	228.883.191
2005	228.883.191	220.125.883	49.436.682	269.562.565
2006	269.562.565	124.906.477	73.027.339	197.933.816
2007	197.933.816	64.408.383	51.044.065	115.452.448
2008	104.875.623	65.946.801	437.094.949	492.114.044

Tabella n. 3.35: Evoluzione dei residui passivi. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	5.416.845.002	4.025.440.738	2.337.135.327	6.362.576.065
2005	6.362.576.065	4.668.529.593	1.928.504.650	6.597.034.243
2006	6.597.034.243	4.417.421.566	1.951.171.482	6.368.593.048
2007	6.368.593.048	3.975.609.091	1.848.304.366	5.823.913.457
2008	3.879.506.825	3.247.254.979	2.854.949.994	6.102.204.973

Tabella n. 3.36: Evoluzione dei residui passivi CORRENTI. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	1.648.915.392	859.514.703	814.143.344	1.673.658.046
2005	1.673.658.046	801.116.372	1.133.836.577	1.934.952.949
2006	1.934.952.949	980.293.987	1.102.625.765	2.082.919.752
2007	2.082.919.752	745.362.351	1.055.695.451	1.801.057.802
2008	530.730.647	378.498.134	1.153.988.762	1.532.486.896

Tabella n. 3.37: Evoluzione dei residui passivi di PARTE CAPITALE. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	3.540.441.495	2.971.866.937	1.445.186.485	4.417.053.421
2005	4.417.053.421	3.631.601.546	728.479.869	4.360.081.416
2006	4.360.081.416	3.296.007.605	763.123.115	4.059.130.721
2007	4.059.130.721	3.160.134.012	705.554.032	3.865.688.044
2008	3.215.758.099	2.813.617.655	1.609.591.685	4.423.209.340

Tabella n. 3.38: Evoluzione dei residui passivi CONTO TERZI. (Anni 2004/2008)

Esercizio	Consistenza all' 1/1	Residui anni pregressi da riportare	Residui di nuova formazione	Consistenza al 31/12
2004	227.488.115	194.059.100	77.805.497	271.864.597
2005	271.864.597	235.811.673	66.188.204	301.999.877
2006	301.999.877	141.119.973	85.422.601	226.542.574
2007	226.542.574	70.112.729	87.054.882	157.167.611
2008	133.018.079	55.139.190	91.369.547	146.508.737

Questo testimonia eloquentemente come le entrate vincolate siano state, abitualmente e prescindendo da esigenze straordinarie di riequilibrio, utilizzate per finanziare la cassa corrente.

Si tratta, dunque, di un fenomeno patologico che – indipendentemente da ogni quantificazione puntuale - era largamente percepibile anche dalla sola analisi finanziaria per macro aggregati effettuabile con i dati contenuti nei rendiconti generali.

Detti dati, infatti, dimostrano – pur in assenza di scritture mirate di supporto e di elementi informativi extracontabili di tipo qualitativo, che il medesimo è da tempo presente nelle contabilità esaminate, fino a raggiungere la propria espressione massima al 31/12/2007.

Ed in effetti, a tale data i residui attivi correnti rappresentavano il 52,32% di quelli totali. Viceversa, fra quelli passivi pesavano in misura decisamente maggiore quelli di parte capitale (66,38%).

Quanto sopra consente di osservare come una semplice lettura critica delle grandezze significative per il mantenimento degli equilibri di bilancio avrebbe consentito – ove effettuata con l'ausilio degli organi tecnici dell'Ente e dei revisori contabili – di intervenire tempestivamente con misure di autocorrezione e senza attendere che la situazione assumesse i caratteri della gravità irreversibile, tale da richiedere interventi straordinari.

Sul punto, poi, va rilevato che nella prospettiva di un'ordinata gestione finanziaria, la contabilità di cassa avrebbe dovuto essere impostata in modo da evidenziare continuativamente e con puntualità l'entità delle risorse vincolate utilizzate ad altri fini, a garanzia del controllo costante tanto del rispetto del limite desumibile dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 TUEL, tanto della corretta quantificazione della quota di risorse libere effettivamente disponibili annualmente

per i pagamenti correnti, da computarsi al netto di quelle necessarie al ripristino della cassa vincolata.

Viceversa, secondo quanto in atti, la piena emersione di tali elementi cognitivi è stata ottenuta soltanto in sede di ricognizione propedeutica all'avvio della gestione commissariale del 2008, sotto la spinta delle attività ispettive richieste alla Ragioneria generale dello Stato per validare l'erogazione anticipata di risorse, a valere sui futuri trasferimenti statali, necessarie per accelerare lo stabile risanamento dei conti comunali.

Secondo quanto reso noto in istruttoria, al primo semestre 2008 i fondi vincolati da ricostituire erano quantificabili in euro 1.954.914.550, con un'entità di per sé notevolmente superiore al limite consentito di euro 761.223.387, calcolato, come per legge⁵³, sulla base dei dati rendicontati nel 2006, nonché al fondo cassa disponibile alla medesima data pari a euro 794.637.012.

Dal punto di vista sostanziale, i dati indicati sono sintomatici di un allontanamento nel tempo della realizzazione degli investimenti programmati.

2.3.5 Osservazioni sull'andamento delle riscossioni e dei pagamenti per aggregati di bilancio.

Gli andamenti di riscossioni e pagamenti imputati ai singoli titoli di bilancio, esposti nel dettaglio dei prospetti che seguono sia per le gestioni in conto competenza che per quelle in conto residui, oltre a considerazioni sulla composizione delle risorse utilizzabili annualmente e sulle scelte allocative effettuate dall'Ente, fanno emergere talune anomalie sintomatiche di irregolarità nelle procedure contabili, nonché – più a monte – di criticità sul piano della gestione in senso stretto.

- **Entrate.**

I dati concernenti la composizione delle entrate e delle spese per titoli di bilancio, mostrano che gli introiti più cospicui per le casse comunali, tanto in valore assoluto tanto in misura percentuale, sono costituiti dalle risorse ascrivibili al Titolo I, elemento che appare del resto coerente con la composizione e gli andamenti degli accertamenti.

⁵³ Detto importo corrisponde, ex artt. 195 e 222 del TUEL, ai 3/12 delle entrate accertate nell'esercizio 2006, penultimo rispetto a quello 2008.

Per esse la capacità di riscossione si mantiene, infatti, costantemente su valori superiori (mediamente il 76% nel quadriennio 2004/2007) rispetto a quelli riferibili al totale delle entrate ed a quello del complesso di quelle correnti.

Proprio per l'entità delle risorse in argomento, tuttavia, rimane significativo anche il valore della parte non riscossa, confluita fra i residui attivi. Per questi gli andamenti delle riscossioni sono meno confortanti. Si noti, in proposito, che fino a tutto il 2006, a riscossioni in conto residui piuttosto modeste e decrescenti, ha fatto da riscontro la crescita di quelli conservati, con significativo abbattimento solo nel 2007 per effetto di cospicue cancellazioni, in passato pressoché inesistenti.

Ciò denota come il Comune non abbia pieno controllo della fase di riscossione coattiva, cosa che secondo quanto affermato in istruttoria sarebbe dovuta essenzialmente alla attribuzione obbligatoria di tale attività al concessionario esterno abilitato che agisce in regime di sostanziale monopolio. Al riguardo, si richiama l'attenzione sul fatto che la regolazione e la gestione dei rapporti con il concessionario rimane nella piena disponibilità e responsabilità dell'Ente, chiamato ad esercitare un controllo effettivo sull'attività esternalizzata, a pretenderne la rendicontazione e ad attivare meccanismi sanzionatori nell'ipotesi di inerzie ingiustificate.

In disparte quanto sopra, si osserva che le entrate tributarie, ancorché di valore costante conformemente alle scelte di politica fiscale del Comune caratterizzate dal mancato incremento delle aliquote, pesano nel rapporto con le altre in misura tendenzialmente decrescente. Ciò è dovuto alla crescita complessiva delle dimensioni del bilancio imputabile in particolare all'andamento delle componenti di attività finanziarie iscritte in altri titoli di parte corrente.

L'analisi per categorie evidenzia che gli introiti più elevati nell'ambito considerato sono riferibili alla categoria delle imposte, nella quale trova allocazione il gettito ICI, come noto interessata a partire dall'esercizio 2008 a considerevoli abbattimenti per la ridefinizione della base imponibile legata all'esenzione totale dall'imposta delle abitazioni principali⁵⁴.

⁵⁴ Nella relazione tecnica al bilancio di previsione 2009 si dà conto delle variazioni apportate alle entrate da ICI nell'esercizio indicato mediante una puntuale ricognizione a ritroso delle scelte adottate dal Comune negli esercizi passati sia con riguardo alla determinazione delle aliquote, sia in ordine ad agevolazioni e detrazioni da applicare a determinate categoria di contribuenti e di immobili. In tale contesto viene, altresì, specificata l'entità stimata dei minori introiti per l'abolizione dell'ICI "prima casa", commisurata prudenzialmente in base ai dati del 2008 ed ai trasferimenti compensativi assegnati dallo Stato in tale esercizio.

Tabella n. 3.39: Analisi delle riscossioni per Titoli di bilancio. (Anni 2004/2007)

Anno	Titolo Entrate	Accertamenti	Riscossioni di competenza	Capacità di riscossione	Incidenza riscossioni sul TOT. Generale
2004	TITOLO I - Entrate tributarie	1.742.390.003	1.283.001.804	73,63%	43,82%
	TITOLO II - Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	870.064.315	133.767.482	15,37%	4,57%
	TITOLO III - Entrate extratributarie	678.928.501	424.625.711	62,54%	14,50%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.291.382.819	1.841.394.997	55,95%	62,89%
	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	971.672.616	473.905.518	48,77%	16,19%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	864.664.628	313.008.840	36,20%	10,69%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	1.836.337.244	786.914.358	42,85%	26,88%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	349.276.642	299.607.005	85,78%	10,23%
Totale generale ENTRATE	5.476.996.705	2.927.916.360	53,46%	100,00%	
2005	TITOLO I - Entrate tributarie	1.733.875.715	1.292.357.273	74,54%	41,72%
	TITOLO II - Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	589.105.776	397.475.656	67,47%	12,83%
	TITOLO III - Entrate extratributarie	759.345.424	459.480.321	60,51%	14,83%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.082.326.914	2.149.313.250	69,73%	69,38%
	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	786.221.327	377.808.220	48,05%	12,20%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	679.858.005	262.197.511	38,57%	8,46%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	1.466.079.332	640.005.731	43,65%	20,66%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	358.128.645	308.691.962	86,20%	9,96%
Totale generale ENTRATE	4.906.534.891	3.098.010.943	63,14%	100,00%	
2006	TITOLO I - Entrate tributarie	1.777.968.952	1.300.668.992	73,15%	38,96%
	TITOLO II - Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	426.138.919	285.866.798	67,08%	8,56%
	TITOLO III - Entrate extratributarie	1.269.625.252	852.300.535	67,13%	25,53%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.473.733.123	2.438.836.325	70,21%	73,05%
	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	1.143.257.521	386.822.873	33,84%	11,59%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	238.658.167	161.869.272	67,82%	4,85%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	1.381.915.689	548.692.145	39,71%	16,43%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	424.207.337	351.179.998	82,78%	10,52%
Totale generale ENTRATE	5.279.856.149	3.338.708.468	63,23%	100,00%	
2007	TITOLO I - Entrate tributarie	1.319.380.319	1.063.180.938	80,58%	27,21%
	TITOLO II - Entrate contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regioni e altri enti pubblici.	1.148.608.741	973.845.476	84,78%	24,93%
	TITOLO III - Entrate extratributarie	911.289.816	504.153.536	55,32%	12,90%
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	3.379.278.877	2.541.179.949	75,20%	65,05%
	TITOLO IV - Entrate da alienazioni, trasferimenti capitale, riscossione crediti.	1.643.685.540	819.464.097	49,86%	20,98%
	TITOLO V - Entrate da accensione prestiti	567.264.835	223.969.995	39,48%	5,73%
	TOTALE ENTRATE C/CAPITALE	2.210.950.375	1.043.434.092	47,19%	26,71%
	TITOLO VI - servizi c/ terzi	373.205.668	322.161.604	86,32%	8,25%
Totale generale ENTRATE	5.963.434.919	3.906.775.645	65,51%	100,00%	

Sebbene dotata di minor impatto stante la ridotta entità in valore assoluto, va rilevata criticamente la bassa capacità di riscossione delle entrate della categoria 2 (tasse), pur caratterizzata da consistenti variazioni incrementali degli accertamenti nel corso della gestione. Si osserva che tale categoria comprende pressoché esclusivamente entrate legate ad attività straordinaria di recupero dell'evasione della TARSU maturata in esercizi pregressi. Trattasi, peraltro, di tassa abolita a far tempo dal 2003 per effetto della privatizzazione del servizio e dalla trasformazione del tributo in corrispettivo e perciò dotata di peso sempre meno rilevante nella costruzione e nel mantenimento degli equilibri di bilancio.

Viceversa, è molto elevata la capacità di riscossione relativa alla categoria 3, nella quale sono allocate con carattere residuale le risorse intestate ai diritti sulle pubbliche affissioni e, per la riscossione dei residui i diritti o canoni per l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di rifiuto, compartecipazione I.R.A.P., infrazioni alle norme su tributi speciali.⁵⁵

Le riscossioni relative al Titolo II presentano andamenti connotati da maggiore discontinuità. Invero, le medesime rispetto ai corrispondenti accertamenti fanno registrare oscillazioni consistenti che vanno dal 15% del 2004 all'85% del 2007. I dati sono influenzati dalla categoria dei trasferimenti statali che rappresenta la componente più cospicua degli accertamenti assunti a termine di raffronto per misurare la capacità di cassa. Invero, se si eccettua l'esercizio 2004 nel quale le risorse di provenienza statale sono in pratica equivalenti a quelle regionali, dal 2005 in avanti le prime conservano entità significativa con considerevoli incrementi nel 2006 e nel 2007, a fronte di un deciso ridimensionamento delle seconde.

Si osservi che i trasferimenti statali iscritti nella categoria 1 del titolo II fino a tutto il 2007 comprendono esclusivamente la quota del fondo di finanziamento ordinario per i Comuni e quella del fondo consolidato. Che a partire dal 2004 è comprensivo della quota di cui all'art. 1, comma 963, della legge finanziaria 2007 per Roma Capitale.

Nel 2008, invece, sono state iscritte in tale categoria del bilancio facente capo alla c.d. gestione ordinaria le anticipazioni pari a 500 milioni di euro assentiti con l'art. 78, comma 8, del d.l.112/2008 nelle more dell'approvazione del piano di

⁵⁵ Peraltro, l'organo di revisione del Comune di Roma nella relazione al bilancio di previsione 2004 ha sostenuto, al riguardo che "*L'andamento del quadriennio 1992-2002 testimonia della progressiva maggiore incisività dell'azione di recupero anche con riferimento alla Tarsu, a seguito dell'operatività dell'azione della Soc. Gemma*". Queste affermazioni sono state ripetute pedissequamente anche nella relazione agli esercizi 2005 e successivi. Non è stato tuttavia evidenziato quale attività di verifica siano state effettuate dal collegio per fondare il proprio giudizio sulla gestione delle attività straordinarie di recupero della TARSU.

rientro straordinario di cui alla medesima norma, a valere genericamente su tutti i primi futuri trasferimenti statali, con eccezione di quelli compensativi di natura tributaria, contabilizzati nell'ambito della gestione ordinaria. Trattasi, peraltro, di intervento non reiterato successivamente e, per effetto dei caratteri propri della gestione commissariale varata nel 2008 come desumibili dalla normativa sopravvenuta, trasformato in una forma di finanziamento integrativo da destinare in prevalenza alla medesima gestione commissariale.

Negli anni presi in considerazione, le altre categorie del titolo II hanno consistenza piuttosto contenuta. In particolare, è minima l'incidenza sugli equilibri dei finanziamenti comunitari, come noto erogati solo a consuntivo e cioè a seguito della realizzazione degli interventi programmati.

Per ciò che attiene alle entrate di parte capitale, le riscossioni si attestano mediamente nel quadriennio sul 45% dei correlati accertamenti per il Titolo IV e sul 45,5 per il Titolo V.

La forbice degli scostamenti dal dato medio per le entrate di carattere patrimoniale, riferita alle singole categorie, si presenta molto ampia e va dall' 1% circa delle rimesse da enti del settore pubblico diversi da Stato e Regione ad oltre l'80% di quelle provenienti da altri soggetti, iscritte nella categoria 5, che rappresenta anche la voce più significativa in valore assoluto. In quest'ultima sono allocati i contributi per il rilascio delle concessioni edilizie, per i programmi di recupero urbano, per il condono edilizio, per le sanzioni per contravvenzioni alla legge urbanistica, i proventi da concessione dei diritti di superficie per aree destinate ad edilizia economica e popolare.

Meritano, in quest'ambito, una riflessione specifica le entrate iscritte alla ctg. 6 costituite essenzialmente dai crediti vantati dal Comune nei confronti delle aziende partecipate per la restituzione di erogazioni di finanziamenti volti ad evitare situazioni di sofferenza di liquidità dovute al mancato versamento alle casse aziendali di quote di contributi per il finanziamento dei servizi gestiti a carico della Regione Lazio.

Il fenomeno è stato riscontrato particolarmente per il settore del trasporto pubblico locale e per quello della gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Come già evidenziato nel precedente capitolo del presente referto, nelle ipotesi considerate gli stanziamenti e gli accertamenti in parte entrata dipendono

dall'entità delle spese finanziate, delle quali nel modo indicato viene assicurata l'apparente neutralità sugli equilibri del bilancio di competenza.

La prassi censurabile sul piano della regolare costruzione degli equilibri di competenza impatta, ovviamente, in modo negativo anche sulla gestione di cassa che viene gravata da uscite consistenti non bilanciabili nel breve periodo con entrate di entità corrispondente .

Nel quadriennio esaminato, degli accertamenti complessivi iscritti alla ctg. 6 del Titolo IV pari a euro **1.648.754.091**, il 77,20% pari a euro 1.272.785.609 corrisponde a crediti maturati verso le controllate che operano nel settore del trasporto pubblico ed in quello della raccolta e smaltimento dei rifiuti, di esclusiva proprietà comunale, per anticipazioni concesse e versate alle predette società. Tali somme sono rientrate alle casse comunali solo parzialmente in quanto la rimanente quota permane in bilancio quale residuo attivo.

Non è stato possibile, peraltro, disporre di dati analitici riferiti ai soli settori considerati, in quanto i medesimi non sono esposti in bilancio in modo dettagliato, come avveniva in passato e, perciò, sarebbe stato necessario disporre di un partitario specifico.

Tabella n. 3.40: Crediti verso le controllate per anticipazioni erogate (Servizi Trasporto e Smaltimento rifiuti) – GESTIONE COMPETENZA – (Anni 2004/2007)

Anno	Accertamenti Titolo VI - ctg.6 (A)	Accertamenti Titolo VI - ctg.6 - risorsa 4067410, Impegni Tit.II * (B)	Incidenza % B/A	Riscossioni Risorsa 4067410** (C)	Pagamenti		Saldo residui annuale*** (B - C)
					Trasporti	Smalt.rifiuti	
2004	156.201.837	150.000.000	96,03%	100.000.000	20.000.000	100.000.000	50.000.000
2005	380.430.859	375.349.048	98,66%	115.927.797	275.280.048	100.000.000	259.421.251
2006	355.115.872	336.852.514	94,86%	80.000.000	229.988.213	80.000.000	256.852.514
2007	757.005.523	410.584.047	54,24%	70.000.000	265.584.047	115.000.000	340.584.047
TOTALE	1.648.754.091	1.272.785.609	77,20%	365.927.797	790.852.308	395.000.000	906.857.812

* Si tratta delle risorse versate quali anticipazioni alle Società partecipate gerenti i servizi di **trasporto pubblico e di raccolta e smaltimento rifiuti**, impegnate sul titolo II di parte spesa intervento 10 ai servizi corrispondenti. I dati sono tratti

Nel valore delle riscossioni è considerato l'importo incassato nella risorsa 4067410, al netto di quanto riferito al servizio 4"Gestione dei servizi fiscali" che si presume interamente introitato nell'esercizio per l'importo impegnato a tit. II, int. 10.

** Il saldo negativo corrisponde ai crediti non riscossi da riportare in bilancio quali residui attivi

È bene precisare che ai crediti verso il Comune dovrebbero corrispondere altrettanti debiti verso la controllante iscritti nello stato patrimoniale delle Società interessate.

Tabella n. 3.41: Dinamica e situazione dei residui attivi relativi a crediti verso le controllate per anticipazioni erogate*

Anno	Residui attivi iniziali Ctg. 6 Risorsa 406710 (A)	Cancellazioni per insussistenza	Riscossioni (B)	Capacità riscossione (B/A)	Residui da riportare (C)	%su iniziali (C/A)	Residui da riportare dalla CP	Totale residui da riportare (CP+RS)
2004	0	0	0	0,00%	50.000.000	#DIV/0!	50.000.000	50.000.000
2005	50.000.000	0	3.456.035	6,91%	46.543.965	93,09%	259.421.251	305.965.216
2006	305.965.216	0	32.988.949	10,78%	272.976.267	89,22%	256.852.514	529.828.781
2007	529.828.781	-26.864.301	121.533.979	22,94%	381.430.501	71,99%	340.584.047	722.014.548

* dati riferiti ai servizi Trasporti e Smaltimento rifiuti.

Inoltre, per quanto attiene in particolare ai finanziamenti erogati alle aziende di trasporto pubblico locale, che rappresentano la componente di gran lunga più significativa delle anticipazioni in argomento (nel quadriennio considerato 2004/2007 sono stati erogati euro 877.785.609) e dei crediti della cgt. 6 del Titolo IV rubricati a tutto il 31/12/2007 fra i residui attivi, secondo quanto in atti questi sarebbero stati disposti per far fronte al mancato versamento da parte della Regione Lazio dei corrispettivi per contratti di servizio dovuti alle Aziende gerenti a carico del Fondo regionale trasporti, che in base alla legge regionale n. 16/2005 (art.41) dovrebbero essere assegnati e versati direttamente alle aziende stesse senza transitare nel bilancio comunale.

Per quanto sopra, le somme in argomento dovrebbero trovare corrispondenza nella voce crediti verso la Regione per Fondo trasporti iscritta nell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

Nessuno dei riscontri incrociati avviati, peraltro, ha dato l'esito sperato.

Tabella n. 3.42: Situazione debiti/crediti per anticipazioni verso Società settore trasporti al 31/12/2007

Residui attivi bilancio com. A	Debiti Società verso Comune B	Crediti Società verso Comune C	Differenza B-C	Crediti Società verso Regione per FRT
722.014.547	679.011.667	432.332.723	246.678.944	514.755,00

Infatti, le obbligazioni restitutorie delle aziende verso il Comune presentano ammontare diverso e inferiore⁵⁶ rispetto ai residui attivi riportati nella contabilità comunale e così pure i crediti verso la Regione Lazio per la gestione dei servizi di pertinenza comunale.

In disparte ogni considerazione circa l'assenza di accordi, dei quali non vi è traccia in atti, che garantiscano al Comune antistatario di riscuotere direttamente le somme dovute dalla Regione, sostituendosi nel credito alle società, sul piano strettamente finanziario-contabile non può non rilevarsi la scarsa trasparenza nella gestione dei flussi finanziari da e verso le partecipate, dovuta all'assenza di regole comunali precise per la redazione del piano dei conti delle stesse, che costituisce fattore indefettibile per verificarne la redditività e per esercitare consapevolmente le prerogative di socio unico, oltre che per avviare un auspicabile processo di consolidamento con i conti del Comune, sui quali sono destinati sostanzialmente a ripercuotersi gli andamenti delle gestioni societarie⁵⁷.

⁵⁶ Il dato riportato nel testo risulta peraltro già lievitato nei primi mesi del 2008 come riportato nella *Relazione sulla situazione finanziaria del Comune di Roma* a cura dei dirigenti dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica, dr. Cimbolini e dr. Vallante, del 12/6/2008, pag. 20 che rileva l'esistenza di residui attivi verso le società partecipate del servizio trasporto pari a euro 869.082.993,54.

⁵⁷ Il Comune di Roma detiene partecipazioni dirette ed indirette ad oltre 80 aziende con forma giuridica societaria. Quelle controllate dall'Ente, con patrimonio netto stimato alla data del 31 dicembre 2006 di oltre 2 miliardi di euro, gestiscono attività per oltre 4 miliardi di euro e danno occupazione a più di 28.mila dipendenti.

La scelta di gestire intere filiere di servizi mediante la creazione di soggetti esterni organizzati secondo moduli societari implica la nascita di uno stretto collegamento fra la situazione finanziaria dell'ente socio e quella del soggetto partecipato. Ne deriva che affinché la scelta dell'ente sia conveniente ed economica sarebbe necessario attivare meccanismi che consentano di acquisire una conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni di tali soggetti esterni solo formalmente rispetto all'ente pubblico. Ciò che del resto si desume anche da precise disposizioni di legge (artt. 152 e 194 TUEL) oltre che da principi di logica e di buona amministrazione. Sebbene il Comune di Roma abbia cercato negli anni considerati di dotarsi di adeguati strumenti capaci di consentirgli in modo efficace le attività di programmazione, regolazione e controllo delle società partecipate per evitare che i risultati negativi della gestione operativa di tali società potessero costituire elementi di criticità e, quindi una minaccia per il bilancio comunale piuttosto che un'opportunità, i rapporti con le società partecipate hanno, nel corso degli esercizi considerati, comportato notevoli esborsi finanziari a carico del bilancio comunale per la gestione dei servizi offerti, oltre alle frequenti e cospicue anticipazioni di somme che le stesse società partecipate non sono state ancora in grado di restituire.

In proposito, va pure osservato che nei bilanci delle Società in questione figurano al 31/12/2007 cospicui crediti verso il Comune, per cause varie, e che tale situazione – in base a quanto riscontrato dalla Commissione straordinaria per la elaborazione del piano di rientro – a sua volta non è riscontrabile con i dati di bilancio del Comune, cosa che rende necessario verificare con puntualità l'origine e la natura di tali passività per stabilirne la fondatezza e l'entità reali. Certamente, però, la loro presenza di fatto compensa buona parte delle anticipazioni ricevute dal Comune, rendendo parzialmente inesigibili i crediti correlati.

Le risorse da indebitamento affluite al bilancio derivano sia da prestiti obbligazionari finalizzati anche alla ristrutturazione del debito (anno 2006) sia, in misura più contenuta, dalla contrazione di mutui per nuovi investimenti. Per queste ultime, provenienti negli anni di interesse, soprattutto da operazioni contratte con la Cassa Depositi e Prestiti, il basso tasso di riscossione è legato all'evoluzione degli interventi di investimento con i medesimi finanziati.

- **Spese**

Si riportano di seguito brevi considerazioni sulla distribuzione "qualitativa" della spesa quale risulta dai dati contabili, come esposti dagli uniti report illustrativi.

Il carattere assolutamente sintetico delle medesime è legato alla consapevolezza piena dell'insufficienza dei dati finanziari a supportare valutazioni esaustive sulle politiche allocative, per le quali sarebbero necessarie analisi non disgiunte da controlli su atti e rapporti sottostanti, utili a validare i dati contabili ed al tempo stesso a indicare le diseconomie e le inefficienze sulle quali intervenire in termini di riqualificazione della spesa. Si tratta, come è intuitivo, di controlli sulla gestione in senso stretto che, specie a fronte di realtà complesse quali quella del Comune di Roma, ben difficilmente si prestano ad essere effettuati in modo onnicomprensivo e nel contesto della presente ricostruzione volta ad offrire prevalentemente un quadro delle criticità che interessano la contabilità dell'Ente.

Mentre ad alcuni di questi approfondimenti tematici sono già nell'immediato dedicate altre parti del presente referto, verso altri si orienterà con carattere selettivo la futura programmazione della Sezione.

Ciò, posto, i dati contabili riferiti all'allocazione delle risorse in parte spesa mostrano come la componente corrente si attesti mediamente nel quadriennio sui 3 miliardi di euro in valore assoluto, con un'incidenza percentuale pari in media ad oltre il 55% della spesa totale.

Il volume medio dei pagamenti correnti è pari a circa 2 miliardi di euro e corrispondente sempre in media al 59% di quelli totali.

Gli andamenti delle singole gestioni annuali si presentano pressoché costanti, con forbice di scostamento non significativa dalle medie sopra riportate.

Per ciò che attiene alla parte capitale i dati medi del quadriennio, che risentono di andamenti annuali connotati da maggiori oscillazioni, mostrano impegni e pagamenti rispettivamente pari a circa 1,7 milioni di euro (pari al 29% del totale) e pari a circa 740 milioni di euro (pari al 21% del totale).

Dall'analisi funzionale emerge che il settore che assorbe la quota più rilevante di risorse è quello della viabilità e dei trasporti, in relazione al quale sono stati assunti nel quadriennio 2004-2007 impegni complessivi pari 6,4 miliardi di euro (pari al 29% circa del totale), di cui 2,5 miliardi di euro in parte corrente e 3,9 miliardi di euro in parte capitale.

I dati riferiti alla gestione dei servizi hanno andamenti annuali assai discontinui, cosa che evidenzia la necessità di fronteggiare accanto ad un fabbisogno ordinario, contemplato dai contratti di servizio e finanziato con risorse provenienti dal fondo regionale trasporti, anche sopravvenienze legate ad eventi straordinari che interessano la Città Capitale, che gravano esclusivamente sulle c.d. risorse proprie comunali.

Per ciò che attiene agli investimenti del settore, si osserva che al decremento rilevato nel 2005 rispetto ai dati del 2004, ha fatto seguito una costante tendenza incrementale, in parte legata all'avvio della fase di realizzazione degli interventi infrastrutturali per l'ampliamento della rete del trasporto metropolitano.

Al riguardo, è bene rammentare che detti interventi, secondo quanto evidenziato dal Comune in sede di contraddittorio⁵⁸, dovrebbero essere realizzati con il concorso finanziario dello Stato e della Regione Lazio, sulla base di apposita intesa programmatica. Tuttavia, ad oggi le quote di contributi pluriennali già scadute a carico dei detti Enti non sono state corrisposte, cosa che espone il Comune – responsabile della gestione della fase esecutiva dei lavori commissionati – ad anticipare con la propria cassa i pagamenti legati agli stati di avanzamento.

⁵⁸ Vadasi nota n. 2971 dell'11 maggio 2010

L'impatto sul bilancio comunale e la complessità delle problematiche gestionali sottese, consigliano un prossimo approfondimento specifico sul settore in argomento.

Tra le altre funzioni, presentano il maggior impatto in termini di spesa complessiva nell'ordine quelle di amministrazione e controllo, di gestione del territorio e dell'ambiente, del settore sociale, con impegni pari rispettivamente nel quadriennio a 3,8, 2,3 e 2 miliardi di euro.

E' significativo osservare, che il settore dell'amministrazione e controllo, comporta impegni notevolmente superiori a quelli assunti per le altre funzioni, in prevalenza riferibili a spese di funzionamento in senso stretto (circa 3 miliardi di euro nel quadriennio) imputate alla parte corrente. Si tratta, infatti, del settore che grava in misura più elevata sulla spesa corrente in tutti gli esercizi considerati con una spesa media pari a circa 775 milioni di euro, che non presenta alcuna tendenza decrementale. .

Nell'esercizio 2007, poi, ha presentato un incremento consistente rispetto agli altri esercizi anche la componente relativa alla parte capitale.

I settori cui sono state dedicate minori risorse sono quelli, nell'ordine, quelli della giustizia, del turismo, dei servizi produttivi e dello sport.

Nel settore del turismo risulta nettamente prevalente la componente di spesa corrente, mentre gli investimenti sono pressoché del tutto assenti. Nel 2007, anno nel quale questi ultimi hanno fatto rilevare un consistente scostamento incrementale rispetto ai dati omologhi degli esercizi precedenti, gli impegni assunti hanno rappresentato soltanto lo 0,04% della spesa rubricata nel Titolo II e lo 0,01 % di quella complessiva sostenuta dal Comune.

Andamenti più oscillanti interessano la spese per investimenti del settore dello sport e ricreativo, nel quale alla tendenza incrementale registrata dal 2004 al 2006, fa da riscontro un consistente decremento nel 2007.

Anche per la funzione dei servizi produttivi, gli investimenti sono assai modesti e caratterizzati da regolare alternanza di aumenti e riduzioni, presumibilmente legati alla velocità delle fasi realizzative degli interventi finanziati.

Tabella n. 3.43 : Analisi delle spese per titoli di bilancio. (Anni 2004/2007)

Anno	Titolo Spese	Impegni	Incidenza impegni sul TOT. Generale	Pagamenti di competenza	Capacità di pagamento	Incidenza pagamenti sul TOT. Generale
2004	TITOLO I- Spese correnti	3.051.883.434	53,20%	2.239.093.562	73,37%	65,86%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	1.786.442.912	31,14%	341.256.427	19,10%	10,04%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	549.367.100	9,58%	548.013.631	99,75%	16,12%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	349.276.642	6,09%	271.471.144	77,72%	7,98%
	Totale generale SPESE	5.736.970.088	100,00%	3.399.834.764	59,26%	100,00%
2005	TITOLO I- Spese correnti	3.050.261.192	59,17%	1.994.202.529	65,38%	61,81%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	1.249.717.212	24,24%	521.237.343	41,71%	16,16%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	496.820.297	9,64%	419.042.383	84,34%	12,99%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	358.128.645	6,95%	291.940.441	81,52%	9,05%
	Totale generale SPESE	5.154.927.346	100,00%	3.226.422.695	62,59%	100,00%
2006	TITOLO I- Spese correnti	2.965.861.220	55,41%	1.954.798.485	65,91%	57,46%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	1.337.332.428	24,98%	574.209.313	42,94%	16,88%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	625.589.455	11,69%	534.026.425	85,36%	15,70%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	424.207.337	7,92%	338.784.736	79,86%	9,96%
	Totale generale SPESE	5.352.990.441	100,00%	3.401.818.959	63,55%	100,00%
2007	TITOLO I- Spese correnti	3.203.960.038	53,33%	2.167.204.890	67,64%	52,10%
	TITOLO II- Spese in conto capitale	2.231.952.732	37,15%	1.526.398.699	68,39%	36,69%
	TITOLO III- Spese per rimborso prestiti	198.931.901	3,31%	179.991.597	90,48%	4,33%
	TITOLO IV - Spese per servizi conto terzi	373.205.668	6,21%	286.150.785	76,67%	6,88%
	Totale generale SPESE	6.008.050.338	100,00%	4.159.745.971	69,24%	100,00%

Tabella n. 3.44 : Analisi FUNZIONALE del TOTALE della SPESA CORRENTE + c/CAPITALE –IMPEGNI- (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI	Inc. % sul totale
	impegni	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE		
amministrazione, gestione e controllo	847.319.906	17,51%	14,77%	916.805.334	21,50%	17,79%	826.585.805	19,21%	15,44%	1.240.636.738	22,82%	20,65%	3.831.347.784	17,22%
giustizia	3.010.625	0,06%	0,05%	2.938.369	0,07%	0,06%	3.014.821	0,07%	0,06%	3.144.152	0,06%	0,05%	12.107.967	0,05%
polizia locale	310.979.279	6,43%	5,42%	333.310.461	7,82%	6,47%	307.305.767	7,14%	5,74%	343.056.935	6,31%	5,71%	1.294.652.442	5,82%
istruzione pubblica	489.389.471	10,11%	8,53%	488.364.202	11,45%	9,47%	439.999.590	10,22%	8,22%	468.453.206	8,62%	7,80%	1.886.206.470	8,48%
cultura e beni culturali	168.295.125	3,48%	2,93%	174.919.859	4,10%	3,39%	172.596.194	4,01%	3,22%	174.444.120	3,21%	2,90%	690.255.298	3,10%
settore sportivo e ricreativo	12.914.429	0,27%	0,23%	16.593.135	0,39%	0,32%	20.580.723	0,48%	0,38%	14.218.672	0,26%	0,24%	64.306.959	0,29%
campo turistico	8.465.542	0,17%	0,15%	10.303.335	0,24%	0,20%	10.105.240	0,23%	0,19%	9.941.553	0,18%	0,17%	38.815.670	0,17%
campo della viabilità e dei trasporti	1.773.112.014	36,65%	30,91%	1.168.804.553	27,41%	22,67%	1.511.466.509	35,12%	28,24%	1.977.261.828	36,37%	32,91%	6.430.644.906	28,90%
gestione del territorio e dell'ambiente	695.908.038	14,38%	12,13%	602.331.636	14,12%	11,68%	473.610.872	11,01%	8,85%	586.216.118	10,78%	9,76%	2.358.066.665	10,60%
settore sociale	471.474.186	9,74%	8,22%	533.300.858	12,51%	10,35%	491.237.291	11,42%	9,18%	565.644.122	10,41%	9,41%	2.061.656.458	9,26%
campo dello sviluppo economico	46.248.646	0,96%	0,81%	1.314.042	0,03%	0,03%	39.799.009	0,92%	0,74%	40.431.313	0,74%	0,67%	127.793.010	0,57%
servizi produttivi	11.209.088	0,23%	0,20%	15.365.262	0,36%	0,30%	6.891.828	0,16%	0,13%	12.464.012	0,23%	0,21%	45.930.190	0,21%
TOTALE spesa corrente + c/capitale	4.838.326.349	100,00%	84,34%	4.264.351.046	100,00%	82,72%	4.303.193.649	100,00%	80,39%	5.435.912.769	100,00%	90,48%	18.841.783.818	84,67%
TOTALE GENERALE SPESA	5.736.970.091	-	100,00%	5.154.927.346	-	100,00%	5.352.990.441	-	100,00%	6.008.050.338	-	100,00%	22.252.938.216	100,00%

Tabella n. 3.45 : ALTRE SPESE –IMPEGNI- (Anni 2004/2007)

TITOLI	2004		2005		2006		2007		TOTALI
	impegni	inc. % sul tot GENERALE							
SPESE PER RIMBORSO DI PRESTITI	549.367.100,00	9,58%	496.820.297,00	9,64%	625.589.455,00	11,69%	198.931.901,00	3,31%	1.870.708.753,00
SPESE PER SERVIZI	349.276.642,00	6,09%	358.128.645,00	6,95%	424.207.337,00	7,92%	373.205.668,00	6,21%	1.504.818.292,00
TOTALE GENERALE SPESA	5.736.970.091,00	100,00%	5.154.927.346,00	100,00%	5.352.990.441,00	100,00%	6.008.050.338,00	100,00%	

Tabella n. 3.46 : Analisi FUNZIONALE della SPESA CORRENTE –IMPEGNI- (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI
	impegni	inc. % sul tot spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	
amministrazione, gestione e controllo	702.935.105,00	23,03%	12,25%	763.177.121,00	25,02%	14,80%	752.829.704,00	25,38%	14,06%	775.745.901,00	24,21%	12,91%	2.994.687.832,15
giustizia	2.643.763,00	0,09%	0,05%	2.888.369,00	0,09%	0,06%	2.964.821,00	0,10%	0,06%	3.094.152,00	0,10%	0,05%	11.591.105,00
polizia locale	307.840.279,00	10,09%	5,37%	330.061.461,00	10,82%	6,40%	304.592.149,00	10,27%	5,69%	342.316.214,00	10,68%	5,70%	1.284.810.103,49
istruzione pubblica	400.043.490,00	13,11%	6,97%	422.060.708,00	13,84%	8,19%	422.880.267,00	14,26%	7,90%	445.093.593,00	13,89%	7,41%	1.690.078.058,64
cultura e beni culturali	135.795.674,00	4,45%	2,37%	148.519.526,00	4,87%	2,88%	151.348.954,00	5,10%	2,83%	163.062.469,00	5,09%	2,71%	598.726.623,22
settore sportivo e ricreativo	8.753.186,00	0,29%	0,15%	8.702.932,00	0,29%	0,17%	11.770.668,00	0,40%	0,22%	12.638.965,00	0,39%	0,21%	41.865.751,02
campo turistico	8.265.647,00	0,27%	0,14%	10.203.335,00	0,33%	0,20%	9.985.240,00	0,34%	0,19%	9.151.658,00	0,29%	0,15%	37.605.880,01
campo della viabilità e dei trasporti	812.100.291,00	26,61%	14,16%	558.087.358,00	18,30%	10,83%	587.712.690,00	19,82%	10,98%	601.144.041,00	18,76%	10,01%	2.559.044.381,01
gestione del territorio e dell'ambiente	204.113.131,00	6,69%	3,56%	278.067.715,00	9,12%	5,39%	212.817.271,00	7,18%	3,98%	262.503.278,00	8,19%	4,37%	957.501.395,36
settore sociale	424.924.948,00	13,92%	7,41%	482.618.047,00	15,82%	9,36%	465.557.465,00	15,70%	8,70%	542.814.541,00	16,94%	9,03%	1.915.915.001,71
campo dello sviluppo economico	34.161.526,00	1,12%	0,60%	35.627.358,00	1,17%	0,69%	36.828.116,00	1,24%	0,69%	38.456.259,00	1,20%	0,64%	145.073.259,06
servizi produttivi	10.306.396,00	0,34%	0,18%	10.247.262,00	0,34%	0,20%	6.573.876,00	0,22%	0,12%	7.938.966,00	0,25%	0,13%	35.066.500,01
TOTALE spesa corrente	3.051.883.436,00	100,00%	53,20%	3.050.261.192,00	100,00%	59,17%	2.965.861.221,00	100,00%	55,41%	3.203.960.037,00	100,00%	53,33%	
TOTALE GENERALE SPESA	5.736.970.091,00	-	100,00%	5.154.927.346,00	-	100,00%	5.352.990.441,00	-	100,00%	6.008.050.338,00	-	100,00%	

Tabella n. 3.47 : Analisi FUNZIONALE della SPESA c/CAPITALE –IMPEGNI - (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI
	impegni	inc. % sul tot. spesa in c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa in c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa in c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	impegni	inc. % sul tot. spesa in c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	
amministrazione, gestione e controllo	144.384.801,00	8,08%	2,52%	153.628.213,00	12,29%	2,98%	73.756.101,00	5,52%	1,38%	464.890.837,00	20,83%	7,74%	836.659.952,33
giustizia	366.862,00	0,02%	0,01%	50.000,00	0,00%	0,00%	50.000,00	0,00%	0,00%	50.000,00	0,00%	0,00%	516.862,00
polizia locale	3.139.000,00	0,18%	0,05%	3.249.000,00	0,26%	0,06%	2.713.618,00	0,20%	0,05%	740.721,00	0,03%	0,01%	9.842.339,01
istruzione pubblica	89.345.981,00	5,00%	1,56%	66.303.494,00	5,31%	1,29%	17.119.323,00	1,28%	0,32%	23.359.613,00	1,05%	0,39%	196.128.411,15
cultura e beni culturali	32.499.451,00	1,82%	0,57%	26.400.333,00	2,11%	0,51%	21.247.240,00	1,59%	0,40%	11.381.651,00	0,51%	0,19%	91.528.675,07
settore sportivo e ricreativo	4.161.243,00	0,23%	0,07%	7.890.203,00	0,63%	0,15%	8.810.055,00	0,66%	0,16%	1.579.707,00	0,07%	0,03%	22.441.208,02
campo turistico	199.895,00	0,01%	0,00%	100.000,00	0,01%	0,00%	120.000,00	0,01%	0,00%	789.895,00	0,04%	0,01%	1.209.790,00
campo della viabilità e dei trasporti	961.011.723,00	53,79%	16,75%	610.717.195,00	48,87%	11,85%	923.753.819,00	69,07%	17,26%	1.376.117.787,00	61,66%	22,90%	3.871.600.526,18
gestione del territorio e dell'ambiente	491.794.907,00	27,53%	8,57%	324.263.921,00	25,95%	6,29%	260.793.601,00	19,50%	4,87%	323.712.840,00	14,50%	5,39%	1.400.565.269,93
settore sociale	46.549.238,00	2,61%	0,81%	50.682.811,00	4,06%	0,98%	25.679.826,00	1,92%	0,48%	22.829.581,00	1,02%	0,38%	145.741.456,11
campo dello sviluppo economico	12.087.120,00	0,68%	0,21%	1.314.042,00	0,11%	0,03%	2.970.893,00	0,22%	0,06%	1.975.054,00	0,09%	0,03%	18.347.109,01
servizi produttivi	902.692,00	0,05%	0,02%	5.118.000,00	0,41%	0,10%	317.952,00	0,02%	0,01%	4.525.046,00	0,20%	0,08%	10.863.690,01
TOTALE spesa in c/capitale	1.786.442.913,00	100,00%	31,14%	1.249.717.212,00	100,00%	24,24%	1.337.332.428,00	100,00%	24,98%	2.231.952.732,00	100,00%	37,15%	
TOTALE GENERALE SPESA	5.736.970.091,00	-	100,00%	5.154.927.346,00	-	100,00%	5.352.990.441,00	-	100,00%	6.008.050.338,00	-	100,00%	

Tabella n. 3.48 : Analisi FUNZIONALE del TOTALE della SPESA –PAGAMENTI c/competenza - (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI	Inc. % sul totale
	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente e c/capitale	inc. % sul tot GENERALE		
amministrazione, gestione e controllo	483.081.702	18,72%	14,21%	496.169.480	19,72%	15,38%	512.974.710	20,28%	15,08%	871.655.809	23,60%	20,95%	2.363.881.701	16,66%
giustizia	1.730.260	0,07%	0,05%	1.866.451	0,07%	0,06%	1.703.224	0,07%	0,05%	2.247.199	0,06%	0,05%	7.547.134	0,05%
polizia locale	249.445.035	9,67%	7,34%	267.407.145	10,63%	8,29%	259.319.012	10,25%	7,62%	292.574.995	7,92%	7,03%	1.068.746.187	7,53%
istruzione pubblica	291.226.139	11,29%	8,57%	296.539.415	11,79%	9,19%	296.461.441	11,72%	8,71%	326.888.652	8,85%	7,86%	1.211.115.647	8,54%
cultura e beni culturali	113.200.744	4,39%	3,33%	128.017.133	5,09%	3,97%	124.336.954	4,92%	3,66%	135.487.928	3,67%	3,26%	501.042.759	3,53%
settore sportivo e ricreativo	5.716.975	0,22%	0,17%	6.101.637	0,24%	0,19%	7.919.622	0,31%	0,23%	8.316.394	0,23%	0,20%	28.054.628	0,20%
campo turistico	5.649.839	0,22%	0,17%	6.870.270	0,27%	0,21%	7.156.770	0,28%	0,21%	7.843.737	0,21%	0,19%	27.520.616	0,19%
campo della viabilità e dei trasporti	765.830.358	29,68%	22,53%	688.885.103	27,39%	21,35%	733.397.861	29,00%	21,56%	1.286.996.226	34,84%	30,94%	3.475.109.548	24,49%
gestione del territorio e dell'ambiente	342.685.197	13,28%	10,08%	279.102.953	11,10%	8,65%	242.447.858	9,59%	7,13%	379.192.132	10,27%	9,12%	1.243.428.140	8,76%
settore sociale	294.267.754	11,40%	8,66%	316.939.236	12,60%	9,82%	315.607.262	12,48%	9,28%	353.944.778	9,58%	8,51%	1.280.759.030	9,03%
campo dello sviluppo economico	23.579.315	0,91%	0,69%	24.045.914	0,96%	0,75%	24.066.465	0,95%	0,71%	24.390.754	0,66%	0,59%	96.082.448	0,68%
servizi produttivi	3.936.672	0,15%	0,12%	3.495.134	0,14%	0,11%	3.616.619	0,14%	0,11%	4.064.985	0,11%	0,10%	15.113.410	0,11%
TOTALE spesa corrente + c/capitale	2.580.349.990	100,00%	75,90%	2.515.439.871	100,00%	77,96%	2.529.007.798	100,00%	74,34%	3.693.603.589	100,00%	88,79%	11.318.401.248	79,78%
TOTALE GENERALE SPESA	3.399.834.765	-	100,00%	3.226.422.695	-	100,00%	3.401.818.959	-	100,00%	4.159.745.971	-	100,00%	14.187.822.390	100,00%

Tabella n. 3.49 : Analisi FUNZIONALE della SPESA CORRENTE –PAGAMENTI c/competenza - (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI
	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa corrente	inc. % sul tot GENERALE	
amministrazione, gestione e controllo	466.873.885	20,85%	13,73%	480.090.819	24,07%	14,88%	487.617.450	24,94%	14,33%	494.706.461	22,83%	11,89%	1.929.288.615
giustizia	1.685.656	0,08%	0,05%	1.832.253	0,09%	0,06%	1.703.224	0,09%	0,05%	2.245.608	0,10%	0,05%	7.466.741
polizia locale	249.377.060	11,14%	7,33%	267.391.969	13,41%	8,29%	258.772.616	13,24%	7,61%	292.434.196	13,49%	7,03%	1.067.975.841
istruzione pubblica	290.762.052	12,99%	8,55%	295.009.719	14,79%	9,14%	292.104.632	14,94%	8,59%	315.256.096	14,55%	7,58%	1.193.132.499
cultura e beni culturali	111.601.443	4,98%	3,28%	120.090.114	6,02%	3,72%	117.609.923	6,02%	3,46%	129.941.952	6,00%	3,12%	479.243.432
settore sportivo e ricreativo	5.661.342	0,25%	0,17%	6.085.517	0,31%	0,19%	7.640.253	0,39%	0,22%	8.019.328	0,37%	0,19%	27.406.440
campo turistico	5.639.795	0,25%	0,17%	6.870.270	0,34%	0,21%	7.142.384	0,37%	0,21%	7.753.842	0,36%	0,19%	27.406.291
campo della viabilità e dei trasporti	660.303.308	29,49%	19,42%	331.615.593	16,63%	10,28%	314.632.766	16,10%	9,25%	381.142.365	17,59%	9,16%	1.687.694.032
gestione del territorio e dell'ambiente	126.143.214	5,63%	3,71%	148.827.043	7,46%	4,61%	126.435.655	6,47%	3,72%	162.356.442	7,49%	3,90%	563.762.354
settore sociale	293.592.990	13,11%	8,64%	308.894.843	15,49%	9,57%	313.865.545	16,06%	9,23%	345.278.842	15,93%	8,30%	1.261.632.220
campo dello sviluppo economico	23.540.828	1,05%	0,69%	24.020.880	1,20%	0,74%	23.704.165	1,21%	0,70%	24.174.421	1,12%	0,58%	95.440.294
servizi produttivi	3.911.990	0,17%	0,12%	3.473.508	0,17%	0,11%	3.569.872	0,18%	0,10%	3.895.337	0,18%	0,09%	14.850.707
TOTALE spesa corrente	2.239.093.563	100,00%	65,86%	1.994.202.528	100,00%	61,81%	1.954.798.485	100,00%	57,46%	2.167.204.890	100,00%	52,10%	
TOTALE GENERALE SPESA	3.399.834.765	-	100,00%	3.226.422.695	-	100,00%	3.401.818.959	-	100,00%	4.159.745.971	-	100,00%	

Tabella n. 3.50 : Analisi FUNZIONALE della SPESA c/CAPITALE –PAGAMENTI c/competenza - (Anni 2004/2007)

FUNZIONI	2004			2005			2006			2007			TOTALI
	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	pagamenti c/competenza	inc. % sul tot. spesa c/capitale	inc. % sul tot GENERALE	
amministrazione, gestione e controllo	16.207.817	4,75%	0,48%	16.078.661	3,08%	0,50%	25.357.260	4,42%	0,75%	376.949.348	24,70%	9,06%	434.593.086
giustizia	44.604	0,01%	0,00%	34198	0,01%	0,00%	0	0,00%	0,00%	1.591	0,00%	0,00%	80.393
polizia locale	67.975	0,02%	0,00%	15176	0,00%	0,00%	546396	0,10%	0,02%	140.799	0,01%	0,00%	770.346
istruzione pubblica	464.087	0,14%	0,01%	1529696	0,29%	0,05%	4356809	0,76%	0,13%	11.632.556	0,76%	0,28%	17.983.148
cultura e beni culturali	1.599.301	0,47%	0,05%	7927019	1,52%	0,25%	6727031	1,17%	0,20%	5.545.976	0,36%	0,13%	21.799.327
settore sportivo e ricreativo	55.633	0,02%	0,00%	16120	0,00%	0,00%	279369	0,05%	0,01%	297.066	0,02%	0,01%	648.188
campo turistico	10.044	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	14386	0,00%	0,00%	89.895	0,01%	0,00%	114.325
campo della viabilità e dei trasporti	105.527.050	30,92%	3,10%	357269510	68,54%	11,07%	418765095	72,93%	12,31%	905.853.861	59,35%	21,78%	1.787.415.516
territorio e dell'ambiente	216.541.983	63,45%	6,37%	130275910	24,99%	4,04%	116012203	20,20%	3,41%	216.835.690	14,21%	5,21%	679.665.786
settore sociale	674.764	0,20%	0,02%	8044393	1,54%	0,25%	1741717	0,30%	0,05%	8.665.936	0,57%	0,21%	19.126.810
campo dello sviluppo economico	38.487	0,01%	0,00%	25034	0,00%	0,00%	362300	0,06%	0,01%	216.333	0,01%	0,01%	642.154
servizi produttivi	24.682	0,01%	0,00%	21626	0,00%	0,00%	46747	0,01%	0,00%	169.648	0,01%	0,00%	262.703
TOTALE spesa c/capitale	341.256.427	100,00%	10,04%	521.237.343	100,00%	16,16%	574.209.313	100,00%	16,88%	1.526.398.699	100,00%	36,69%	
TOTALE GENERALE SPESA	3.399.834.765	-	100,00%	3.226.422.695	-	100,00%	3.401.818.959	-	100,00%	4.159.745.971	-	100,00%	

2.3.6 I risultati di amministrazione: andamenti e valutazioni di attendibilità.

I risultati di amministrazione contabilizzati al termine di ciascuno degli esercizi considerati risentono delle riscontrate criticità nella gestione di riscossioni e pagamenti e presentano, perciò, tendenza decrementale progressiva.

Siffatto andamento, peraltro, non rispecchia la situazione reale.

In effetti, le operazioni di riaccertamento straordinarie avviate nel corso del 2008, in una con l'intervento di risanamento di cui all'art. 78 del d.l. 112/2008, hanno comportato la cancellazione di cospicui residui attivi aventi provenienza remota e quindi già stralciabili dal bilancio fin dal 2004.

La relativa eliminazione a tempo debito, pertanto, avrebbe evidenziato già all'epoca il profilarsi di una situazione molto meno solida di quella riportata nei consuntivi, cosa che quantomeno avrebbe evitato l'utilizzo di quote di avanzo inesistente per finanziare nuove spese correnti e presumibilmente spinto ad avviare una seria attività di riqualificazione della spesa, per renderla meglio aderente ove possibile all'effettive capacità di copertura finanziaria espresse dalla contabilità.

In proposito, avvalendosi dei dati forniti dagli organi di revisione nell'ambito dei questionari trasmessi alla Corte ai sensi dell'art.1, comma 166 della legge n. 266/2005, nella stesura originaria della presente relazione si era ritenuto di proporre una ricostruzione simulata, "ora per allora", dei residui attivi che al termine di ciascuno degli esercizi considerati - in base al solo parametro oggettivo della vetustà superiore al quinquennio, comunemente utilizzato per commisurare i rischi di inesigibilità - avrebbero potuto formare oggetto di espunzione dal conto del bilancio, con significativa incidenza sul ricalcolo dei risultati di amministrazione effettivi rispetto a quelli prospettati, a suo tempo, nei conti⁵⁹.

E' bene precisare in proposito, che l'entità di dette poste presentava una singolare e tendenziale coincidenza con l'entità dei crediti che, ad avviso degli

⁵⁹ Si riporta tale originaria formulazione:

ANNO	Risultato amm. al 31/12 (a)	Entità residui attivi computati (b)	Entità residui attivi anteriori al quinquennio (c)	Entità dei residui attivi ricalcolati (b-c)
2004	1.014.094.288	6.090.761.163	-	6.090.761.163
2005	1.000.164.785	6.181.630.516	945.744.130	5.235.886.386
2006	955.995.844	6.370.402.212	1.534.625.907	4.835.776.305
2007	427.769.119	5.457.045.565	1.080.021.105	4.377.024.460
2008 *	699.536.048	5.773.812.000	190.451.000	5.583.361.000

*nel 2008 la revisione straordinaria dei residui ha prodotto cancellazioni dei residui attivi per complessivi euro 1.080.068.620, un importo appena superiore ai residui anteriori al quinquennio 2007, nonché lo spostamento di una rilevante quota di residui passivi vetusti sulla gestione commissariale. Il dato relativo al consuntivo 2008, perciò, non è significativo.

ispettori della Ragioneria Generale dello Stato⁶⁰, apparivano al 31/12/2007 di dubbia esigibilità o comunque di incerto realizzo, ripartiti per anni di provenienza.

In proposito, l'Amministrazione comunale, richiamando gli esiti della ricognizione straordinaria effettuata già ai fini della redazione del rendiconto dell'esercizio 2007, ha contestato detta ricostruzione sostenendo che il solo criterio della vetustà non può essere con successo applicato "in una realtà eterogenea come quella del Comune di Roma".

In base a tale assunto, ha fornito il diverso prospetto sotto riportato, contenente l'esposizione della sola quota di residui cancellati aventi la detta vetustà.

Tabella n. 3.51: Raffronto fra risultato di amministrazione e residui attivi non realizzabili e cancellati nel 2007. (Anni 2004/2007)

ANNO	Risultato amm. al 31/12 (a)	Entità residui attivi computati (b)	Entità residui attivi, cancellati nel 2007, anteriori al quinquennio (c)	Entità dei residui attivi ricalcolati (b-c)
2004	1.014.094.288	6.090.761.163	-457.625.578	5.633.135.585
2005	1.000.164.785	6.181.630.516	-63.734.717	6.117.895.799
2006	955.995.844	6.370.402.212	-76.236.863	6.294.165.349
2007	427.769.119	5.457.045.565	597.597.158	6.054.642.723

Si tratta, peraltro, di dati non comprensivi delle cancellazioni legate ad altre cause di dubbia esigibilità, pure dichiaratamente disposte, nonché delle partite non cancellate ma per ammissione esplicita della stessa Amministrazione "difficilmente riscuotibili nel prossimo triennio"⁶¹ e perciò quasi certamente in predicato di prossime cancellazioni. Essi, comunque, pure se per costruzione inferiori al complesso delle poste attive "claudicanti", confermano ugualmente nella sostanza le valutazioni originarie che seguono.

Parallelamente, al termine di ciascun esercizio risultavano largamente sottostimati i residui passivi per la presenza di debiti assunti senza rispettare le procedure contabili e per la stessa esistenza di oneri latenti da contenzioso a fronte dei quali l'Amministrazione non ha mai proceduto a disporre di alcuna forma di accantonamento prudenziale.

Sul primo dei fenomeni indicati ci si è già soffermati in precedenza, sul secondo si rinvia alle osservazioni specifiche contenute nella parte V del presente

⁶⁰ Vedasi "Rapporto sulla situazione finanziaria del Comune di Roma" rilevata al 27 maggio 2008, redatto dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale di Finanza - Servizi ispettivi di Finanza pubblica - settore V.

⁶¹ Vedasi Relazione al rendiconto della gestione 2007 - Analisi dei residui.

referto. Interessa, tuttavia, qui sottolineare come entrambi incidano sulla attendibilità dei risultati di amministrazione contabilizzati al termine di ciascun esercizio.

Non essendo disponibile un'analisi per annualità, si è ritenuto di proporre la seguente ricostruzione che rileva come debiti gravanti su ciascuno degli esercizi considerati quelli ammessi a riconoscimento nell'esercizio successivo, ciò nel presupposto che secondo le regole legate ai principi contabili i riconoscimenti vanno effettuati immediatamente dopo l'emersione della passività non contabilizzata correttamente. Ovviamente, la situazione così ricostruita è approssimata per difetto con riguardo agli anni 2004-2006, in quanto limitata alle sole passività maturate effettivamente riconosciute, mentre assume carattere di esaustività solo con riguardo al 2007, anno nel quale la rilevazione delle passività sostanziali gravanti sull'Ente è stata fatta con carattere di reale completezza in connessione con le note esigenze di risanamento. Sul punto è significativo rilevare come nelle relazioni prodotte dagli organi di revisione per gli anni considerati è stata sempre esclusa l'esistenza di passività non rilevate in bilancio, dichiarazione smentita dai fatti.

Tabella n. 3.52: Raffronto fra risultato di amministrazione e residui passivi. (Anni 2004/2008)

Anno	Risultato di amm. al 31/12 (a)	Entità residui passivi computati (b)	D.F.b. ammessi a riconoscimento successivamente (c)	Entità dei residui passivi ricalcolati (b+c)
2004	1.014.094.288	6.362.576.065	49.209.980	6.411.786.045
2005	1.000.164.785	6.597.034.243	3.761.374	6.600.795.617
2006	955.995.844	6.368.593.048	11.688.482	6.380.281.530
2007	427.769.119	5.823.913.457	1.737.869.308	7.561.782.765
2008*	699.536.048	6.102.205.000	-	6.102.205.000

* nel corso del 2008 sono stati riconosciuti DFB riferiti ad esercizi precedenti da imputare alla gestione commissariale per euro **64.273.881,48** così distinti: euro 223.502,80 in parte corrente; euro 64.050.378,68 in parte capitale.

Il fenomeno che l'organo di revisione riferisce in massima parte dovuto a ricapitalizzazioni di società partecipate, merita autonomo approfondimento in relazione ai presupposti e alla natura di dette passività, nonché a tempi e modi della relativa emersione in contabilità.

Rettificando virtualmente ex post, pur con le indicate approssimazioni, i risultati di amministrazione sulla base della consistenza di attività e passività, rettificate sulla base della eliminazione dei residui attivi vetusti, nella consistenza indicata dall'Amministrazione in sede di contraddittorio e sopra riportata, e dell'incremento di quelli passivi successivamente riconosciuti con D.F.B., gravanti sull'Ente al termine di ciascun esercizio, si sarebbe avuta annualmente la situazione

contabile rappresentata nel prospetto che segue, sensibilmente diversa da quella ufficializzata nei conti⁶².

Tabella n. 3.53: Ricalcolo del risultato di amministrazione al 31/12. (Anni 2004/2008)

ANNO	Risultato amm. al 31/12 (a)	Residui attivi ricalcolati	Residui passivi ricalcolati	Fondo cassa al 31/12	Risultato di amministrazione ricalcolato
2004	1.014.094.288	5.633.135.585	6.411.786.045	1.285.909.190	507.258.730
2005	1.000.164.785	6.117.895.799	6.600.795.617	1.415.568.513	932.668.695
2006	955.995.844	6.294.165.349	6.380.281.530	954.186.681	868.070.500
2007	427.769.119	6.054.642.723	7.561.782.765	794.637.013	-712.503.029

⁶² Si precisa che la diversa ricostruzione effettuata originariamente dalla Corte e poi rettificata sulla base dei dati comunicati dall'Amministrazione, evidenziava scostamenti negativi di maggior rilievo dai dati ufficiali dei conti.

PARTE TERZA
(relatore Cons. Rosario Scalia)

Alcuni fenomeni gestionali di particolare rilievo

Capitolo I

Le passività latenti da contenzioso, con particolare riguardo ai fenomeni di occupazione acquisitiva di terreni.

3.1.1. La situazione dei debiti derivanti dal contenzioso del Comune con le diverse tipologie di creditori: un quadro d'insieme

Nel contesto della istituzionale attività di controllo sulla "sana gestione finanziaria", prevista dall'art. 7, c. 7, della legge n. 131/2003, la Sezione regionale di controllo per il Lazio, nel corso delle indagini effettuate, ha avuto modo di acquisire specifiche informazioni sulla situazione del contenzioso che vede il Comune di Roma nella parte di debitore nei riguardi di diverse tipologie di creditori.

A tal riguardo è stato sottoposto ad analisi il rapporto che l'Avvocatura Generale del Comune di Roma ha predisposto per la Gestione commissariale nell'autunno del 2008 con riferimento a circa 70.000 fascicoli giudiziari in trattazione alla data del 28 aprile dello stesso anno.

Nell'intento di corrispondere alle esigenze espresse di conoscibilità totale degli esiti (più o meno favorevoli) che ciascuna delle vicende giudiziarie attivate potrebbe avere e, per cui, appunto, il Comune potrebbe ritrovarsi a dover attivare la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, del d. lg.s. n. 267/2000 e s.m.i., l'Avvocatura Generale ha fornito i dati seguenti, articolando la sua risposta in tre elenchi informativi:

Elenco	Tipologia	Importo da riconoscere quale debito
1.	Cause di valore > 50.000	750.345.143,34
2.	Fattispecie di contenzioso ricorrente	86.651.047,40
3.	Cause residuali (< 50.000)	11.153.220,61
Totale cause passive		848.149.411,35

Fonte: Comune di Roma – Avvocatura Generale

a) Il complesso dei contenziosi aventi un valore superiore ai 50.000,00 euro.

Le notizie fornite per ciascuno dei contenziosi aperti (fascicolo) - sempre alla data del 28 aprile 2008 - comprendono la "prudenziale valutazione circa l'onere relativo alla eventuale passività finale".

In merito a tale ultimo aspetto, l'Avvocatura Generale dell'Ente ha ritenuto utile precisare che la "stima delle passività potenziali", curata da ciascun Avvocato titolare del fascicolo di causa, è stata ricondotta alla sfera degli opinamenti non supportati da certezza, né incontrovertibili né tanto meno scientifici.

Si è osservato - sempre da parte dell'Avvocatura Generale - come il Codice deontologico forense, all'art. 40 (Obbligo di informazione), nel testo approvato dal Consiglio Nazionale Forense il 17 aprile 1997, e, poi, modificato il 27 gennaio 2006, imponga agli Avvocati, quando ne sono richiesti, di informare la parte assistita "in ordine alle previsioni di massima inerenti alla durata ed ai costi presumibili del processo".

Nel caso di specie, si è richiesto all'Avvocatura di esprimersi in ordine alla "quantificazione economica della pretesa fatta valere in giudizio", secondo l'"*id quod plerumque accidit*", dato che occorreva capire, naturalmente con un certo grado di approssimazione alla realtà così delineata, quali criticità finanziarie avrebbe potuto sopportare il bilancio comunale nel medio-lungo periodo.

Ecco perché correttamente l'Avvocatura ha calibrato i diversi contenziosi trattati secondo un maggior/minore grado di rischio di soccombenza che caratterizza, alla fine, ciascuno di essi.

Tra i rischi di soccombenza, non viene in evidenza nel sottoelencato schema quello "certo".

Rischio	Fascicoli	Valore	Passività
Possibile	347	398.581.470,50	254.030.809,16
Probabile	472	336.745.446,46	623.329.738,76
Remoto	267	599.181.551,84	260.580.707,03
Totale	1086	1.334.508.468,80	1.137.941.254,95

Fonte: Comune di Roma - Avvocatura Generale.

Ed è proprio il rischio "certo" quello che caratterizza 363 cause le quali appartengono alle seguenti categorie di contenzioso:

- a) espropriazioni;
- b) accessione invertita;
- c) acquisizioni usurpative/appropriative.

L'Avvocatura Generale, a tal riguardo, fa presente che i richiamati 363 giudizi pendenti ammontano a € 519.179.874,12, presso ogni grado di giudizio, sia nazionale che internazionale (Corte europea dei diritti dell'uomo).

b) Il complesso dei contenziosi avente natura ricorrente.

Secondo l'Avvocatura Generale – oltre al complesso delle cause di cui al precedente punto a) – ve ne sono altre che riguardano o procedimenti giudiziari che prescindono da decisioni della Pubblica Amministrazione oppure quelli tesi a perseguire il cosiddetto "bene della vita".

A tal fine, lo stesso Organo dell'Ente ha ritenuto di quantificare la passività presunta, da porre a carico del bilancio pubblico riferibile a tal gruppo di contenziosi, in Euro 86.651.047,40.

c) Il complesso dei contenziosi aventi natura residuale ("50.000" euro)

In tale gruppo di contenziosi l'Avvocatura Generale ha ritenuto di far rientrare quelle cause il cui valore individuale è stato indicato non inferiore a 50.000 euro.

A tal riguardo, le passività presunte per questa tipologia di causa sono state quantificate in Euro 11.153.220,61.

A fronte, comunque, del complesso dei debiti analizzati, dei quali sono state calcolate le passività presunte, l'Avvocatura Generale ha anche fornito i dati relativi agli esiti di cause nelle quali il Comune ritiene di avere adeguate chances di vittoria (cause attive).

In tal caso la massa attiva ammonterebbe, secondo indicazioni prudenziali concernenti l'esito finale favorevole, a Euro 72.848.771,31.

Tipologia di contenzioso ricorrente

n.	Fattispecie
1.	Controversie da sanzioni pecuniarie
1.1	Codice della strada
1.2	Regolamenti comunali/Cavi stradali
1.3	Ricorso Cass.ne
1.4	Commercio
1.5	Ipoteca
1.6	Ambiente
1.7	Fermo
1.8	Altro
2.	Pignoramenti
3.	Commercio/AA.PP.
3.1	D.I.A./Dinieghi/Autorizzazioni
3.2	Occupazione suolo pubblico
3.3	AA.PP.
3.4	Atti di disciplina
3.5	Altro
4.	Danni da patrimonio
4.1	Alloggi
4.2	Strade
4.3	Autotutela
4.4	Altro
5.	Attività edilizia
5.1	Abusivismo edilizio
5.2	Rilascio annullamento o diniego titoli edilizi anche in sanatoria
5.3	Manutenzione edifici/opere in danno
5.4	Altro
6.	Controversie da lavoro dipendente
6.1	Assunzioni
6.2	Trattamento economico
6.3	Disciplina
7	Canoni
7.1	COSAP
7.2	Pubblicità
7.3	Altro

Fonte: Comune di Roma – Avvocatura Generale dello Stato.

Così che la situazione del contenzioso gestito dall'Avvocatura Generale, alla data del 28 aprile 2008, si trova riassunta nella scheda seguente:

elenco 1 – CAUSE > 50.000,00 Euro	750.345.143,34
elenco 2 – CONTENZIOSO RICORRENTE	86.651.047,40
elenco 3 – CAUSE RESIDUALI	11.153.220,61
Totale Cause passive	
848.149.411,35	
elenco 4 – CAUSE ATTIVE	- 72.848.771,31
Totale Contenzioso inserito nella gestione Commissariale	
	775.300.640,04

Fonte: Comune di Roma – Avvocatura Generale

3.1.2. L'individuazione della passività certa nell'analisi sul contenzioso fatta dall'Avvocatura Generale del Comune di Roma.

Come si è avuto modo di sottolineare, nell'ambito delle cause con valore individuale superiore a 50.000,00 euro, ben 363 cause, su un totale di 1.086, ricadono in materia espropriativa e, quindi, tutte si riconnettono alla gestione che il Comune di Roma, da vari decenni, ha fatto del proprio territorio e, in particolare, dei suoli che, per ragioni più o meno legate allo sviluppo edilizio, hanno formato oggetto di ablazione ai sensi della normativa vigente in tale campo.

Da qui la necessità di fornire una spiegazione al Consiglio Comunale, oggi denominato Assemblea capitolina, sul modo in cui l'Avvocatura Generale sia pervenuta, di conseguenza, a quantificare in 519.179.874,12 il debito, che potrebbe derivare dalla conclusione, che si potrebbe attivare (avendo le relative risorse disponibili), del contenzioso in atto.

Si tratta, quindi, di valutare ogni elemento utile al fine di comprendere il comportamento sinora tenuto dall'Esecutivo sull'intera vicenda (e, in particolare, se l'Amministrazione, risultando consapevolmente informata delle conseguenze che derivano dall'orientamento giurisprudenziale consolidato dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo dal maggio 2000 in tema di risarcimento del danno in tale campo, avrebbe dovuto/potuto assumere misure a protezione/contenimento del rischio specifico).

In sostanza, ciò che qui interessa – ai fini della valutazione in ordine alle scelte, più o meno rispondenti al principio di prudenza che dovrebbe improntare l'attività di gestione del pubblico denaro, che gli Esecutivi precedenti a quello insediatosi il 28 aprile 2008 – è se, a copertura di tali esborsi qualificati certi, si siano individuati, a tempo debito, ragionevoli sistemi di copertura (e tale avrebbe potuto essere, ad es., la creazione di un Fondo di rischi).

In ogni caso, ciò che interessa ai cittadini/azionisti è di capire, appunto, se era ragionevole immaginare il ricorso ad alcuni sistemi di copertura (accumulo nel tempo di risorse finanziarie ad hoc), così evitandosi nel tempo probabili situazioni di squilibrio, risultando,peraltro, evidente che si sarebbe dovuto addossare alle generazioni che hanno goduto della positività della scelta fatta (espropriazione) il carico necessario delle imposte, e non alle generazioni successive a quelle in cui la vicenda ablatoria si è verificata.

E ciò nell'intento di creare un equilibrio nel tempo del costo delle scelte politiche effettuate.

D'altra parte, non volendo fornire un giudizio "tranchant" sulla vicenda all'esame, è utile effettuare qualche riflessione su come si sia pervenuti alla decisione storica, nel 2000, della Corte europea dei diritti dell'uomo.

Ne consegue la necessità di ristabilire i giusti termini della questione, ricostruendo i diversi passaggi storici e la qualità degli interventi normativi del Parlamento nella materia espropriativa e, in particolare, in ordine al sistema di remunerazione del suolo di proprietà privata sottoposto a procedimento ablativo da parte dell'Ente Locale per ragioni di interesse pubblico.

Nei paragrafi successivi, dopo aver delineato in sintesi l'evoluzione normativa nella materia, si prenderanno in considerazione alcuni istituti giuridici che – come si avrà modo di osservare – subiranno nel tempo una qualificazione specifica da parte della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, per essere, poi, a distanza di anni, travolti, nel 2000, dall'intervento del giudice comunitario, il quale si è dimostrato interessato a sostenere la tutela piena della proprietà privata, nel caso di specie sotto il profilo della giusta remunerazione del suolo su cui i poteri pubblici hanno esercitato poteri ablatori.

3.1.3. L'evoluzione legislativa e giurisprudenziale delle norme in materia espropriativa

Per complessità del tema per gli effetti gravosi che ne sono conseguiti sulle finanze di molti enti locali, converrà esporre, almeno a grandi linee, l'altalenante normativo e giurisprudenziale, sia nazionale che comunitario, in materia di indennità di espropriazione per pubblica utilità.

Come è noto, per lungo tempo l'espropriazione per pubblica utilità è stata regolata dalla legge del 25 giugno 1865, n. 2359, approvata sotto la vigenza dello Statuto Albertino.

A tal riguardo, l'art. 29 dello Statuto prevedeva una piena tutela del diritto di proprietà, affermandone l'*inviolabilità*.

Tuttavia, in casi *legalmente accertati* ne era consentita la limitazione a fronte di una giusta *indennità*.

L'art 39 della legge n. 2359/1865, in ossequio al disposto normativo testé richiamato, stabiliva che la giusta indennità corrispondeva al "... *giusto prezzo che a giudizio dei periti avrebbe avuto l'immobile in una libera contrattazione di compravendita....*". Secondo la norma richiamata, dunque, l'espropriante avrebbe dovuto corrispondere al privato un'indennità pari al valore di mercato del bene al momento dell'esproprio.

Tale è stato il principio generale che ha retto l'istituto dell' indennità di espropriazione sostanzialmente fino agli anni '60 del XX secolo, con la sola eccezione della legge del 15 gennaio 1885, n. 2892 (cd." legge di Napoli") secondo la quale (articolo 13) al soggetto espropriato doveva essere corrisposta una somma pari alla media tra il valore venale dell'immobile ed i fitti coarcevati del decennio precedente all'esproprio.

Sta di fatto che il criterio dettato dall'art. 39 della legge n. 2359/1865 è stato espressamente richiamato dai provvedimenti legislativi adottati nell'immediato dopoguerra per lo sviluppo edilizio.

Soltanto con la legge 18 aprile 1962, n.167(relativa agli espropri per la realizzazione dei Piani di Zona per l'Edilizia Economica e Popolare), il legislatore nazionale introduceva le prime deroghe al criterio del valore venale ed iniziava, quindi, una fase di incertezza legislativa, che sarebbe durata fino alla Legge Finanziaria 24 dicembre 2007, n. 244.

Infatti, l'art. 12 della legge n. 359/92 precisava che al privato doveva essere corrisposta una somma pari al valore venale dell'area nei due anni antecedenti all'adozione del P.E.E.P da parte del Comune espropriante.

Dopo solo tre anni dall'entrata in vigore della suddetta legge, l'art. 12- che determinava il criterio indennitario - è stato dichiarato incostituzionale con la sentenza n. 22 del 9 aprile 1965.

Al fine di colmare la lacuna normativa, con l'art. 1 della legge 21 luglio 1965, n. 904, il legislatore nazionale decise di tornare ai criteri dettati dall'art 13 della legge per il risarcimento della città di Napoli.

Si trattava, peraltro, di leggi speciali, applicabili soltanto ad espropri finalizzati all'edilizia popolare, che non intaccavano il principio generale della legge del 1865.

Soltanto con la legge 22 ottobre 1971, n. 865, conosciuta come " legge sulla casa", venivano apportate modifiche sostanziali al criterio di determinazione dell'indennità di espropriazione.

L'articolo 16, infatti, stabiliva che tale indennità fosse commisurata al valore agricolo medio dell'area così come annualmente stabilito dall'U.T.E., con dei correttivi a seconda che si trattasse di aree agricole, ovvero comprese nei centri abitati (comma 4) o edificate/urbanizzate (comma 5).

Con l'art 4 del D.L. 2 maggio 1974, n. 247 del 1974, le norme relative alla determinazione dell'indennità di esproprio contenute nella legge 865/1971 sono

state estese a tutte le espropriazioni preordinate alla realizzazione di opere pubbliche.

Sia la legge del 1971 che quella del 1974 sono state oggetto di innumerevoli eccezioni di incostituzionalità.

Nel tentativo di evitare una pronuncia di incostituzionalità, il legislatore con la legge 28 gennaio 1977, n. 10, ha aumentato l'entità dell'indennizzo. Anche avverso tale atto normativo sono state sollevate eccezioni di incostituzionalità.

Con la sentenza n. 5 del 1980, la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale la normativa relativa alla determinazione dell'indennità di espropriazione e cioè:

- a) l'art. 16, comma 5, 6 e 7, della L. 22 ottobre 1971, n. 865, come modificata dall'art. 14, l. 28 gennaio 1977, n. 10, che, adottando il valore agricolo medio come criterio per l'indennità di esproprio, prescinde dalle caratteristiche del bene da espropriare e porta ad irragionevoli trattamenti differenziati di situazioni sostanzialmente omogenee;
- b) l'art. 19, comma 1, legge 28 gennaio 1977, n. 10 e l'art 20, comma 3, legge 22 ottobre 1971 n. 865, come modificato dall'art. 14 legge 28 gennaio 1977 n. 10, che prevede l'applicazione delle stesse norme per la determinazione dell'indennità di occupazione d'urgenza;
- c) l'articolo unico della legge 27 giugno 1974 n. 274 nella parte in cui, convertendo in legge, con modificazioni, il d.l. 2 maggio 1974, n. 115, ne modifica l'art. 4, estendendo l'applicazione delle disposizioni dell'art. 16, comma 5, 6 e 7 della legge 865 del 1971 a tutte le espropriazioni comunque preordinate alla realizzazione di opere o di interventi da parte dello Stato delle Regioni, della Provincia, dei Comuni o di altri Enti Pubblici o di diritto pubblico anche non territoriali.

A seguito di tale pronuncia, il legislatore è intervenuto nuovamente con la legge n. 385 del 1980 disponendo che la somma determinata seguendo i criteri introdotti dalla legge n. 10/77 fosse corrisposta al privato a titolo di acconto, fino all'approvazione di una nuova normativa.

Ma con la sentenza 19/7/1983 n. 223 anche tale innovazione legislativa è stata dichiarata incostituzionale dal giudice delle leggi.

Successivamente alla suddetta pronuncia, non è stata emanata approvata alcuna nuova disciplina, fino alla legge 8 agosto 1992, n. 359.

Da quanto sopra esposto emerge che il quadro normativo di quegli anni è stato della massima incertezza atteso che gli interventi del giudice delle leggi avevano riguardato solo alcune delle disposizioni contenute nella legge 865 del 1971, sicché non esisteva più un unico testo legislativo in grado di disciplinare interamente l'istituto dell'espropriazione per pubblica utilità, bensì una congerie di norme sparse in testi legislativi sopravvissuti all'intervento nomofilattico della Corte Costituzionale.

Sostanzialmente, non esisteva certezza se dovessero essere applicate alcune delle norme della legge n. 2359 del 1865 ovvero le norme delle leggi successive non travolte dell'intervento della Corte Costituzionale.

Inoltre, in tema di determinazione dell'indennità, occorre scegliere se applicare il criterio del valore venale ovvero attendere gli ulteriori interventi legislativi, sempre annunciati dal Legislatore, che avrebbe introdotto (come poi, in effetti, è accaduto) criteri diversi che avrebbero determinato indennità di importo inferiore.

Tale situazione ha comportato la pratica impossibilità, per gli Enti esproprianti, di portare a termine i procedimenti espropriativi.

In questo contesto di incertezza, si inserisce la pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione 26 febbraio 1983 n. 1264, con la quale è stato introdotto un nuovo istituto: l'occupazione acquisitiva.

Secondo tale sentenza nell'ipotesi in cui la Pubblica Amministrazione, ovvero un suo concessionario, in pendenza di una valida dichiarazione di pubblica utilità, occupi un fondo privato per realizzarvi un'opera pubblica e tale occupazione risulti illegittima per la mancanza del provvedimento autorizzativo, originaria o sopravvenuta, ovvero per la scadenza dei termini in esso previsti, la radicale trasformazione del fondo con irreversibile sua destinazione alla realizzazione dell'opera pubblica, comporta l'estinzione del diritto di proprietà del privato ed il contestuale acquisto a titolo originario in capo al soggetto espropriante.

Tale fatto illecito abilita il proprietario originario ad adire il Giudice Ordinario entro cinque anni dal momento in cui si è realizzata la irreversibile trasformazione per ottenere la condanna dell'ente espropriante al risarcimento del danno in misura pari al valore che il fondo aveva a quel momento, con la rivalutazione fino al giorno della liquidazione. Con l'ulteriore conseguenza che " *un provvedimento di espropriazione del fondo per la pubblica utilità, intervenuto successivamente a tale momento, deve considerarsi del tutto privo di rilevanza...* "

Soltanto dopo oltre un decennio, e precisamente con la legge 8 agosto 1992, n. 359, in sede di conversione del D.L. 11 luglio 1992, n. 333, fu inserito

l'art. 5 bis, contenente una diversa disciplina per la determinazione dell'indennità di espropriazione.

Tale norma fu concepita come provvisoria e sarebbe rimasta in vigore ...
"fino all'emanazione di una disciplina per tutte le espropriazioni..."

La norma in esame prevedeva l'applicazione dei criteri di cui all'art 13 della legge n. 2892 del 1885 ai fini della determinazione dell'indennità di espropriazione per le aree edificabili (media tra valore venale e fitti coacervati dell'ultimo decennio), sostituendo al secondo dei due elementi (i fitti coacervati) il reddito dominicale rivalutato, applicando una riduzione del 40%; per le aree agricole e quelle non edificabili, l'art 5 bis rinviava alle disposizioni contenute nel titolo II della legge n. 865 del 1971 e successive modificazioni.

Inoltre, al fine di fornire dei parametri per la liquidazione del danno da occupazione acquisitiva (di elaborazione giurisprudenziale), l'articolo 1, comma 65, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, ha stabilito che i criteri dettati dall'art 5 bis della legge 359 del 1992 dovevano essere utilizzati anche per la quantificazione del risarcimento del danno da occupazione appropriativa.

Anche questa innovazione non ha superato indenne il vaglio della Corte Costituzionale che, con la sentenza del 2 novembre 1995 n. 359, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 5 bis, comma 6, del decreto legge n 333/92 nella parte in cui applica, al risarcimento del danno da occupazione acquisitiva, i criteri di determinazione dell'indennità di espropriazione.

Per ovviare a tale ulteriore censura di incostituzionalità, l'art 3, comma 65, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, ha aggiunto all'art 5 bis il comma 7 bis con cui si è prevista che la liquidazione dei danni derivanti da occupazione acquisitiva verificatisi anteriormente al 30 settembre 1996, doveva essere effettuata secondo i criteri dettati dal primo comma dell' art. 5/bis, con l'esclusione della riduzione del 40%, ma incrementato del 10%.

Tale norma è stata portata, una prima volta, al vaglio della Corte Costituzionale che, con sentenza 30 aprile 1999 n. 148, l'ha ritenuta legittima.

A seguito di tale pronuncia, la questione relativa all'"accessione invertita" è stata sollevata con vari ricorsi di cittadini, anche dinanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo la quale, a partire dal maggio del 2000, con varie sentenze ha stabilito che l'istituto in questione è in contrasto con norme internazionali.

La materia degli espropri è stata, poi, regolata con il d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificato con d.lgs. 302/2002 (T.U. delle Espropriazioni).

L'entrata in vigore delle relative norme, come è noto, è stata fissata al 30 giugno 2003 (D.L. 20 giugno 2002, n. 122, art 3).

Il T. U richiamato aveva sostanzialmente confermato le presenti norme in materia di suoli edificabili sia in ordine all'ammontare dell'indennità di espropriazione (art. 37), sia in ordine all'ammontare del risarcimento del denaro per occupazione appropriativa (art 55).

Le citate disposizioni, peraltro, sono state nuovamente sottoposte al vaglio della Corte Costituzionale la quale, mutando avviso rispetto alle precedenti sentenze, le ha ritenute illegittime (sentenze n. 348 e 349 del 24/10/2007).

La *vacatio legis* è stata colmata dalla legge finanziaria dell'anno 2007 (24 dicembre 2007 n. 244) la quale, all'art. 2, commi 89 e 90, ha nuovamente reintrodotta il sistema del valore venale (da applicarsi anche ai giudizi in corso), salvo una riduzione del 25% in caso di *"espropriazione finalizzata ad attuare interventi di riforma economico-sociale"*.

Per inciso, anche tale norma non è di univoca lettura e, di conseguenza, viene attualmente applicata in modo contrastante dai vari giudici del merito.

È da prevedere, quindi, che sul punto vi saranno ulteriori incertezze applicative fino ad un chiarimento da parte della Corte di Cassazione (con conseguenti difficoltà di previsioni di spesa futura).

Alla luce della ricostruzione fatta della complessa vicenda, la Sezione osserva che, la materia delle espropriazioni per pubblica utilità, in quanto oggetto di ripetuti interventi legislativi tesi a modificare la legge generale del 1865, a partire dalla legge n. 865/71, ha determinato una oggettiva situazione di incertezza sia in ordine all'individuazione delle norme procedurali sia, soprattutto, in ordine alla qualificazione dell'indennità di espropriazione (e di occupazione, alla prima strettamente connessa).

A ciò si è aggiunto, nel 1983, la creazione da parte della Corte di Cassazione, dell'istituto della "occupazione acquisitiva" che ha comportato la irrilevanza giuridica dei provvedimenti di espropriazione emessi successivamente alla data di irreversibile trasformazione delle aree a seguito della realizzazione dell'opera pubblica.

Questo stato di cose ha determinato – ad avviso della Sezione – la paralisi dell'attività dei soggetti esproprianti negli anni 1980-1992, atteso che non si è registrato alcun intervento normativo idoneo a colmare il vuoto lasciato dalle pronunce del Giudice delle leggi (in particolare sentenze n. 5/1980 e 223/1983).

Si tratta di una situazione della quale era ben cosciente il legislatore il quale, nel 1996, ha legislativamente recepito l'istituto della "occupazione acquisitiva" con l'aggiunta del comma 7 bis all'art 5 bis della legge 359 del 1992; norma che, però, dopo 15 anni di vigenza, è stata dichiarata incostituzionale in ordine ai criteri per il calcolo del risarcimento.

La vicenda sembra, per il momento, aver trovato una sua conclusione con la sentenza della Corte Costituzionale nn. 348 e 349 del 2007 e con l'intervento del Parlamento, con la legge n. 244/07.

Tuttavia, a ciò va aggiunta la giurisprudenza della Corte Europea, dei diritti dell'Uomo che, travalicando le norme nazionali, condanna lo Stato Italiano (per il quale, per legge, si rivale nei confronti degli Enti interessati) al pagamento di somme notevoli per occupazione acquisitive.

L'esposizione dell'orientamento giurisprudenziale di tale magistratura travalica i limiti della presente relazione, onde non è possibile darne conto in questa sede. Al riguardo, può solo affermarsi, che le decisioni assunte dall'Amministrazione, per l'entità dell'esborso di denaro alla quale sarà tenuta nel medio - lungo periodo, atteso anche il momento in cui è stato definito, cioè solo nel 2008, finirà col gravare, almeno in parte, sulle generazioni future.

Capitolo II

3.2.1. Il sistema di "governance" degli organismi partecipati e controllati

Come è noto, l'esercizio dei pubblici poteri può ben realizzarsi attraverso il ricorso a modelli organizzatori i più diversi tra loro e che lo stesso legislatore nazionale ha ritenuto necessario indicare, per gli Enti Locali, negli articoli da 112 a 120 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Ma ciò che interessa sottolineare in questa sede è un principio fondamentale: quello secondo cui l'Ente Locale nel perseguire gli obiettivi di legge – in relazione a quanto previsto dalla legislazione statale (aree di competenza fisse) e dalla legislazione regionale (aree di competenza variabili) – è tenuto al rispetto dal principio costituzionale di cui all'art. 97 Cost., cioè al principio del buon andamento, che si sostanzia nella riflessione secondo cui qualsiasi intervento pubblico – sia esso affidato in gestione alla c.d. "amministrazione diretta" sia esso affidato alla c.d. "amministrazione indiretta" – debba essere valutato alla luce non solo del parametro della legalità ma anche di quelli della efficienza, dell'efficacia e dell'economicità.

In ordine a tale ultimo parametro viene in evidenza la legislazione di base contenuta, al momento, nel d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, quale modificata, da ultimo, dal d.lgs. 27 ottobre 2009, n.150 (c.d. legge Brunetta), secondo cui le pubbliche amministrazioni debbono conformare la loro scelta – compresa quella relativa all'organizzazione – al metodo aziendalistico di misurazione dei prodotti (produttività gestionale) e di misurazione degli obiettivi di legge perseguiti (produttività istituzionale).

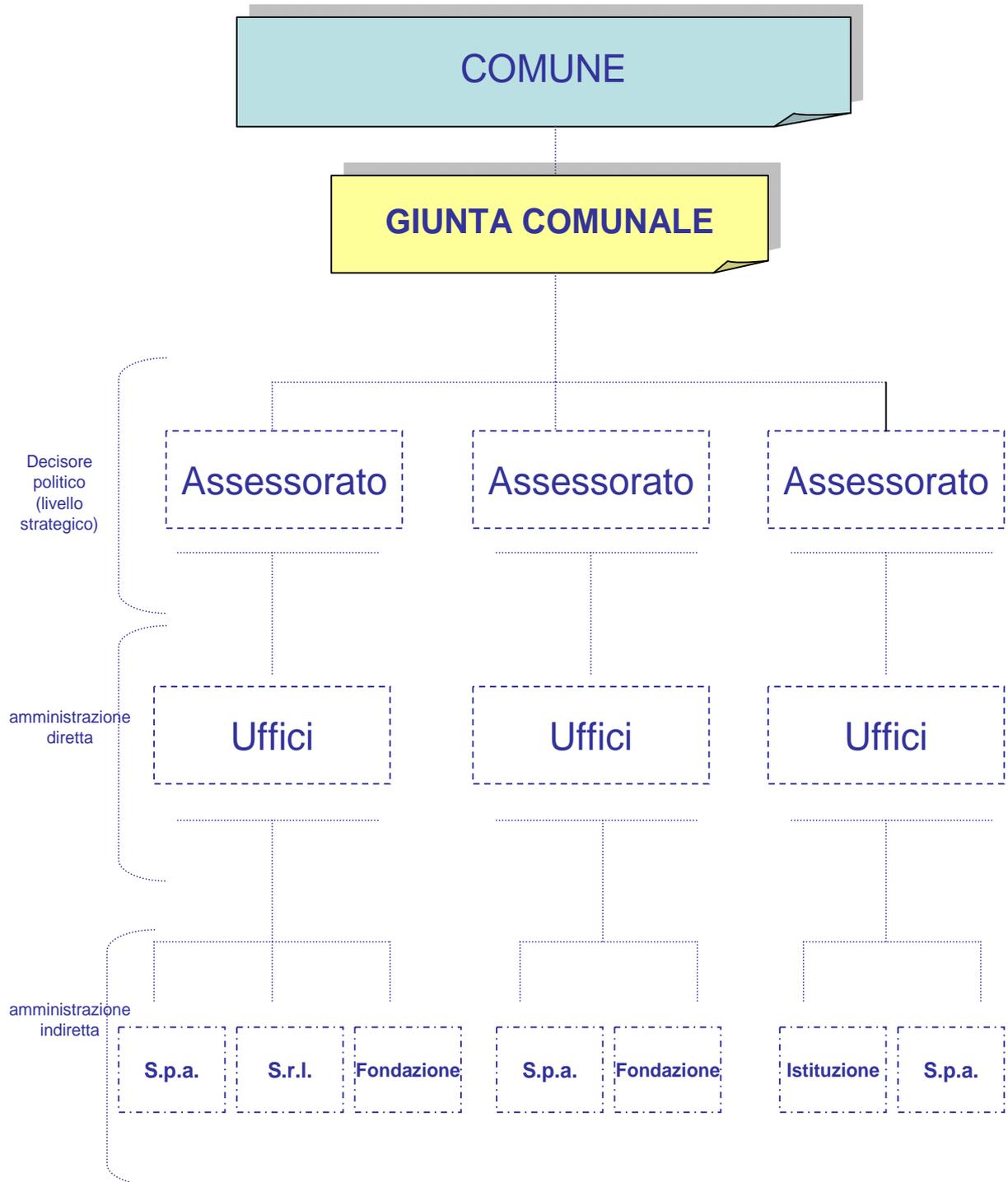
Alla base di qualsiasi processo decisionale e, in particolare, di quello che può portare alla scelta di una "esternalizzazione" di attività/servizi pubblici (passando dalla forma dell' "amministrazione diretta" a quella dell' "amministrazione indiretta" delle politiche pubbliche di competenza) – c'è l'interesse della classe politica ad espandere il proprio potere, a volte dimenticando, nei fatti, che esiste il principio di cui all'art. 97 Cost., al quale si devono conformare i comportamenti anche di essa.

In sostanza, senza una pre-valutazione che questo o quel servizio possa ben essere affidato, prima che al potere pubblico, al sistema delle imprese private, con vantaggio per il bilancio pubblico, non si può mai affermare in maniera apodittica che la scelta fatta risponda al criterio del perseguimento del "bene comune" o, in particolare, trattandosi di Ente locale, del bene delle comunità locale che si è tenuti ad amministrare.

Al fine di rendere comprensibile questa affermazione è necessario premettere alla valutazione, che si avrà cura di fare, in ordine alle relazioni intercorrenti tra il Comune e gli organismi da essa vigilati/controllati (c.d. sistema di controllo e di governance), un'altra e più generale valutazione dei caratteri che presidiano la gestione di una qualsiasi impresa pubblica rispetto a quelli che presidiano la gestione di una impresa privata.

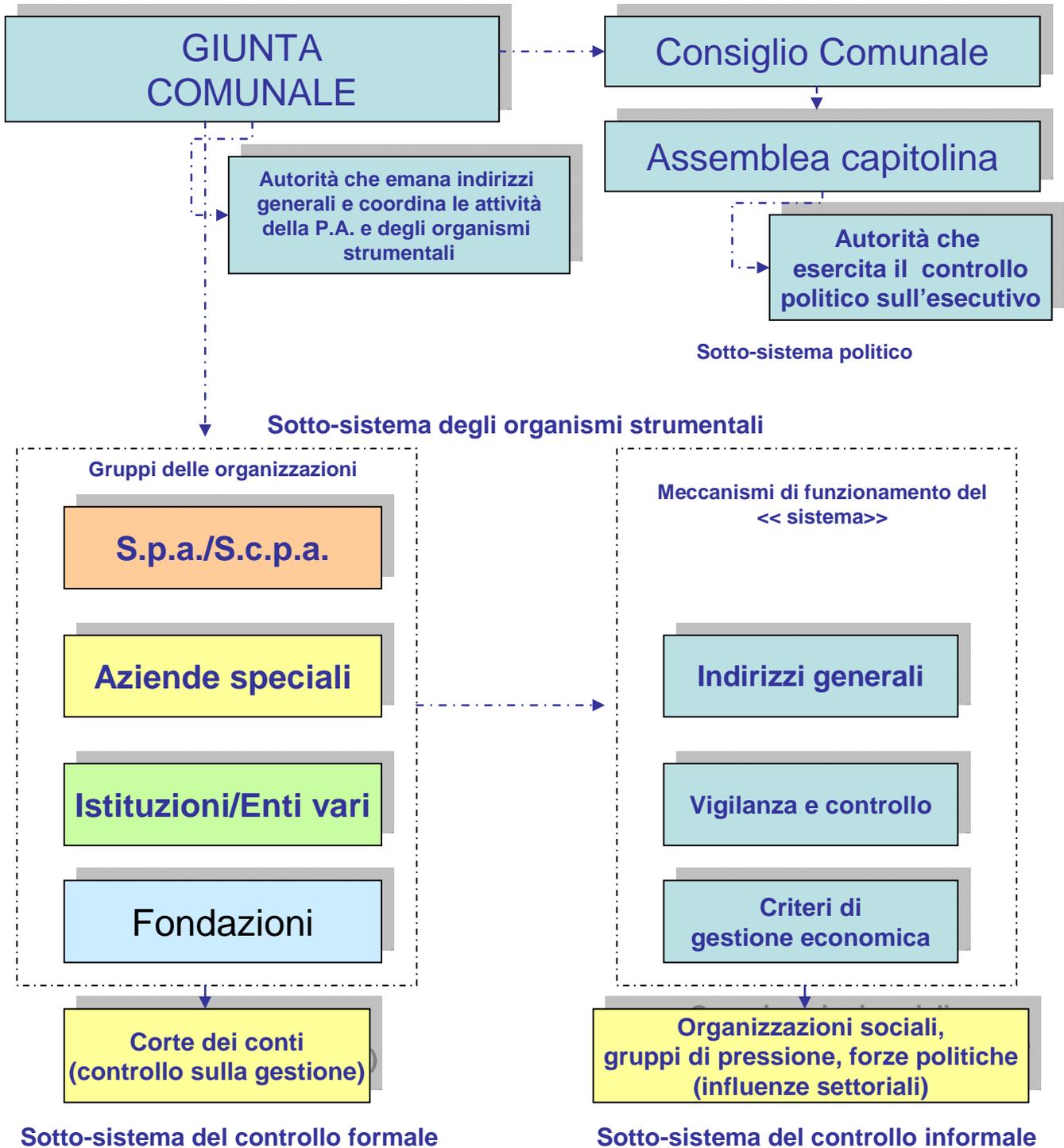
Una valutazione, questa, che può costituire il c.d. "quadro d'insieme" nel cui contesto è consentita una lettura integrata dei due diversi modelli di gestione delle politiche pubbliche.

L'Ente Locale è una "holding".



Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per il Lazio.

La gerarchia di autorità del << sistema >> degli organismi strumentali.



Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

Il sistema delle relazioni
tra politica e amministrazione.
Livelli e decisioni aziendali

LIVELLO

TIPOLOGIA DI GOVERNO

**STRATEGICO
(INDIRIZZI)**

**GIUNTA COMUNALE →
CONSIGLIO COMUNALE**

**DIREZIONALE
(DIRETTIVE)**

**ASSESSORATO
COMPETENTE →
GIUNTA COMUNALE**

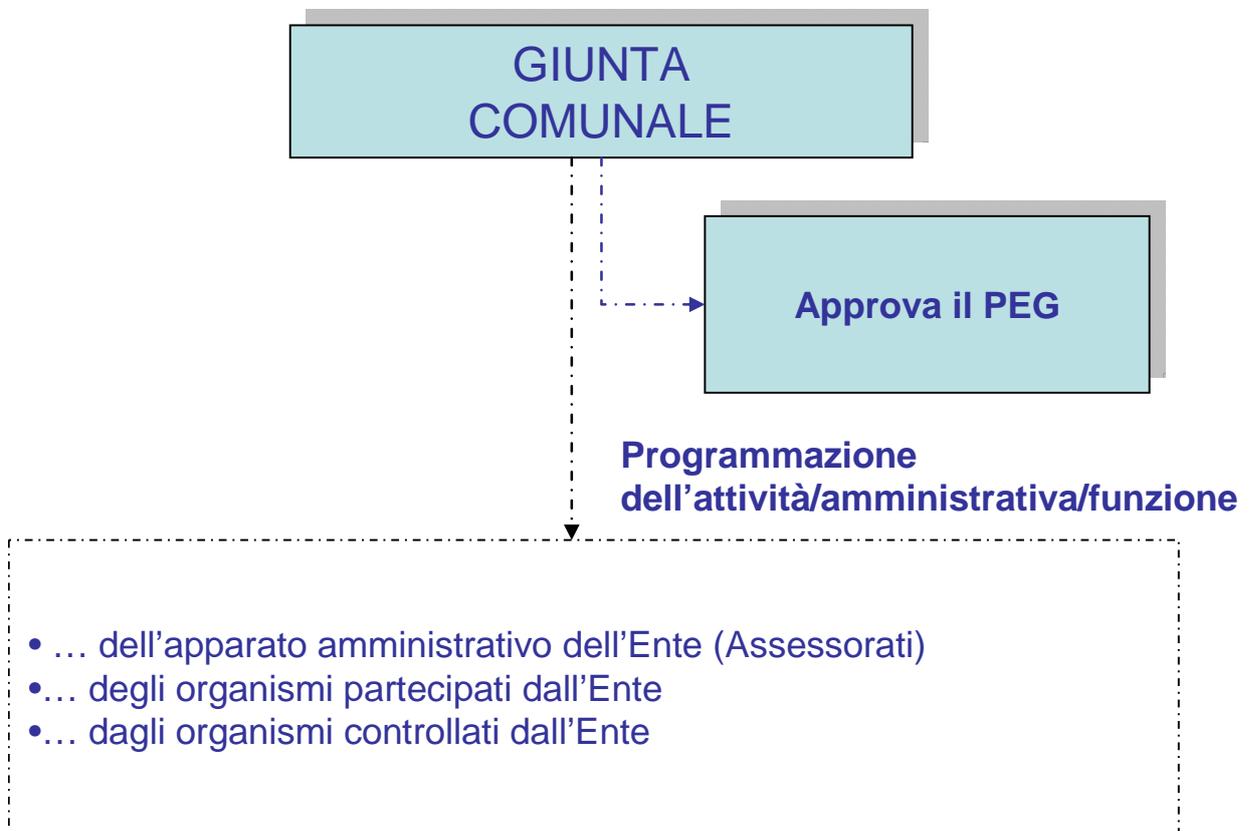
**OPERATIVO
(DECISIONI)**

**CONSIGLIO DI
AMMINISTRAZIONE/
AMMINISTRATORE
DELEGATO-PRESIDENTE**

Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

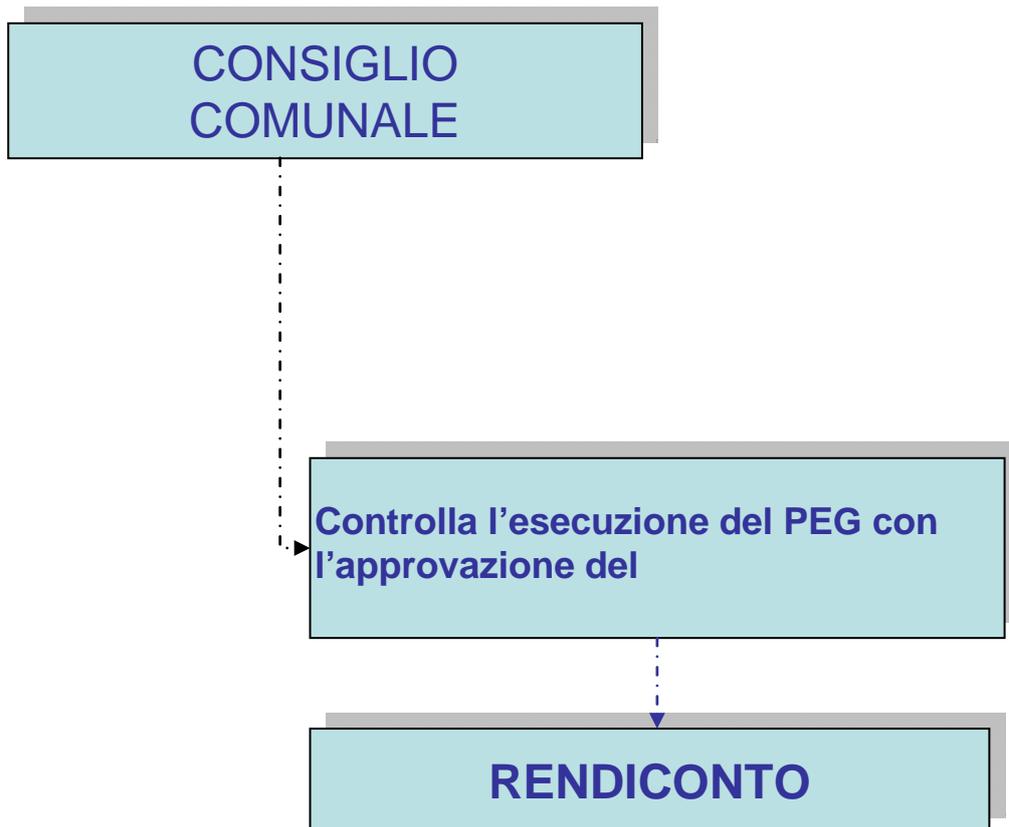
**Il sistema delle responsabilità
nelle'Ente Locale.**

Il rapporto tra Giunta e Consiglio.



Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

Il controllo politico del PEG.



Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

3.2.2. La gestione economica di una impresa pubblica; un confronto con il sistema delle imprese private.

Nell'affrontare tale problematica, occorre, in via preliminare, tenere presente che, per definizione, *l'economicità è un metodo (o criterio) di gestione e di comportamento aziendale.*

Un primo modo di intenderla è quello di metodo (o criterio) che guida l'impresa verso il conseguimento del reddito in un determinato periodo di tempo - non necessariamente il reddito «massimo» -, a maggior ragione nelle imprese appartenenti a gruppi pubblici, il cui orientamento strategico di fondo incorpora premesse di valore dell'azionista di comando, non assimilabili - almeno in toto - a quelle dell'azionista privato.

In quanto *criterio di gestione*, l'economicità non deve essere confusa con il *fine* per il conseguimento del quale essa viene applicata - cioè con il reddito - né, tantomeno, con la condizione generale dell'equilibrio economico - aziendale.

In sintesi: l'economicità è un *criterio* che guida la gestione; il reddito è un *fine*, talvolta - come accade nelle aziende pubbliche - vincolato da altri fini di gestione; l'equilibrio economico (o lo squilibrio) è uno *stato* dell'impresa, che può essere riferito ora al breve, ora al medio, ora al lungo periodo.

Se l'economicità è il criterio che guida la gestione, *l'autosufficienza economica* è la condizione tipica dell'impresa in equilibrio, gestita con criteri di economicità.

È quel particolare *stato* dell'impresa in cui la gestione di periodo, attraverso l'afflusso dei ricavi, reintegra tutti i costi e dà luogo alla formazione di un reddito che consente di riprodurre «l'efficienza originaria della combinazione produttiva», di assicurare «l'invarianza del valore del capitale» e di remunerare, ai prezzi di mercato, «tutti i fattori impiegati nella produzione».

Dal punto di vista dell'economia aziendale, l'autosufficienza economica d'impresa deve essere verificata, in primo luogo, rispetto a distinti periodi di tempo (breve, medio, lungo termine).

L'inesistenza di condizioni di autosufficienza economica di breve periodo non implica che la gestione aziendale debba rimanere in condizioni di squilibrio anche nel lungo termine. Egualmente, la condizione di autosufficienza economica, verificata in uno o più periodi, non assicura che l'impresa conservi indefinitamente la propria attitudine all'equilibrio.

Ne discende che quanto più lunghi sono i «tempi di attesa», perché la gestione aziendale diventi autosufficiente e, quindi, remunerativa di tutti i fattori della produzione, «tanto maggiore è la potenza finanziaria della quale l'impresa ha

bisogno» per assicurare l'invarianza del valore del capitale e per riprodurre l'efficienza originaria della combinazione dei fattori della produzione.

A ciò si aggiunga che l'autosufficienza economica aziendale deve essere sempre rapportata alle concrete «condizioni cui l'impresa si deve ritenere vincolata» condizioni che, nel caso della società per azioni pubblica, possono essere descritte nel modo che segue: a) condizioni di indirizzo strategico influenzato dalle priorità che l'azionista pubblico individua attraverso le scelte di politica economica; b) condizioni di prevalente orientamento al reddito di medio-lungo periodo; c) condizioni di elevato fabbisogno finanziario, inerente alla realizzazione di investimenti a redditività differita e alla necessità di sanare squilibri economici di breve periodo.

In conclusione, si può affermare che le concrete situazioni di contesto nelle quali si situa la società per azioni pubblica sono *genericamente* quelle dei sistemi di mercato; ciò nondimeno, esse rivelano l'esistenza di fattori di condizionamento *peculiarmente* limitativi dell'autosufficienza economica di breve periodo e dell'operatività aziendale in senso privatistico.

Fatta questa premessa, si possono delineare tre distinte situazioni di autosufficienza economica in cui può venirsi a trovare l'impresa - intesa nel senso di società operativa - appartenente a un gruppo a prevalente partecipazione pubblica.

L'impresa può dirsi in condizioni minime di *autosufficienza economica*, dati i vincoli al suo operare, quando la sua gestione consente di remunerare, alle condizioni di mercato, tutti i fattori produttivi, compreso il capitale di diretta pertinenza e compreso il lavoro imprenditoriale; e quando - tutto ciò verificato - residua una quantità di reddito (o profitto) che si può reinvestire nella produzione.

L'impresa può dirsi in condizioni di *autosufficienza economica non piena*, quando la gestione aziendale, in equilibrio, non consente di verificare l'esistenza del profitto, pur potendo reintegrare attraverso i ricavi tutti i costi dei fattori produttivi, compresi il capitale proprio (al saggio d'interesse di mercato) e il lavoro imprenditoriale.

Esiste, inoltre, una *zona grigia*, nella quale si colloca l'impresa che remunera tutti i fattori produttivi, ma non il capitale di diretta pertinenza e/o il lavoro dell'imprenditore: trattasi di condizione che può essere definita di *equilibrio altamente instabile*, nel quale si trovano non poche imprese pubbliche per ragioni extra-aziendali o macroeconomiche.

L'impresa non è in condizioni di autosufficienza economica, ovvero è in condizioni di *squilibrio*, quando non mostra attitudine a remunerare attraverso i

ricavi tutti i fattori della produzione, tantomeno il capitale di diretta pertinenza e il lavoro imprenditoriale.

Con riferimento all'impresa a partecipazione pubblica tale situazione può di fatto venirsi a determinare quando i vincoli politici che presiedono alla gestione aziendale generano costi che richiedono interventi di finanza pubblica straordinaria, quali le sovvenzioni, per essere adeguatamente reintegrati.

Tutte le società di diritto comune e, quindi, anche le società per azioni pubbliche hanno il reddito come fine. Non tutte le aziende di produzione - e tra queste le società per azioni pubbliche - sono programmate con il reddito al vertice della propria gerarchia di fini.

Quand'anche perseguano macrofinalità di benessere, le imprese a partecipazione pubblica non possono, peraltro, sottrarsi al principio - che fu formalizzato nella legge 22 dicembre 1956, n. 1589 - di operare secondo il criterio dell'economicità di gestione. E' questo il criterio operativo che le distingue dalle aziende pubbliche di pura erogazione.

Esistono peraltro non già tre modi di interpretare un unico concetto, sebbene *tre distinti criteri di economicità di gestione*, ciascuno dei quali influenza in modo peculiare *la performance* reddituale dell'impresa che lo adotta.

Per tutto quanto sopra esposto, *non si può ragionevolmente emettere una sentenza sul comportamento «positivo» o «negativo» della società per azioni pubblica, se prima non sono richiamati i fini per i quali tale impresa opera e se non si tiene presente il criterio di economicità con il quale essa è programmaticamente gestita*: ovvero se tale società è indirizzata al soddisfacimento di obiettivi di politica economica; o alla massimizzazione del benessere di altre imprese del gruppo cui essa appartiene; o, invece, al perseguimento di proprie esclusive convenienze aziendali, autonomamente programmate e gestite.

In buona sostanza, si può vivere senza profitti per periodi brevi di tempo, ma non si può rinunciare, nell'economia di mercato, al conseguimento dell'equilibrio reddituale di medio periodo.

In mancanza di detto equilibrio e permanendo per lungo tempo una gestione diseconomica, il gruppo pubblico è costretto a trovare forme di sostegno per l'impresa in difficoltà, con la conseguenza che la collettività, nazionale o locale, dovrà inevitabilmente sopportare l'onere, configurabile come spesa aggiuntiva rispetto a quella con la quale il decisore politico, attraverso gli apporti al capitale sociale della *holding* e altre ordinarie erogazioni monetarie, somministra i fondi all'Ente pubblico imprenditore.

Le sottoscrizioni di nuovo capitale per la copertura degli squilibri della gestione d'impresa o le sovvenzioni *ad hoc* si giustificano solo se l'autorità pubblica

è in grado di dimostrare che i benefici netti sociali o i vantaggi competitivi dell'operazione di copertura sono reali, visibili e misurabili.

3.2.3. L'area di intervento della Corte dei conti: valutare l'efficienza aziendale delle società partecipate dall'azionista pubblico.

È opportuno richiamare l'attenzione sul fatto che, nel caso in cui l'Ente Locale sia proprietario (attraverso la detenzione nel suo patrimonio di azioni di maggioranza/di minoranza) di azienda avente la configurazione giuridica di società per azioni, occorre chiarire come sulla Giunta Comunale incomba l'onere di attivare un tipo di controllo specifico: esso deve risultare concentrato a valutare l'efficienza aziendale, la quale corrisponde ad un rapporto tra valori monetari.

L'efficienza aziendale, infatti, si misura, in termini di valori numerici, prendendo in considerazione il reddito d'esercizio, da un lato, e il capitale investito, dall'altro. Quest'ultimo valore, cui è rapportato il reddito d'esercizio, può essere alternativamente finanziato da: a) capitale proprio; b) capitale proprio e capitale di prestito; c) in aggiunta ai capitali sub a) e b); d) da crediti di regolamento.

In tal modo si segue l'orientamento, ormai concorde in dottrina, secondo cui il concetto di efficienza «fisico-tecnica» o di rendimento dei fattori produttivi è un parametro che si calcola ponendo in relazione tra loro quantità fisiche di inputs e di outputs, che sono, quindi, valori fisici.

In effetti, il concetto di efficienza cui si fa riferimento riguarda propriamente il modo di combinarsi delle risorse produttive nel loro ordinato insieme e nell'unità del sistema aziendale.

Volendo spiegare la diversità del concetto di "rendimento dei fattori" rispetto a quello di "produttività economica" o "efficienza aziendale", la Sezione ritiene di poter condividere l'orientamento, espresso da una parte della dottrina economico aziendalistica, secondo cui essa debba risultare riferita alla generale combinazione produttiva attuata da ogni impresa, ossia alla sua generale gestione.

Tuttavia, tale indice (capitale investito/reddito d'esercizio) da solo non si dimostra sufficiente ad assicurare completezza ed esaustività al giudizio che si voglia formulare su una più o meno elevata efficienza o produttività economica.

In verità, esso dovrebbe essere formulato con riguardo alla situazione ambientale più o meno complessa nella quale si trova ad operare l'impresa.

E ciò si rende tanto più necessario quando le imprese oggetto di analisi in termini di una loro valutazione di salute "generale" posseduta, siano quelle

possedute da enti pubblici, in quanto hanno caratteristiche di strategia, direzione e organizzazione spesso dissimili da quelli del sistema delle imprese private.

Ugualmente, l'indice di redditività (che è il rapporto tra reddito d'esercizio e capitale proprio) non è in grado di spiegare l'effettivo "stato di salute" o benessere del sistema aziendale, quando esso – come si è già osservato – non venga riferito al contesto ambientale e competitivo in cui si colloca l'impresa.

Nel caso in cui l'impresa è pubblica, infatti, il giudizio di efficienza della gestione aziendale deve essere relativizzato alla struttura e ai processi del dominio strategico specifico della società per azioni pubblica, dominio che non è sempre assimilabile a quello dell'impresa privata.

In effetti, a livello locale, le produzioni delle imprese pubbliche – più che indirizzate dalla proprietà verso settori produttivi di base – si sono storicamente concentrate (e si concentrano) nel settore dei servizi collettivi, nei quali assume le più nette caratteristiche di "rilevanza sociale" il fine di benessere della comunità locale da perseguire.

Ed è possibile anche che si verifichi che la legislazione nazionale - in ciò concordando con la legislazione di fonte comunitaria (in tal senso vanno riguardati i c.d. "settori esclusi") - affidi (o continui a ritenere affidabili) a imprese pubbliche alcune produzioni in regime di monopolio.

Già tale scelta – unitamente a quella che vede concordi la proprietà e il management dell'impresa nel privilegiare l'espansione delle dimensioni aziendali rispetto alla massimizzazione del reddito d'esercizio – costituisce il terreno di cultura dei fenomeni di inefficienza e/o di diseconomie, più o meno accentuate, che caratterizza il mondo delle imprese a proprietà pubblica.

Infatti, l'acquisizione, nel tempo, di dimensioni sempre più grandi (a volte, sulla base di decisioni "non di mercato"), è stata ritenuta funzionale alla massimizzazione del benessere programmato o perseguito.

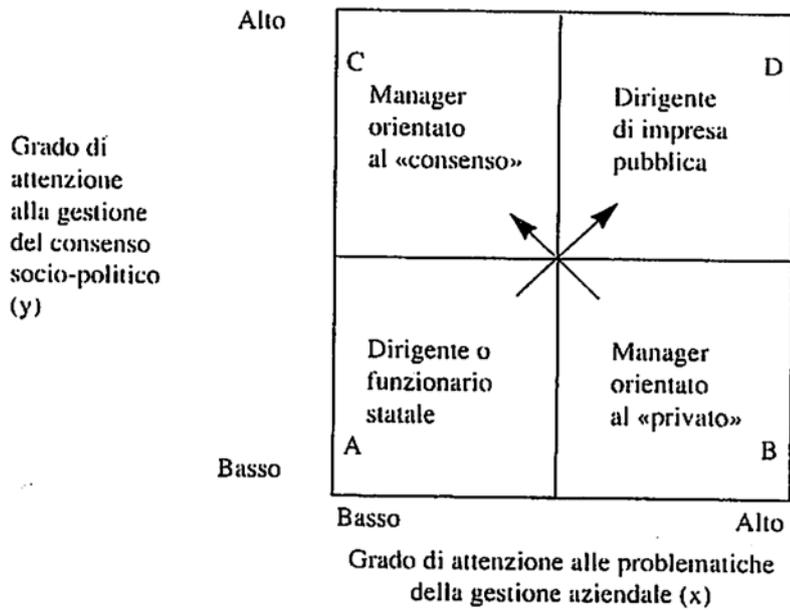
Infatti, quanto maggiori sono le dimensioni aziendali, tanto maggiori sono l'investimento (capitali da destinare) e l'occupazione che l'impresa pubblica può assicurare.

Anche se tale convergenza di interessi può subire mutamenti nel tempo – sotto l'influenza di eventi contingenti – tuttavia, il rispetto del principio della libera concorrenza, che è uno dei capisaldi della economia europea di mercato – ha frenato sostanzialmente processi decisionali che hanno continuato a caratterizzare le politiche economiche di diversi Paesi.

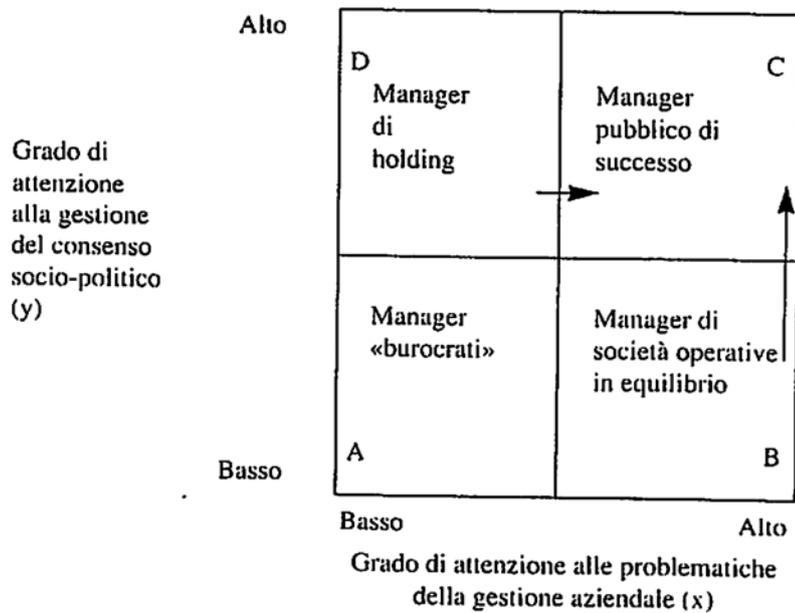
Tav. 1 – Sintesi delle caratteristiche dei “domini strategici” delle aziende pubbliche

<p>Gestione monopoli “naturali” (generalmente con sfruttamento di economie di scala e, talvolta, di raggio d’azione o <i>scope</i>).</p>	<p>Erogazione di servizi collettivi (generalmente prodotti e distribuiti come “sistemi di servizi”):</p> <ul style="list-style-type: none"> - su base nazionale: gestione di ferrovie, poste, telecomunicazioni, radio e televisione, trasporto aereo, controllo dello spazio aereo, metanodotti e/o oleodotti, elettricità, vie d’acqua interna, ecc.; - su base locale: distribuzione del gas e dell’acqua; trasporto urbano; raccolta e riciclaggio dei rifiuti, ecc. 	<p>Enti pubblici</p> <p>Aziende autonome</p> <p>Società per azioni</p> <p>Società miste</p> <p>Aziende municipalizzate</p>
<p>Gestione di monopoli di Stato (generalmente a scopo fiscale o di “sicurezza” pubblica)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Arsenali, magazzini, opifici di Stato. - Produzione di beni manufatti (sigarette, tabacco). - Controllo delle importazioni (ad es.: di beni di lusso) - Produzione del Poligrafico e Zecca dello Stato. - Gestione delle lotterie nazionali (lotto, totocalcio). 	<p>Gestioni dirette della pubblica amministrazione centrale.</p> <p>Aziende autonome.</p> <p>Enti pubblici.</p> <p>Società per azioni.</p>
<p>Gestione di attività economiche “di interesse nazionale”</p>	<p>Animali agricoli.</p> <p>Grande industria manifatturiera (siderurgica cantieristica, chimica, energetica).</p> <p>Costruzioni edili ed infrastrutture stradali, autostradali e altre di pubblica utilità (dighe, ponti, porti).</p>	<p>Enti pubblici</p> <p>Società per azioni</p>
<p>Gestione di attività di intermediazione finanziaria e di “controllo” del mercato delle risorse creditizie.</p>	<p>Aziende di credito</p> <p>Istituti speciali di credito</p> <p>Istituto di emissione</p>	<p>Enti pubblici</p> <p>Società per azioni</p>
<p>Gestione di iniziative “strategiche” e/o “innovative”.</p>	<p>Attività di ricerca tecnico-scientifica.</p> <p>Comunicazioni via satellite ed esplorazione dello spazio.</p> <p>Progettazione e produzione di beni alla frontiera delle tecnologie.</p> <p>Mantenimento di produzioni in fase di maturità, di rilevante interesse nazionale.</p>	<p>Enti pubblici</p> <p>Società per azioni</p>
<p>Finalità dell’intervento pubblico.</p>	<p>Tipologie di attività economica.</p>	<p>Forme d’impresa pubblica</p>
<p>Gestione di iniziative di tipo “straordinario”.</p>	<p>Investimenti in “poli” di sviluppo o “aree depresse”.</p> <p>Salvataggi industriali.</p>	<p>Enti pubblici</p> <p>Società per azioni</p> <p>Società miste</p>
<p>Gestione di iniziative imprenditoriali “autonome”.</p>	<p>Tutti i settori manifatturieri, con prevalenza di produzioni rilevanti per l’equilibrio dei flussi del commercio con l’estero (ad. es.: agricolo-alimentare) e di produzioni complementari o correlabili alle produzioni del settore privato (ad es.: impiantistica; estrazione di materie prime).</p>	

Stili di management. Il tema della economicità della gestione.

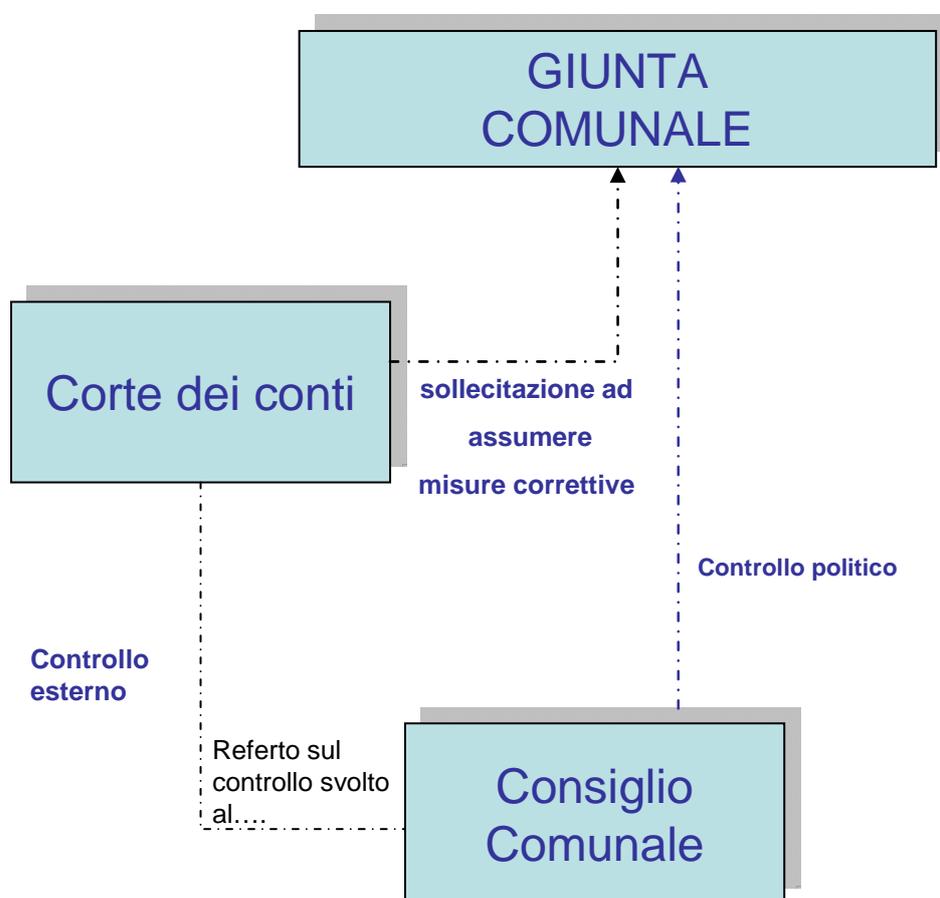


Tav. 3b - Matrice di Rispoli



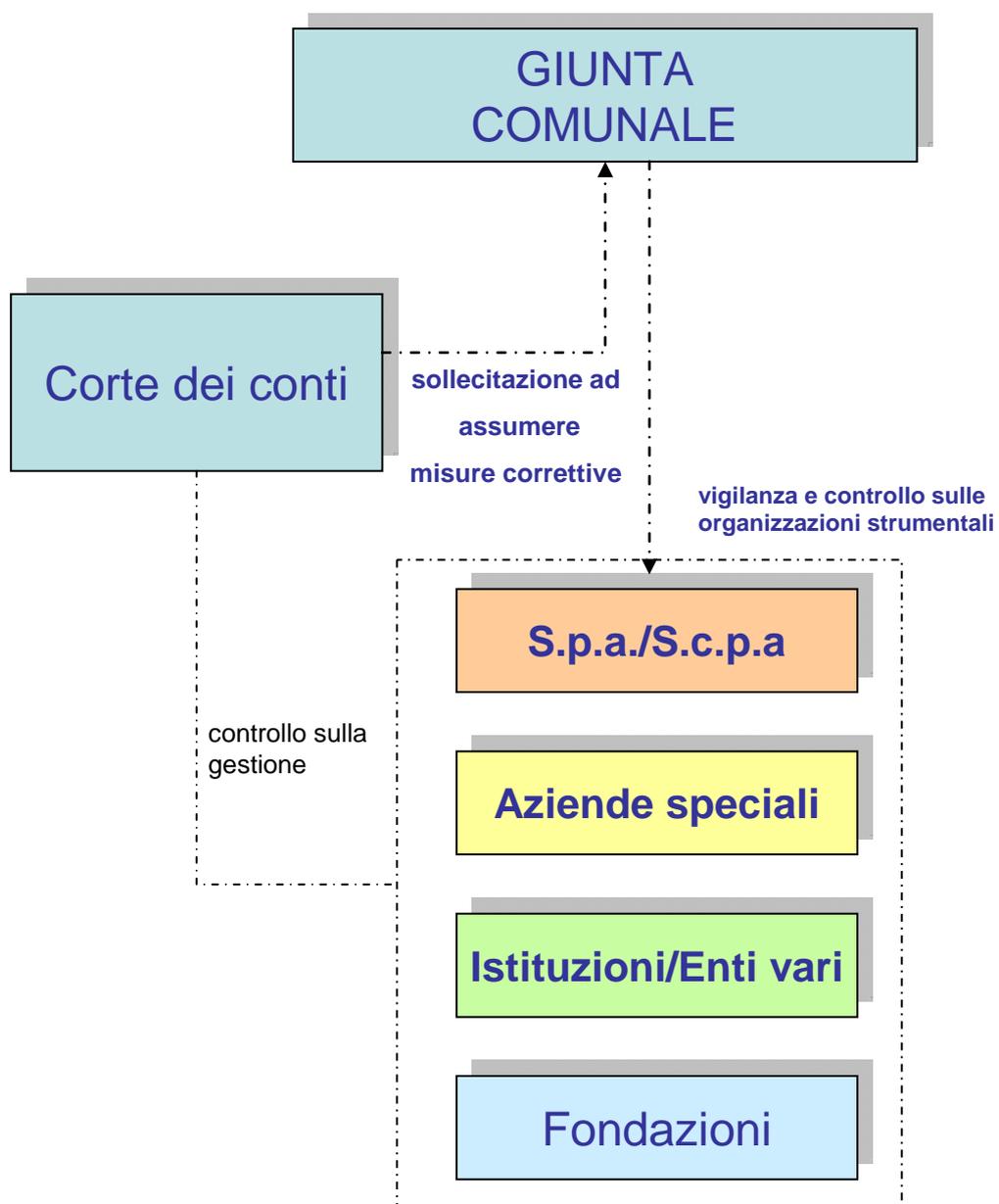
Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

**La funzione ausiliare della
Corte dei conti.
Il controllo collaborativo.**



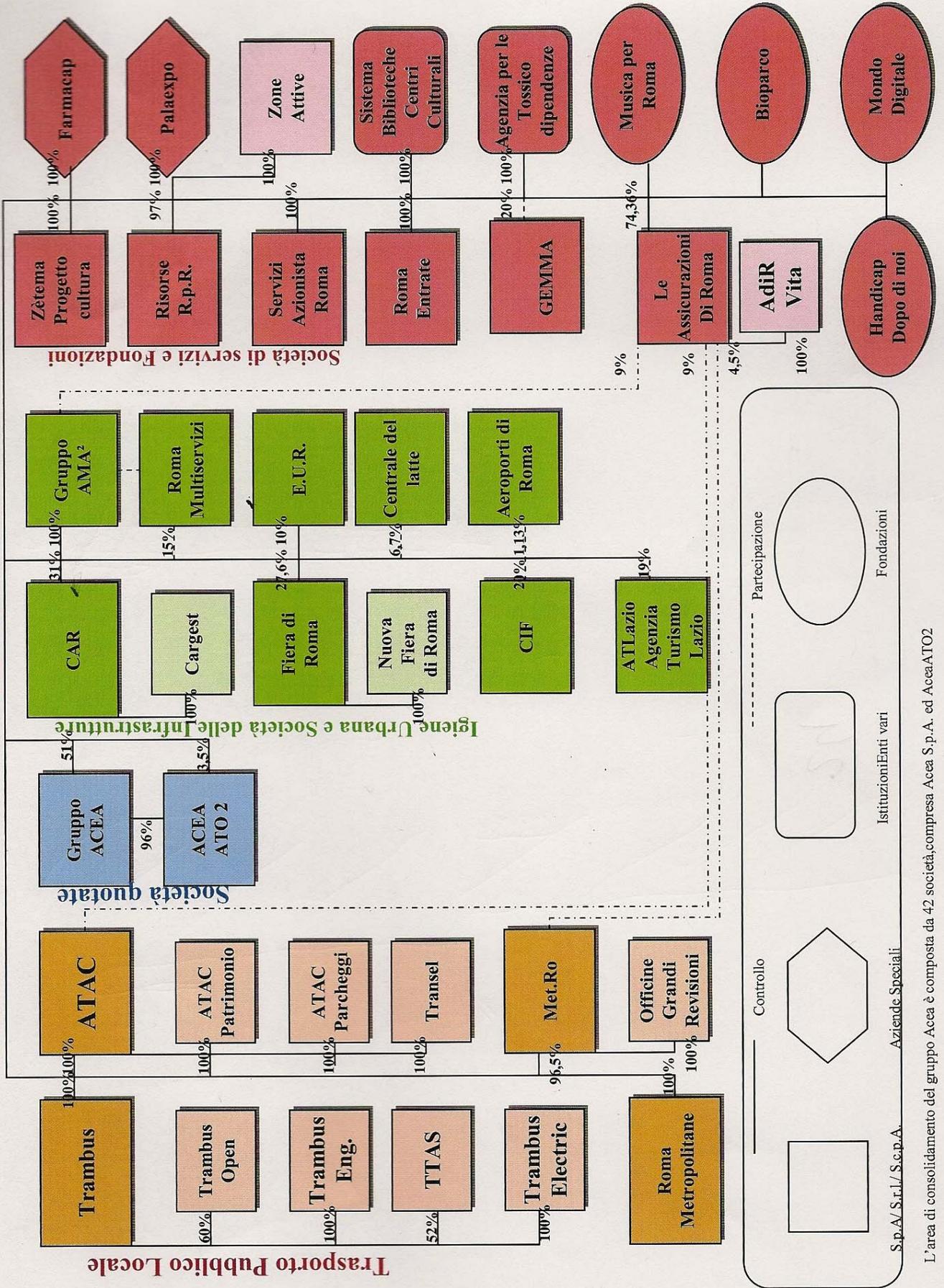
Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

**La funzione ausiliare della
Corte dei conti.
Il controllo collaborativo.**



Fonte: Elaborazione Corte dei conti. – Sezione regionale di controllo per il Lazio

Comune di Roma



L'area di consolidamento del gruppo Acea è composta da 42 società, compresa Acea S.p.A. ed Acea ATO2

L'area di consolidamento del gruppo AMA è composta da 21 società, compresa AMA S.p.A.

3.2.4. La valutazione sul sistema di controllo adottato dal Comune di Roma nei riguardi degli organismi partecipati/controllati.

È in relazione alle considerazioni sin qui svolte che il Comune di Roma si è opportunamente attrezzato, sotto il profilo organizzativo, per poter verificare lo "stato di salute" degli organismi da esso stesso partecipati o/e controllati.

Al riguardo, si richiama l'attenzione dall'Assemblea capitolina sul fatto che il processo di riorganizzazione dei servizi pubblici locali, avviato a partire dalla metà degli anni '90 del secolo scorso, anche a seguito del susseguirsi degli interventi di riforma della normativa di settore, ha portato il Comune di Roma a partecipare, direttamente od indirettamente, ad oltre 80 aziende con forma giuridica, dimensioni e attività diverse, tra loro riunite, comunque, sotto la denominazione atecnica di "Gruppo Comune di Roma".

Un simile sviluppo, però, ha posto il problema e l'esigenza di rafforzare le capacità di indirizzo e di controllo dell'Ente locale e dei suoi organi rappresentativi (Consiglio Comunale – Giunta comunale.)

Solo a partire dall'inizio dell'anno 2004, si è avviato, quindi, un processo di razionalizzazione della "governance" del Gruppo Comune di Roma, volto a rendere più stringente l'azione di indirizzo e controllo dell'Ente sulle proprie aziende, nonché più trasparente e incisiva la gestione dei rapporti con le aziende stesse.

Parallelamente, si è tentato di rafforzare la struttura interna all'Amministrazione Comunale deputata a svolgere le funzioni di "azionista" e di assistenza tecnica agli Organi di governo del Comune.

Il principale fattore che ha guidato il processo di riforma è stata l'introduzione di un quadro certo e comune di regole e di adempimenti volti ad aumentare la circolazione delle informazioni e il controllo dei processi.

L'idea di fondo che ha guidato tale azione politico-amministrativa è che le regole di buon governo societario favoriscono e contribuiscono a rafforzare la creazione di una "cultura aziendale", che deve ritrovarsi più diffusa rispetto al passato, anche prossimo.

In particolare, sono stati ridisegnati tutti gli statuti delle società interamente partecipate o controllate dall'Amministrazione Comunale, prevedendo espressamente:

- la soggezione all'attività di direzione e coordinamento da parte del Comune di Roma ai sensi degli articoli 2497 e 2496 del codice civile;
- l'obbligo di realizzare la parte più importante della propria attività con il Comune di Roma o gli enti pubblici soci;

- la nomina diretta degli amministratori e dei sindaci ai sensi dell'articolo 2449 del codice civile;
- l'adozione di un codice di *corporate governance* finalizzato alla regolamentazione dell'organizzazione interna della società e, conseguentemente, del sistema di direzione e controllo attraverso l'individuazione delle specifiche competenze attribuite agli organi societari, nonché del loro funzionamento;
- l'adozione di un codice di comportamento che detta le linee-guida del "codice etico", di cui si dovranno dotare le società (anche ai sensi del decreto legislativo n. 231/2001) e che individua i flussi di informazione tra gli organi delle singole società e il socio Comune di Roma, stabilendo le regole di condotta per le nomine dei componenti dei Consigli di Amministrazione e dei Collegi Sindacali delle società controllate e partecipate di secondo livello;
- la predisposizione annuale di una Relazione Previsionale Aziendale (RPA) contenente la definizione dei piani strategici, finanziari, economici e patrimoniali e dei piani di investimento di breve e lungo periodo, il budget dettagliato relativo all'esercizio successivo, una relazione di *risk management* per l'anno a venire ed una relazione annuale di valutazione complessiva curata dall'ufficio di *internal auditing*;
- il dovere del Consiglio di Amministrazione di illustrare, in sede di relazione sulla gestione, le operazioni compiute e i provvedimenti adottati in attuazione di quanto stabilito nella RPA, motivando gli eventuali scostamenti verificatisi;
- l'autorizzazione dell'Assemblea dei soci, e di conseguenza del Comune di Roma, sulle più rilevanti operazioni di gestione, anche ordinaria.

Il Consiglio di Amministrazione è tenuto, a tal riguardo, ad eseguire le operazioni in conformità all'autorizzazione concessa, pena la configurazione di giusta causa per la revoca degli amministratori;

- la predisposizione di un sistema di *reporting* periodico, da inviare all'Amministrazione Comunale, che fornisce informazioni sul generale andamento della gestione economica, finanziaria e patrimoniale della società e delle eventuali aziende da questa controllate, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensione o caratteristiche, effettuate; il dovere del Presidente del Collegio Sindacale di comunicare al socio Comune di Roma ogni eventuale irregolarità o comportamento che possano far nascere dubbi sulla legalità della gestione della Società;
- il dovere del Presidente del Collegio Sindacale di inviare al Socio Comune di Roma, in occasione di assemblee dei soci che abbiano all'ordine del giorno operazioni di carattere straordinario e/o strategico, una relazione dettagliata sulla corrispondenza delle citate operazioni con l'oggetto sociale, nonché sulla

loro sostenibilità alla luce dei principi di corretta amministrazione.

Tali indirizzi, in sede di adeguamento degli statuti alle previsioni del decreto legislativo n. 6/2003, sono stati proposti anche a ciascuna delle società partecipate con quote di minoranza dal Comune di Roma e in molti casi sono stati recepiti, tenendo conto delle specifiche realtà aziendali.

Infine, l'Amministrazione Comunale ha approvato uno specifico "Codice per la disciplina delle procedure di ricerca e inserimento di personale".

A tal riguardo il Codice definisce i principi e le regole generali di condotta comuni per le procedure di selezione ed assunzione del personale cui debbono uniformarsi le società interamente controllate dal Comune di Roma.

Tale modello, fatte salve le singole specificità aziendali, risulta essere stato proposto anche alle altre società partecipate dal Comune di Roma, non quotate alla Borsa Valori.

Ad avviso della Sezione, l'adozione di un quadro comune di regole e di procedure rappresenta la necessaria premessa per trasformare l'articolato sistema delle imprese comunali in un "gruppo" e per permettere alla stessa Amministrazione comunale di sviluppare un'adeguata e corretta funzione di pianificazione e controllo dei servizi pubblici locali.

3.2.5. Il quadro normativo di riferimento. Le indicazioni in materia di fonte comunitaria.

Come è noto, la disciplina del settore dei servizi pubblici locali, negli ultimi anni, è stata oggetto di una serie di interventi normativi che ne hanno modificato più volte l'assetto⁶³.

Tuttavia, tale complesso di interventi deve essere necessariamente inquadrato in una "dimensione comunitaria", poiché le direttive e gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea hanno profondamente influenzato e, comunque, indirizzato la legislazione nazionale e regionale in materia.

Così, ad esempio, il concetto di servizio pubblico e la distinzione tra servizi a rilevanza economica e senza rilevanza economica (esposti nel Libro Verde sui servizi di interesse generale presentato dalla Commissione delle Comunità Europee il 21 maggio del 2003) sono poi stati recepiti nel decreto legge 30 settembre 2003, n.

⁶³ Senza considerare le specifiche normative di settore - dalle acque ai trasporti, dal gas ai rifiuti - introdotte nell'ordinamento nazionale a partire dalla metà degli anni '90, basti citare il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 "Testo Unico in materia di ordinamento degli enti locali", l'articolo 35 della legge finanziaria 2002, il decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326 e la legge 24 dicembre 2003, n. 350.

269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326 (Collegato alla finanziaria 2004) e nella legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004).

Con tali provvedimenti, inoltre, sono state modificate anche la titolarità dei servizi e le modalità di affidamento degli stessi, eliminando, a determinate condizioni, l'obbligo di gara.

L'attuale formulazione dell'articolo 113, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267 ("TUEL"), così come modificato dalla legge finanziaria 2004, introduce, in particolare, il concetto della gestione "*in house providing*" affermato dalla Corte di Giustizia Europea⁶⁴ e permette agli enti locali la scelta tra una pluralità di alternative di erogazione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, con l'esclusione della gestione "in economia".

Una simile pluralità di alternative ha determinato per l'Ente locale la necessità di dotarsi di adeguati strumenti capaci di consentire un effettivo esercizio delle funzioni di indirizzo e di controllo, indipendentemente dalle modalità adottate per l'erogazione dei servizi stessi.

Tale richiamata esigenza, nel caso dei soggetti erogatori di servizi pubblici locali controllati dall'Ente locale, è ancor più evidente in conseguenza della riforma del diritto societario del 2003⁶⁵, che individua una responsabilità diretta della società o ente che esercita attività di direzione e coordinamento nei confronti dei soci e dei creditori sociali.

A questo punto, appare opportuno considerare le principali modifiche apportate dal legislatore all'articolo 113 del TUEL, per interpretare al meglio le scelte effettuate dal Consiglio Comunale di Roma in sede di revisione degli Statuti delle società controllate, a norma del nuovo diritto societario, e soprattutto nell'adozione del modello cosiddetto *in house providing* (o, più comunemente, "*in house*") per la gestione dei principali servizi pubblici locali⁶⁶.

In sintesi, le novità proposte dall'intervento normativo del 2003 consistono:

- in una nuova classificazione dei servizi pubblici, che porta ad una loro diversa regolamentazione. Viene, infatti, introdotta la distinzione tra servizi a rilevanza economica, in armonia con la definizione comunitaria di

⁶⁴ Corte di Giustizia Europea, Sez. V, sentenza 18 novembre 1999 C-107/98 "Teckal".

⁶⁵ V.C. L'Articolo 2497 del codice civile, come modificato dal decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, recante "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366".

⁶⁶ Le ragioni di tale scelta sono da ricercarsi anche nella volontà dell'Amministrazione di accrescere la forza imprenditoriale, di rafforzare la struttura patrimoniale e di migliorare i risultati di gestione delle società controllate, evitando allo stesso tempo ripercussioni negative sul fronte della tenuta occupazionale. In proposito si veda, ad esempio, la deliberazione del Consiglio Comunale di Roma n. 126 del 15 luglio 2004 relativa al servizio di trasporto pubblico locale.

"servizi di interesse economico generale", e servizi privi di rilevanza economica⁶⁷;

- nell'eliminazione di un generale obbligo di gara per l'affidamento dei servizi. In alternativa all'approccio concorrenziale, che prevede lo svolgimento della gara per l'affidamento del servizio a una società di capitali o per la selezione del *partner* societario⁶⁸, è introdotta anche la possibilità, a determinate condizioni, dell'affidamento diretto secondo il modello *in house* (Parere del Consiglio di Stato, Sezione II, 18.4.2007 n. 456);
- nella decadenza delle concessioni in essere a partire dal 1° gennaio 2007, senza che per questo sia necessaria un'apposita deliberazione dell'ente locale, con l'eccezione di quelle situazioni già in linea con la normativa.

Altra novità è costituita dall'esclusione della partecipazione dei privati, ancorché in forma minoritaria, nelle società delle reti, che devono essere quindi a capitale interamente pubblico.

Tale divieto risulta essere esteso anche alle società di gestione di servizi privi di rilevanza economica, prima che la Corte Costituzionale, con la nota sentenza n. 272 del 27 luglio 2004, dichiarasse l'illegittimità costituzionale dell'articolo 113, c. 7, del TUEL.

Specifico approfondimento merita l'affidamento diretto dei servizi secondo il modello *in house*.

Riprendendo alcuni dei concetti già espressi dalla Corte di Giustizia Europea nella nota sentenza Teckal, la nuova formulazione del comma 5 dell'articolo 113 del TUEL ne elenca i presupposti giuridici legittimanti,⁶⁹ tutti necessariamente concorrenti:

- la titolarità del servizio deve essere disposta a favore di società a capitale interamente pubblico;

⁶⁷ La Commissione Europea, nel Libro Verde sui servizi di interesse generale del maggio 2003, indica la non auspicabilità di fissare a priori degli elenchi identificativi delle classi di servizi di interesse generale, in quanto la distinzione tra attività a rilevanza economica e quelle prive di tale rilevanza ha carattere dinamico ed evolutivo la cui individuazione costituisce, caso per caso, apprezzamento rimesso al giudice nazionale. Sul tema è intervenuto il TAR Sardegna (sez. I, sentenza n. 1792 del 2 agosto 2005). Il Tribunale Amministrativo sardo ha composto una serie di elementi noti, strutturandoli come presupposti per arrivare alla delineazione di un quadro ricostruttivo che permette di ricondurre alcune tipologie di servizi socio-assistenziali e socio-educativi al novero dei servizi pubblici con rilevanza economica. In sintesi, il Tribunale Amministrativo afferma che laddove il settore di attività sia economicamente competitivo e la libertà di iniziativa economica appaia in grado di conseguire anche gli obiettivi di interesse pubblico sottesi alla disciplina del settore, al servizio dovrà riconoscersi rilevanza economica, ai sensi dell'articolo 113 del TUEL, mentre, in via residuale, il servizio potrà qualificarsi come privo di rilevanza economica laddove non sia possibile riscontrare i caratteri che connotano l'altra categoria. Riportando tali valutazioni al caso e ai servizi oggetto del contenzioso, il Tribunale Amministrativo suddetto conclude che tali servizi possiedono sicuramente rilevanza economica, poiché si tratta di attività suscettibili, in astratto, di essere gestite in forma remunerativa e per le quali esiste certamente un mercato concorrenziale, a maggior ragione se aggiudicati con gara precedentemente al loro affidamento diretto ad un soggetto partecipato dall'ente locale.

⁶⁸ In questo caso l'affidamento è diretto alla società, ma il rispetto del "mercato" è garantito dallo svolgimento della gara per la selezione del *partner* societario.

⁶⁹ Gli stessi presupposti legittimanti sono previsti anche, con riferimento alle società di gestione delle reti, degli impianti e delle altre dotazioni patrimoniali, dalla lettera a) del comma 4 dello stesso articolo 113.

- l'ente pubblico titolare del capitale sociale deve esercitare sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi;
- la società affidataria del servizio deve realizzare la parte più importante della propria attività con l'ente pubblico che la controlla.

Con riferimento al carattere della prevalenza dell'attività, la dottrina e l'interpretazione fattane dalla giurisprudenza non sembrano avere ancora consolidato un'interpretazione costante: nel ventaglio delle soluzioni proposte la quota necessaria ad individuare la misura di tale "importanza" va da "più del 50%" a "considerevole", "decisamente prevalente", "quasi esclusiva", fino ad "esclusiva".

È richiamata talvolta, anche in procedimenti dinanzi alla Corte di Giustizia Europea, la regola del limite minimo dell'80% del fatturato medio realizzato negli ultimi tre anni dall'organismo *in house* di cui all'articolo 13 della direttiva 93/38/CE.

La stessa Corte di Giustizia ha dichiarato, poi, che la prevalenza dell'attività svolta non "va accertata facendo applicazione dell'art. 13 della direttiva del Consiglio 14 giugno 1993, 93/38/CE" e che, nel valutare se un'impresa svolga la parte più importante della sua attività con l'ente pubblico che la detiene, "si deve tener conto di tutte le attività realizzate da tale impresa sulla base di un affidamento effettuato dall'amministrazione aggiudicatrice, indipendentemente da chi remunera tale attività, potendo trattarsi della stessa amministrazione aggiudicatrice o dell'utente delle prestazioni erogate, mentre non rileva il territorio in cui è svolta l'attività"⁷⁰.

Con riferimento, invece, al "controllo analogo", la Commissione europea (nella nota 26 giugno 2000 indirizzata al Governo italiano) ha osservato che, affinché sussista tale requisito, non è "sufficiente il semplice esercizio degli strumenti di cui dispone il socio di maggioranza secondo le regole proprie del diritto societario.

Il controllo contemplato dalla sentenza "Teckal" "fa, infatti, riferimento ad un rapporto che determina, da parte dell'amministrazione controllante, un assoluto potere di direzione, coordinamento e supervisione dell'attività del soggetto partecipato, e che riguarda l'insieme dei più importanti atti di gestione del medesimo. In virtù di tale rapporto il soggetto partecipato, non possedendo alcuna autonomia decisionale in relazione ai più importanti atti di gestione, si configura come un'entità distinta solo formalmente dall'amministrazione, ma che in concreto continua a costituire parte della stessa".

Pertanto, "solo a tali condizioni si può ritenere che fra amministrazione e aggiudicatario non sussista, agli effetti pratici, un rapporto di terzietà rilevante ai fini dell'applicazione delle regole comunitarie in materia di appalti pubblici".

⁽⁷⁰⁾ V. Corte di Giustizia Europea, Sez. I, sentenza 11 maggio 2006 C-340/04 "AGESP".

Nella stessa direzione si pone la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che, anzi, fornisce interpretazioni nuove ed ancora più restrittive del controllo analogo.

In particolare, nella sentenza 13 ottobre 2005 C-458/03 "Parking Brixen GmbH", la Corte si spinge fino al punto di fornire una definizione esemplificativa dei casi in cui l'elemento del controllo analogo sia da considerarsi assente nel rapporto tra ente locale e concessionario.

Nel caso specifico la Corte di Giustizia ha individuato i seguenti elementi che rendevano non conforme alla normativa europea il controllo dell'ente locale proprietario sull'ente concessionario:

- la trasformazione della Servizi Municipalizzati Bressanone - azienda speciale del Comune di Bressanone - in una società per azioni e la natura di questo tipo di società;
- l'ampliamento dell'oggetto sociale a nuovi ambiti di attività (trasporto di persone e merci, informatica, telecomunicazioni), pur mantenendo la vasta gamma di attività precedentemente esercitate (adduzione dell'acqua e depurazione delle acque reflue, fornitura di calore ed energia, smaltimento dei rifiuti, costruzione di strade);
- l'apertura obbligatoria della società ad altri capitali e l'espansione territoriale delle attività della società a tutta l'Italia e all'estero;
- i considerevoli poteri conferiti al Consiglio di Amministrazione (tra cui il potere di rilasciare garanzie fino al limite di 5 milioni di euro o di realizzare altre operazioni senza il previo accordo dell'assemblea dei soci), senza che in pratica venga esercitato alcun controllo gestionale da parte del Comune.

In generale, la Corte attribuisce agli affidamenti *in house* un carattere di eccezionalità, in quanto costituenti, di fatto, una deroga alle regole comunitarie per la libera concorrenza dei mercati, deroga che non può che essere interpretata in senso restrittivo.

Da qui la decisione del TAR Puglia di devolvere al giudizio della Corte la questione relativa alla compatibilità del diritto comunitario, ed in particolare con gli obblighi di trasparenza e di libera concorrenza di cui agli articoli 43, 49 e 86 del Trattato, l'articolo 113, c. 5, del TUEL, "nella parte in cui non pone alcun limite alla libertà di scelta dell'amministrazione pubblica tra le diverse forme di affidamento del servizio pubblico, ed in particolare tra l'affidamento mediante procedura di gara ad

evidenza pubblica e l'affidamento diretto a società da essa interamente controllata"⁷¹.

Proprio decidendo su tale ricorso del TAR Puglia, la Corte di Giustizia Europea ha avuto modo di chiarire che "gli artt. 43 CE, 49 CE, 86 CE, nonché i principi di parità di trattamento, di non discriminazione sulla base della nazionalità e di trasparenza non ostano a una disciplina nazionale che consente ad un ente pubblico di affidare un servizio pubblico direttamente ad una società della quale esso detiene l'intero capitale, a condizione che l'ente pubblico eserciti su tale società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la detiene"⁷².

Come è noto, l'articolo 113, c.5, del TUEL ha superato il vaglio della Corte di Giustizia.

Alla luce della più recente interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia Europea, quindi, i presupposti giuridici legittimanti l'affidamento *in house* appaiono particolarmente restrittivi e impongono agli enti pubblici precisi vincoli nella configurazione giuridico-formale degli assetti proprietari e di governo delle proprie società.

Ad avviso della Sezione, il processo di razionalizzazione del sistema di governo del "Gruppo Comune di Roma", avviato dal Consiglio Comunale a partire dall'anno 2004, ha portato a definire un assetto organizzativo, regole di *governance*, modalità di circolazione delle informazioni nonché sistemi di controllo delle società partecipate, con particolare riferimento a quelle interamente controllate, alquanto stringenti e tali da apparire coerenti con le più recenti conclusioni della Corte di Giustizia in tema di affidamenti *in house*.

Nella complessa normativa richiamata e alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria finora descritta, si è inserita la disciplina dettata dall'art. 13 del decreto-Legge 4 luglio 2006, n. 223 (cd. "Decreto Bersani") convertito con modifiche dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, recante: «Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale» (*G.U. n. 186 del 11-8-2006- Suppl. Ordinario n.183*).

In sintesi, la novella legislativa sancisce il principio per cui alle società a capitale interamente pubblico o misto, costituite o partecipate dalle amministrazioni pubbliche regionali e locali per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività di tali enti, sia totalmente inibita ogni attività contrattuale con enti, pubblici o privati, diversi da quelli nei cui confronti sussista un rapporto di strumentalità; a tali società è anche inibita la partecipazione a società od enti.

⁷¹ TAR Puglia, Bari, sez. III, ord. 22 luglio 2004, n. 885.

⁷² Corte di Giustizia Europea, Sezione I, 6 aprile 2006 n. C-410/04 AMTAB.

Inoltre, si è previsto un periodo transitorio di ventiquattro mesi entro cui le attività non consentite dovranno cessare, pena la perdita di efficacia dei relativi contratti; di contro, i nuovi affidamenti illegittimi sono sanzionati con la nullità.

3.2.6 L'individuazione della struttura amministrativa preposta al controllo del sistema degli organismi partecipati e/o controllati.

È opportuno richiamare l'attenzione del Consiglio Comunale sul fatto come, già a partire dalla metà degli anni '90, l'Amministrazione Comunale abbia avviato un profondo e complesso processo di riorganizzazione dei servizi pubblici locali.

Infatti, all'inizio del processo di riorganizzazione, il Comune di Roma interveniva nei settori della distribuzione di energia elettrica e acqua potabile, trasporti, servizi ambientali, raccolta e distribuzione di latte fresco con quattro aziende municipalizzate (A.CE.A., A.T.A.C, A.M.A. e A.C.C.L.R.) e un consorzio (CO.TRA.L).

Inoltre, il processo di esternalizzazione dei servizi ha, tra l'altro, dato vita a società per la gestione di servizi di "tipo tradizionale" (come Roma Multiservizi S.p.A.), di "tipo innovativo" (Risorse RPR S.p.A., Servizi Azionista Roma S.r.l.), finalizzate ad attività particolari (Fiera di Roma S.p.A., G.E.M.M.A. S.p.A., Roma Entrate S.p.A., CAR S.c.p.a., Roma Metropolitane S.r.l.), nonché società, aziende speciali, istituzioni per l'erogazione di servizi culturali, sociali e farmaceutici (Zètema Progetto Cultura S.r.l., Agenzia per il Turismo S.p.A., Azienda Speciale Palaexpo, Istituzione biblioteche, Istituzione Agenzia per le Tossicodipendenze, Azienda Speciale Farmacap).

Uguale importanza assumono, accanto alla dismissione del controllo di imprese che gestivano attività non più considerate come servizi pubblici (Centrale del Latte S.p.A.), anche i processi di trasformazione delle aziende speciali e consortili in società di capitali (ACEA S.p.A., ATAC S.p.A., Trambus S.p.A., Met.Ro. S.p.A., AMA S.p.A.), nonché, nel settore culturale e sociale, di società di capitali e consorzi in fondazioni (Fondazione Musica per Roma, Fondazione Bioparco di Roma, Fondazione Mondo Digitale).

Si può affermare che, dopo poco più di un decennio di sviluppo e trasformazione, il "Gruppo Comune di Roma" costituisce una realtà industriale e di servizio di primaria grandezza.

Ad oggi, l'Amministrazione Comunale, direttamente o indirettamente, partecipa al capitale sociale di circa ottanta imprese, che forniscono un contributo determinante all'economia della città.

Le aziende controllate dal Comune di Roma fanno registrare un patrimonio netto complessivo superiore a 2 miliardi di euro, gestiscono attività per oltre 4 miliardi di euro, danno l'occupazione a più di 28.500 dipendenti.

La struttura del "Gruppo Comune di Roma", almeno per quanto attiene alle partecipazioni di primo livello e alle principali partecipazioni di secondo livello, è rappresentata nella pagina successiva.

Il Gruppo opera su un'estesa gamma produttiva riassumibile in quattro principali filiere:

- società quotate operanti nel settore energetico e idrico;
- società e aziende operanti nel settore dell'igiene urbana e nella gestione di infrastrutture;
- società del trasporto pubblico locale e della mobilità;
- altre società di servizi e fondazioni.

Per ciascun comparto produttivo, caratterizzato da una specifica vocazione industriale e di servizio, l'Amministrazione elabora specifiche strategie di sviluppo, coerentemente con le politiche economiche e di servizio cittadine.

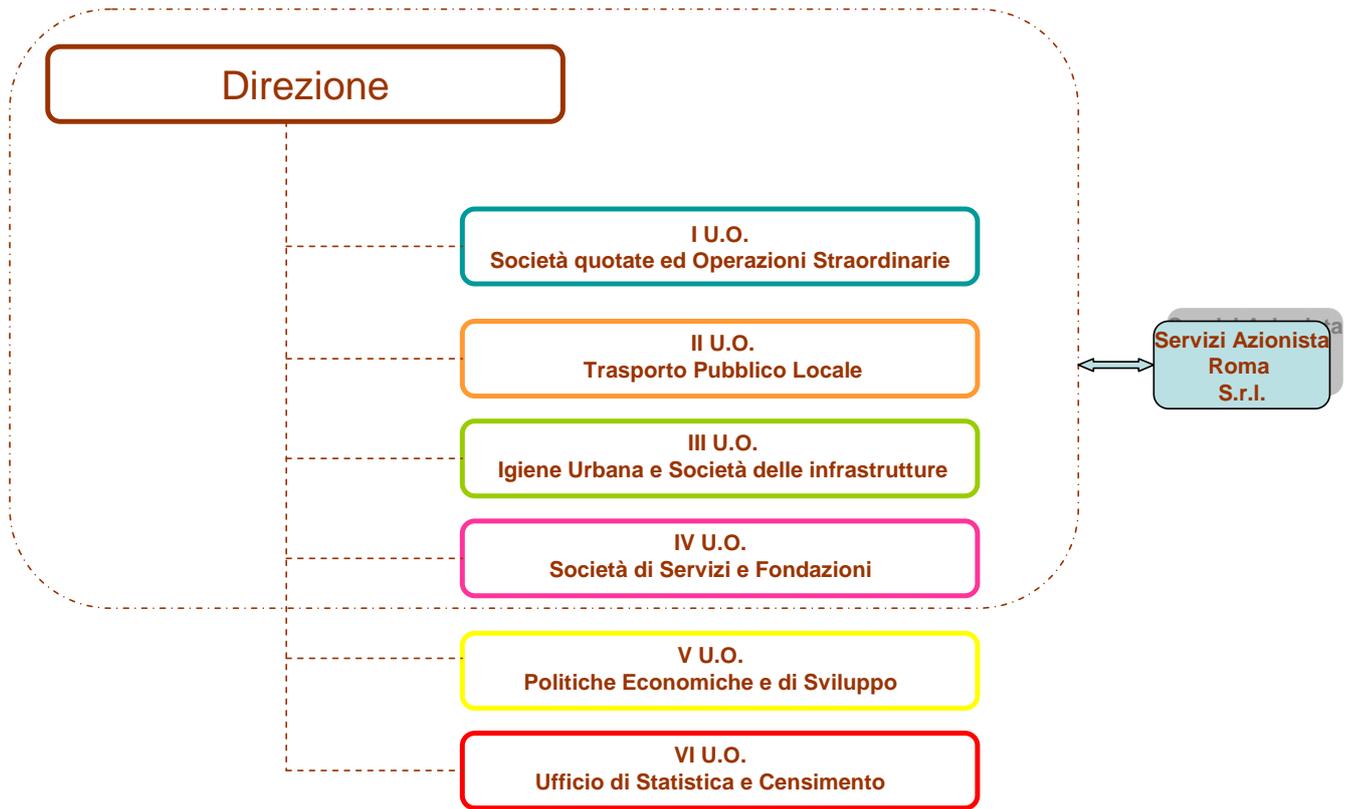
Il coordinamento sull'operato delle diverse aziende è assicurato dai Dipartimenti comunali competenti (per il tramite dei contratti di servizio) e dalle funzioni centrali svolte dal Dipartimento XV, che ha sviluppato un'articolazione organizzativa coerente con la configurazione industriale del Gruppo.

Una tale evoluzione ha posto, però, rilevanti problemi nella definizione delle relazioni tra il Comune e le sue società, ovvero nell'individuazione di regole atte a esercitare, da parte dell'Amministrazione Comunale, un'effettiva capacità di indirizzo, direzione, coordinamento e governo delle imprese controllate o partecipate:

- in primo luogo, la "capogruppo" è la più grande amministrazione locale italiana (e non una *holding* finanziaria) i cui rappresentanti esercitano poteri di indirizzo e di controllo anche sui servizi offerti ai cittadini dalle imprese controllate (con una sostanziale coincidenza quindi delle figure del "proprietario" e del "cliente");
- in secondo luogo, la struttura del "Gruppo Comune di Roma" appare assai complessa e differenziata, con la convivenza di una impresa quotata in borsa, di società per azioni di grandi dimensioni e piccole società di scopo, di imprese che hanno come cliente il solo Comune di Roma e imprese che sono aperte al mercato privato, di partecipazioni di controllo esclusivo e di partecipazioni di minoranza;

- infine, ma non in ultimo, la presenza di soggetti che devono sottostare a un particolare regime di controlli, conseguentemente alla scelta del Consiglio Comunale di adottare il modello *in house* per la gestione dei principali servizi pubblici.

**La struttura del Dipartimento XV.
Comune di Roma**



Fonte: Comune di Roma

3.2.7 Gli strumenti strutturati di governance del Gruppo.

Come la Sezione ha avuto già modo di sottolineare, l'adozione di strumenti strutturati di *governance* del Gruppo, oltre a rispondere ad una precisa esigenza di adeguamento all'evoluzione del contesto normativo, si pone anche l'obiettivo di orientare una struttura economica e produttiva articolata e complessa, qual è oggi il Gruppo Comune di Roma, verso una chiara e riconoscibile strategia di sviluppo fondata su obiettivi, valori e missioni comuni.

I capisaldi fondamentali che definiscono l'identità comune del Gruppo sono riassumibili come segue:

- le aziende pubbliche comunali rappresentano una componente fondamentale del sistema produttivo romano e forniscono un contributo determinante alla creazione di valore per la città in termini di sviluppo socio-economico, occupazionale e di servizio;
- la ricerca di una adeguata capacità di risposta ai mutamenti dello scenario normativo e competitivo con cui le aziende si devono misurare si deve accompagnare alla spinta verso l'innovazione e la flessibilità, al fine di poter costantemente adeguare i servizi resi al fabbisogno espresso dai destinatari finali di quegli stessi servizi;
- la tensione verso il contenimento dei costi deve essere costante e abbracciare trasversalmente tutte le diverse fasi dei processi aziendali, nonché essere misurabile attraverso un sistematico confronto con le realtà produttive operanti in altri contesti;
- il grado di trasparenza delle attività societarie, in termini di accesso alle informazioni, chiarezza, completezza e tempestività, deve essere acquisito come un valore costitutivo, compatibilmente con l'autonomia e la responsabilità degli organi di amministrazione e di controllo;
- il sistema di verifica *ex post* della effettiva capacità di conseguire gli obiettivi aziendali programmati, con particolare riferimento ai livelli di qualità erogata e percepita, deve rappresentare un elemento centrale e qualificante di ogni azienda Comunale di servizio, indipendentemente dalle forme organizzative e societarie e dai meccanismi di regolazione contrattuale.

È con la deliberazione n. 5/2004 che il Consiglio Comunale ha deciso, quindi, di richiedere ai componenti del Consiglio di Amministrazione delle società partecipate (esclusa l'ACEA, quotata alla Borsa Valori) una relazione inclusiva del dettaglio di tutte le

partecipazioni dirette e indirette facenti capo alle società controllate dal Comune di Roma con allegati atti costitutivi, statuti, bilanci, patti di sindacato e piani industriali.

Tale approfondimento conoscitivo si è reso necessario anche perché gli statuti delle società controllate, allora vigenti, concedevano ampia autonomia agli Amministratori nella definizione delle politiche gestionali e di indirizzo strategico così che il Comune prendeva, quindi, sostanzialmente atto *ex post* delle operazioni, anche economicamente e patrimonialmente rilevanti quali la costituzione di nuovi soggetti giuridici, assunte dalle società controllate.

Per tali motivi con l'ordine del giorno n. 3 del 19 gennaio 2004, collegato alla citata deliberazione n. 5/04, il Consiglio Comunale ha incaricato la Giunta di elaborare una proposta finalizzata:

- al miglioramento del flusso di informazioni da parte delle società partecipate nei confronti del Comune di Roma;
- alla razionalizzazione della *governance* del Gruppo Comune di Roma e dei sistemi di controllo sulle partecipate, con particolare riferimento, tra l'altro, alle caratteristiche e alle specificità di *governance* delle forme di gestione dei servizi pubblici mediante il modello *in house*, nonché alla individuazione di uno specifico programma di potenziamento delle strutture tecniche e professionali che affiancano l'azionista Comune di Roma a supporto delle competenze di indirizzo e controllo del Sindaco, della Giunta e del Consiglio Comunale;
- alla revisione degli statuti delle società del Gruppo a norma del nuovo diritto societario prevedendo, in particolare, omogeneità delle regole di *governance* e dei sistemi di controllo nonché modalità di circolazione delle informazioni tali da assicurare il migliore esercizio delle funzioni di indirizzo e controllo da parte degli organi di governo del Comune;
- alla richiesta alla Giunta Comunale di allegare ogni anno al Documento di Programmazione Finanziaria un "Documento di indirizzo del Gruppo Comune di Roma", nel quale siano delineate le linee-guida dei piani industriali delle imprese del Gruppo.

3.2.8 Il Dipartimento XV - Direzione e coordinamento del Gruppo Comune di Roma e per le politiche economiche e di sviluppo

Come si è già rilevato, la prima iniziativa della Giunta Comunale è stata quella di delineare, nella seduta del 20 ottobre 2004, le complessive linee di intervento volte a consentire la riorganizzazione e il potenziamento della struttura tecnica di supporto agli organi di governo dell'Amministrazione Comunale.

La stessa Giunta Comunale ha modificato, subito dopo, l'articolo 15 del Regolamento sull'Ordinamento degli Uffici e dei Servizi del Comune di Roma, attribuendo nuove funzioni e un più ampio quadro di responsabilità al Dipartimento XV - Direzione e Coordinamento del Gruppo Comune di Roma e per le Politiche Economiche e di Sviluppo.

Pertanto, il Dipartimento XV assiste gli organi politici nel controllo strategico e gestionale del Gruppo Comune di Roma e, in particolare:

- valuta la sostenibilità economica e finanziaria dei contratti di servizio, stipulati con i soggetti erogatori di pubblici servizi partecipati dal Comune di Roma, in relazione ai loro bilanci aziendali;
- assicura l'applicazione ed il controllo dei contratti di servizio sulla base delle direttive degli assessori preposti ai diversi settori e di concerto con gli uffici competenti;
- assiste in via esclusiva il Sindaco e l'Assessore preposto al fine di assicurare la direzione, il coordinamento e il controllo strategico del Gruppo Comune di Roma, esercitando nelle società di capitali partecipate le funzioni connesse al ruolo di azionista del Comune di Roma previste dal Codice Civile e dai relativi statuti, curando altresì la raccolta, l'analisi tecnica, il monitoraggio e la diffusione al Sindaco, alla Giunta Comunale, al Consiglio Comunale ed agli uffici amministrativi delle relazioni programmatiche e della reportistica sull'andamento economico, finanziario e patrimoniale delle aziende appartenenti al Gruppo Comune di Roma.

Al 31 dicembre 2007, il Dipartimento XV risultava essere articolato in una Direzione, alle cui dirette dipendenze risultavano posti gli uffici amministrativi e l'ufficio di assistenza tecnico-legale, e cinque unità organizzative (U.O.):

- I U.O. Società quotate ed Operazioni Straordinarie;
- II U.O. Trasporto Pubblico Locale;

- II U.O. Igiene Urbana e Società delle Infrastrutture;
- IV U.O Società di Servizi e Fondazioni;
- V U.O. Politiche Economiche e di Sviluppo
- VI U.O Ufficio di Statistica e Censimento.

Più in dettaglio, le prime quattro unità organizzative sono tenute a svolgere le funzioni connesse con il ruolo di "azionista" del Comune di Roma; la quinta fornisce il supporto tecnico alle principali iniziative dell'Amministrazione in tema di politiche economiche e di sviluppo della Capitale nonché di monitoraggio delle dinamiche socio-economiche della città, mentre la sesta, inserita nel Sistema Statistico Nazionale, raccoglie, elabora ed analizza dati sulle principali variabili socio-economiche locali.

Successivamente, per rendere il controllo sulle società partecipate dal Comune di Roma maggiormente rapido ed efficiente e per permettere alla stessa Amministrazione comunale di svolgere le proprie funzioni di azionista in modo più consapevole e strategico, il Consiglio Comunale di Roma, con deliberazione n. 188 del 2 agosto 2005, ha deciso la costituzione di una società a responsabilità limitata denominata "Servizi Azionista Roma", con la funzione esclusiva di fornire supporto tecnico al Dipartimento XV nello svolgimento dei suoi compiti istituzionali.

La nuova società, costituita ai sensi dell'art. 29, comma 1, lettera b) della legge 448/2001 e con capitale sociale interamente e direttamente di proprietà del Comune di Roma, consente all'Amministrazione Comunale di:

- (a) ottenere una maggiore flessibilità operativa con la possibilità di fornire risposte più efficaci e tempestive sia rispetto alle esigenze delle aziende controllate che rispetto alla stessa Amministrazione Comunale, nonché di migliorare l'efficacia operativa nell'esercizio pro-attivo del ruolo di direzione e coordinamento, grazie all'acquisizione di competenze specialistiche commisurate di volta in volta alle specifiche esigenze derivanti dal contesto operativo;
- (b) arricchire le competenze già disponibili all'interno del Dipartimento XV e ridurre le asimmetrie informative nei confronti delle aziende, grazie alla possibilità di
- (c) raccogliere e sfruttare un adeguato patrimonio di conoscenza sui riferimenti di settore e sulle migliori esperienze esterne;

- (d) snellire i processi di raccolta delle informazioni a supporto dei processi decisionali attraverso una struttura dedicata e specializzata.

In particolare la società, che si avvale di professionisti qualificati in materia di economia aziendale, diritto d'impresa, diritto fiscale e diritto dei servizi pubblici locali, è tenuta a curare i seguenti aspetti:

- l'analisi e la valutazione tecnica della reportistica sull'andamento economico, finanziario e patrimoniale, come risultante dalle relazioni trimestrali delle società tenute alla compilazione delle relazioni stesse;
- l'analisi economica, finanziaria e patrimoniale dei bilanci di esercizio e dei bilanci consolidati (ove esistenti) predisposti dalle società, aziende, istituzioni, consorzi controllate o partecipate dal Comune di Roma;
- l'analisi e la valutazione economica, finanziaria e patrimoniale della Relazione Previsionale Aziendale delle società tenute alla sua predisposizione, con particolare riferimento al budget per l'anno successivo ed ai piani strategico - industriali e di investimento;
- l'assistenza e la consulenza continuativa al Dipartimento XV in materia di economia aziendale, di contabilità, di diritto d'impresa e di diritto fiscale, con particolare riferimento alla normativa di settore inerente i servizi pubblici locali.

Fra gli obiettivi di medio periodo di Servizi Azionista Roma S.r.l., era prevista anche la redazione del bilancio consolidato del Gruppo Comune di Roma, cui peraltro non risulta sia stata data finora attuazione.

3.2.9 L'analisi del percorso politico-amministrativo attivato dal Comune di Roma (dal 2004 al 2007).

È necessario, quindi, porre in evidenza l'interesse dimostrato dalla Sezione a evidenziare i processi decisionali posti in essere dal decisore politico; anche per valutare la coerenza di quelli successivamente posti in essere dal 2008 in poi.

A tal fine la Sezione ha potuto accertare quali sono state nel periodo considerato le tappe fondamentali di questo percorso:

- 19 gennaio 2004: il Consiglio Comunale avviava il processo di razionalizzazione;
- 22 dicembre 2004: potenziamento del Dipartimento XV, la struttura tecnica di supporto agli organi di governo;
- dicembre 2004/gennaio 2005: modifica degli statuti delle società controllate o partecipate;
- 30 marzo 2005: definizione degli schemi standard del codice di *corporate governance*, del codice di comportamento, della Relazione Previsionale Aziendale e del sistema di *reporting* gestionale periodico;
- 2 agosto 2005: il Consiglio Comunale delibera la costituzione di Servizi Azionista Roma S.r.l. con funzioni di supporto tecnico al Dipartimento XV;
- 19 gennaio 2006: indirizzi del Consiglio Comunale in tema di gestione unificata degli acquisti di beni e servizi e di razionalizzazione delle partecipazioni da parte delle società controllate;
- 29 novembre 2006: definizione dello schema standard del codice per la disciplina delle procedure di ricerca, selezione e inserimento di personale;
- 15 febbraio 2007: il Consiglio Comunale approvava il documento "Linee guida per la predisposizione dei contratti di servizio tra Comune di Roma e i soggetti erogatori di servizi pubblici" che disciplina in maniera uniforme e puntuale le procedure per la predisposizione dei contratti di servizio;
- 23 maggio 2007: definizione dei criteri per la determinazione dei compensi spettanti agli Amministratori delle società partecipate dal Comune di Roma.

3.2.10 Avvio del processo di razionalizzazione: La deliberazione del Consiglio Comunale n. 5/04

Come si è detto il processo di razionalizzazione nella materia de qua ha preso avvio con la deliberazione del Consiglio Comunale n. 5 del 19 gennaio 2004 e con il collegato ordine del giorno n. 3.

Con la deliberazione n. 5/2004 il Consiglio Comunale ha deciso di richiedere ai componenti del Consiglio di Amministrazione delle società partecipate (esclusa l'ACEA, quotata alla Borsa Valori) una relazione inclusiva del dettaglio di tutte le partecipazioni dirette e indirette facenti capo alle società controllate dal Comune di

Roma con allegati atti costitutivi, statuti, bilanci, patti di sindacato e piani industriali.

Tale approfondimento conoscitivo si è reso necessario anche perché gli statuti delle società controllate allora vigenti concedevano ampia autonomia agli Amministratori nella definizione delle politiche gestionali e di indirizzo strategico.

Con l'ordine del giorno n. 3 del 19 gennaio 2004, collegato alla citata deliberazione n. 5/04, il Consiglio Comunale ha incaricato la Giunta di elaborare un documento finalizzato:

- al miglioramento del flusso di informazioni da parte delle società partecipate nei confronti del Comune di Roma;
- alla razionalizzazione della *governance* del Gruppo Comune di Roma e dei sistemi di controllo sulle partecipate, con particolare riferimento, tra l'altro, alle caratteristiche e alle specificità di *governance* delle forme di gestione dei servizi pubblici mediante il modello *in house*;
- alla revisione degli statuti delle società del Gruppo a norma del nuovo diritto societario;
- alla richiesta alla Giunta Comunale di allegare ogni anno al Documento di Programmazione Finanziaria un "Documento di indirizzo del Gruppo Comune di Roma", nel quale siano delineate le linee-guida dei piani industriali delle imprese del Gruppo.

3.2.11 I nuovi statuti

Come si è già detto, tra la fine del 2004 e i primi giorni del 2005, su proposta della Giunta Comunale e in armonia con gli indirizzi espressi nel citato ordine del giorno 3/2004, il Consiglio Comunale è intervenuto sugli statuti delle società controllate introducendo sia regole di *governance*, sia modalità di circolazione delle informazioni, sia, infine, sistemi di controllo organici e comuni.

Più in particolare, i nuovi statuti delle società interamente controllate dal Comune di Roma, o con capitale sociale partecipato con quote di minoranza anche da altri enti pubblici, prevedono espressamente:

- la soggezione all'attività di direzione e coordinamento da parte del Comune di Roma ai sensi degli articoli 2497 e 2497**bis** del codice civile;
- che il capitale sociale debba essere interamente pubblico (in presenza di affidamenti *in house*);

- l'obbligo di realizzare la parte più importante della propria attività con il Comune di Roma o gli enti pubblici soci;
- la nomina diretta degli amministratori e dei sindaci ai sensi dell'articolo 2449 del codice civile;
- l'adozione di un codice di *corporate governance* finalizzato alla regolamentazione dell'organizzazione interna della società e, conseguentemente, del sistema di direzione e controllo attraverso l'individuazione delle specifiche competenze attribuite agli organi societari, nonché del loro funzionamento;
- l'adozione di un codice di comportamento che detta le linee guida del codice etico di cui si dovranno dotare le società (anche ai sensi del decreto legislativo n. 231/2001), individua i flussi di informazione tra gli organi delle singole società e il socio Comune di Roma, detta le regole di condotta per le nomine dei componenti dei Consigli di Amministrazione e dei Collegi Sindacali delle società controllate e partecipate di secondo livello;
- la predisposizione annuale di una Relazione Previsionale Aziendale ("RPA") contenente la definizione dei piani strategici, finanziari, economici e patrimoniali e dei piani di investimento di breve e lungo periodo, il budget dettagliato relativo all'esercizio successivo, una relazione di *risk management* per l'anno a venire ed una relazione annuale di valutazione complessiva curata dall'ufficio di *internal auditing*;
- il dovere del Presidente del Collegio Sindacale di inviare, al Socio Comune di Roma, in occasione di assemblee dei soci che abbiano all'ordine del giorno operazioni di carattere straordinario e/o strategico, una relazione dettagliata sulla corrispondenza delle citate operazioni con l'oggetto sociale, nonché la loro sostenibilità alla luce dei principi di corretta amministrazione.

Al fine di ottenere coerenza e omogeneità dei flussi informativi annuali e periodici previsti dagli Statuti delle società, nonché uniformità di comportamento nella predisposizione e adozione del codice di comportamento e del codice di *corporate governance*, il Dipartimento XV ha predisposto i relativi schemi standard, approvati dalla Giunta Comunale con deliberazione n. 165 del 30 marzo 2005, cui le società controllate dal Comune di Roma si sarebbero dovute attenere.

Tali indirizzi, in sede di adeguamento degli statuti alle previsioni del decreto legislativo n. 6/2003 o, comunque, in seno alla prima assemblea dei soci utile, sono stati proposti anche a ciascuna delle società partecipate con quote di minoranza dal

Comune di Roma e in molti casi sono stati recepiti, tenendo conto delle specifiche realtà aziendali.

È il caso, ad esempio di Roma Multiservizi S.p.A. che ha recepito integralmente le disposizioni relative all'adozione dei codici di *corporate governance* e di comportamento nonché al circuito informativo nei confronti del Comune di Roma.

Ma anche di Fiera di Roma S.p.A. e di EUR S.p.A. che hanno adottato gli schemi standard di *reporting* gestionale trimestrale.

3.2.12 Il codice di corporate governance e il codice di comportamento

Lo schema del codice di *corporate governance* consente di organizzare la struttura interna delle società secondo un sistema omogeneo e articolato di regole in grado di garantire l'equo bilanciamento tra i poteri interni all'azienda e gli interessi degli azionisti (deliberazione della Giunta Comunale n. 165 del 30 marzo 2005).

A tal fine il codice in questione stabilisce in maniera univoca i ruoli di definizione ed esecuzione delle strategie d'impresa, individua i relativi poteri e responsabilità ed introduce forme di controllo e pubblicità dell'attività svolta, anche in adeguamento ai contenuti del decreto legislativo n. 231/2001.

Le caratteristiche essenziali del modello, fatte salve le disposizioni statutarie vigenti di ogni singola società, si sostanziano:

- nell'attribuzione al Consiglio di Amministrazione di un ruolo centrale nel sistema di *corporate governance* della società, in una posizione di direzione e controllo che esula dalla gestione esecutiva delle attività costituenti l'oggetto sociale;
- nell'identificazione dell'Amministratore Delegato quale responsabile della gestione esecutiva dell'impresa, con lo scopo di evitare una gestione collegiale da parte di tutti gli amministratori;
- nell'introduzione di una chiara definizione delle funzioni e dei compiti aziendali, in modo tale che vi sia una netta distinzione dei rapporti sussistenti tra il ruolo di indirizzo del Consiglio di Amministrazione, il ruolo di "capo azienda" proprio dell'Amministratore Delegato, il ruolo di delegato alla rappresentanza sociale (oltre che di collegamento istituzionale tra la Società e l'Amministrazione Comunale) attribuito al Presidente, il ruolo di controllo esercitato dal Collegio Sindacale e dalla Società di Revisione;

- nella previsione di una struttura di *internal auditing*, posta alle dirette dipendenze del Presidente, con il compito di accertare l'adeguatezza dei diversi processi aziendali, di analizzare e valutare l'affidabilità e l'integrità delle informazioni e di assicurare la conformità degli adempimenti operativi a leggi, norme, regolamenti e procedure interne, al fine di garantire una corretta gestione;
- nell'istituzione di una funzione, alle dirette dipendenze dell'Amministratore Delegato, cui attribuire il compito di misurare, analizzare e rappresentare i rischi aziendali, di formulare strategie operative che ne consentano la gestione, anche anticipata, in coerenza con le politiche aziendali, nonché di monitorare e verificare l'efficacia delle azioni intraprese.

Sono state, inoltre, previste le seguenti ulteriori prescrizioni:

- il Presidente del Consiglio di Amministrazione è tenuto a far rispettare il codice di *corporate governance* alle controllate di secondo livello;
- l'Amministratore Delegato è nominato dal Consiglio di Amministrazione su indicazione del socio Comune di Roma;
- il Collegio Sindacale è garante della legalità della amministrazione, rispondendone direttamente al socio Comune di Roma, ed è tenuto ad effettuare uno scambio periodico di informazioni con l'ufficio di *internal audit* e con la società di revisione, quando prevista.

Lo schema di codice di comportamento detta le linee guida del "codice etico" e del "regolamento gare" di cui sono tenute a dotarsi le società controllate dal Comune di Roma, individua e specifica il circuito informativo tra gli organi delle singole società e il socio Comune di Roma, detta le regole di condotta per le nomine dei componenti dei Consigli di Amministrazione e dei Collegi Sindacali delle società controllate o partecipate di secondo livello.

Gli adempimenti informativi indicati nel codice in questione, peraltro, non si sostituiscono, bensì si affiancano, a quelli connessi alla realizzazione degli obiettivi contenuti nei contratti di servizio stipulati dal Comune di Roma con le società controllate o partecipate.

Più in dettaglio il codice di comportamento include:

- gli indirizzi per la predisposizione e l'adozione del "codice etico", rivolto ad Amministratori, Sindaci e dipendenti della società, che sono vincolati alle

norme e ai contenuti del codice stesso, "nel rispetto dei principi etici generali, quali l'obbligo di diligenza, lealtà, imparzialità, trasparenza, correttezza ed efficienza";

- gli indirizzi per la predisposizione e adozione del "regolamento gare", che disciplina le procedure da osservare sia per l'acquisizione di forniture di beni e servizi sia per lo svolgimento di incarichi conferiti dall'Amministrazione Comunale;
- gli obblighi informativi nei confronti del Comune di Roma che, come già detto, riguardano la RPA e la relazione di gestione trimestrale a cura del Presidente del Consiglio di Amministrazione, oltre alle relazioni del Collegio Sindacale e della Società di revisione;
- le regole di condotta per le nomine dei Consigli di Amministrazione e dei Collegi Sindacali delle società controllate e partecipate di secondo livello, i cui componenti debbono possedere requisiti di professionalità e di specchiata moralità.

3.2.13 Relazione Previsionale Aziendale (RPA) e il sistema di reporting gestionale periodico

Nel sistema informativo richiesto dall'Ente, la Relazione Previsionale Aziendale costituisce, ad avviso della Sezione, uno strumento inteso a migliorare la pianificazione aziendale e il perseguimento degli obiettivi di economicità che debbono ispirare ogni scelta gestionale.

La RPA, inoltre, nel quadro di regole sin qui delineato, assume un'importanza fondamentale per l'azionista Comune di Roma: il patrimonio informativo in essa contenuto, infatti, costituisce il principale strumento per l'analisi e la valutazione delle scelte strategiche di medio periodo di ciascuno dei soggetti controllati, sulla cui base, inoltre, l'Amministrazione comunale è chiamata preventivamente ad autorizzare il compimento delle più rilevanti operazioni di gestione, anche ordinaria, secondo quanto previsto dagli statuti aziendali.

In considerazione di ciò la RPA deve essere inviata al Comune di Roma in maniera tempestiva e deve garantire un elevato livello di accuratezza e completezza delle informazioni nella stessa contenute.

Occorre, poi, aggiungere che la corretta adozione da parte delle società del modello proposto dall'Amministrazione comunale ha anche l'obiettivo di assicurare il presidio pro-attivo di tutte quelle aree di rischio che possono pregiudicare la qualità, la quantità e la continuità dei servizi pubblici erogati alla collettività.

In tal senso la RPA deve contenere la definizione dei piani finanziari, strategici, economici e patrimoniali di breve e lungo periodo, evidenziando le operazioni rilevanti, soggette all'autorizzazione dell'Assemblea dei soci, che gli Amministratori intendono compiere nel corso dell'anno di riferimento.

Tale relazione è idealmente suddivisa in quattro sezioni:

- Piano Aziendale, contenente una valutazione degli obiettivi imprenditoriali e strategici per l'anno a venire con il relativo piano degli investimenti e la descrizione delle operazioni rilevanti che si intende sottoporre all'autorizzazione dell'Assemblea dei soci;
- *Budget* (a livello di capogruppo e consolidato), contenente i prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e *Cash Flow* relativi all'esercizio successivo. Particolare rilievo dovrà essere dato alle assunzioni sottostanti alle previsioni relative ai costi e ai ricavi, in coerenza con quanto definito nel piano aziendale;
- *Risk Management*, contenente una relazione sui rischi per l'anno a venire, con una dettagliata analisi dei principali fattori di rischio individuati e la

loro prevedibile evoluzione;

- *Internal Auditing*, contenente la relazione annuale di valutazione complessiva curata dall'ufficio di *internal auditing*.

La RPA, dunque, costituisce un documento organico, le cui diverse parti devono essere coerenti e integrate tra loro:

- la proposta del piano aziendale, nell'individuare le strategie pluriennali che l'azienda intende perseguire, deve porre particolare attenzione alla definizione del piano degli investimenti, delle politiche di aumento della produttività e al corretto inquadramento di quelle attività, gestite direttamente o attraverso società controllate o partecipate, non riconducibili a contratti di servizio stipulati con l'Amministrazione comunale;
- il *budget* deve mettere in evidenza le assunzioni sottostanti le previsioni relative a costi e ricavi, così come definite nel piano aziendale, individuare i programmi operativi che indirizzeranno la gestione nel periodo e prevedere la necessaria correlazione tra le scelte inerenti il bilancio e le attività di gestione dei rischi;
- la relazione di *internal audit* deve contenere una valutazione circa il grado di correttezza ed efficacia dei sistemi di controllo interno e più in generale, dei processi aziendali, compresi quelli di *risk management*.

Il programma delle attività di *audit* per l'anno a venire, sulla base dei contenuti del *budget* e delle risultanze dei precedenti piani di *audit*, deve porre adeguata attenzione a quei processi maggiormente coinvolti nell'attuazione del piano aziendale e la frequenza delle stesse attività di *audit* deve essere direttamente proporzionale all'importanza attribuita a tali processi ed ai relativi livelli di rischio;

- la relazione del *risk manager*, sulla base del piano degli investimenti e più in generale degli obiettivi industriali e strategici della società, deve contenere un aggiornamento del piano delle attività di gestione operativa dei rischi, conformemente agli obiettivi aziendali e alle indicazioni contenute nel piano di *audit*.

Il flusso informativo nei confronti dell'Amministrazione comunale è ulteriormente articolato e completato dai *report* periodici gestionali. Tali *report* dovrebbero consentire al socio Comune di Roma di essere costantemente

aggiornato sul generale andamento della gestione di ciascuna delle aziende controllate.

Lo schema tipo di tale sistema di rendicontazione prevede due modelli, a seconda che si tratti di società di capitali, o di aziende speciali.

A tal riguardo, le società di capitali sono tenute a fornire trimestralmente informazioni sull'andamento economico, patrimoniale e finanziario del periodo di riferimento, sulla consistenza media del personale distinto per inquadramento e tipologia contrattuale, sulle previsioni di budget per il periodo successivo. Nel caso di società capofila di un gruppo, tali informazioni devono essere fornite anche a livello consolidato o, se non possibile, per ciascuna delle società controllate, partecipate o collegate.

Invece, le aziende speciali, sono tenute a fornire informazioni sull'andamento economico della gestione, sulla consistenza media del personale distinto per inquadramento e tipologia contrattuale, sulle previsioni di budget per il periodo successivo. Tali informazioni devono essere fornite per ciascuno dei servizi gestiti.

Oltre alle informazioni di tipo economico, finanziario e patrimoniale indicate, alle società e alle aziende speciali sono richiesti periodicamente anche dati di tipo gestionale e di performance industriale (indicatori elementari) caratteristici dell'attività di ciascuna azienda.

Tali dati, messi a confronto con il consuntivo di periodo dell'anno precedente ed il budget di periodo dell'anno in corso, dovrebbero consentire al socio Comune di Roma di monitorare l'andamento gestionale di ciascuna azienda, arricchendo il quadro conoscitivo derivante dai diversi contratti di servizio in vigore con l'Amministrazione.

Così, ad esempio, nell'ambito del settore del trasporto pubblico locale:

- ad ATAC S.p.A. (cui competono le attività di commercializzazione dei servizi di trasporto e di sosta e il mantenimento in efficienza del patrimonio strumentale) sono chieste, tra le altre, indicazioni circa i volumi dei titoli di viaggio venduti e relativi ricavi tariffari, i volumi di servizio prodotti (vetture/Km complessive), il numero dei posti auto tariffati e relativi ricavi tariffari;
- a Met.Ro. S.p.A. (la società operatrice del trasporto metroferroviario) e a Trambus S.p.A. (la società operatrice del trasporto autotramviario) sono chiesti, tra gli altri, dati relativi al numero di vetture disponibili e utilizzate, al volume di servizio prodotto, al numero corse effettuate e programmate, alla produttività degli addetti.

Per quanto attiene il settore dell'igiene urbana, tra le informazioni chieste ad AMA S.p.A. figurano i dati concernenti il servizio di raccolta e smaltimento Rifiuti Solidi Urbani (quantità, costo, produttività), con particolare riferimento alla raccolta differenziata, l'andamento della riscossione della Ta.Ri. (incassi, evasione, recupero crediti), l'ammontare degli investimenti tecnici effettuati.

Nell'ambito dei soggetti erogatori di servizi culturali, sociali e farmaceutici sono chiesti:

- all'Azienda Speciale Farmacap dati relativi ai servizi offerti da ciascuna farmacia, alle vendite di prodotti farmaceutici e parafarmaceutici, al numero degli utenti del servizio di teleassistenza, agli elementi identificativi delle strutture per l'infanzia (servizi resi, orari, personale impiegato) ed al numero utenti;
- alla società Zètema Progetto Cultura S.r.l. dati relativi al numero visitatori e ai ricavi per singolo museo, alle mostre ed eventi organizzati nel Sistema Musei Civici, al numero visitatori dei Punti Informativi Turistici;
- all'Azienda Speciale Palaexpo indicazioni circa il numero di visitatori (paganti e non paganti) degli eventi organizzati presso le Scuderie del Quirinale, la Casa del Jazz, la Casa del Cinema e il Teatro del Lido.

Infine, in relazione alle altre società di servizi, a Roma Entrate S.p.A. sono chiesti indicatori relativi al numero di atti emessi, al numero di codici fiscali lavorati, agli importi lavorati per singola tipologia di tributo, alla percentuale complessiva di atti annullati, all'attività di assistenza degli utenti (sportello, call center)", mentre alla società Risorse RpR S.p.A. quelli relativi all'elenco delle commesse e delle nuove acquisizioni nel periodo (committente, importo, tempi di esecuzione), nonché all'andamento delle ore lavorate (direttamente e indirettamente) su commessa.

3.2.14 Il Codice per la disciplina delle procedure di ricerca e inserimento di personale

Al fine di predisporre una disciplina comune in materia di ricerca e inserimento di personale, l'Amministrazione Comunale ha ritenuto utile l'approvazione di uno specifico Codice.

Analogamente a quanto già avvenuto per le regole generali di *Corporate Governance*, lo "Schema di Codice per la disciplina delle procedure di ricerca e inserimento di personale", approvato con deliberazione della Giunta Comunale n. 632 del 29 novembre 2006, delinea un modello di regole di condotta destinato alle società *in house* del Comune di Roma; tale modello, fatte salve le singole specificità aziendali, è proposto anche alle società controllate dal Comune di Roma non quotate alla Borsa Valori, nonché alle altre società partecipate.

Il Codice definisce, innanzitutto, i principi generali cui debbono uniformarsi le procedure di selezione ed assunzione.

In base a tali principi le aziende sono tenute ad assicurare pari opportunità, trasparenza, adeguatezza degli organici rispetto ai livelli di servizio di cui agli affidamenti e ai contratti di servizio stipulati con l'amministrazione comunale, economicità e parametri di costo competitivi.

Il Codice prevede, inoltre, il perseguimento della strutturazione del posto di lavoro, compatibilmente con le esigenze di flessibilità e stagionalità dei processi produttivi.

Vengono disciplinate, poi, le regole generali di condotta per le procedure di ricerca del personale.

Tali procedure prevedono, tra l'altro, una programmazione annuale formalizzata attraverso la "relazione sul personale", documento nel quale vengono delineate e comunicate all'azionista le operazioni dell'azienda in materia di andamento degli organici.

Vengono stabilite, inoltre, le norme procedurali di base per la selezione del personale e per la raccolta e il trattamento dei dati curricolari e viene richiesta l'introduzione di una apposita sezione nel sito internet aziendale dedicata ai fabbisogni di personale ed alle ricerche in corso, assicurando così la ricezione on-line di curricula e di offerte di lavoro.

Il Codice introduce alcune regole specifiche di condotta per la ricerca e selezione del personale; le procedure sono opportunamente differenziate per famiglia professionale e regolano, attraverso definiti meccanismi, la ricerca di personale esecutivo, di quadri intermedi o di risorse con profilo direttivo.

Nel caso, ad esempio, di ricerche di personale quantitativamente rilevanti per profili professionali di tipo esecutivo ed operativo, il Codice prevede il ricorso ai servizi dei Centri per l'impiego, di società specializzate, ovvero di Agenzie per il lavoro di comprovata professionalità che, al termine della procedura di selezione, sono tenute a rilasciare una dichiarazione in merito all'autonomia, all'imparzialità e alla trasparenza con la quale hanno svolto l'incarico.

Il provvedimento contiene anche indirizzi in merito alle modalità di inserimento e gestione del personale, regolando l'architettura generale dei sistemi di incentivazione (sistemi premianti, direzione per obiettivi, premi di rendimento) e le modalità di sviluppo dei programmi di formazione permanente.

Relativamente a quest'ultimo tema va segnalato l'espresso riferimento nel Codice all'adozione di un "Piano annuale di formazione permanente", finalizzato al miglioramento delle performance delle risorse, all'aumento delle loro competenze in un periodo prestabilito e al miglioramento di specifici comportamenti organizzativi.

Il monitoraggio e la rendicontazione sull'effettiva attuazione dei programmi in materia di assunzioni e gestione delle risorse umane sono affidati agli strumenti generali di reporting previsti dagli statuti aziendali (relazione trimestrale sul generale andamento della gestione), nell'ambito dei quali la Società illustra i principali eventuali scostamenti rispetto alle previsioni contenute nel Piano delle Assunzioni..

E' inoltre previsto che la Società illustri le operazioni compiute e i provvedimenti adottati in attuazione di quanto previsto nel Piano delle Assunzioni nell'ambito della Relazione sulla gestione di cui all'articolo 2428 c.c..

Il Piano delle Assunzioni, il Piano di Formazione Permanente del personale, nonché le relazioni periodiche (trimestrali ed annuali) sono inviate anche all'Organismo di Vigilanza di cui al Decreto Legislativo 231/2001 nonché al Comitato Etico, ove previsto.

Il Codice introduce anche norme etiche di comportamento per le procedure di ricerca del personale, regolando gli ambiti di incompatibilità in caso di assunzioni svolte in assenza di procedura pubblica di selezione.

In particolare, al fine di garantire la trasparenza e la parità di trattamento nella selezione del personale ed al fine di evitare indebite pressioni da parte degli organi apicali, il Codice, nei casi in cui la società non abbia fatto ricorso a procedure ad evidenza pubblica tali da garantire l'oggettività della selezione, prevede un espresso divieto che i coniugi o parenti di primo grado dei soggetti che coprono responsabilità di controllo o di amministratore e/o di dirigente o di quadro titolare di

posizione siano assunti o, comunque, incaricati a qualsiasi titolo dalla Società o dalle sue controllate.

Analogo divieto si applica ai coniugi o parenti di primo grado dei soggetti che, con riferimento alla Società, ricoprono ruoli di rappresentanza, di indirizzo e di controllo.

Relativamente alle politiche di gruppo, infine, il Codice introduce il principio di condivisione del patrimonio curricolare finalizzato a eventuali operazioni di mobilità orizzontale tra società partecipate o controllate dal Comune di Roma.

3.2.15 I rapporti tra il Comune di Roma, come cliente, e gli organismi controllati/ partecipati.

Come accennato in precedenza, le prerogative connesse al ruolo di "proprietario" non esauriscono il complesso delle funzioni e dei poteri di indirizzo e di controllo che il Comune di Roma esercita nei confronti delle aziende e società controllate o partecipate, ma si affiancano a quelle che vedono l'Amministrazione Comunale rivestire il ruolo di "cliente".

E ciò è tanto più vero per quelle società nei confronti delle quali il Comune di Roma assume la doppia veste di proprietario e di principale cliente, ossia di "concessionario" di servizi pubblici.

In quest'ultimo caso, l'Amministrazione Comunale assume anche il ruolo di garante della collettività che rappresenta, a tutela degli interessi dei cittadini-utenti ed è responsabile dell'adeguatezza qualitativa e quantitativa dei servizi rispetto alle attese e alle esigenze dei cittadini.

È necessario disporre di un adeguato strumento di regolazione che, disciplinando in maniera trasparente i rapporti con i soggetti erogatori di servizi pubblici e i reciproci impegni, consenta al Comune di esercitare efficacemente le proprie funzioni di indirizzo, di governo e di controllo.

Tale strumento è stato individuato dal Legislatore nel contratto di servizio⁷³.

⁷³ Il principio generale secondo cui i rapporti degli enti locali con i soggetti erogatori di un servizio pubblico (ma anche che gestiscono le reti e gli impianti) debbono essere regolati da un contratto di servizio, è stato introdotto dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448 e, successivamente è stato confermato dalla riforma del TUEL del 2003, che attribuisce al contratto di servizio il ruolo di principale strumento di regolazione dei servizi pubblici locali in quanto:

- per i servizi pubblici locali aventi rilevanza economica viene conferita al soggetto erogatore la titolarità del servizio;
- il contratto di servizio regola i rapporti degli enti locali con le società di erogazione del servizio e con le società di gestione delle reti e degli impianti;
- il contratto di servizio, in generale, deve contenere i livelli di servizio da garantire e adeguati strumenti di verifica dei livelli previsti.

L'utilizzo della logica negoziale, alla base dei contratti di servizio, si colloca nella più ampia finalità di sviluppo e consolidamento di un assetto di governo dei servizi pubblici fondato su di una chiara separazione tra il ruolo di indirizzo, programmazione e regolazione, proprio dell'Amministrazione, e le attività di gestione e produzione dei servizi, nel quadro di un progressivo miglioramento della qualità erogata e percepita dal cittadino utente.

L'esigenza di una regolamentazione contrattuale dei servizi, per la loro specifica rilevanza pubblica, appare inoltre indispensabile nel caso specifico in cui l'ente locale sia proprietario o partecipi direttamente o indirettamente al capitale sociale dei soggetti erogatori.

Il Comune di Roma, peraltro, già dal 1995 ha scelto di adottare lo strumento del contratto di servizio per la regolazione dei rapporti normativi ed economici con i soggetti erogatori di servizi pubblici e per una definizione trasparente dei reciproci diritti e doveri, scelta successivamente confermata espressamente all'articolo 36 dello Statuto Comunale.

L'analisi delle molteplici esperienze di regolazione contrattuale dei rapporti tra aziende erogatrici e Amministrazione Comunale succedutesi in questi ultimi anni ha evidenziato significative opportunità di consolidamento e sviluppo, come:

- l'applicazione sistematica della disciplina contrattuale a tutti gli elementi qualificanti del processo di erogazione del servizio e del rapporto tra Amministrazione e gestore;
- il rafforzamento degli strumenti di controllo successivo sull'erogazione del servizio e sull'esecuzione del contratto;
- l'adeguamento e lo sviluppo degli strumenti di tutela e partecipazione dell'utenza;
- la definizione di criteri generali cui fare riferimento nella predisposizione dei contratti di servizio con i soggetti erogatori di servizi pubblici locali.

Per questi motivi, il Consiglio Comunale, con deliberazione n. 20 del 15 febbraio 2007, ha approvato un documento denominato "Linee guida per la predisposizione dei contratti di servizio tra il Comune di Roma e i soggetti erogatori di servizi pubblici", che disciplina in maniera uniforme e puntuale le procedure per la predisposizione dei contratti di servizio, rinnovando profondamente, anche alla luce del mutato quadro normativo di riferimento, i contenuti degli ultimi provvedimenti in materia che risalivano, ormai, al 1999.

La Sezione ha avuto modo di verificare il contenuto di tale documento nel quale e con il quale l'Amministrazione:

- definisce i principi, l'ambito e gli obiettivi della regolazione;
- stabilisce le procedure e le modalità di adozione delle deliberazioni di approvazione dei contratti di servizio, anche nei casi di modificazione successiva, nel pieno rispetto delle competenze del Consiglio Comunale e della Giunta;
- individua una scheda tipo che indica le informazioni essenziali sui contratti di servizio da sottoporre all'approvazione del Consiglio Comunale;
- individua analiticamente il contenuto fondamentale dei contratti di servizio;
- distingue tra profili che attengono alla regolazione del servizio erogato al pubblico e quelli che riguardano il rapporto contrattuale tra Amministrazione e gestore;
- potenzia gli strumenti di controllo a disposizione dell'Amministrazione e di tutela dell'utenza;
- introduce principi relativi alle tipologie lavorative cui ricorrere ed ai diritti dei lavoratori impiegati nel servizio.

Per quanto più direttamente connesso al controllo sull'assolvimento degli impegni assunti da parte dei soggetti erogatori, nel documento si dispone che i contratti di servizio debbano prevedere specifici obblighi di informazione periodica a carico del soggetto erogatore, con riferimento, per ciascuno dei servizi offerti, ai risultati qualitativi, quantitativi ed economico-gestionali conseguiti, espressi coerentemente agli obiettivi prefissati contrattualmente.

È previsto anche l'obbligo di effettuare periodiche e sistematiche rilevazioni sulla qualità erogata e sul livello della qualità percepita dagli utenti dei servizi.

I contratti, oltre all'obbligo di adottare la Carta dei Servizi da parte degli esercenti, devono definire direttamente (o individuare i criteri di determinazione) le modalità di informazione degli utenti in ordine ai seguenti aspetti:

- offerta quantitativa del servizio;
- modalità di erogazione, con particolare riferimento all'articolazione temporale dell'offerta;
- condizioni di fornitura del servizio, obblighi dell'utenza e comportamenti che, pur non costituendo precisi doveri, consentano un miglioramento della qualità del servizio;

- tariffe e prezzi dei servizi;
- livelli qualitativi delle prestazioni e obiettivi di miglioramento;
- forme di tutela dell'utenza;
- garanzie e tutele per i lavoratori impiegati nel servizio.

Nei contratti debbono anche essere inserite specifiche clausole che impongono ai soggetti erogatori almeno l'adozione, nella gestione delle *front line* verso i cittadini utenti, degli stessi standard di qualità previsti per il Comune di Roma⁷⁴.

Infine i contratti di servizio devono impegnare il gestore a semplificare progressivamente le procedure di erogazione del servizio e, in particolare, gli adempimenti richiesti all'utente, senza ulteriori oneri a carico degli utenti stessi.

3.2.16 I criteri per la determinazione dei compensi degli amministratori delle società partecipate dal Comune di Roma

La riorganizzazione dei servizi pubblici locali intrapresa nell'ultimo decennio dal Comune di Roma ha determinato un'espansione e una crescente differenziazione dei soggetti che costituiscono il cosiddetto "Gruppo Comune di Roma" dal punto di vista della forma giuridica assunta, della dimensione, del volume di affari, del numero di dipendenti, del settore di attività.

A causa anche di tale rilevante evoluzione, è emersa la necessità di determinare, in modo univoco ed omogeneo, i criteri generali in base ai quali fissare i compensi degli organi di amministrazione dei soggetti appartenenti al Gruppo.

La Giunta Comunale, con deliberazioni n. 1176 del 3 novembre del 2000, n. 1294 del 30 novembre del 2000 e n. 608 del 16 ottobre del 2001, ha ritenuto opportuno correlare la determinazione del compenso dei consiglieri di amministrazione e del limite massimo annuo omnicomprensivo di quello spettante agli amministratori investiti di particolari cariche delle società per azioni non quotate alla Borsa Valori controllate o partecipate dal Comune di Roma, al valore medio della produzione risultante dagli ultimi tre bilanci d'esercizio approvati; per le società per azioni quotate alla Borsa Valori tale limite massimo è stato correlato, invece, a quello di società quotate analoghe per dimensione e settore di attività.

Sul tema è intervenuta, come è noto, la legge finanziaria per l'anno 2007 che, ai fini del contenimento della spesa pubblica, ha introdotto un tetto massimo ai

⁷⁴ Come peraltro disposto dall'articolo, comma 6, del Regolamento per la gestione e il trattamento dei reclami, delle segnalazioni e dei suggerimenti del Comune di Roma approvato dal Consiglio Comunale con deliberazione n. 136 del 16 giugno 2005.

compensi attribuibili al Presidente e ai componenti il Consiglio di Amministrazione delle società non quotate alla Borsa Valori partecipate, totalmente o parzialmente, da Enti Locali.

Nel dare attuazione alle disposizioni contenute nella "legge finanziaria" per il 2007, la Giunta Comunale, con deliberazione n. 215 del 23 maggio 2007, ha radicalmente modificato i criteri generali per la determinazione del trattamento economico degli amministratori dei soggetti appartenenti al Gruppo Comune di Roma.

Il sistema proposto allinea, infatti, i criteri per la determinazione dei compensi degli amministratori alle disposizioni previste dal nuovo sistema di *Corporate Governance* approvato dal Comune di Roma con la deliberazione n. 165/2005.

Il Codice di *Corporate Governance* del Comune di Roma prevede espressamente che *"una parte del compenso del Presidente e dell'Amministratore Delegato sia connessa al raggiungimento di obiettivi specifici"*.

La principale novità introdotta consiste quindi nella previsione di un'indennità di risultato, attribuibile solo in presenza di utili e esclusivamente agli amministratori esecutivi (il Presidente, l'Amministratore Delegato se nominato, o l'Amministratore Unico) e legata al raggiungimento di obiettivi di carattere economico-gestionale e di miglioramento della qualità dei servizi offerti alla città.

L'idea di fondo è che l'introduzione di una parte variabile del compenso e l'individuazione di precise modalità per accedervi, possa essere un rilevante incentivo al miglioramento dei risultati economici e gestionali⁷⁵ aziendali e, per questa via, all'incremento della qualità dei servizi forniti ai cittadini e alle imprese.

Proprio nell'ottica di favorire e incentivare il costante miglioramento della qualità dei servizi offerti, ad esempio, è espressamente prevista, quale criterio di valutazione per l'accesso ad una determinata quota dell'indennità di risultato, l'introduzione del concetto di "qualità erogata".

Inoltre, in analogia con quanto previsto per le società quotate alla Borsa Valori⁷⁶ e per accrescere la trasparenza informativa, è stato introdotto l'obbligo di indicare nella nota integrativa al bilancio l'ammontare dei compensi, a qualsiasi titolo percepiti, dagli amministratori prevedendo precise forme di pubblicità dei compensi estese anche ai compensi eventualmente percepiti dall'Amministratore Delegato nella sua veste di dipendente della società; ai compensi percepiti dal

⁷⁵ Ai sensi del comma 725 della Legge Finanziaria 2007, infatti, l'accesso all'indennità di risultato è condizionato alla produzione di utili.

⁷⁶ Cfr. art. 78 della Deliberazione CONSOB 14 maggio 1999 n. 11971, recante norme di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

Direttore Generale, se nominato; ai compensi percepiti dai Sindaci per la carica ricoperta nella società e in altre società partecipate; ai benefits e alle componenti non economiche del compenso (autovettura aziendale, telefono cellulare, ecc.) a cui gli amministratori hanno accesso.

Infine, è previsto che la società evidenzi, per ogni consigliere e sindaco, la percentuale di partecipazione alle riunioni del Consiglio di Amministrazione nell'esercizio di riferimento.

3.2.17 L'attività di riscontro della Gestione commissariale sui crediti vantati dalle società partecipate nei confronti del Comune di Roma.

Come è stato possibile verificare, la Sezione – nell'intento di fornire un quadro completo dei crediti vantati agli inizi del 2008 – ha avuto notizia del fatto che in data 6 agosto 2008 la Gestione Commissariale ha trasmesso, con lettera del 24 luglio 2008 - Prot. n. 43147 - ai Legali Rappresentanti delle Società partecipate dal Comune di Roma, di seguito indicate (le "Partecipate"), sulla base di quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 4 luglio 2008, la richiesta di formare e di trasmettere il bilancio infrannuale alla data del 28 aprile 2008 e, per ciò che qui interessa, il dettaglio dei crediti vantati alla stessa data nei confronti del Comune di Roma.

I criteri di redazione dei richiesti bilanci infrannuali al 28 aprile 2008 e di comunicazione dei crediti verso il Comune sono contenuti nella citata richiesta del 24 luglio 2008 e nella successiva comunicazione del 4 agosto 2008 del XV Dipartimento del Comune di Roma.

La Gestione Commissariale ha inviato la richiesta a n. 17 società, così come sottoindicate, nelle quali il Comune di Roma detiene una quota di partecipazione superiore al 10 per cento.

	Società partecipata
1	ATAC S.p.A.
2	TRAMBUS S.p.A.
3	ROMA ENTRATE S.p.A.
4	SERVIZI AZIONISTA ROMA S.r.l.
5	AGENZIA REG. PER LA PROM. DEL TURISMO
6	AMA S.p.A.
7	C.A.R. CENTRO AGROALIMENTARE ROMA SCPA
8	EUR S.p.A.
9	INVESTIMENTI S.p.A. (EX FIERA DI ROMA S.p.A.)
10	GEMMA S.p.A.
11	LE ASSICURAZIONI DI ROMA
12	METRO S.p.A.
13	ROMA MULTISERVIZI S.p.A.
14	RISORSE-RPR S.p.A.
15	ROMA METROPOLITANE S.r.l.
16	C.I.F. S.p.A.
17	ZETEMA PROGETTO CULTURA S.r.l.

Le partecipate C.I.F. S.p.A. e Agenzia Regionale per la promozione del Turismo non hanno provveduto ad inoltrare la documentazione richiesta con la precitata lettera del Commissario Straordinario.

Nella tabella che segue, per ciascuna società partecipata esaminata, risultano sintetizzati i dati relativi alla composizione del patrimonio netto come esposto nei prospetti di bilancio alla data del 28 aprile 2008 (Tab. 1).

Comune di Roma - Relazione conclusiva delle Società di revisione
Tab. 1

Importi in €/000

	Società partecipata	%di possesso	Capitale sociale	Riserva legale	Riserva statutaria	Riserva in conto futuro aumento Cap. Soc.	Altre Riserve	Utili/(Perdite) al 31 dicembre 2007	UtileZ (Perdita) di esercizio al 28 aprile 2008	Patrimonio netto al 28 aprile 2008
	ATAC S.p.A.	100%	550.518	29	-	594.958	153	(525.988)	(34.479)	585.191
	TRAMBUS S.p.A.	100%	2.687	.	.	-	5.998	(7.023)	110	1.773
	ROMA ENTRATE S.p.A.	100%	4.500	8	-	-	-	377	143	5.028
	SERVIZI AZIONISTA ROMAS.r.l.	100%	300	1	-	-	2	8	(30)	280
	AMA S.p.A.	100%	70.000	232	-	426	-	(45.381)	(17.025)	8.252
	CAR. CENTRO AGROALIMENTARE ROMASCPA	31%	63.606	-	-	565	-	(16.988)	(312)	46.871
	EUR S.p.A.	10%	645	3	-	.	37	10	2	697
	INVESTIMENTI S.p.A. (EX FIERA DI ROMA S.p.A.)	28%	221.276		-	-	30.800	(437)	(4.908)	246.730
	GEMMA S.p.A.	20%	3.060	416	-	-	1.690	(3.004)	(1.213)	949
0	LE ASSICURAZIONI DI ROMA	74%	16.000	463	1.219	-	4.069	-	652	22.403
	METRO S.p.A.	95%	2.080	585	-	-	16.505	(595)	170	18.745
2	ROMAMULTISERVIZI S.p.A.	15%	2.066	413			10.826	-	2.598	15.904
3	RISORSE - RPR S.p.A.	97%	7.172	9	-	-	1	239	(2.549)	4.873
4	ROMA METROPOLITANE S.r.l.	100%	1.000	25	-	-	421	-	1.372	2.817
5	ZETEMA PROGETTO CULTURA S.r.L	100%	2.822	29	-	-	-	(279)	243	2.815
	TOTALI		947.732	2.213	1.219	595.949	70.502	(599.061)	(55.226)	963.328

Nella tabella che segue si riporta il dettaglio delle perdite cumulate a tutto il 28 aprile 2008 che non trovano copertura nelle riserve iscritte nel bilancio infrannuale delle società partecipate a detta data, da ripianare al fine di lasciare invariato l'ammontare del capitale sociale a tale data, rapportate alla percentuale di possesso.

Tab. 2

Importi in €/000

	Società partecipata	% di possesso	Capitale sociale	Totale Utili/(Perdite) cumulate al 28 aprile 2008	Totale Riserve	Perdite cumulate al 28 aprile 2008 e non coperte da riserve
1	ATAC S.p.A.	100%	550.518	(560.467)	595.140	
2	TRAMBUS S.p.A.	100%	2.687	(6.912)	5.998	(914)
3	ROMA ENTRATE S.p.A.	100%	4.500	521	8	
4	SERVIZI AZIONISTA ROMA S.r.l.	100%	300	(22)	2	(20)
5	A.MA S.p.A.	100%	70.000	(62.406)	658	(61.748)
6	C.A.R. CENTRO AGROAUMENTARE ROMA SCPA	31%	63.606	(17.300)	565	(5.196)
7	EUR S.p.A.	10%	645	12	40	
8	INVESTIMENTI S.p.A. (EX FIERA DI ROMA)	28%	221.276	(5.346)	30.800	
9	GEMMA S.p.A.	20%	3.060	(4.217)	2.106	(422)
10	LE ASSICURAZIONI DI ROMA	74%	16.000	652	5.750	
11	METRO S.p.A.	95%	2.080	(425)	17.090	
12	ROMA MULTISERVIZI	15%	2.066	2.598	11.240	
13	RISORSE - RPR S.P.A.	97%	7.172	(2.309)	11	(2.230)
14	ROMA METROPOLITANE S.r.l.	100%	1.000	1.372	446	
15	ZETEMA PROGETTO CULTURA	100%	2.822	(36)	29	(7)
	TOTALI		947.733	(654.285)	669.883	(70.537)

Diversi sono stati i risultati emersi dallo svolgimento delle procedure poste in essere dalla società di revisione e tese a verificare l'attendibilità dei dati come sopra forniti. In effetti, nella tabella seguente si sono identificate le differenze tra i crediti vantati dalle società partecipate verso il Comune di Roma e risultanti dai bilanci infrannuali al 28 aprile 2008 e i corrispondenti debiti del Comune di Roma, come da comunicazione del 24 settembre 2008 della Ragioneria generale - U.O. Sistemi informativi del Comune riportante le proprie risultanze contabili alla data di riferimento.

Tab. 3

<i>Valori in €/000</i>	(A)	(B)	(C)	D
Società partecipata	Crediti società partecipate verso Comune di Roma come da bilancio infrannuale al 28 aprile 2008	Debiti del Comune di Roma verso società partecipate al 28 aprile 2008 (comunicazione del 24 settembre 2008)	Differenza (A) - (B)	Differenze positive
ATAC S.p.A.	226.594	213.716	12.878	12.878
TRAMBUS S.p.A.	215.840	141.538	74.302	74.302
ROMA ENTRATE S.p.A.	16.817	17.515	(699)	-
SERVIZI AZIONISTA ROMA S.r.l.	224	259	(34)	-
A.MA	153.954	44.447	109.507	109.507
CENTRO AGROALIMENTARE ROMA (C.A.R.)	-	-	-	-
EUR S.p.A.	6.918	5.898	1.020	1.020
INVESTIMENTI S.p.A. (EX FIERA DI ROMA)	5.467	3.081	2.386	2.386
GEMMA	20.521	8.066	12.455	12.455
LE ASSICURAZIONI DI ROMA	819	10	809	809
MET.RO	37.322	36.091	1.231	1.231
ROMA MULTISERVIZI S.P.A.	20.535	18.172	2.363	2.363
RISORSE - RPR S.P.A.	16.804	18.234	(1.430)	-
ROMA METROPOLITANE	5.265	7.538	(2.273)	-
ZETEMA PROGETTO CULTURA	13.924	13.637	287	287
Totali	741.004	528.202	212.802	217.238
Altre partite riferibili ad ATAC S.p.A. - Attualizzazione crediti				2.093
TOTALE				219.331

Come risulta dalla tabella la colonna "C" - Differenza (A) - (B) rappresenta la differenza tra il totale delle posizioni creditorie comunicate dalle società partecipate e riportate nei bilanci infrannuali al 28 aprile 2008 e quanto risultante al Comune, secondo la citata comunicazione del 24 settembre 2008, pari a Euro migliaia 212.802.

Invece, nella colonna "D" - Differenze positive - sono state indicate le sole differenze in termini di maggior credito delle società partecipate rispetto alle risultanze del Comune alla data del 28 aprile 2008.

3.2.18 La ulteriore attività di competenza della Gestione commissariale: indicazioni.

In relazione ai debiti inseriti nel "piano di rientro" relativi alle società partecipate del Comune si precisa quanto segue:

- a) la verifica del risultato di esercizio evidenziato nei bilanci infrannuali al 28/4/2008 ha comportato la iscrizione nella massa passiva di debiti per ricapitalizzazione per un totale di 70.537 migliaia di euro - dettaglio per singola azienda;
- b) la comparazione dei crediti evidenziati nei bilanci sopra citati nei confronti del Comune di Roma con i residui passivi afferenti a "prestazioni rese e non pagate alla data del 28/4/2008" sommati ai debiti fuori bilancio, entrambi dichiarati dagli Uffici dell'Amministrazione ha portato alla contabilizzazione, nella massa passiva, di ulteriori debiti fuori bilancio per un totale di 217.238 migliaia di euro.

Le stesse società di revisione hanno fatto presente che, in relazione al punto b), non si è proceduto alla conciliazione delle partite di credito iscritte nel bilancio societario con le partite passive (residui passivi + debiti fuori bilancio) risultanti nella contabilità dell'Amministrazione.

Di conseguenza, tale aspetto della rilevazione della situazione economico-finanziaria del Comune necessita di un urgente approfondimento.

È appena il caso di sottolineare che non apparirebbe ispirata a criteri di correttezza e di efficienza una eventuale condotta del Comune che si limitasse a riconoscere, senza una previa e accurata verifica di congruità gli asseriti maggiori costi del/dei servizi sostenuto/i dalle società, che sarebbero alla base dei crediti vantati nei confronti del Comune medesimo.

Ciò anche se le eventuali maggiori perdite che si dovessero registrare nel bilancio della/e società totalmente partecipata/e dovranno, in ogni caso, essere coperte dal comune azionista.

È evidente infatti che il diverso criterio di imputazione dei nuovi o maggiori debiti - a titolo di riconoscimento di debito per maggiori costi di gestione ovvero a titolo di copertura di perdite di bilancio - non potrà non influire sull'individuazione dei diversi e ripartiti profili di responsabilità da parte di chi vi abbia concorso.

PARTE QUARTA
(relatore Cons. Francesco Alfonso)

I contratti derivati

Capitolo I

I contratti derivati del Comune di Roma al 31 dicembre 2008

4.1. Introduzione e normativa

La forma contrattuale più semplice del derivato è lo "scambio di tassi di interesse" (*interest rate swap*): esso prevede lo scambio tra le parti, per un certo periodo di tempo, di flussi periodici di interessi calcolati su un importo di riferimento (detto nozionale del derivato), con criteri differenziati (fisso contro variabile; variabile contro fisso). Nella tipologia più comune, un debitore indebitato a tasso fisso può, tramite la stipula del derivato, giungere a un debito (cosiddetto sintetico) a tasso variabile; nella sostanza il debitore con una sola operazione (derivato) realizza lo stesso effetto di una estinzione anticipata del prestito pre-esistente e della stipula di un nuovo contratto. Nella tipologia di *interest rate swap* si sono inseriti contratti che prevedono ipotesi di variabilità dei tassi entro una certa fascia di oscillazione (o *collar*, delimitato da un *cap* e da un *floor*), fino a giungere a forme via via più complesse (previsione di clausole definite nei modi più vari, esotiche o digitali, definite in modo variegato).

Una gestione del debito efficiente si valuta in base a due parametri di riferimento: il costo complessivo e l'esposizione ai rischi di mercato e di credito. Mediante il ricorso a contratti derivati un debitore può realizzare una gestione efficiente del debito, con l'obiettivo di una riduzione del costo totale del finanziamento e dei profili di rischio.

La prima scelta fondamentale che il debitore deve compiere è tra indebitamento a tasso fisso o a tasso variabile: nel primo caso dà la propria preferenza alla limitazione del rischio, avendo certezza dei flussi futuri che pagherà fino alla scadenza del debito. Inoltre, considerando che in condizioni fisiologiche dei mercati la curva dei rendimenti è crescente per scadenze (cioè è inclinata positivamente), la scelta del tasso fisso implica normalmente un onere maggiore in termini di spesa per interessi, in contropartita della riduzione del rischio. Viceversa, se il debitore opta per il tasso variabile, in condizioni normali otterrà un risparmio in termini di spesa per interessi, purché l'operazione sia costruita in modo che le prestazioni del debitore e dell'intermediario siano equilibrate.

La combinazione ottimale tra i parametri di rischio e di costo va compiuta al momento della contrazione del debito, ma non necessariamente essa rimarrà tale nel corso dell'operazione. Ciò che i contratti (o gli strumenti) derivati consentono è di modificare tale combinazione durante la vita del debito, senza ricorrere all'estinzione del mutuo in essere e alla sottoscrizione di uno nuovo.

La strategia di gestione del debito deve essere valutata in un orizzonte di medio lungo periodo: una valutazione che si basasse solamente su dati di breve periodo può essere fuorviante per un Ente pubblico, che necessariamente deve porsi in un orizzonte di medio-lungo periodo, coerente con la finalizzazione dell'indebitamento alla realizzazione di investimenti.

Il costo totale del debito può essere calcolato solo alla fine del contratto e una valutazione complessiva dell'efficacia della gestione del debito attraverso derivati può essere effettuata solo *ex post*: anche nel caso in cui il contratto derivato avesse *ex post* comportato un aggravio del costo del debito, ciò potrebbe comunque essere giustificato se l'Ente ha privilegiato il contenimento del rischio: in questo caso l'aggravio di costo rappresenta il prezzo della protezione.

Il Decreto del Ministro del Tesoro 5 luglio 1996, n. 420 è la prima disposizione che espressamente disciplina l'utilizzo di derivati da parte di Enti locali, nel senso di obbligare detti Enti a stipulare uno *swap* a copertura del rischio di cambio derivante da una sottostante operazione di indebitamento in valuta. L'art. 2 di tale decreto prevede che "per la copertura del rischio di cambio tutti i prestiti in valuta estera devono essere accompagnati, al momento dell'emissione, da una corrispondente operazione di *swap*. L'operazione di *swap* dovrà trasformare, per l'emittente, l'obbligazione in valuta in un'obbligazione in lire, senza introdurre elementi di rischio; ...l'operazione di *swap* dovrà essere effettuata da intermediari di provata affidabilità ed esperienza nel settore, con riferimento anche alla valutazione assegnata agli intermediari medesimi dalle maggiori agenzie di *rating*".

Con la Legge finanziaria per il 2002 (legge 28 dicembre 2001, n. 448 , art. 41 e relativo decreto di attuazione) l'utilizzo dei derivati da parte degli Enti territoriali viene consentito solo in relazione alla gestione di effettive passività e per finalità di copertura dei rischi (essendo quindi esclusa ogni finalità speculativa). La norma demanda al Ministero dell'economia e delle finanze non soltanto il compito di coordinare l'accesso al mercato dei capitali da parte di Regioni ed Enti locali, ma anche quello di fissare i criteri per l'ammortamento del debito e per l'utilizzo di strumenti derivati; consente, inoltre, l'emissione di titoli obbligazionari con

rimborso del capitale in unica soluzione alla scadenza (c.d. titoli *bullet*) previa costituzione, al momento dell'emissione, di un fondo di ammortamento del debito o previa conclusione di *swap* per l'ammortamento del debito stesso. Quanto alla tipologia, la Legge consente di porre in essere operazioni di copertura del rischio di tasso di interesse (*interest rate swap*) solo nella forma più semplice (di tipo cosiddetto *plain vanilla*). Inoltre, le operazioni in derivati sono consentite solo con intermediari aventi un *rating* pari almeno alla soglia dell'*investment grade* e, qualora l'operatività in derivati superi € 100 milioni, l'esposizione verso ogni intermediario non può superare il 25% dell'esposizione complessiva, al fine di evitare la concentrazione dell'attività in derivati su un singolo intermediario. L'art 41 della Legge finanziaria per il 2002 consente la corresponsione da parte dell'intermediario di un importo al momento dell'operazione (*upfront*) per un ammontare massimo dell'1% del nominale del contratto, a sua volta non superiore all'ammontare di debito su cui viene effettuata l'operazione.

La Legge finanziaria per il 2007 (L. 296/2006) specifica i limiti entro i quali gli Enti territoriali possono porre in essere operazioni di gestione del debito tramite l'utilizzo di strumenti derivati: esse "devono essere improntate alla riduzione del costo finale del debito e dell'esposizione ai rischi di mercato" e possono essere concluse "solo in corrispondenza di passività effettivamente dovute". Inoltre, a partire dal 1.1.2007 gli Enti sono tenuti a comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze le operazioni di ammortamento del debito con rimborso unico alla scadenza (cosiddette *bullet*) e tutte le operazioni in strumenti derivati. Tale trasmissione deve avvenire prima della sottoscrizione dei contratti medesimi ed è elemento costitutivo dell'efficacia degli stessi.

La Legge finanziaria per il 2008 (L. 244 del 24.12.2007) prevede che gli strumenti derivati sottoscritti dagli Enti territoriali devono recare le informazioni specificate in un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la massima trasparenza. La Legge prevede inoltre che l'Ente sottoscrittore attesti espressamente di aver preso piena conoscenza dei rischi e delle caratteristiche dei derivati, evidenziando in apposita nota allegata al bilancio gli oneri e gli impegni finanziari insorgenti.

Il Decreto Legge n. 112 del 25.6.2008 dispone l'emanazione di un Regolamento da parte del MEF, sentite BI e Consob, che individui al tipologia degli strumenti finanziari derivati che gli Enti possono stipulare e stabilisca i criteri e le condizioni per la conclusione delle relative operazioni. Inoltre, il Decreto fa

espresso divieto agli Enti di stipulare fino alla data di entrata in vigore del Regolamento nuovi derivati, nonché di ricorrere all'indebitamento attraverso contratti che non prevedano modalità di rimborso mediante rate di ammortamento comprensive di capitale e interessi. Il D.L. 112 dispone che l'eventuale *upfront* sia classificato come debito a tutti gli effetti, così recependo nella normativa nazionale quanto indicato da Eurostat.

La Legge finanziaria per il 2009 (L. 203 del 22.12.2008) conferma il disposto del D.L. 112/2008, stabilendo che il MEF, attraverso uno o più Regolamenti, da emanare sentite la Banca d'Italia e la Consob, individui la tipologia dei derivati previsti dall'art 1, comma 3 del TUF che gli Enti possono concludere e indichi le componenti derivate, implicite o esplicite, che gli stessi Enti hanno facoltà di prevedere nei contratti di finanziamento. Al fine di assicurare la massima trasparenza dei contratti derivati, nonché delle clausole relative alle predette componenti, la Legge individua anche le informazioni, da redigere in italiano, che gli stessi devono contenere; prevede la nullità dei contratti stipulati in violazione delle disposizioni contenute nell'emananda regolamentazione può essere fatta valere solo dall'Ente; agli Enti è fatto divieto di stipulare fino all'entrata in vigore della suddetta regolamentazione, e comunque per il periodo di un anno dall'entrata in vigore del citato Decreto legge, contratti relativi agli strumenti finanziari derivati. La Legge finanziaria per il 2009 ha ripristinato l'obbligo per gli enti territoriali di emettere solo titoli con strutture *amortizing*.

Da ultimo, va rilevato che nei mesi scorsi il MEF ha emanato una bozza del Regolamento più volte citato, che è stato in consultazione presso gli operatori fino al 31.10.2009. Il nuovo schema di Regolamento, oltre ad aggiornare le operazioni in derivati consentite agli enti (vietando ad esempio operazioni con tassi *step up* a carico dell'Ente, cioè tassi preventivamente fissati in maniera crescente a carico dell'Ente) e a individuare le informazioni che garantiscono la necessaria trasparenza, introduce il riferimento alla probabilità nella valutazione della convenienza delle operazioni; la valutazione dei rischi potenziali del derivato (definiti costi impliciti) interviene nell'individuazione del valore equo o *fair value*.

4.2. Esame dei singoli derivati stipulati dal Comune di Roma

Segue un'illustrazione cronologica dell'attività del Comune di Roma in derivati, a far tempo da metà 2002 (si userà l'acronimo E6m per indicare il tasso Euribor a 6 mesi, e E12m per quello a 12 mesi).

In data 26.7.2002 il Comune stipula con UBS AG, un contratto derivato, per un nozionale pari alla sommatoria di 350 mutui a tasso fisso del 6,50% che il Comune aveva in essere con la Cassa Depositi e Prestiti, con scadenza al 31.12.2015. In base al derivato (avente inizio il 30.6.2002 e scadenza 31.12.2015), il Comune paga flussi finanziari semestrali calcolati su un tasso fisso del 5,50% dal 6/2002 al 12/2004; successivamente, su un tasso variabile, così determinato: dal 12/2004 al 12/2015: se E6m (Euribor a 6 mesi) \leq 7,0%: tasso 4,492; se E6m magg 7% E6m+ 0,10%. Per tutta la durata del contratto il Comune riceve flussi finanziari calcolati sulla base del tasso fisso del 6,50 % annuo (pari al tasso applicabile ai finanziamenti sottostanti della CDDPP).

Il contratto derivato trasforma l'esposizione del Comune da tasso fisso a tasso variabile (dopo i primi 2 anni di tasso fisso del 5,50%).

Di fronte a un beneficio limitato (di un punto percentuale per i primi due anni), il Comune si espone al rischio, potenzialmente illimitato, di corrispondere un tasso variabile, pari a E6m maggiorato dello *spread*, negli anni successivi. Essendo i finanziamenti sottostanti tutti a tasso fisso, non vi era alcuna necessità di copertura: pertanto l'operazione non risponde alla finalità di diminuire il rischio.

Il 18.6.2003 il Comune stipula un contratto derivato con Lehman Brothers (inizio 1.12.2002, scadenza 31.12.2019), che viene modificato in data 1.8.2003, avente nozionale decrescente nel tempo, relativamente a un sottostante mutuo che il Comune aveva in essere con Dexia Crediop SpA, con scadenza 31.12.1019.

Il contratto prevede che il Comune corrisponda flussi finanziari con frequenza annuale calcolati sulla base di tassi di interesse variabili, secondo la seguente scalettatura:

dal 2.1.2004 al 2.1.2008:

Se E12m minore 3,25%	il Comune paga 3,25%
Se E12m si colloca tra il 3,25% e il 5,50%	il Comune paga E12m+0,11%
Se E12m si colloca tra il 5,50% e il 6,50%	il Comune paga 5,50%
Se E12m superiore al 6,50%	il Comune paga E12m +0,11%

dal 2.1.2008 al 2.1.2013:

Se E12m minore 3,25%	il Comune paga 3,25%
Se E12m si colloca tra il 3,25% e il 5,75%	il Comune paga E12m+0,11%
Se E12m si colloca tra il 5,75% e il 7%	il Comune paga 5,75%
Se E12m superiore al 7%	il Comune paga E12m +0,11%

dal 2.1.2013 al 2.1.2020:

Se E12m minore 3,25%	il Comune paga 3,25%
Se E12m si colloca tra il 3,25% e il 6%	il Comune paga E12m+0,11%
Se E12m si colloca tra il 6% e il 7,50%	il Comune paga 6%
Se E12m superiore al 7,50%	il Comune paga E12m +0,11%

Il Comune riceve, con frequenza semestrale, flussi finanziari calcolati sulla base del tasso fisso del 4,626489% per tutta la durata del contratto (il tasso è verosimilmente corrispondente al tasso medio applicato sul mutuo sottostante in essere con Dexia Crediop SpA, con scadenza 31.12.1019).

L'operazione trasforma un debito a tasso fisso (del 4,626489%) in una esposizione a tasso variabile. L'obiettivo dell'operazione è di ridurre l'onere medio del finanziamento sottostante, attraverso una complessa struttura di *collar*, con *floor* e *cap* crescenti nel tempo.

Il Comune si espone al rischio di rialzo del tasso di interesse oltre il tasso fisso ricevuto dalla Banca, precludendosi ogni possibilità di beneficiare della riduzione eventuale degli stessi (affinché le condizioni del derivato fossero equilibrate occorrerebbe che la fascia di oscillazione del *collar* fosse centrata rispetto al tasso fisso del 4,626489%).

L'operazione in derivati stipulata con Lehman Brothers è stata chiusa nel 2005, mediante trasferimento alla banca stessa di una porzione dell'operazione in essere con UBS (mutui CDP 6,50%) e contestuale chiusura per compensazione.

Il 20.2.2004 il Comune stipula con UBS Limited un nuovo contratto derivato con scadenza 30.6.2029, con un nozionale (a credito e debito) di € 947,69 milioni, relativamente a un debito sottostante di 184 mutui, a tasso fisso del 5,50%, della Cassa Depositi e Prestiti, *amortizing*, aventi debito residuo pari a € 947,69 milioni.

In base al contratto derivato il Comune paga flussi finanziari calcolati, dal 30.6.2004 al 31.12.2010, sulla base di un tasso fisso crescente (*step up*) dal 3,95

al 6,98%. Per il restante periodo, cioè dal 30.6.2011 al 30.6.2029, sulla base di un tasso variabile, pari a $E6m + spread 1,68\%$.

Il Comune riceve flussi finanziari calcolati sulla base di tasso fisso del 5,50% se $E6m$ inferiore al 5,50%; di un tasso variabile pari a $E6m+0,30\%$ se $E6m$ è maggiore o uguale al 5,50%.

Il contratto derivato trasforma un debito a tasso fisso del 5,50% con la CDP in un debito a tasso fisso crescente (*step up*) dal 3,95 al 6,98% per i primi 6 anni, cioè dal 30.6.2004 al 31.12.2010; per il restante periodo, cioè dal 30.6.2011 al 30.6.2029, tasso variabile, pari a $E6m + spread 1,68\%$.

Dopo il 2010, il tasso $E6m$ del 3,81% rappresenta il livello al quale le prestazioni corrispettive del Comune e dell'intermediario si equivalgono (punto di *break even*). In tal caso infatti il Comune dovrebbe corrispondere $E6m + spread (3,81+1,68 = 5,49)$, mentre l'intermediario dovrebbe pagare 5,50%. Per valori dell' $E6m$ inferiori al 3,81%, il Comune ottiene rendimenti positivi. Per valori dell' $E6m$ superiori al 3,81%, il contratto comporterà sempre esborsi finanziari netti a sfavore del Comune, anche se questi non potranno comunque essere superiori a 1,38 punti percentuali (pari alla differenza tra i due *spreads*, 0,30 per la Banca, 1,68% per il Comune). Dal punto di vista quantitativo, si tratta peraltro di valori piuttosto elevati, dato l'elevato ammontare del nozionale (oltre € 900 milioni).

Questa operazione rappresenta una vera e propria scommessa su una forte riduzione dei tassi, dato che - dopo il 2010 - il Comune ottiene rendimenti positivi solo per valori dell' $E6m$ inferiori al 3,81%, mentre per valori superiori il contratto comporterà sempre esborsi finanziari netti a sfavore del Comune. Il contratto in esame non sembra quindi rispondere alle finalità previste dalla normativa, né a criteri di sana e prudente gestione.

Il 5.5.2004 il Comune stipula con Unicredit Banca Mobiliare SpA (UBM) un contratto derivato, avente inizio 31.12.2003 e scadenza 31.12.2020, con un nozionale di riferimento di € 135.226.691,40. Il derivato è stipulato a fronte di sottostanti mutui preesistenti con la Cassa Depositi e Prestiti, con scadenza 2020, al tasso annuo del 5,75%, aventi debito residuo pari al nozionale di riferimento.

Il Comune corrisponde flussi finanziari calcolati sulla base del tasso variabile $E6m + spread 1,54\%$ e riceve flussi finanziari calcolati sulla base del tasso 5,75% fisso.

Con l'operazione quindi il Comune ha trasformato un indebitamento al tasso fisso del 5,75% in indebitamento a tasso variabile, pari a $E6m + spread$ dell'1,54%.

I flussi finanziari a carico del Comune e dell'intermediario si equivalgono al livello di un tasso del 4,21%. Nel caso di tassi di interesse superiori al 4,21%, l'operazione espone il Comune al pagamento di flussi finanziari crescenti, senza alcun limite (non essendo stato previsto, come forse sarebbe stato opportuno, un massimo (*cap*) al tasso a carico del Comune).

Non essendo previsto un *floor*, nel caso di riduzione di tassi sotto il 4,21% il Comune trarrebbe un beneficio crescente dalla riduzione.

Quanto a tipologia, trattasi di contratto derivato di tipo *plain vanilla* rientrante nella previsione normativa. Peraltro, non sembra che vi sia equilibrio tra le prestazioni corrispettive, dal momento che l'operazione espone il Comune al pagamento di flussi finanziari crescenti, senza alcun limite, ove i tassi di interesse di mercato superino il 4,21%.

In data 28.5.2004 il Comune stipula con UBS un nuovo contratto derivato con un nozionale di € 1,181 milioni decrescente (in ammortamento), pari a quello residuo relativo al contratto IRS sostituito e prevede che il Comune corrisponda flussi finanziari calcolati sulla base di un tasso fisso crescente nel tempo per i primi 7 anni. Nel dettaglio, si prevedono i seguenti aumenti di tasso: dal 31.12.2004 al 31.12.2005 6,00%; dal 31.12.2005 al 31.12.2006 6,30%; dal 31.12.2007 al 31.12.2010 6,98%. Per il rimanente periodo il Comune paga E6m maggiorato di uno *spread* dell'1,68%.

Il Comune riceve flussi finanziari calcolati sulla base del tasso variabile in funzione dei livelli di E6m, ed in particolare pari al 5,50% se E6m risulta inferiore al 5,50%, oppure lo stesso E6m maggiorato dello *spread* di 0,30% per livelli superiori (nel derivato che ha sostituito il Comune riceveva tasso fisso del 6,50 % annuo)

Nella sostanza il nuovo derivato trasforma un indebitamento a tasso fisso del 5,50%, relativo a vari finanziamenti sottostanti con la Cassa Depositi e Prestiti, in una esposizione a un tasso inizialmente fisso crescente e poi variabile maggiorato di uno *spread*; dopo i primi 7 anni in cui si applica un tasso fisso crescente, dal 6,00 al 6,98%, a far tempo dal 2010 il Comune paga E6m + *spread* di 1,68%.

Anche il flusso finanziario che il Comune riceve è ancorato, in presenza di tassi superiori al 5,50%, al tasso E6m, ma lo *spread* a carico del Comune, 1,68 punti, è più elevato di quello a carico della Banca, 0,30 punti, il che rappresenta una penalizzazione *ex ante* per il Comune.

Rispetto al derivato che è stato sostituito, gli obblighi a carico dell'intermediario rimangono sostanzialmente immutati; per il Comune il nuovo contratto mantiene un meccanismo di fissazione del costo dell'indebitamento per un primo periodo, ma con tassi che risultano particolarmente elevati.

Si tratta quindi di una operazione che implica che il Comune sopporti flussi finanziari superiori a quelli ricevuti dalla Banca: i flussi possono diventare positivi, almeno fino al 2010, solo in presenza di tassi di interesse particolarmente elevati. Dopo il 2010, anche con un sensibile aumento dei tassi, il Comune risulta sempre penalizzato, perché le prestazioni corrispettive sono entrambe indicizzate al tasso E6m, ma lo *spread* che si applica al Comune, 1,68 punti, è più elevato di quello a carico della Banca, 0,30 punti.

Dato che l'esposizione sottostante (con la Cassa Depositi e Prestiti) era a tasso fisso del 5,50%, la trasformazione dell'indebitamento da tasso fisso in tasso variabile ha esposto il Comune a un maggior rischio, anzi - data la costruzione del derivato - alla certezza di un maggior esborso.

Nel complesso, il derivato risulta sbilanciato a favore dell'intermediario. Dopo il 2010, lo *spread* a carico del Comune, 1,68 punti, è più elevato di quello a carico della Banca, 0,30 punti, il che rappresenta una penalizzazione *ex ante* per il Comune. In termini tecnici, si direbbe che la banca beneficia di una rendita (*annuity*) pari alla differenza tra i due *spreads* (1,38 punti percentuali), e quindi l'intermediario avrebbe dovuto corrispondere un *upfront* elevato. Dato che questo non è avvenuto, probabilmente si è in presenza di una sorta di commissione implicita.

Nel corso del 2005 il Comune ha trasferito quote del contratto in esame a Lehman Brothers e Unicredit Banca Mobiliare, per chiudere le posizioni in essere con tali intermediari: in particolare, il 17.6.2005 una quota pari al 9,25% del nozionale di tale contratto a Lehman Brothers Int., e il 3.8.2005 una quota pari al 3,83% a Unicredit Banca Mobiliare.

Al 30.9.09 il derivato stipulato con UBS presentava (secondo i dati del Comune) un *mark to market* negativo per € 2.349.174,08.

Il 13.6.2007 (con determina dirigenziale n.32) il Comune stipula un contratto derivato con Dexia Crediop con riferimento a 5 mutui a tasso variabile (E6m+0,52%) per un nozionale di € 186,2 milioni (stipula 13.6.2007 - scadenza 1.2.2047). Il Comune riceve flussi finanziari calcolati in base al tasso variabile E6m+0,52% e corrisponde flussi calcolati in base a tasso fisso crescente (*step up*) dal 3,93% al 9,65 (quest'ultimo valore viene raggiunto ad agosto 2043).

La sottoscrizione del contratto in oggetto è parte di un'operazione di ristrutturazione di 5 mutui a tasso fisso erogati dalla stessa Dexia con scadenza 2019 e posta in essere nel quadro delle disposizioni dell'art 41 della Legge 448, che ha autorizzato la rinegoziazione delle passività solo se accompagnata da una riduzione del valore finanziario delle stesse. In accordo con la Banca, i mutui vengono riscadenzati al 2047 e il tasso applicato viene trasformato da fisso a variabile, pari a E6m + 0,52% (la trasformazione del tasso potrebbe essersi resa necessaria per corrispondere al disposto legislativo sulla riduzione del valore finanziario del mutuo).

Il tasso a carico del Comune è sensibilmente crescente nel tempo, indipendentemente dal futuro andamento di mercato dei tassi, mentre il tasso ricevuto è variabile (E6m aumentato di uno *spread* di 0,52). Quindi i flussi a carico del Comune sono stabiliti *ex ante*, e sono crescenti nel tempo, mentre quelli a carico dell'intermediario dipendono dall'andamento dei tassi di mercato: ciò fa sì che il flusso a favore del Comune sia fortemente dipendente dall'andamento dei tassi di mercato, e può risultare positivo solo in presenza di forti aumenti dei tassi (diventa positivo solo se E6m aumentato dello *spread* di 0,52 supera il tasso fisso previsto per le varie scadenze).

In uno scenario di tassi bassi, quale l'attuale, l'operazione risulta fortemente penalizzante per il Comune. Al 31.8.09 il *mark to market* dell'operazione era negativo per €54.495.712 (importo ragguardevole se raffrontato a un nozionale di € 186 milioni): il *mark to market* potrebbe migliorare solo nel caso di un forte aumento dei tassi di mercato.

Dalla struttura dei flussi prodotti dal contratto, positivi per il Comune a breve termine e negativi successivamente, è evidente anche l'obiettivo di ridefinire i flussi di cassa, spostando l'onere sugli esercizi più lontani.

Il 27.7.2007 con determina dirigenziale n. 39, l'Ente stipula un contratto derivato con Banca OPI (OPI 2) (scadenza 31.12.2030), per un nozionale di € 292,54 milioni, decrescente nel tempo (compatibile con un debito sottostante di tipo *amortizing*), con riferimento a un debito sottostante relativo a 3 mutui (di tipo *amortizing*) a tasso fisso del 4,674, del 4,661 e del 4,702% con BIIS (successivamente fusa in OPI), aventi debito residuo di 292,54 milioni alla data del 24.7.2007.

In base al derivato il Comune corrisponde flussi finanziari (pagamenti semestrali a marzo e settembre, su un nozionale decrescente in base al piano di ammortamento dei mutui sottostanti) calcolati, dalla stipula fino al 30.6.2011, in base al tasso variabile E6m, con fascia di oscillazione (*collar*) compresa tra 4,55-

4,60% e 5,95%. Successivamente al 30.6.2011, fino alla scadenza del 2030, sulla base di un tasso fisso crescente (*step up*), dal 4% al 6,745%.

Il Comune riceve flussi finanziari (pagamenti semestrali a dicembre e giugno) calcolati su un nozionale decrescente in base al piano di ammortamento dei mutui sottostanti al tasso fisso del 4,676%.

Nella sostanza, il Comune trasforma 3 mutui a tasso fisso (del 4,674, del 4,661 e del 4,702% pari a un tasso medio ponderato del 4,676%) in una esposizione a tassi variabili:

- fino al 31.12.2010 calcolati in base a E6m, con *collar*, cioè con un limite superiore (*cap*) del 5,95% e una soglia inferiore (*floor*) che varia dal 4,55 al 4,60%;
- a far tempo dal 30.6.2001, tassi fissati preventivamente, secondo una scalettatura crescente nel tempo, dal 4,00 al 6,745%.

A parte il beneficio di cassa ottenuto attraverso l'asimmetria temporale tra i flussi di incasso e di pagamento (i pagamenti semestrali a carico del Comune sono previsti a marzo e settembre, mentre quelli a carico dell'intermediario a dicembre e giugno), il contratto non sembra perseguire alcuna strategia. Una struttura a tassi variabili (coerente con una previsione di tassi al ribasso) sembra in contraddizione con il livello minimo del corridoio (*floor* del 4,6%) troppo vicino al tasso attivo fisso del 4,676% (a favore del Comune) da permettere significativi vantaggi in caso di effettivo ribasso dei tassi di interesse. A questo si aggiunge che il limite superiore del corridoio (*cap* del 5,95%) espone il Comune a sensibili perdite nel caso di rialzo dei tassi.

A partire dal 30.6.2017 il tasso a carico del Comune supera costantemente il tasso fisso del 4,676 a carico dell'intermediario; da quella data i flussi finanziari netti saranno sempre a sfavore del Comune. Pertanto, il valore complessivo dei flussi pagati e ricevuti risulta aprioristicamente sbilanciato a sfavore del Comune. Il *mark to market* al 30.6.09 risultava (secondo i dati del Comune) negativo per € 8.107.015.

Il 27.7.2007 (con determina dirigenziale n. 39) l'Ente stipula con Banca OPI un derivato (inizio 24.7.2007 scadenza 31.12.2030), relativamente a un nozionale decrescente nel tempo (compatibile con un debito sottostante di tipo *amortizing*), rappresentato da 5 mutui a tasso variabile con BIIS (successivamente fusa in OPI), con un debito residuo alla data di stipula di € 72,71 milioni.

Il Comune corrisponde flussi finanziari calcolati su un nozionale decrescente, conformemente al piano di ammortamento dei mutui sottostanti, sulla base di un

tasso fisso crescente (*step up*), da un minimo del 4% a un massimo del 6,305%, e riceve, per tutta la durata del contratto, flussi finanziari (semestrali), calcolati sulla base del tasso E6M+0,55996% (corrispondente al tasso medio dei mutui sottostanti).

Il derivato trasforma 5 mutui a tasso variabile (pari a E6m+0,55996%), in un mutuo a tasso fisso crescente (*step up*), da un minimo del 4% a un massimo del 6,305%.

Il contratto derivato neutralizza l'esposizione del Comune ai tassi variabili pagati sui mutui sottostanti. Tuttavia, mentre i flussi finanziari a carico del Comune sono crescenti, in misura predeterminata, l'onere a carico dell'intermediario è correlato all'andamento dell'E6m (+ *spread* dello 0,55996%). A tali condizioni, il Comune potrebbe beneficiare di flussi netti positivi solo in presenza di un sensibile aumento dei tassi di interesse (allorché E6m aumentato dello *spread* - a carico dell'intermediario - superasse il tasso prefissato a carico del Comune per le varie scadenze).

In presenza di tassi bassi, il Comune sopporta flussi differenziali negativi. Nel lungo periodo il Comune si espone pertanto al rischio di differenziali negativi, tanto più elevati quanto più diminuisce l'E6m. Sostanzialmente il Comune ha "scommesso" su un aumento dei tassi (che per il momento non è intervenuto). Non stupisce, pertanto, che il *mark to market* al 30.6.09 risultasse (secondo dati del Comune) negativo per € 10.077.577,09.

Il 2.8.2007 l'Ente stipula un contratto derivato con Morgan Stanley (scadenza 31.12.2025), con un nozionale di € 90,095 milioni, decrescente nel tempo, relativamente a un debito sottostante rappresentato da 2 mutui a tasso fisso del 4,196% con Monte Paschi di Siena e del 3,613% con Unicredit Banca d'Impresa (tasso medio ponderato pari al 3,98%), di tipo *amortizing* (aventi appunto un debito residuo di circa € 90,1 milioni).

Il Comune corrisponde flussi finanziari calcolati sulla base di un tasso variabile pari a E6m ridotto di 0,2655 punti percentuali, e riceve flussi calcolati sulla base di un tasso fisso, per tutta la durata del contratto, pari al 4% annuo (tasso corrispondente al tasso medio ponderato dei due mutui sottostanti).

Il derivato trasforma una esposizione a tasso fisso (medio ponderato) del 3,98% in una esposizione a tasso variabile, pari a E6m diminuito dello 0,2655%.

A differenza di altri derivati stipulati dall'Ente, in questo caso l'operazione diventa conveniente per il Comune in presenza di un andamento al ribasso dei tassi di interesse (dato che il Comune paga un tasso variabile ancorato a E6m, e riceve

un tasso fisso). In particolare, il Comune beneficia di flussi finanziari positivi qualora E6m sia inferiore a 4,2655%.

Peraltro, va considerato che i debiti sottostanti erano a tasso fisso (pari al 3,98% medio ponderato), relativamente modesto. Passando a una esposizione a tasso variabile, ancorché ridotto dello *spread* dello 0,2655%, il Comune si è esposto all'alea di aumento dei tassi e quindi l'operazione non può essere considerata di copertura del rischio.

Peraltro, nelle presenti condizioni di mercato di tassi particolarmente bassi, il derivato in questione presenta un andamento favorevole per il Comune: tra i contratti derivati stipulati dall'Ente e ancora in essere alla data del commissariamento, questo è l'unico che presenta un *mark to market* favorevole per il Comune: al 30.9.09 esso risulta positivo per € 5.788.602,56. Va da se che negli anni che ci separano dal 2025 non si può escludere una nuova fase di rialzo dei tassi, con conseguenti flussi negativi per il Comune.

4.3. Ristrutturazione Bond City of Rome

Nel novembre 2007 il Comune ha proceduto alla ristrutturazione del Bond City of Rome, attraverso la stipula dei seguenti derivati:

- Derivato di € 200 milioni con Dexia che trasforma il sottostante prestito obbligazionario *bullet* a tasso fisso del 5,345% in una posizione debitoria in ammortamento, sul quale il Comune paga tassi fissi crescenti, che già a partire dal 27.1.2013 sono superiori al 5,345%. Al 31.8.09 il MTM era positivo per € 13.667.113.
- Derivato di € 400 JP Morgan che trasforma il sottostante prestito obbligazionario *bullet* a tasso fisso del 5,345% in una posizione debitoria in ammortamento, sul quale il Comune paga tassi fissi crescenti, che già a partire dal 27.1.2011 sono superiori al 5,345%. Al 17.7.09 il MTM era negativo per € 7.152.914,74.
- Derivato di € 400 milioni con Barclays: trasforma il sottostante prestito obbligazionario *bullet* a tasso fisso del 5,345% in una posizione debitoria in ammortamento, sul quale il Comune paga tassi fissi crescenti, che già a partire da l 27.1.2013 sono superiori al 5,345%. Al 39.9.09 il MTM era positivo per € 14.630.766.

- Derivato di € 400 milioni con UBS che trasforma il sottostante prestito obbligazionario *bullet* a tasso fisso del 5,345% in una posizione debitoria in ammortamento su cui il Comune paga un tasso fisso del 6,089%, cioè più elevato: per questo solo fatto la Banca avrebbe dovuto pagare un *upfront* all'Ente: la mancata corresponsione può essere indice di una commissione implicita. Al 30.9.09 l'MTM era negativo per € 25.693.248,52.

Per i 4 derivati, gli interessi a debito del Comune, che come detto, sono crescenti nel tempo, sono calcolati su un flusso di capitale residuo progressivamente decrescente, mentre gli interessi a credito del Comune sono calcolati su un capitale costante fino alla scadenza.

Le quote periodiche di capitale pagate dal Comune sono investite in un fondo d'ammortamento sul quale il Comune è titolare di un diritto di garanzia reale; tale fondo è gestito dalla banca controparte, secondo regole di gestione stabilite nel contratto (occorre considerare il rischio di credito del *sinking fund*, che rimane a carico del Comune).

Questa ristrutturazione ha avuto i seguenti effetti:

- la scadenza finale del piano di ammortamento è stata allungata di 15 anni (dal 2033 al 2048);
- la data di pagamento delle cedole è stata fissata al 27 gennaio di ogni anno, con una prima cedola lunga, relativa al periodo 27.11.2007 - 27.1.2009.

L'effetto principale della ristrutturazione è stato quello di diminuire, in modo notevole, il peso del debito nel bilancio previsionale 2008, poiché grazie alla cedola lunga, l'ammortamento del Bond City of Rome è ripreso il 27.1.2009, saltando completamente l'esercizio 2008.

Riepilogando, le operazioni in finanza derivata che risultano tuttora in essere sono nove:

Operazioni di finanza derivata sui mutui:

	importo nozionale
UBS Ltd	947.685.146,87
Dexia Crediop Tasso fisso	186.207.921,31
OPI tasso Fisso	292.535.353,50
OPI tasso variabile	72.708.004,82
Morgan Stanley	90.095.687,27

Operazioni di finanza derivata sul prestito obbligazionario City of Rome

Dexia Crediop amortizing swap	200.000.000
JP Morgan amortizing swap	400.000.000
Barclays sinking fund	400.000.000
UBS Ltd sinking fund	400.000.000

4.4. Rappresentazione in bilancio

Il legislatore, anche al fine di favorire un'adeguata informativa, data anche la natura degli Enti territoriali, ha previsto che il loro bilancio rechi evidenza dei contratti derivati stipulati stabilendo (Legge finanziaria per il 2008) l'obbligo di allegare al bilancio una nota illustrativa degli oneri e dei rischi finanziari correlati ai derivati.

La nota di accompagnamento deve essere allegata sia al bilancio di previsione, sia al rendiconto.

In sede di bilancio di previsione la nota assume particolare rilevanza in quanto la gestione che l'Ente intende effettuare deve essere coerente con gli impegni finanziari e con le possibili ripercussioni negative che i derivati possono avere sull'Ente.

Ove l'Ente abbia approvato il bilancio di previsione prima dell'entrata in vigore della Legge finanziaria 2008 è opportuno che la nota venga predisposta e allegata alla prima variazione di bilancio che intervenga.

In sede di rendiconto deve essere predisposta e allegata una nota apposita che sulla base dell'andamento dei flussi corrispettivi legati al derivato evidenzia se l'Ente ha previsto che una parte delle entrate o dell'avanzo di amministrazione sia stato destinato al finanziamento di eventuali flussi negativi.

Quanto alla contabilizzazione delle operazioni di finanza derivata (*interest rate swap*) nei bilanci degli Enti territoriali, sono richieste le seguenti registrazioni contabili:

- i) il premio di liquidità o *up front* (anticipazione attualizzata degli interessi) costituisce un'entrata straordinaria dell'Ente, assimilabile a una forma di indebitamento, da contabilizzare in bilancio tra le entrate in conto capitale (titolo 4. delle entrate). Tale orientamento è stato espresso in più occasioni dalla Corte dei Conti e dall'osservatorio per la finanza locale (principio contabile n. 3, punto n. 47). Conseguentemente, l'*up front* va considerato un indebitamento a tutti gli effetti; ne consegue il divieto di un utilizzo per il finanziamento di spese correnti (art. 119 Cost.).
- ii) i flussi netti positivi e negativi, derivanti dai differenziali dei tassi di interesse, sono contabilizzati in bilancio tra le entrate e le spese correnti (titolo 3. delle entrate e delle spese). Per motivi prudenziali, sarebbe opportuno che per i flussi netti positivi fosse previsto un vincolo di destinazione per fronteggiare in futuro l'eventuale pagamento di flussi netti negativi: in questo senso i flussi netti positivi potrebbero essere contabilizzati in un fondo svalutazione crediti (titolo 1. della spesa), una sorta di fondo rischi non impegnabile, a titolo di quota di avanzo vincolata a garanzia di eventuali futuri flussi netti negativi.

Nelle pagine che seguono si riportano per il Comune di Roma le contabilizzazioni per le varie poste di bilancio interessate da operazioni di finanza derivata.

4.5. Conclusioni

Il primo aspetto che può essere oggetto di un controllo cosiddetto collaborativo da parte delle Sezioni Regionali della Corte riguarda la tipologia dei contratti derivati stipulati dal Comune di Roma: sotto questo profilo si può affermare che i derivati stipulati sono del tipo *swap* di tasso di interesse, con strutture finanziarie sia standard (*plain vanilla*), sia non standard (*collar* con *cap* e *floor*) oppure con tassi fissi crescenti (*step up*), tutti denominati in euro: nel complesso quindi il requisito della tipologia previsto dalla normativa parrebbe essere stato rispettato.

Quanto alle finalità delle operazioni di finanza derivata, la Legge finanziaria 2007 ha fissato per le operazioni di finanza derivata degli Enti locali gli obiettivi di riduzione del costo finale del debito e riduzione dell'esposizione ai rischi di mercato. Anzitutto va rilevato che il costo finale del debito può essere calcolato solo *ex post*, alla scadenza dell'operazione; secondariamente, che la riduzione del costo finale e del rischio sono obiettivi in astratto contraddittori: in linea di principio l'acquisizione di maggiori "protezioni" può tradursi in un costo finale del debito "complessivamente" più elevato, e viceversa: si pensi allo *swap* da tasso fisso a variabile che, in prospettiva, può consentire un risparmio per l'Ente, esponendolo però al rischio di un rialzo dei tassi; nel caso inverso, il tasso fisso può implicare un maggior costo finale del debito, ma dà certezza del costo stesso eliminando il rischio di rialzo dei tassi.

L'espressione "riduzione del costo finale del debito" non sembra dover essere intesa in senso letterale. La *ratio* del disposto legislativo sembra quindi da intendere nel senso che le operazioni di finanza derivata debbono mirare a perseguire un ottimale rapporto tra costo e rischio, tenendo anche conto della composizione del debito dell'Ente. Tutto dipende dall'obiettivo che l'Ente decide di privilegiare al momento della stipula: certezza degli esborsi ovvero possibile riduzione dell'onere complessivo.

Come già riportato nell'introduzione, il nuovo schema di Regolamento del MEF in materia di derivati, oltre ad aggiornare le operazioni in derivati consentite agli enti e a individuare le informazioni che garantiscono la necessaria trasparenza, introduce il riferimento alla probabilità nella valutazione della convenienza delle operazioni: ciò è coerente con la natura intrinsecamente aleatoria degli strumenti derivati. Una adeguata valutazione del rischio sulla base di scenari di probabilità può mettere l'Ente nelle condizioni di poter valutare l'effettiva convenienza dei derivati; al momento della stipula, andrebbero pertanto esaminati diversi scenari, ciascuno corredato delle rispettive probabilità di realizzazione, a seconda che il

valore a scadenza del portafoglio finanziario ristrutturato in base al derivato sia inferiore, in linea o superiore al portafoglio finanziario iniziale.

Trattandosi di valutazioni probabilistiche, non esiste un valore di mercato certo di un derivato. Inoltre va considerato che i derivati stipulati dagli Enti locali italiani sono scambiati in mercati non regolamentati e non esiste una loro quotazione di mercato. Il valore equo del derivato è pertanto un valore atteso, calcolato in base alla probabilità del verificarsi di certi eventi.

Lo schema di Regolamento del MEF prevede che la formulazione di un giudizio di equità avvenga sulla base delle condizioni di mercato prevalenti al momento della stipula del derivato. Questo significa che nel controllare la convenienza delle operazioni, il controllore deve effettuare una valutazione *ex ante*, cioè deve posizionarsi al momento in cui l'Ente stesso ha effettuato la sua valutazione; in particolare, dovrebbe poter valutare sulla base delle condizioni di mercato prevalenti nel preciso istante in cui è stata conclusa l'operazione (dal momento che le curve dei rendimenti attesi possono variare continuamente). Ma è difficile per il controllore disporre delle informazioni di quel momento.

Nella sostanza, sarebbe inappropriato giudicare esclusivamente con il "senno di poi": quello che andrebbe valutato è se in base alle informazioni disponibili nel momento della stipula il Comune abbia espletato tutte le valutazioni di costi e di rischi, esaminando varie curve *forward* dei tassi di interesse, se abbia correttamente impostato la convenienza economica dell'operazione sulla base delle varie ipotesi di probabilità; se abbia valutato le informazioni sul costo del debito con derivato e senza derivato.

Nella pubblicistica molti giudizi sui derivati stipulati dai Comuni sembrano dati semplicemente *ex post*, guardando all'andamento del *mark to market* (la valutazione attualizzata a un determinato istante, successivo alla conclusione del contratto, dei flussi finanziari reciproci, sulla base delle nuove condizioni al momento della nuova valutazione).

Il valore di mercato (*mark to market*) delle operazioni stipulate dal Comune di Roma inserito nel Piano di Rientro ammontava complessivamente, come già indicato, a un valore negativo per €147 milioni; lo stesso valore aggiornato al mese di settembre 2009 ammonterebbe a € - 73,8 milioni.

In particolare, per i singoli derivati il *mark to market*, secondo le valutazioni del Comune operate ad agosto-settembre 2009, sarebbe il seguente:

Tab. 1

Operazioni di finanza derivata sui mutui (importi in €)		
	Importo nozionale	Mark to market
USB Ltd	947.685.146,87	-2.349.174,08
Dexia Crediop Tasso Fisso	186.207.921,31	-54.495.712,00
OPI tasso Fisso	292.535.353,50	-8.107.015,00
OPI tasso Variabile	72.708.004,82	-10.077.577,09
Morgan Stanley	90.095.687,27	5.788.602,56
TOTALE	1.589.232.113,77	-69.240.875,61

Tab. 2

Operazioni di finanza derivata sul prestito obbligazionario City of Rome:		
Dexia Crediop amortizing	200.000.000,00	13.667.113,00
JP Morgan amortizing swap	400.000.000,00	-7.152.914,74
Barclays sinking fund	400.000.000,00	14.630.786,00
UBS Ltd sinking fund	40.000.000,00	-25.693.258,52
TOTALE	1.040.000.000,00	-4.548.274,26

Quale significato dare a un *mark to market* negativo? Come detto, il *mark to market* di uno *swap*, a una certa data di valutazione, è la differenza tra valore di mercato del flusso futuro a credito e valore di mercato del flusso futuro a debito, i rispettivi valori essendo calcolati sulla base di ipotesi necessariamente soggettive.

Bisogna distinguere tra il significato del *mark to market* al momento della stipula e in un momento successivo. Al momento della stipula se le prestazioni rispettive sono equilibrate, in base alle migliori informazioni disponibili, il *mark to market* dovrebbe essere nullo (in questo caso si dice che il contratto è "alla pari"). Uno *swap* all'atto della stipula dovrebbe nascere in equilibrio (cioè il valore attuale delle prestazioni corrispettive dovrebbe equivalersi), in base a quanto calcolabile con la struttura dei tassi del momento. Se il contratto non è alla pari, l'*upfront* è l'ammontare che compensa lo squilibrio di partenza delle prestazioni; la normativa ha ammesso la corresponsione di un *upfront*, purché esso non superi l'1% del nozionale e che sia destinato a finanziare non spesa corrente ma spese di investimento, essendo a tutti gli effetti un debito.

Come detto, un *mark to market* negativo per l'Ente al momento della stipula rappresenta l'importo (*up front*) che l'Ente deve incassare dall'intermediario al fine di garantire l'equità dello scambio. Qualora in origine i flussi corrispettivi non fossero in equilibrio, ma presentassero uno squilibrio a carico dell'Ente, e ciononostante non venisse corrisposto un *up front*, ciò rappresenterebbe una sorta di commissione implicita o occulta a favore dell'intermediario. Un controllo collaborativo dovrebbe poter accertare se alla stipula del contratto non siano state corrisposte commissioni implicite. Una valutazione di questo genere da parte del controllore è estremamente difficile, in quanto implica disporre delle dettagliate informazioni che sono state considerate alla base delle valutazioni fatte al momento della stipula da parte dei due contraenti.

Secondo lo schema di Regolamento del MEF il costo implicito dell'operazione è definito come una misura del suo rischio potenziale; il Regolamento prevede che l'Ente sia informato con due stime di costo implicito: una stima del costo implicito minimo che per i derivati più diffusi (*swap* di tasso) ha segno negativo e misura il ricavo potenziale massimo che l'operazione potrebbe generare per l'Ente; una stima del costo implicito massimo, che nei casi tipici ha segno positivo e che misura il costo potenziale massimo dell'operazione.

In un momento successivo alla stipula il *mark to market* rappresenta il valore attualizzato (sulla base di ipotesi necessariamente soggettive) dei flussi finanziari reciproci e corrispettivi. Ovviamente il *mark to market* calcolato in un momento successivo alla stipula risente dell'evoluzione dei tassi nel frattempo intervenuta.

Se si ipotizza che l'Ente abbia trasformato un indebitamento da tasso variabile a tasso fisso, privilegiando in tal modo l'obiettivo della certezza degli esborsi futuri (minimizzando così il rischio di mercato), un eventuale *mark to market* negativo, risultante da una riduzione dei tassi di mercato successivamente intervenuta, che porti i tassi di mercato in un certo istante al di sotto del tasso fisso preesistente, non può indurre a sollevare dubbi sull'economicità dell'operazione, perché quell'operazione risponde esattamente all'obiettivo prefissato di ridurre il rischio. Come detto sopra, il controllo collaborativo deve essere condotto ponendosi in posizione *ex ante*, cioè secondo le informazioni disponibili al momento della stipula del contratto.

Ci si può chiedere come debba comportarsi l'Ente qualora nel corso della vita del contratto il *mark to market* di un'operazione sia negativo e se sia opportuno che l'Ente valuti l'eventuale chiusura del contratto. La valutazione dell'opportunità o meno dell'"uscita" va ricondotta a quelle che erano le motivazioni originarie per la stipula del contratto: se il debitore è passato da tasso variabile a

tasso fisso per dare certezza ai propri flussi di esborsi futuri, non può dolersi di una eventuale riduzione dei tassi che intervenga successivamente nel corso del contratto. Il Sottosegretario all'Economia e Finanze Vegas in una recente audizione ha affermato che "Il verificarsi di periodi durante i quali il contratto derivato produce effetti molto onerosi sul bilancio dell'Ente (con andamento negativo del *mark to market*) non può in alcun modo giustificare il fatto che gli obblighi derivanti dal contratto medesimo possano essere messi in discussione".

Nel caso del Comune di Roma, è facoltà del Commissario straordinario – in forza del terzo comma dell'art. 2 del D.P.C.M. 5.12.2008 – di rinegoziare i debiti contratti per mutui e prestiti e quelli per le operazioni derivate ad essi connesse, inseriti nel piano di rientro, per i quali a seguito della rinegoziazione possa determinarsi una riduzione del valore delle passività a carico del bilancio dell'Ente. Peraltro, il Comune ha fatto presente che la scarsa operatività della gestione commissariale in questo senso è dovuta alla inadeguatezza delle risorse finanziarie in termini di disponibilità di cassa, che non permette di procedere all'eventuale ridefinizione o chiusura delle operazioni di prestito e dei collegati contatti derivati.

Come si deve quindi valutare, prima della scadenza finale del contratto, il rispetto del requisito "riduzione del costo finale del debito e riduzione all'esposizione ai rischi di mercato" posto dalla normativa? Anche alla luce della bozza di Regolamento occorre fare riferimento a una valutazione di tipo probabilistico: non pare fisiologica una situazione in cui vi è una elevata probabilità (o addirittura certezza) che il valore a scadenza del portafoglio ristrutturato sia maggiore del portafoglio finanziario iniziale, perché ciò significa che i rischi che il Comune ha assunto sono eccessivi rispetto ai benefici che lo strumento dà. Si ritorna quindi all'importanza della valutazione del rischio che dovrebbe essere stata effettuata al momento della stipula.

Il debito originario del Comune di Roma sottostante i derivati era in termini di capitale per il 91% a tasso fisso (per lo più con la Cassa Depositi e Prestiti) e per il restante 9% a tasso variabile. A seguito della stipula dei vari *swaps* il debito originario risulta trasformato in un debito sintetico che per il 55% è a tasso fisso – diverso dal tasso fisso del debito originario – e per il 45% a tasso variabile (una variabilità peraltro sottoposta a molte condizioni).

Il Comune ha dichiarato che ha perseguito gli obiettivi di "immunizzazione e diversificazione del portafoglio...(per) ribilanciare lo stock di debito e i profili degli esborsi". Si è già osservato che in linea teorica l'indebitamento a tasso variabile consente, di norma, una riduzione a consuntivo del costo complessivo del debito,

ma non soddisfa l'altra condizione della riduzione dell'esposizione ai rischi di mercato; in effetti si tratta, come già rilevato, di obiettivi antinomici; il fattore dirimente è una appropriata valutazione probabilistica del rischio.

Nel caso di un Ente locale, l'uso di un derivato per trasformare un debito con scadenza a lungo termine a tasso fisso in debito a tasso variabile può essere motivato sul momento dall'obiettivo di gestione del debito, ad esempio per riallineare un tasso fisso a lungo termine ai più bassi livelli dei tassi a breve nel frattempo intervenuti; ma in generale può essere foriero di possibili futuri oneri e non essere coerente con il principio di sana e prudente gestione.

Per un Ente pubblico parrebbe appropriato avere un approccio bilanciato alla gestione del debito, facendo ricorso non esclusivamente a tasso fisso o variabile; l'Ente dovrebbe disporre di un portafoglio di soluzioni, lasciarsi vie di uscita, per cui qualunque sia lo scenario di mercato che interviene non si trovi completamente svantaggiato. Sotto questo profilo, il ricorso ai derivati va visto come uno strumento di gestione del debito che se ben usato può rivelarsi utile. Occorre peraltro che l'Ente sia in grado di porre in atto una gestione attiva del debito, nel senso di saper monitorare, dopo la conclusione del contratto derivato, l'andamento del mercato, sia in grado di valutare che cosa succede se lo scenario che interviene è diverso da quello ipotizzato, per l'adozione di eventuali interventi correttivi. Gli interventi correttivi, peraltro, sono soggetti alle restrizioni di liquidità, dal momento che per uscire da un contratto derivato occorre disporre dei mezzi liquidi che consentano di chiudere un'operazione rivelatasi non conveniente.

Al momento della stipula l'Ente deve saper valutare se certi scenari non siano stati costruiti *ad hoc* da parte dell'intermediario. L'Ente dovrebbe disporre dei dati storici e essere in grado di valutare quali scenari siano stati utilizzati dall'intermediario. L'Ente deve mettersi in condizioni di poter fare una corretta valutazione del prezzo, facendo ricorso a un *advisor* che non sia la banca stessa o un'entità della banca stessa. Anche questa rappresenta una difficoltà per il controllore esterno. Non risulta che il Comune di Roma abbia adottato questa precauzione.

Occorre che l'Ente disponga di una rappresentazione corretta dei benefici e dei rischi dell'operazione, affinché il rischio sia ragionevole e sia bilanciato per le due controparti; ad esempio, nel caso di stipula di un *interest rate swap* con previsione di *collar*, in condizioni fisiologiche il tasso fisso (a parità di probabilità circa gli scenari futuri) dovrebbe porsi in posizione mediana rispetto alla fascia di oscillazione del *collar*. In diversi derivati del Comune di Roma questa condizione non pare verificata e le prestazioni corrispettive non paiono bilanciate dal punto di vista delle probabilità del loro verificarsi.

Alcune osservazioni si impongono anche relativamente alla scelta delle controparti. Dovrebbe essere buona norma di comportamento di un Ente quella di effettuare una valutazione comparativa di più proposte e di evitare una concentrazione eccessiva su un singolo intermediario. Per il Comune di Roma, si nota una forte concentrazione su un singolo intermediario: la distribuzione del capitale residuo dei derivati vede un 45,5% del totale in capo a UBS Limited, mentre gli altri intermediari (Dexia Crediop JP Morgan, Barclays) rappresentano ciascuno quote oscillanti tra il 12-13% ciascuna (Morgan Stanley 3%).

È comprensibile che soprattutto in caso di ristrutturazione di posizioni preesistenti non sia semplice per l'Ente scegliere una controparte diversa da quella originaria; la ristrutturazione di derivato preesistente, se il *mark to market* è divenuto nel frattempo negativo, implica un nuovo finanziamento dell'intermediario verso l'Ente; in questo caso è difficile per l'Ente rivolgersi a un intermediario diverso da quello originario, perché una nuova banca dovrebbe finanziare il *mark to market* della prima; questo spiega il motivo per cui la ristrutturazione avviene generalmente con la banca del primo derivato. Ma conoscendo la situazione di difficoltà in cui si trova l'Ente, l'intermediario originario è portato ad applicare margini significativi. Nel caso del Comune di Roma il debito con UBS (a parte il *bond*) è stato ristrutturato più volte nell'arco del tempo, con un nozionale che è passato dall'iniziale € 1.275.443.693 nel 2002, a 1.181.796.766 nel 2004), a 1.052.475.328 nel 2005, 1.002.058.169 ancora nel 2005 e a un nozionale residuo di 947.685.146 al 30.6.2008. Nel caso di rinegoziazione del contratto l'assorbimento di un *mark to market* negativo relativo al precedente contratto nel nuovo impedisce di far emergere con chiarezza il debito del Comune, che viene regolato extrabilancio, commettendo così una grave irregolarità contabile.

Un altro aspetto del controllo attiene alla valutazione del margine a favore dell'intermediario. La valutazione del margine si ricollega alla procedura di scelta della controparte: se la procedura di scelta degli intermediari è stata corretta, con la sollecitazione di una pluralità di offerte confrontabili, normalmente, tranne casi eclatanti, i margini non possono essere totalmente fuori mercato; in passato, per diversi anni i margini applicati dagli intermediari sono stati elevati, perché in quel momento certi margini venivano considerati fisiologici dal mercato. Ovviamente il margine a favore dell'intermediario va anche posto in relazione alle dimensioni dell'Ente e dell'operazione. Per un Ente dalle dimensioni e dal merito di credito del

Comune di Roma sarebbe ragionevole attendersi margini assolutamente competitivi e ridotti. Nel rinnovo del 2004 sembra esserci evidenza di una commissione implicita

A volte gli intermediari utilizzano il prezzo dell'emissione come modalità di acquisire l'operazione e usano il derivato per recuperare i margini; in questi casi il debito presenta uno *spread* molto competitivo, mentre il derivato ha margini significativi (può accadere che la banca proponga un'emissione con *spreads* fisiologici, con l'intento di costruire successivamente un derivato su quel sottostante sul quale si propone di acquisire margini vantaggiosi: si tratta di una pratica abbastanza diffusa di *dumping* sul prezzo dell'emissione per recuperare sul derivato). In questi casi formalmente la procedura di selezione è corretta, mentre nella sostanza non lo è. Occorre quindi controllare l'eventuale collegamento temporale tra operazioni (sottostante e derivato).

Le operazioni in derivati non devono prevedere un profilo di rimborso delle passività in cui l'onere della restituzione del capitale (ed eventualmente anche degli interessi) sia concentrato verso la scadenza delle passività. In molti casi infatti la finalità che muove un Ente a stipulare un derivato è quella di spostare in avanti i flussi di cassa. Occorre controllare se l'Ente abbia messo in atto sistemi di contabilità e di controllo atti ad evitare lo spostamento verso gli esercizi futuri di flussi di cassa negativi, favorendo i primi anni e aggirando certi vincoli di bilancio.

A completamento del controllo collaborativo vi è la verifica del rispetto di alcune condizioni di tipo procedimentale interne all'Ente (rispetto di procedure autorizzative interne; coinvolgimento del Consiglio comunale), per accertare la regolarità della procedura amministrativa seguita, verificare se siano state forme appropriate di *reporting* sui risultati effettivi del derivato, se sia stata trasparenza e *accountability* nei confronti del Consiglio: monitoraggio degli oneri del Comune in sede di bilancio. Tra le condizioni di tipo procedimentale rientra il rispetto dell'obbligo di comunicazione al MEF: nel caso del Comune di Roma risulta che l'obbligo di comunicazione sia stato rispettato.

Sempre a proposito del contenimento dei rischi di credito assunti occorre che siano presenti nel contratto appropriate garanzie del fondo di ammortamento o *sinking fund* (finché è stato possibile costituirlo). Negli investimenti da parte dell'intermediario nella gestione del *sinking fund* si possono nascondere rischi eccessivi, in capo al Comune (cfr delibera di Milano). Occorre che la struttura del *sinking fund* (costituito presso un intermediario) sia resa compatibile con la natura di Enti locali.

Riepilogando, nel formulare un giudizio sull'operatività in derivati del Comune di Roma si potrebbe dire che nel complesso il requisito della tipologia di derivati ammessa dalla normativa è stato rispettato, così come è stato rispettato l'obbligo di preventiva comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Peraltro, nel corso del controllo sono state riscontrate le seguenti anomalie; diversi esempi dimostrano l'assenza di un'adeguata valutazione dei rischi di evoluzione degli scenari di tasso di interesse e l'assenza di equilibrio nelle prestazioni corrispettive, il pagamento di commissioni implicite, lo spostamento di oneri su esercizi più lontani.

- il derivato stipulato il 20.2.2004 con UBS rappresenta una vera e propria scommessa su una forte riduzione dei tassi, dato che - dopo il 2010 - il Comune ottiene rendimenti positivi solo per valori dell'Euribor inferiori al 3,81%, mentre per valori superiori il contratto comporterà sempre esborsi finanziari netti a sfavore del Comune. Il contratto in esame non sembra quindi rispondere alle finalità previste dalla normativa. Il derivato è stato sostituito: peraltro, paradossalmente nelle attuali condizioni di mercato avrebbe un *mark to market* positivo.
- Nell'operazione stipulata il 5.5.04 con UBM i flussi finanziari a carico del Comune e dell'intermediario si equivalgono al livello di un tasso del 4,21%. Nel caso di tassi di interesse superiori al 4,21%, l'operazione espone il Comune al pagamento di flussi finanziari crescenti, senza alcun limite (non essendo stato previsto, come forse sarebbe stato opportuno, un *cap* al tasso a carico del Comune (ma per "comprarsi" il *cap* avrebbe dovuto "vendere" il *floor* e sostenere un onere: e questo è il motivo per cui probabilmente non l'ha fatto). Non essendo previsto un *floor*, nel caso di riduzione di tassi sotto il 4,21% il Comune trarrebbe un beneficio crescente dalla riduzione. Non sembra che vi sia equilibrio tra le prestazioni corrispettive, dal momento che l'operazione espone il Comune al pagamento di flussi finanziari crescenti, senza alcun limite, ove i tassi di interesse superino il 4,21%.
- Nell'operazione stipulata il 28.5.2004 con UBS i flussi possono diventare positivi, almeno fino al 2010, solo in presenza di incrementi sensibili dei tassi di interesse; dopo il 2010, anche in presenza di un sensibile aumento dei tassi, il Comune risulta sempre penalizzato, perché le prestazioni corrispettive sono entrambe indicizzate al tasso Euribor, ma lo *spread* che si applica al Comune, 1,68

punti, è più elevato di quello a carico della Banca, 0,30 punti il che rappresenta una penalizzazione *ex ante* per il Comune. Nel complesso, il derivato risulta fortemente sbilanciato a favore dell'intermediario, il quale a compensazione avrebbe dovuto corrispondere un *upfront* elevato; dato che non risulta che l'*upfront* sia stato corrisposto, si deve ritenere che si sia in presenza di una sorta di commissione implicita. Al 30.9.2009 il *mark to market* era negativo per € 2.349.174,08.

- Nell'operazione stipulata il 13.6.2007 con Dexia Crediop il tasso a carico del Comune è sensibilmente crescente nel tempo, indipendentemente dal futuro andamento di mercato dei tassi, fino a raggiungere il 9,65% nel 2043, mentre il tasso ricevuto è variabile (Euribor aumentato di uno *spread* di 0,52). Quindi i flussi a carico del Comune sono stabiliti *ex ante*, e sono crescenti nel tempo, mentre quelli a carico dell'intermediario dipendono dall'andamento dei tassi di mercato: ciò fa sì che il flusso a favore del Comune sia fortemente dipendente dall'andamento dei tassi di mercato, e può diventare positivo solo in presenza di forti aumenti dei tassi (diventa positivo solo se E6m aumentato dello *spread* di 0,52 supera il tasso fisso previsto per le varie scadenze). In uno scenario di tassi di mercato in diminuzione, l'operazione risulta fortemente penalizzante per il Comune. Non stupisce, pertanto, che al 31.8.09 il *mark to market* dell'operazione fosse negativo per € 54.495.712, importo ragguardevole se raffrontato al nozionale di € 186 milioni. Dalla struttura dei flussi prodotti dal contratto, positivi per il Comune a breve termine e negativi successivamente, è evidente anche l'obiettivo di ridefinire i flussi di cassa spostando l'onere sugli esercizi più lontani. Vale la pena di notare che il recente Regolamento del MEF dichiara non ammissibili le operazioni di finanza derivata che prevedano, a carico dell'Ente, tassi di interesse predeterminati in maniera crescente
- Nell'operazione stipulata il 27.7.2007 con Banca OPI, dopo il 2011 fino alla scadenza del 2030, il Comune paga un tasso fisso crescente (*step up*) fino al 6,745%. A partire dal 30.6.2017 il tasso a carico del Comune supera costantemente il tasso fisso del 4,676 a carico dell'intermediario. A far tempo da quella data i flussi finanziari netti saranno sempre a sfavore del Comune. Pertanto, il valore complessivo dei flussi pagati e ricevuti risulta aprioristicamente sbilanciato a sfavore del Comune. Anche in questo caso non stupisce che il *mark to market* al 30.6.09 risultasse negativo per € 8.107.015 (su un nozionale di 72,7 milioni).
- In un'altra operazione stipulata nella stessa data, 27.7.2007, con lo stesso intermediario, Banca OPI, mentre i flussi finanziari a carico del Comune sono crescenti, in misura predeterminata, l'onere a carico dell'intermediario è correlato all'andamento dell'Euribor. A tali condizioni, il Comune potrebbe beneficiare di

flussi netti positivi solo in presenza di un sensibile aumento dei tassi di interesse. Con una riduzione dei tassi, il Comune sopporta flussi differenziali negativi. Nel lungo periodo il Comune si espone al rischio di differenziali negativi, tanto più elevati quanto più diminuisce l'E6m. Sostanzialmente il Comune ha "scommesso" su un aumento dei tassi. Non stupisce, pertanto, che il *mark to market* al 30.6.09 risultasse negativo per € 10.077.577,09.

Nel complesso, quindi, nel caso del Comune di Roma pare essere mancata una strategia unitaria di gestione del debito e una valutazione equilibrata dei rischi e delle prestazioni corrispettive; non era difficile prevedere già al momento della stipula, come si è visto nell'analisi dei singoli derivati, che certe operazioni avrebbero dato origine a flussi finanziari netti a sfavore del Comune (non è un caso che sulle nove operazioni ancora in essere solo una presenti un *mark to market* positivo per il Comune).

Vi è stato un eccessivo affidamento sulle informazioni degli intermediari; ha pesato l'assenza di un *advisor* in posizione di terzietà; si è fatto eccessivo affidamento a un'unità di finanza interna forse non adeguatamente strutturata.

Si è riscontrata altresì una eccessiva concentrazione su un singolo intermediario (UBS Ltd).

In alcuni casi vi è la presunzione di corresponsione di commissioni implicite, dati il palese squilibrio delle prestazioni reciproche e l'assenza del pagamento di un *up front* a favore del Comune. In più casi si è cercato di allungare le scadenze (obiettivo non necessariamente riprovevole), ma spostando gli oneri su esercizi più lontani.

Recentemente la Corte (Cfr. Sezione Lombardia) ha rilevato che oltre a controllare il rispetto delle condizioni normative, un controllo cosiddetto collaborativo deve verificare se, nell'ambito della complessiva gestione dell'ente, le operazioni poste in essere rispondano a criteri di regolarità contabile e di sana gestione finanziaria; in particolare, se soddisfino criteri di economicità, efficacia ed efficienza delle operazioni e nell'utilizzo di fondi pubblici, cercando di ricondurre il derivato alla gestione del debito, alla finalità di controllare il costo di finanziamento del Comune.

L'operatività posta in essere dal Comune di Roma ha certamente consentito di far fronte a importanti momentanei squilibri di cassa, ad allungare le scadenze, modificando il profilo degli esborsi, in linea con le presumibili disponibilità future; peraltro, nel complesso non sembra potersi dare un giudizio di piena rispondenza a criteri di sana e prudente gestione finanziaria.

Non pare, pertanto, che la complessiva gestione delle operazioni di finanza derivata poste in essere dal Comune abbia rispettato gli obiettivi fissati dalla Legge di riduzione del costo finale del debito e riduzione dell'esposizione ai rischi di mercato (con tutti i *caveat* riportati sopra circa la possibilità del conseguimento di entrambi gli obiettivi).

QUINTA PARTE
(relatore Cons. Rosario Scalia)

**Il sistema contabile del Comune di Roma nel nuovo contesto
ordinamentale**

Capitolo I

5.1. La contabilità del Comune di Roma nella prospettiva del federalismo fiscale.

La funzione di controllo, sia quella concernente il profilo di regolarità finanziaria e contabile della gestione delle risorse (ex art. 1, c. 166 e ss., legge 23 dicembre 2005, n. 266 – finanziaria per il 2006), sia quella finalizzata alla gestione amministrativa (ex art. 7, c. 7, legge n. 131/2003), sia, infine, quella rivolta a verificare l'effettivo perseguimento degli obiettivi stabiliti da leggi statali e regionali di principio e di programma (ex art. 3, c. 4, legge n. 20/1994 e s.m.i.) - intestata alla Corte dei conti e segnatamente alle Sezioni Regionali di controllo, non può prescindere, nel suo concreto svolgersi, dall'attribuire valore alle innovazioni che il Legislatore ha introdotto nel sistema normativo costituzionale, sia direttamente con la riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione (legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), sia indirettamente con la recente legge sul federalismo fiscale (L. 5/5/2009, n. 42) che, in attuazione dell'art. 114, co. 3, Cost., reca norme specifiche, anche di natura finanziaria, su Roma Capitale.

Se è vero che, per la prima volta, nella normativa nazionale su aspetti fondamentali del nostro sistema di finanza pubblica, si fa esplicito riferimento a Roma come "Capitale della Repubblica", tale scelta politico-istituzionale non può essere priva di conseguenze, sotto il profilo dell'incidenza sostanziale che tale individuazione ha nella definizione dei rapporti con gli altri livelli di governo; in particolare, con quei livelli di governo che, ai sensi dell'art. 117 Cost., risultano titolari di potestà legislative e, come tali, capaci di incidere sull'entità delle risorse finanziarie atte - o necessarie - a consentire alla Città di Roma di svolgere concretamente il ruolo proprio di "Capitale" che si è ritenuto di riconoscerle.

Lo stesso Costituente ha inteso confermare la sussistenza del "dato storico" (Roma in quanto Capitale), integrandola con un'altra affermazione, quella, secondo cui occorre porre a supporto di questo ruolo un sistema normativo che qualifichi il suo ordinamento come "specifico" (rispetto ad altri Comuni): questa scelta non può non aprire percorsi interpretativi nuovi rispetto al passato, ancorati a quei modelli istituzionali (città metropolitane) che sembrano adeguati a valorizzare in tutte le sue potenzialità il ruolo, per così dire, "nazionali" che è connaturato alla funzione di capitale dello Stato italiano.

Il Legislatore nazionale è stato indirizzato a scegliere una "via nazionale" per la definizione del ruolo della propria Capitale, e perciò diversa da quella che scaturisce da un esame comparativo con la legislazione adottata da altri Paesi europei nella materia "de qua".

Al proposito, la Sezione ritiene, peraltro, che almeno due disposizioni

legislative di recente istituzione destano qualche perplessità per il carattere di provvisorietà che le connota:

- a) l'art. 78 (disposizioni urgenti per Roma capitale) della legge 6 agosto 2008, n. 133, che ha convertito, con modificazioni, il decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, recante «Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria»;
- b) l'art. 24 (Ordinamento transitorio di Roma capitale ai sensi dell'art. 114, terzo comma della Costituzione) della legge 5 maggio 2009, n. 42 recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione».

Al di là della collocazione di tali due disposizioni in provvedimenti legislativi aventi diversa finalità, è possibile affermare come tra esse sia consentito cogliere l'esistenza di un filo rosso che le tiene unite e che è costituito dalla identità della materia che trattano.

Nell'uno e nell'altro caso il Legislatore ha inteso regolare i rapporti finanziari tra due livelli di governo, quello comunale (sia pure di un Comune del tutto speciale come Roma Capitale) e quello dello Stato, livello di governo che solo può decidere il grado di autonomia finanziaria attribuibile al primo, e che, in un caso almeno sicuramente dovrà farlo, ora, con modalità diverse rispetto a quelle previste per la generalità degli altri comuni del Paese.

Con l'art. 78 citato, sono state introdotte infatti regole di contabilità diverse e derogatorie rispetto a quelle previste dal Titolo VIII del TUEL (d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e s.m.i.), gettando le basi per un sistema normativo "in deroga" al complesso normativo richiamato, ma che trova giustificazione nella "specialità" che l'art. 114, c. 3, Cost., ha sancito, in capo alla Capitale.

Ciò premesso, si ritiene utile indirizzare all'organo elettivo, ora denominato, "Assemblea capitolina", con terminologia mutuata da quella che, nel nostro sistema costituzionale, hanno gli organi collegiali aventi potestà normativa.

Alcune riflessioni sulle norme di natura finanziario-contabile introdotte dal legislatore con l'art. 78 della legge n. 133/2008, che ha fissato, alla data del 28 aprile 2008, una sorta di spartiacque tra le due gestioni - quella ordinaria e quella straordinaria - che di fatto sono state introdotte con la nomina del Sindaco a commissario di governo e da cui sono derivate serie difficoltà interpretative per l'impatto che la "novità" normativa ha comportato sulla gestione delle risorse finanziarie "aggiuntive" rese disponibili.

5.2. L'attuazione dell'art. 114, c. 3, Cost., a distanza di otto anni dalla "nuova" Costituzione.

Il tema del ruolo che è chiamata a svolgere Roma in quanto "Capitale d'Italia" non è mai stato trattato con la stessa intensità e con la stessa frequenza come lo è stato in questi ultimi anni.

In realtà, la prima ad occuparsi del ruolo da riconoscersi a Roma Capitale è stata la Commissione parlamentare per le riforme costituzionali, che, nel corso della XIII Legislatura, a conclusione dei suoi lavori presentò un testo di riforma che prevedeva una novellazione dell'art. 55 della Costituzione al cui comma 4, poi diventato comma 3, disponeva «*La città di Roma è la capitale della Repubblica*».

Anche se i lavori della Commissione non approdarono a risultati formali, tuttavia costituirono il fondamento della successiva iniziativa di revisione.

È solo, infatti, nella seconda parte della XIII Legislatura – quando iniziò l'esame delle proposte che portarono all'approvazione della legge costituzionale n. 3 del 2001 – che l'attuale dizione compare per la prima volta.

Nella seduta della Camera del 20 settembre 2000, nel corso della discussione in Aula della proposta di legge tendente alla modifica del Titolo V della Parte II della Costituzione (Atto Camera n. 4462-A), la Commissione presentava un apposito emendamento in tal senso, giacché anche il testo unificato non prevedeva l'attribuzione dello *status* di capitale a Roma; testo, questo, destinato a non subire successive modifiche.

Il dibattito - che aveva registrato la reiezione della proposta di inserire Roma nella lista delle Regioni - era nel senso di riconoscerle uno *status* privilegiato, del tipo del distretto federale di Washington⁷⁷.

È nell'autunno del 2006 – in particolare, nella relazione illustrata ad ottobre di quell'anno dal Sindaco, pro-tempore, alle Commissioni congiunte Affari Costituzionali della Camera e del Senato, in occasione dell'indagine conoscitiva promossa dalle stesse il 18 e 19 luglio 2006 – che si pongono in giusta evidenza le incombenze cui deve far fronte l'Amministrazione capitolina una volta che sia stato riconosciuto il ruolo che sarà chiamata a svolgere di Capitale d'Italia⁷⁸.

⁷⁷ cfr. *il Quaderno di documentazione n. 39 del 2004* del Servizio Studi del Senato: «*Roma capitale – Aspetti di diritto costituzionale e comparato*», Roma, 2004, 8 e ss..

⁷⁸ Infatti, in quell'occasione si osservò: «*E questa appare proprio la ratio della norma costituzionale, che nel momento in cui individua Roma Capitale, la separa dalla elencazione degli altri enti territoriali non statali – mi riferisco anzitutto ai Comuni e alle Città metropolitane di cui al secondo comma dell'art. 114 – affermando così che la Capitale non è uno di quegli enti ma è un soggetto diverso, in quanto è Comune ma è anche Capitale, dando vita alla fusione fra le due funzioni ad uno status, per tale effetto, necessariamente proprio e distinto; e la conseguenza, che a me pare necessaria, non può che essere che la Capitale deve disporre di una autonomia a sua volta differenziata, perché, se questa fosse pari o*

Si prospettava, tra l'altro, l'idea che Roma potesse avere una potestà regolamentare capace di derogare alla normativa regionale e statale in determinate materie, naturalmente non riservate alla legge con riserva assoluta⁷⁹.

È opportuno ricordare che la fase di transizione fu bloccata dalla consultazione referendaria del 25 e 26 giugno 2006, che non confermò – come è noto – il testo di legge costituzionale recante «Modifiche alla Parte II della Costituzione» approvato nel corso della XIV Legislatura; e che prevedeva, tra l'altro, una apposita disposizione destinata a riconoscere a Roma capitale della Repubblica federale «una particolare autonomia, anche normativa».

Infatti, in occasione della seduta del 20 ottobre di quell'anno è dato di leggere «*A Roma dovranno essere attribuite ulteriori funzioni essenziali per i compiti che le spettano come capitale, assicurando il loro migliore esercizio anche attraverso la dotazione delle risorse che sono necessarie allo scopo.*

Alla Capitale va assicurato un potere regolamentare in deroga in materie non coperte da riserva assoluta di legge in modo da rafforzare adeguatamente le sue prerogative in rapporto ai suoi compiti specifici e peculiari rispetto a quelli di qualsiasi altra città. La legge dovrà inoltre valorizzare adeguatamente la collaborazione con la Regione Lazio e con le istituzioni dello Stato⁸⁰».

Dovendosi rispondere al quesito su quali siano le esigenze alle quali dovrebbe corrispondere l'ordinamento di Roma capitale e quali le forme e le procedure per la sua definizione», gli interventi susseguiti nel corso del 2006 sono risultati orientati ad esprimersi in maniera pressoché unanime sui seguenti punti:

addirittura inferiore alla autonomia propria degli altri enti, non si comprenderebbe in cosa consista la pur voluta specialità costituzionale della Capitale. Una autonomia che credo debba tradursi, sul piano normativo, in una potestà regolamentare capace di derogare alla normativa regionale e statale incidente sulle funzioni che la Città deve esercitare in connessione con il suo ruolo di Capitale, poiché, anche per questo aspetto, se così non fosse, non risulterebbe alcuna differenza rispetto alla potestà regolamentare che la Costituzione già garantisce, nell'art. 117 sesto comma, ai Comuni e alle Città metropolitane per la disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite» ...

Inoltre, ebbe cura di sottolineare: «Nell'ambito di questa analisi credo anche necessario precisare, a questo punto, che, vista la fusione tra lo status di Comune e quello di Capitale che emerge dal testo costituzionale, facendo Roma Capitale un soggetto diverso da quelli elencati nel secondo comma dell'articolo 114, ne consegue che la Città, pur configurandosi per gli aspetti territoriali e demografici quale grande area metropolitana, non rientra nella tipologia giuridica della Città metropolitana».
(resoconto stenografico della seduta delle Commissioni congiunte Affari costituzionali della Camera e del Senato del 20 ottobre 2006, cit., 12 e ss.)

⁷⁹ Come area metropolitana e capitale si richiamavano alcune delle funzioni che Roma, come Capitale, era tenuta ad assolvere, anche in conseguenza del fatto che essa era sede della cristianità, di numerosissime ambasciate e dei conseguenti problemi che avrebbero posto a dura prova la sua capacità di organizzazione e di gestione di grandi eventi, quali quelli a cui tutti quanti abbiamo assistito nel corso di questi giorni.

Per questa doppia caratteristica, quella di grande area metropolitana e quella di capitale nel senso pieno del termine, la città di Roma quasi per definizione dovrebbe essere allineata alle altre città europee...
(resoconto stenografico della seduta delle Commissioni congiunte Affari costituzionali della Camera e del Senato del 20 ottobre 2006, cit., 12 e ss.).

⁸⁰ rel. sten. pag. 5, intervento sen. Vitali.

- a) la sussistenza di un carattere di specialità di Roma nell'ambito delle "città metropolitane";
- b) la necessità di un sollecito adempimento da assicurare alla riserva di legge sul suo ordinamento;
- c) l'auspicabile conferimento di un «potere regolamentare in deroga» in materia non coperta da riserva assoluta di legge.

Tutto ciò nell'intento di consentire al Comune di Roma di poter svolgere ulteriori funzioni essenziali al ruolo assegnatole di Capitale della Repubblica dall'art. 114, c. 3, Cost..

Peraltro, solo nel 2009 – tre anni dopo – vedrà la luce non una specifica "legge" di Stato, ma solo una anticipazione di essa contenuta in un provvedimento legislativo che si occupa del tema del "federalismo fiscale".

5.3. I tentativi per dare attuazione all'art. 114, 3° comma, Cost., nel periodo 2001-2008.

Nei quasi otto anni trascorsi dal (respinto) referendum confermativo di approvazione della modifica del Titolo V Parte II della Costituzione e, per quel che più direttamente ci riguarda, dalla nuova formulazione dell'art. 114, non sono mancati, tuttavia, i tentativi, sia governativi che parlamentari, di dare attuazione al terzo comma, anche se gli esiti si sono rivelati costantemente deludenti.

La XIV Legislatura (30 maggio 2001 – 27 aprile 2006) registra la presentazione di un disegno di legge governativo di riforma dell'ordinamento della Repubblica (Atto Senato 2544, presentato il 17 dicembre 2003)⁸¹.

Ma l'attuazione del comma 3 del nuovo articolo 114 è lunga e faticosa, in quanto, com'è noto, il testo di legge costituzionale recante «*Modifiche alla Parte II della Costituzione*», approvato in seconda votazione a maggioranza assoluta dal Senato il 16 novembre 2005, fu respinto dalla consultazione referendaria del 25 e 26 giugno 2006.

Talune proposte di legge di iniziativa parlamentare, il cui esame non ha però mai avuto inizio, sono state presentate alla Camera: Atto 454 «Norme speciali per la città di Roma, capitale della Repubblica Italiana», presentato il 4 giugno 2001 e Atto 5749 «Disposizioni per favorire la mobilità nell'area metropolitana di Roma», presentato il 31 marzo 2005.

⁸¹ Il dibattito parlamentare svoltosi nella prima fase della legislatura sulla c.d. *devolution* non aveva riguardato il tema di Roma capitale – che, all'art. 29, dispone: «*Roma è la capitale della Repubblica federale e dispone di forme e condizioni particolari di autonomia, anche normativa, nelle materie di competenza regionale, nei limiti e con le modalità stabiliti dallo Statuto della Regione Lazio*».

Nel corso della XV Legislatura (28 aprile 2006 – 28 aprile 2008) si registra, poi, la presentazione di un ulteriore disegno di legge governativo concernente «*Delega al Governo per l'attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione e per l'adeguamento delle disposizioni in materia di enti locali alla legge costituzionale n. 3 del 2001*» che, all'art. 5, disciplina l'ordinamento di Roma Capitale, in attuazione dell'articolo 114, c. 3, della Costituzione (Atto Senato 1464, presentato il 5 aprile 2007 e il cui esame non è stato mai avviato).

Numerose proposte di legge di iniziativa parlamentare, il cui esame non ha parimenti mai avuto inizio, sono state presentate alla Camera: Atto 2938, «*Istituzione della città-regione di Roma capitale*», presentato il 23 luglio 2007; Atto 3248, «*Riordino del sistema aeroportuale della città di Roma, capitale della Repubblica, e istituzione del Parco dell'aria di Rieti*», presentato il 14 novembre 2007; Atto 3274, «*Istituzione e ordinamento della città metropolitana di Roma, capitale della Repubblica*», presentato il 29 novembre 2007; ma anche al Senato: Atto 854, «*Modifica all'articolo 114 della Costituzione, in materia di *status* di Roma, capitale della Repubblica*», presentato il 24 luglio 2006; Atto 1656, «*Istituzione della città-regione di Roma capitale*», presentato il 21 giugno 2007.

Occorre attendere, in definitiva, la Legislatura in corso, cioè la XVI, perché gli eventi vengano a maturazione.

Le proposte di legge presentate nel corso della XVI Legislatura – il cui esame, anche in questo caso, non è stato mai intrapreso – sono diverse.

Alla Camera: Atto 2212, «*Modifica dell'articolo 131 della Costituzione, concernente l'istituzione della regione di Roma capitale*»; Atto 1661, «*Istituzione e ordinamento della città metropolitana di Roma, capitale della Repubblica*»; Atto 869, «*Istituzione e ordinamento della città metropolitana di Roma, capitale della Repubblica*».

Mentre al Senato sono: Atto 1257, «*Istituzione e ordinamento della Città metropolitana di Roma capitale della Repubblica. Delega al Governo per il coordinamento delle funzioni attribuite alla Città metropolitana di Roma Capitale con le funzioni statali e regionali*»; Atto 113, «*Istituzione della città-regione di Roma capitale*».

Prima, comunque, di pervenire al passo fondamentale della "costituzionalizzazione" della "capitalità" di Roma, non è che ci sia stato, prima del 2001, un atteggiamento di attenzione al tema in questione da parte del Parlamento.

In effetti, la legislazione riguardante Roma e il suo ruolo nel contesto nazionale risulta essere abbastanza copiosa.

E ciò che la caratterizza – come la Sezione ritiene di dover sottolineare – è l'aver sempre ritenuto il Comune di Roma abbisognevole di interventi finanziari mirati a sostenere il complesso delle attività istituzionali riconducentesi al ruolo che ad esso si riconnette in quanto "Capitale del Paese".

A tale riguardo, si dimostra utile richiamare alla memoria i diversi provvedimenti che si sono succeduti nel tempo, da quello più vicino a quello più lontano.

Legislazione nazionale

Legge	Titolo
1. 15 dicembre 1990, n. 396	Interventi per Roma, capitale della Repubblica
2. 29 ottobre 1987, n. 453	Conversione in legge, con modificazioni del decreto-legge 16 settembre 1987, n. 380, recante interventi urgenti per Roma, capitale della Repubblica
3. 21 marzo 1969, n. 99	Provvidenze per il Comune di Roma
4. 25 novembre 1964, n. 1280	Provvidenze per il Comune di Roma
5. 21 marzo 1958, n. 258	Concessione a favore del Comune di Roma di un contributo straordinario di 4 miliardi di lire per l'anno 1957

Per completezza, è opportuno ricordare anche la legge 17 maggio 1952, n. 609 con la quale si modificò il decreto legislativo luogotenenziale 17 novembre 1944, n. 426, relativo alla soppressione del Governatorato di Roma ed alla prima disciplina giuridica dell'Amministrazione della capitale del secondo dopoguerra, per pochi anni ancora capitale del Regno.

Disposizioni di rilievo finanziario su Roma capitale intervengono anche con la legge n. 448 del 2001 (finanziaria 2002), art. 27; con la legge n. 41 del 1986 (finanziaria 1987), art. 32; con la legge n. 730 del 1983 (finanziaria 1984), art. 35, e con la legge 28 febbraio 1953, n. 103 («Provvedimenti a favore della città di Roma»).

5.4. Il recepimento “parziale” delle innovazioni proposte nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale.

Ad avviso della Sezione, pur non potendosi affermare che il recepimento degli elementi più innovativi contenuti nel testo del disegno di legge di cui si è detto nel precedente paragrafo sia avvenuto in modo integrale, non appare dubbio, dal punto di vista sostanziale, che i tratti comuni sono da ritenere prevalenti e che la finalità fondamentale, quella cioè di consentire finalmente il governo della capitale, sia stata conseguita.

Trattandosi, peraltro, di una disciplina che si autodefinisce «transitoria», è ugualmente innegabile un rinvio a quella definitiva che sola potrà garantire la piena «*governance*» di Roma capitale e la completa attuazione del comma 3 dell'articolo 114 della Costituzione.

Del resto, anche l'opposizione - che si è astenuta, com'è noto, in occasione dell'approvazione della legge delega sul federalismo fiscale - non ha mancato di rilevare che, pur apparendo anomala l'approvazione di un «*tema relevantissimo*» come la riforma dell'ordinamento della capitale in un disegno di legge sul federalismo fiscale, e che ciò sia spiegabile in termini di «*sintesi compromissoria*», la manovra non sia, in ogni caso, tuttavia da sconfessare.

Veniamo, ora, a chiarire quali siano i tratti comuni e, poi, quelli differenziali che è possibile individuare nella bozza di disegno di legge organico, elaborata dalla “Commissione Cheli” (agosto 2008) e nel testo dell'art. 24 della legge n. 42 del 2009.

Il primo tratto differenziale - in quella che potrebbe definirsi la traslazione, benché parziale, nell'art. 24 della bozza dell'8 agosto presentata al sindaco del Comune di Roma - consiste nella affermazione del carattere dichiaratamente «transitorio» della disciplina adottata, in attesa dell'attuazione di quella sulle “Città metropolitane”.

Il vero significato della transitorietà non deve rinvenirsi, però, nella enfaticizzazione di un connotato normale delle “fonti legislative”, quanto piuttosto nell'esigenza di trovare una soluzione politica tale da non scontentare i sostenitori delle tesi che Roma si potrebbe qualificare «anche» una Città metropolitana.

Il trattamento giuridico differenziato di “Roma capitale”, previsto dal comma 3 dell'articolo 114, non implica, infatti, come già rilevato quando è stato sottolineato il carattere «aperto» della relativa definizione, l'esclusione aprioristica della sua coincidenza

con la "Città metropolitana", se e quando, tuttavia, la relativa configurazione giuridica sarà normativizzata, senza alcun pregiudizio, comunque, per l'autonomia della sua disciplina.

Del resto, il ricorso alla tecnica del rinvio *esogeno*, per quanto riguarda il Governo in ordine ai decreti delegati di attuazione, ed *endogeno*, per quanto riguarda l'Assemblea capitolina in ordine allo Statuto ed ai regolamenti per l'esercizio delle nuove funzioni amministrative conferite dalla legge, rappresenta uno strumento cui anche la bozza dell'8 agosto aveva fatto ampio ricorso, sicché l'interpretazione della volontà del legislatore sembra tendere semplicemente all'obiettivo di lasciare impregiudicata la questione delle "Città metropolitane", delineando espressamente i limiti di compatibilità della disciplina attuale rispetto a quella futura.

Il recepimento della bozza è integrale per quanto riguarda l'identificazione dei confini dell'ente territoriale con quelli dell'attuale Comune di Roma: una scelta, tra le diverse soluzioni astrattamente possibili, fondata sulla considerazione della intangibilità dei confini della Capitale, che è tale dal 1871.

Identica è anche l'indicazione delle finalità del suo nuovo ordinamento, *«diretto a garantire il miglior assetto delle funzioni che Roma è chiamata a svolgere quale sede degli organi costituzionali, nonché delle rappresentanze diplomatiche degli Stati esteri, ivi presenti presso la Repubblica italiana, presso lo Stato Città del Vaticano e presso le istituzioni internazionali»*.

Identica è, del resto, la "ratio" ispiratrice, tendente nei due casi a sciogliere la riserva di legge costituzionale a favore di Roma capitale, ma sostanzialmente diverse sono le relative modalità esecutive.

La fase propriamente attuativa della legge sul federalismo fiscale è, infatti, affidata dall'art. 2 ad uno o più decreti legislativi da emanarsi nel termine di due anni dalla sua entrata in vigore - in un certo senso il motore stesso della legge - e tra essi rientra anche quello destinato a disciplinare l'ordinamento transitorio, anche finanziario, di "Roma Capitale".

Sicché i due atti fondamentali che l'Assemblea capitolina - identica è la denominazione rispetto alla bozza dell'8 agosto - è delegata ad emanare, cioè lo Statuto ed i Regolamenti per l'esercizio delle nuove funzioni amministrative conferite dal comma 3, non possono essere approvati tempestivamente giacché il relativo termine è di ulteriori sei mesi (comma 4).

Al decreto legislativo di attuazione - da adottarsi «sentiti» la Regione Lazio, la Provincia ed il Comune, cui compete il trasferimento delle risorse umane e dei

mezzi oltreché degli ulteriori finanziamenti derivanti dal ruolo di Capitale (comma 5) – spetta anche assicurare «*i raccordi istituzionali*», «*il coordinamento e la collaborazione*» nell'esercizio delle funzioni di Roma capitale con lo Stato, la Regione Lazio e la Provincia, «*lo status dei componenti dell'assemblea capitolina*» (comma 6), nonché l'attribuzione, in conformità all'applicazione del criterio funzionale, di «*un proprio patrimonio*» (comma 5).

La differenza di maggior rilievo, comunque, riguarda il mancato conferimento della autonomia normativa, che costituiva un punto di forza e di assoluta novità della bozza dell'8 agosto, e che richiamava il riconoscimento contenuto nel testo di legge costituzionale sulla riforma federale, approvato con doppia deliberazione dal Parlamento nella XIV Legislatura, prima della mancata conferma referendaria, come già ricordato, e del dibattito svoltosi nella Legislatura successiva.

Il comma 3 dell'art. 24 stabilisce che: «*Oltre a quelle attualmente spettanti al comune di Roma, sono attribuite a Roma capitale le seguenti funzioni amministrative:*

- a) *concorso alla valorizzazione dei beni storici, artistici, ambientali e fluviali, previo accordo con il Ministero per i beni e le attività culturali;*
- b) *sviluppo economico e sociale di Roma capitale con particolare riferimento al settore produttivo e turistico;*
- c) *sviluppo urbano e pianificazione territoriale;*
- d) *edilizia pubblica e privata;*
- e) *organizzazione e funzionamento dei servizi urbani, con particolare riferimento al trasporto pubblico ed alla mobilità;*
- f) *protezione civile, in collaborazione con la Presidenza del Consiglio dei ministri e la regione Lazio;*
- g) *ulteriori funzioni conferite dallo Stato e dalla regione Lazio, ai sensi dell'articolo 118, secondo comma, della Costituzione».*

L'elenco delle nuove materie corrisponde pressoché integralmente a quello risultante dall'art. 7 della bozza, ma la fonte di esse rimane regolamentare, e non solo nella forma, come precisa il successivo comma 4, quando dispone che «*l'esercizio delle funzioni di cui al comma 3 è disciplinato con Regolamenti adottati dal Consiglio comunale, che assume la denominazione di Assemblea capitolina*»,

indicando espressamente tra i relativi vincoli «*il rispetto della legislazione statale e di quella regionale*».

Altro tema centrale, dal quale pure si rileva un certo quale scostamento dalla bozza dell'8 agosto, è quello che riguarda il regime finanziario.

Il comma 7 dell'art. 24 stabilisce che, nell'attribuzione di un *proprio patrimonio* a Roma Capitale, il decreto delegato commisuri il patrimonio stesso alle funzioni e competenze effettivamente conferite, e che il relativo trasferimento dei beni abbia luogo a titolo gratuito e riguardi quelli non più funzionali alle esigenze dell'amministrazione statale (con esplicita esclusione, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. *d*) di quelli appartenenti al patrimonio culturale nazionale).

La disciplina della c. d. bozza Alemanno era più attenta e dettagliata al riguardo, prevedendo, oltre alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, la gestione diretta della imposizione relativamente alle funzioni ed ai servizi trasferiti, l'attribuzione di risorse statali aggiuntive quinquennali in favore dei Comuni limitrofi che decidessero di entrare a far parte del territorio di Roma capitale (accordi strutturali), nonché la compensazione indiretta con lo Stato fino alla concorrenza dei crediti vantati nei confronti di altri enti.

5.5. L'art. 24 della legge n. 42/2009 costituisce una prima attuazione dell'art. 114, 3° c., Cost..

Si è avuto modo di osservare come l'art. 24 della legge n. 42/2009 citata, si possa configurare, sia pure in parte e nei limiti transitori richiamati, come il provvedimento normativo (legge) cui la Costituzione fa esplicito riferimento.

In un certo qual senso – anche per dare una risposta all'attesa che lo stesso Governo aveva ingenerato con l'art. 78, c. 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133 – si è colta un'occasione propizia per arrivare a chiudere positivamente una "questione" (quella del ruolo della "Capitale") che alcune forze politiche della stessa coalizione di maggioranza avevano posto in discussione anche in tempi recenti.

L'accenno contenuto nel richiamato art. 78, c. 1, (*..., nelle more dell'approvazione della legge di disciplina dell'ordinamento, anche contabile, di Roma Capitale ai sensi dell'articolo 114, terzo comma, della Costituzione, ...*) non è privo di pregio, costituendo la prima manifestazione concreta di volontà dell'Esecutivo, dato che si può ritenere che con esso si intendeva fornire sostanza di contenuti al principio costituzionale richiamato.

Si tratta di vedere – anche alla luce dell'allocazione (legge di delega al Governo) che la questione ha ricevuto – in qual modo verrà articolato il decreto delegato relativo; decreto delegato che dovrebbe vedere la luce auspicabilmente in tempi ristretti.

A tal riguardo, la Sezione richiama l'attenzione su come il problema dell'esigenza di accelerare i tempi della delega sia stato tenuto nella debita considerazione dal Governo il quale, in occasione dell'approvazione della legge, ha accolto un apposito ordine del giorno, presentato nella seduta pomeridiana del 29 aprile 2009, che lo impegna "a prevedere che i decreti legislativi recanti norme in materia di ordinamento di Roma capitale, siano adottati nel minor tempo possibile dalla data di entrata in vigore della presente legge".

In altre parole, si è dichiarato l'impegno da parte dell'Esecutivo ad estrapolare dal complesso dei decreti delegati di cui all'articolo 2, quello destinato a Roma capitale, anticipandone, per quanto possibile, l'emanazione.

Ma il quadro istituzionale così definito non è esaustivamente descritto.

Infatti, mentre, da un lato, il governo è impegnato a emanare " nel minor tempo possibile" il decreto delegato per Roma, attinente al tema del perseguimento di una sempre maggiore autonomia fiscale per la Capitale, dall'altro, il "nuovo"

organismo rappresentativo della volontà popolare, denominato "Assemblea capitolina", è chiamato ad emanare il nuovo Statuto e i Regolamenti disciplinanti le nuove funzioni assegnate all'Ente.

Ma lo Statuto ben potrebbe contenere una specifica disciplina riguardante l'autonomia contabile, in relazione a quella concessa dallo Stato sotto il profilo finanziario, che dovrebbe trovare specifica regolamentazione nel decreto delegato di competenza del Governo; anzi, essa dovrebbe essere conosciuta "ex ante" per consentire l'elaborazione coerente di quella rientrante nella competenza del livello di governo locale.

Da qui la necessità di individuare una sede (Commissione paritetica) in cui l'uno e l'altro livello di governo si diano informazioni sempre aggiornate sullo stato dei lavori in cui ciascun livello di governo si trovi impegnato.

Lo stesso discorso può essere fatto per quanto riguarda i Regolamenti destinati a disciplinare l'esercizio delle nuove funzioni amministrative attribuite dal comma 3, ove si consideri che i vincoli relativi alla legislazione statale e a quella regionale, imposti dal comma 4, sono espressamente riferiti al "rispetto dell'art. 117, sesto comma della Costituzione" i cui limiti non sono così precisi, e ove dovesse essere adottata, per giunta, un'interpretazione per così dire "evolutiva", in conformità della quale lo Stato potrebbe delegare il proprio potere regolamentare (anche nelle materie esclusivamente statali) non alle sole Regioni ma anche a Roma capitale.

D'altra parte, il permanere di situazioni di nebulosità nei rapporti finanziari tra Stato e Roma Capitale, ma anche tra Regione e Roma Capitale, in ragione del fatto che alcune delle politiche pubbliche da gestire formano oggetto, in maniera obiettiva, di governo multi-level, può compromettere il migliore degli impianti normativi che si volesse adottare.

In tale contesto, assume rilievo – nei rapporti con lo Stato (e, in particolare, con il Ministero dell'Economia e delle Finanze) – l'apertura di un tavolo di confronto sul grado di autonomia finanziaria (o fiscale che dir si voglia) che con il decreto delegato si deve fundamentalmente perseguire.

Dalla definizione di tale disciplina discende, infatti, non solo la "copertura amministrativa" delle funzioni nuove da svolgere, ma anche la definizione dell'entità delle risorse finanziarie che dovrebbero essere destinate a rendere efficace, nei fatti, le azioni politico-amministrative conseguenti all'attività di programmazione delle politiche pubbliche attribuite.

Ma c'è da sottolineare ancora un altro aspetto: da tempo, nonostante sia previsto dal vigente ordinamento contabile, si sarebbe dovuto assicurare un adeguato livello di autonomia contabile ai Municipi.

Se ciò non si è potuto realizzare, una giustificazione ci deve pur essere, compresa quella che il Comune di Roma ha operato sinora un decentramento delle funzioni amministrative, rimanendo sostanzialmente invariate nel tempo le risorse finanziarie che dovrebbero essere trasferite alla Città da altri livelli di governo (Stato - Regione Lazio).

Ora, se nell'approvazione dello Statuto di Roma capitale, questo tema viene ancora una volta in evidenza (art. 24, c. 4), non si può non esprimere qualche perplessità sul pericolo che discende – in termini di perseguimento di una sana gestione delle risorse finanziarie – dall'assunzione di politiche di decentramento ancora realizzate in un quadro di incertezza finanziaria.

D'altra parte, anche l'azione amministrativa di competenza del Comune, connessa con l'attivazione dei "raccordi istituzionali", richiede una corretta e ponderata valutazione dei costi e una parallela individuazione delle fonti (autonome? derivate?) di finanziamento.

Ma c'è da rilevare come nei "raccordi istituzionali" finiscano per rientrare, sia pure in una certa misura, quelli "funzionali" con i Comuni limitrofi e quelli "convenzionali" con quelli che decidessero di entrare a far parte del Comune di Roma capitale; e tali argomenti non potrebbero non rientrare nelle potestà del legislatore delegato, sottoposto peraltro al vaglio della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale (art. 3), organismo parlamentare coadiuvato da una Commissione tecnica paritetica istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze (art. 4).

Non vi è chi non veda come sussista tra l'operato del Governo e quello della Assemblea capitolina "un concorso vincolato tra fonti", non solo sotto il profilo dei tempi di esecuzione da dover rispettare (sei mesi ex c. 4 dell'articolo 24), ma anche sotto il profilo dei contenuti.

Naturalmente, per evitare l'insorgenza di "conflitti" tra istituzioni locali (Comuni), che a norma dell'art. 114, 1° c., Cost. vedono oggi tutelata, sotto il profilo costituzionale, la loro identità, che è assicurata dall'intangibilità del territorio in cui sono insediati i cittadini, occorre sempre più entrare nell'ordine di idee che, per consentire a Roma di essere la "Capitale", non valgono più per essa gli schemi

mentali che sinora sono stati utilizzati per immaginare il modello organizzativo della "città metropolitana".

D'altronde, a supporto di tale tesi può valere, in senso decisivo, questa considerazione: l'esegesi, molto semplificativa e letterale, induce a ritenere che, se i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi, con propri statuti, poteri e funzioni, come recita il secondo comma – che, però, non menziona Roma, oggetto di apposita previsione solo nel comma successivo – quest'ultima non può non godere di una collocazione giuridica e concettuale "sui generis" (*lex specialis derogat generali*).

5.6. La nozione giuridica di capitale. Il confronto con alcune situazioni analoghe a livello europeo.

La nozione giuridica di "Capitale" – come avverte il Quaderno di documentazione edito nel 2004 dal Servizio Studi del Senato – non è semplice, considerata l'irrelevanza a tal fine degli elementi di fatto che sono da prendere in considerazione: la città più importante (attesa la soggettività del parametro), l'ubicazione geografica, la sede degli organi costituzionali.

La risposta deve ricercarsi nel testo della Costituzione che normalmente provvede alla relativa individuazione, salvo i casi di Londra e Parigi, dove l'assenza di una consacrazione normativa sembra scaturire dal fatto che la scelta appare in qualche modo scontata.

Discorso a parte merita Washington, non solo perché capitale extraeuropea ed appartenente ad una Confederazione di Stati, di cui essa stessa costituisce uno Stato, ma anche per le peculiarità che le derivano dal fatto di essere una "competenza del Congresso".

Ora, c'è da dire che solo nel 2001, con l'art. 114, 3° c. Cost., Roma risulta indicata come "Capitale della Repubblica".

In tal modo l'ordinamento costituzionale italiano "si avvicina" all'ordinamento costituzionale di altri Stati d'Europa.

Ma non è solo questa la condizione di fatto che sollecita gli studiosi ad effettuare analisi di diritto costituzionale comparato.

Intanto, dal confronto tra le Capitali "storiche" d'Europa nasce una riflessione che finisce per prevalere sulle altre.

Ed è che Roma, con i suoi 1290 Km², si atteggia come la più grande capitale europea (seconda solo a Londra, se intesa come "greater London" comprensiva cioè delle zone suburbane).

Nel relativo perimetro si potrebbero comprendere nove città capoluogo di Regione, è 14 volte più grande di Milano e di Bari (che sono le più ampie) e la relativa popolazione (se si considerano i pendolari, gli arrivi quotidiani, gli studenti universitari non residenti e gli abitanti dello Stato-città del Vaticano) raggiunge il numero di circa 4 milioni di abitanti.

Un confronto con le soluzioni adottate nelle principali capitali europee consente di assimilarla a Londra e a Parigi, in ragione delle caratteristiche intrinseche, piuttosto che a Berlino, Bruxelles, Vienna e Madrid, appartenenti a Stati ad ordinamento federale o a regionalismo particolarmente avanzato.

Se la "storicità" è un carattere da non sottovalutare in questo esercizio di confronto, ciò è utile per giustificare la decisione politica assunta "costituzionalizzando" il tema che qui ci occupa.

Infatti, solo in tal modo si è riusciti finalmente a dare una risposta alle motivazioni che fece Camillo Benso conte di Cavour l'11 ottobre del 1860, quando richiamò l'attenzione degli italiani di allora su un fatto: "la nostra stella polare è di fare che la città eterna, sopra la quale venticinque secoli accumularono ogni genere di gloria, diventi la splendida capitale del Regno italico".

Se la risposta a quelle che sono le esigenze della comunità locale, che vive il territorio del Comune di Roma, non è rinvenibile sul piano della modellistica costituzionale, pur tuttavia, l'interprete deve acquisire la profonda consapevolezza che la costituzionalizzazione della "capitalità" di Roma non può essere vista senza conseguenze.

Infatti, ad avviso della Sezione, la norma costituzionale (art. 114, 3° c., Cost.) ha introdotto un principio di differenziazione tra l'autonomia spettante alla Città di Roma e quella attribuita ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane, alle Regioni.

D'altra parte, se tutte le altre capitali d'Europa hanno un ordinamento differenziato, "sui generis", rispetto alle istituzioni pubbliche operanti nel loro

Paese, ciò non può che essere frutto di scelte ispirate alla esigenza di far fronte a specifiche peculiarità.

In definitiva, l'indagine di diritto comparato mostra che la "capitalità" ha le sue regole e che queste consistono essenzialmente in questioni di natura sostanziale – nei rapporti con lo Stato, con la categoria di enti locali, con il territorio circostante – piuttosto che nell'identificabilità di una costante formale.

E laddove la capitale ha il livello ordinamentale comunale, ma la sostanza di "un supercomune" come Londra e Parigi (negli Stati di tipo federale è invece equiparata, come è noto, allo Stato-Regione), quest'ultimo, comunque, per molti aspetti appare diverso dagli altri.

Anche se il tema delle Città metropolitane rappresenta un "unicum" del nostro ordinamento con il quale le altre Città capitali non si debbono confrontare, non sembra dubbio che l'omogeneità, sia pure strutturale, esistente tra i supercomuni (come in fondo sono le città metropolitane) non può tradursi in omologazione delle relative discipline quando esistano funzioni essenziali allo svolgimento del ruolo di capitale che non sono riconducibili, come tali, ad un modello unico.

C'è da evitare, quindi, l'omologazione – immanente in concetti come quello della "città metropolitana", sempre auspicata ma mai potuta realizzare – del sistema normativo che deve presidiare il funzionamento della "Capitale" al sistema normativo che continua ad essere richiamato (anzi "rievocato") per le "città metropolitane".

Anche perché occorre riconoscere come la definizione di Roma capitale e del suo speciale ordinamento ha, peraltro, carattere "aperto", consentendo una pluralità di scelte alternative, con l'unica avvertenza che si tratta di una figura giuridica nuova nell'ambito degli enti locali territoriali, non corrispondente ad alcuna di quelle rientranti nelle tipologie note e che, proprio in ragione di ciò, consente di ritenere superata la questione, a lungo dibattuta, della sua assimilazione alla Città metropolitana ovvero alla Città-Regione ovvero al Distretto federale.

5.7. L'ordinamento contabile "in deroga" introdotto dall'art. 78 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 118, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

L'aver ripercorso le vicende politico-amministrative che risultano sottese all'esecuzione dell'art. 114, 3° c., Cost., getta, senza alcun dubbio, una nuova luce sulla disciplina che, circa un anno prima, nell'estate del 2008, è stata approvata dal Parlamento nazionale allo scopo di far emergere – subito dopo l'insediamento in Campidoglio di una diversa classe politica avvenuta il 28 aprile di quell'anno – le sofferenze che contraddistinguevano la situazione economico-finanziaria del Comune di Roma.

Il Legislatore nazionale, ponendo attenzione a una situazione che si prefigurava alquanto delicata, non ha inteso considerare la stessa come determinante di disequilibrio immediato (che, come tale, sarebbe dovuta rientrare nell'ipotesi contemplata un Titolo VIII del TUEL), ma ha seguito una "via nuova": quella di tracciare una linea di demarcazione forte tra la passata gestione e quella subentrante, indicata con il termine di gestione ordinaria (dal 28 aprile 2008).

Linea di demarcazione che nasce dalla concreta esigenza espressa dalla nuova classe politica, appunto, di voler far chiarezza in ordine alle scelte strategiche fatte dai precedenti amministratori; scelte che avrebbero avuto una ricaduta sostanziale, anno dopo anno, sul mantenimento degli equilibri di bilancio probabilmente nel medio e lungo termine.

A conferma di tale tesi, che pone a fondamento della scelta normativa effettuata un evidente atteggiamento di diffidenza della classe politica in ordine ai dati contabili così come esposti, fino ad allora, dalla burocrazia nei relativi documenti annuali, la Sezione ritiene di dover richiamare l'attenzione, al momento, sugli esiti in sintesi di alcuni specifici controlli già avviati dalla stessa a metà del 2007, rinviando a una esposizione più dettagliata di essi nei precedenti paragrafi:

- a) il fatto che il sistema dei controlli interni dell'Ente non rispondesse ad alcun parametro accettabile di "performance";
- b) il fatto che, in particolare, il controllo di gestione non risultasse ancora attivato, alla data del 31 dicembre 2006, e se ne fosse annunciato, nel 2007, un avvio in senso "sperimentale" e, peraltro, limitato ad alcuni Municipi;
- c) il fatto che, ancora, l'attività dell'Organo di revisione economico-finanziario (Collegio dei Sindaci) risultasse totalmente subordinato al flusso di informazioni così come fornite dall'apparato burocratico; tanto da non essere la relativa struttura di

supporto tecnico al Consiglio Comunale in grado di funzionare in caso di assenza dell'unico dipendente ad essa applicato.

A tale situazione di inadeguatezza dell'apparato amministrativo preposto allo svolgimento dell'alta funzione di controllo e di vigilanza, si aggiungeva il timore che, alla Giunta subentrante si ponessero altri ostacoli alla gestione finanziaria dell'Ente, in considerazione delle scelte operate dall'Esecutivo uscente in ordine al tema assai delicato del debito e delle operazioni di ristrutturazione fondate sul ricorso ai cd. "derivati".

È in tale contesto, quindi che va letta l'introduzione nel sistema contabile nazionale della disciplina "particolare" (rectius, speciale) che è leggibile nell'art. 78 della legge citata.

E, comunque, occorre sottolineare come, per tale via, si sia inteso – vigendo l'articolo 114, 3° e, Cost. – riconoscere al Comune di Roma il diritto ad avere una disciplina di natura contabile diversa rispetto a quella sino ad allora codificata nel d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e s.m.i..

Come si avrà modo di chiarire successivamente, ponendo in evidenza gli elementi differenziali della nuova normativa posta rispetto alle disposizioni contenute nel TUEL, il Parlamento Nazionale ha inteso riconoscere "ante litteram" ai cittadini/azionisti del Comune di Roma il diritto ad aver chiarito subito – al momento del passaggio dalla nuova alla vecchia Giunta – il quadro economico-finanziario che caratterizzava l'assetto di tale Ente.

Esigenza di trasparenza che si rivela quanto più necessaria tanto maggiore diventa la consapevolezza del nuovo organo di governo di non essere in grado "di leggere" tra le pieghe di documenti contabili e, quindi, se si sarebbe potuto valutarne la relativa attendibilità.

In sostanza, con la disciplina "sui generis" dell'art. 78 cit., il Governo nazionale, impegnandosi a ripianare – per quanto di competenza – più che il debito (maturato) il complesso delle passività che avevano e avrebbero potuto finire per incidere sugli equilibri di bilancio nel medio e lungo termine, in presenza di evidenti fenomeni di carenza di liquidità – ha inteso costruire una "rete protettiva" a tutela dei cittadini/azionisti.

Si tratta, quindi, di abbandonare concetti e metodi propri della tradizione ragionieristica pubblica, altrimenti non si è in grado di cogliere il carattere derogatorio che permea l'articolo 78 cit..

Di tale disciplina innovativa – che non poteva valere altro se non per Roma “Capitale della Repubblica” – occorre cogliere, quindi, più che la “ratio” lo spirito dell’intera operazione.

Da qui la necessità di tenere sullo sfondo le regole che sinora hanno presidiato le situazioni di dissesto finanziario di un qualsiasi Ente locale.

A tal riguardo si deve porre attenzione al fatto che, in mancanza di una chiave di lettura di conformità alle regole tradizionali poste la dottrina giuscontabilistica ha manifestato riottosità a volersi addentrare nel sistema di regole così come sono state poste, stigmatizzando le stesse come frutto di scelte eretiche.

Il problema, era – e continua ad essere – un altro: il Parlamento nella consapevolezza di doversi muovere nel contesto dell’articolo 114, 3° c., Cost., ha riconosciuto al Comune di Roma una sua “identità ordinamentale” nell’ambito della contabilità pubblica.

Area inesplorata questa ma che, comunque, costituisce – nell’intento di fornire ad essa una sua sistematica collocazione – un esempio di come le regole dell’ordinamento contabile possano essere rivolte a prevenire situazioni di dissesto.

L’aver dovuto impiantare, da parte del Comune di Roma, quindi, una contabilità “a due vie” (gestione ordinaria – gestione commissariale) costituisce – nel panorama della legislazione giuscontabilistica nazionale – un fenomeno da studiare e da approfondire, dato che si continua a richiedere alla dirigenza (e agli uffici di Ragioneria) dell’Ente una attenzione sempre alta nell’imputare i pagamenti/le riscossioni alle due gestioni impiantate; modo di lavorare che, probabilmente, caratterizzerà la gestione contabile per diversi anni ancora.

Come si avrà modo di chiarire, la realizzazione di un “sistema duale” di gestione contabile è stato reso possibile dall’adattamento dei programmi operativi che supportano informaticamente il sistema contabile dell’Ente da tempo e che si qualificano positivamente per la loro rilevante flessibilità di azione.

Si vedrà peraltro soltanto a distanza di tempo se i risultati conseguiti saranno conformi alle aspettative.

5.8. La legislazione di riferimento: l'art. 78 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Come si è già avuto modo di osservare, le disposizioni contenute nell'art. 78 del richiamato provvedimento legislativo costituiscono un "unicum" nel contesto dell'ordinamento contabile degli Enti locali.

Si ritiene, quindi, opportuno riportarne il testo:

"Al fine di assicurare il raggiungimento degli obiettivi strutturali di risanamento della finanza pubblica e nel rispetto dei principi indicati dall'articolo 119 della Costituzione, nelle more dell'approvazione della legge di disciplina dell'ordinamento, anche contabile, di Roma Capitale ai sensi dell'articolo 114, terzo comma, della Costituzione, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, il Sindaco del comune di Roma senza nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato, è nominato Commissario straordinario del Governo per la ricognizione della situazione economico-finanziaria del comune e delle società da esso partecipate, con esclusione di quelle quotate nei mercati regolamentati, e per la predisposizione ed attuazione di un piano di rientro dall'indebitamento pregresso.

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri:

a) sono individuati gli istituti e gli strumenti disciplinati dal Titolo VIII del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, di cui può avvalersi il Commissario straordinario, parificato a tal fine all'organo straordinario di liquidazione, fermo restando quanto previsto al comma 6;

b) su proposta del Commissario straordinario, sono nominati tre subcommissari, ai quali possono essere conferite specifiche deleghe dal Commissario, uno dei quali scelto tra i magistrati ordinari, amministrativi e contabili, uno tra i dirigenti della Ragioneria Generale dello Stato e uno tra gli appartenenti alla carriera prefettizia o dirigenziale del Ministero dell'Interno, collocati in posizione di fuori ruolo o di comando per l'intera durata dell'incarico. Per l'espletamento degli anzidetti incarichi gli organi commissariali non hanno diritto ad alcun compenso o indennità, oltre alla retribuzione, anche accessoria, in godimento all'atto della nomina, e si avvalgono delle strutture comunali 1 relativi posti di organico sono indisponibili per la durata dell'incarico.

La gestione commissariale del comune assume, con bilancio separato rispetto a quello della gestione ordinaria, tutte le entrate di competenza e tutte le obbligazioni assunte alla data del 28 aprile 2008. Le disposizioni dei commi

precedenti non incidono sulle competenze ordinarie degli organi comunali relativamente alla gestione del periodo successivo alla data del 28 aprile 2008.

Il piano di rientro, con la situazione economico-finanziaria del comune e delle società da esso partecipate di cui al comma 1, gestito con separato bilancio, entro il 30 settembre 2008, ovvero altro termine indicato nei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui ai commi 1 e 2, è presentato dal Commissario straordinario al Governo, che l'approva entro i successivi trenta giorni, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, individuando le coperture finanziarie necessarie per la relativa attuazione nei limiti delle risorse allo scopo destinate a legislazione vigente. È autorizzata l'apertura di una apposita contabilità speciale. Al fine di consentire il perseguimento delle finalità indicate al comma 1, il piano assorbe, anche in deroga a disposizioni di legge tutte le somme derivanti da obbligazioni contratte, a qualsiasi titolo, alla data di entrata in vigore del presente decreto, anche non scadute, e contiene misure idonee a garantire il sollecito rientro dall'indebitamento pregresso. Il Commissario straordinario potrà recedere, entro lo stesso termine di presentazione del piano, dalle obbligazioni contratte dal Comune anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Per l'intera durata del regime commissariale di cui al presente articolo non può procedersi alla deliberazione di dissesto di cui all'articolo 246, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

I decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui ai commi 1 e 2 prevedono in ogni caso l'applicazione, per tutte le obbligazioni contratte anteriormente alla data di emanazione del medesimo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, dei commi 2, 3 e 4 dell'articolo 248 e del comma 12 dell'articolo 255 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Tutte le entrate del comune di competenza dell'anno 2008 e dei successivi anni sono attribuite alla gestione corrente, di competenza degli organi istituzionali dell'Ente.

Ai fini dei commi precedenti, per il comune di Roma sono prorogati di sei mesi i termini previsti per l'approvazione del rendiconto relativo all'esercizio 2007, per l'adozione della delibera di cui all'articolo 193, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e per l'assestamento del bilancio relativo all'esercizio 2008.

Nelle more dell'approvazione del piano di rientro di cui al presente articolo, la Cassa Depositi e Prestiti Spa concede al Comune di Roma una anticipazione di 500 milioni di euro a valere sui primi futuri trasferimenti statali ad esclusione di quelli compensativi per i mancati introiti di natura tributaria."

In data 4 luglio 2008 è stato emanato il previsto decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, che ha provveduto alla nomina del Commissario Straordinario.

Il Commissario Straordinario, coadiuvato dai tre Subcommissari, ha portato a termine la ricognizione della situazione finanziaria e ha presentato, in data 30 settembre 2008, il previsto piano di rientro.

Ciò che, in questa sede, interessa porre in evidenza sono le difficoltà di natura gestionale in cui si è venuta a trovare l'Amministrazione; difficoltà, più che altro, riferibili alla sussistenza di un quadro di incertezza finanziaria il cui aspetto più evidente è costituito dal mancato perseguimento, nei fatti, di un soddisfacente grado di liquidità tale da consentire di fare fronte alle esigenze dei soggetti individuati come creditori dell'ente.

Infatti, si è avuto modo di accertare che i trasferimenti destinati alla copertura del piano di rientro sono stati effettivamente stanziati ed erogati per il 2009, mentre da parte dello Stato non si è provveduto, così come prevede la norma, già dallo stesso anno a dare copertura pluriennale a decorrere dal 2010.

Successivamente, con la Legge Finanziaria per il 2010 si è provveduto a dare copertura solamente per la prima annualità; ciò non è avvenuto con la previsione di un apposito stanziamento di bilancio, ma con il ricorso al conferimento di caserme non più funzionali alle esigenze della Difesa, da destinare ad apposito Fondo per la valorizzazione delle stesse.

Così che, per far fronte alle immediate esigenze di pagamento della Gestione Commissariale, è stata prevista, solo una anticipazione di 200 milioni da erogare al Commissario Straordinario entro il mese di gennaio 2010, mentre la seconda tranche è subordinata al conferimento dei beni di cui sopra.

In considerazione di ciò – come ha fatto presente l'Amministrazione - l'attuazione del piano di rientro è da considerare, di conseguenza, "fermo da oltre un anno, soprattutto a causa della mancanza della liquidità necessaria per far fronte ai pagamenti nei confronti dei fornitori".

Non si possono non condividere le perplessità emerse: ci si ritrova, infatti, dinanzi a una situazione di stallo che ha riflessi non trascurabili sulle iniziative da assumere al fine di ridurre al massimo i tempi di definizione della gestione stralcio con l'obiettivo di contenere gli oneri di spesa.

Il raggiungimento di quest'ultimo obiettivo, in particolare, è strettamente collegato alla conclusione di atti transattivi che avrebbero potuto interessare, prioritariamente, i crediti per i quali esiste un titolo esecutivo nei confronti del Comune prevedendo, per esempio, la liquidazione del credito nel limite non superiore al 90% dell'importo accertato, con esclusione degli interessi e della rivalutazione monetaria, previa definitiva rinuncia da parte dei creditori ad ogni azione e pretesa, con versamento del dovuto in tempi brevi (massimo 30 giorni).

Inoltre, si sarebbero potuti proporre atti transattivi finalizzati alla estinzione di crediti pregressi che non fossero ancora liquidi ed esigibili (giudizi ancora in corso).

La situazione di blocco dei pagamenti, alla fine, non ha consentito di provvedere alla liquidazione di transazioni già concluse per le quali, nel caso in cui non si potesse procedere al pagamento nei termini definiti, verrebbe di fatto annullato il dimostrato vantaggio economico per l'Amministrazione ottenuto con l'atto transattivo.

Se, quindi, la ratio dell'art. 78 del decreto-legge n. 112/08 era da ritenere quella di individuare la gestione commissariale e la gestione ordinaria come due fattispecie nettamente separate tra loro, c'è da richiamare l'attenzione sul fatto che la stessa norma, proprio per il suo carattere innovativo, non ha definito taluni aspetti particolari che ad oggi costituiscono una sorta di "vulnus" tale da non rendere la separazione dei bilanci - e delle responsabilità - facilmente opponibile ai terzi.

È vero che la Gestione Commissariale rappresenta giuridicamente una separazione contabile delle attività e passività relative al Comune di Roma, individuata sulla base dei criteri definiti nel D.L. 112 del 2008 e nei successivi D.P.C.M., ma occorre riconoscere come altrettanto vero il fatto che la predetta separazione contabile non appare, tuttavia, assimilabile ad un bilancio con rilevanza esterna, opponibile nei confronti dei creditori.

La stessa Amministrazione, a tal riguardo, ha evidenziato come nel determinare la massa passiva della Gestione Commissariale, infatti, non si è proceduto sulla base dei criteri previsti nel TUEL nel caso di dissesto dell'Ente locale", per cui i creditori, di conseguenza, non hanno chiesto il riconoscimento della loro posizione nella massa passiva al fine di partecipare al piano di riparto e, quindi, non hanno mai identificato la Gestione Commissariale come soggetto debitore.

In merito è stato segnalato come si rivelino preoccupanti alcune pronunce recentemente rese dal Consiglio di Stato e dal TAR del Lazio, laddove si sostiene che *“lo sdoppiamento Comune-Commissario straordinario non rende in alcun modo dubbia l'individuabilità della parte debitrice nell'ente locale”*, oppure laddove il TAR del Lazio ha ordinato direttamente al Comune di Roma di dare esecuzione entro 60 giorni alle sentenze oggetto del giudizio di ottemperanza, ancorché contabilmente inserite nella Gestione Commissariale.

In relazione a quanto rappresentato dal Comune di Roma, la Sezione ritiene di poter condividere le indicazioni emerse a seguito di un confronto di natura politico-amministrativa. In particolare la Sezione prende atto positivamente che con la più recente normativa contenuta nel D. L. n. 2/2010 è stato previsto che:

- a) il Commissario Straordinario di Governo è stato individuato in una persona diversa dal Sindaco di Roma;
- b) è stata individuata una procedura specifica che dovrebbe consentire di riconoscere le poste debitorie da trasferire alla gestione straordinaria;
- c) si dovrà procedere alla definitiva ricognizione del disavanzo della gestione commissariale, tenendo conto dell'assestamento al piano stesso con riferimento al 31 dicembre 2008, deliberato dal Commissario straordinario in data 31 marzo 2009 – secondo quanto stabilito dal comma 2 dell'articolo 2 del DPCM del 5/12/2008 - ma non ancora approvato con successivo DPCM; nonché dell'ulteriore assestamento al piano stesso con riferimento al 31 dicembre 2009, in corso di attuazione.

CONCLUSIONI

Per le PARTI I, III e V

(estensore: Cons. R. Scalia)

1. La Sezione regionale di controllo per il Lazio della Corte dei conti aveva già avuto occasione di segnalare, con apposite pronunce (nn. 71/g/2004 e 102/g/2007), adottate ai sensi e per gli effetti della legge 23 dicembre 2005, n. 266, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006), al Consiglio comunale di Roma avendo sottoposto ad analisi l'andamento di alcune poste contabili, in particolare quelle relative ai residui attivi e al riconoscimento di debiti fuori bilancio, desunte dai questionari trasmessi dal Collegio dei revisori in adempimento dell'obbligo sancito dall'art. 1, commi 166 e ss. - della citata legge l'esistenza di una situazione di squilibrio latente, da riconnettere, da un lato, allo scarso, se non nullo, grado di esigibilità dei residui stessi, di mole piuttosto ingente; dall'altro ad una ridotta capacità programmatica e previsionale e ad una gestione non oculata della liquidità.

La Sezione aveva pertanto ritenuto di esprimersi nel senso che tali fenomeni si dimostravano suscettibili di produrre effetti distorsivi del buon andamento gestionale, ove non si fossero assunte misure tali da provvedere a una tempestiva correzione dei fenomeni rilevati.

È stato anche per tali motivi che la Sezione ha ritenuto di esperire, nell'ambito del programma di controllo per il 2008, in concomitanza con l'avvicinarsi della nuova Giunta nell'aprile del 2008, un'apposita indagine sulla complessiva situazione finanziaria del Comune di Roma, anche alla luce delle verifiche effettuate, successivamente all'insediamento della nuova Giunta (28 aprile 2008) dalla Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato generale di finanza, per verificare quali effetti si fossero prodotti, dopo un congruo periodo di tempo trascorso dall'adozione della suddetta pronuncia, nella costruzione degli equilibri di bilancio del Comune di Roma; costruzione che non sembrava ispirata a criteri di sana gestione finanziaria, in particolare nell'assunzione di passività finanziarie di cui non sembra essere stata valutata adeguatamente ex ante la sostenibilità, ovvero conseguenti a fenomeni gestionali, quali, ad esempio, quelli legati all'andamento del contenzioso, di cui non era stato valutato pienamente l'impatto sul bilancio, anche al fine di predisporre misure preventive di contenimento o di tempestivo rimedio all'atto del loro verificarsi.

1.1 Pur nella consapevolezza della complessità dei fenomeni gestionali sottostanti alle rappresentazioni contabili, la Sezione ha ritenuto, con la suddetta indagine, di verificare al contempo se e quali misure consequenziali fossero state adottate (o che si sarebbero dovute adottare) da parte dell'Ente a seguito della richiamata pronuncia, affiancando così agli ordinari controlli di regolarità contabile, di cui al citato art. 1, commi 166 e ss. della legge finanziaria 2006, la più articolata tipologia di controllo prevista dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3"; ciò anche al fine di accertare le cause che avevano determinato la situazione di difficoltà finanziaria denunciata dalla nuova "governance" politica e di fornire valutazioni utili ad impostare e perseguire, ove se ne fosse presentata la necessità, un'adeguata azione di riequilibrio del bilancio.

Motivi di preoccupazione erano peraltro indotti dalle disposizioni, da poco entrate in vigore, contenute nell'art. 78 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, per il risanamento della gestione pregressa del Comune di Roma. Disposizioni che hanno ricevuto modificazioni e integrazioni, nel 2009, con la legge n.191 del dicembre 2009 (art. 2 commi 195 e 196), e nel 2010, con il decreto legge 25 gennaio 2010, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 marzo 2010, n. 42, recante "Interventi urgenti concernenti enti locali e regioni".

1.2 In considerazione di quanto sopra la Sezione ha ritenuto di dover promuovere diverse audizioni conoscitive con i responsabili di vertice dell'amministrazione, in particolare col nuovo Ragioniere Capo da poco insediatosi, nell'intento ultimo di ricostruire l'attuale situazione del bilancio comunale quale risulta dal sistema contabile dell'Ente, specialmente in relazione a quelle voci di entrata e di uscita che rappresentano poste sensibili ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio anche per il futuro.

2. L'attenzione della Sezione regionale di controllo è stata rivolta, in primo luogo, a verificare se, a seguito dall'entrata in vigore di disposizioni normative di competenza nazionale, succedutesi nel tempo, il processo di adeguamento del testo del Regolamento di contabilità del Comune, previsto dall'art. 37 dello Statuto dell'Ente, a tale normativa sia avvenuto in tempi e secondo scadenze predefinite.

La Sezione ha rilevato come il richiamato Regolamento, articolato in 11 Titoli e in 150 articoli, la cui prima edizione risale agli inizi del 1996, risulti essere stato conformato ai principi fissati dal vigente d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali".

In tale contesto la Sezione ha osservato come sia sicuramente giunto il tempo per avviare e, quindi, concludere in tempi relativamente ristretti un processo decisionale (misure di carattere normativo) avente l'obiettivo di pervenire a un completo aggiornamento del testo di cui trattasi, dato che in esso risultano, ad oggi, richiamati ancora i principi contabili contenuti nel d. lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 (Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali), come modificato e integrato dal d. lgs. 11 giugno 1996, n. 336, le cui norme sono state abrogate in tutto o in parte dall'art. 274 del citato Testo Unico.

In merito, la Sezione ritiene quanto mai opportuno che l'Ente si doti di un documento che disciplini l'intero "sistema dei documenti di bilancio", considerando anche i riferimenti contenuti nella normativa recata dalle annuali "leggi finanziarie", con particolare riguardo alle disposizioni che hanno apportato modifiche e/o integrazioni al TUEL, nonché i postulati e i principi contabili approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, operante presso il Ministero dell'Interno.

La Sezione ha avuto modo di accertare, tra l'altro, che il Comune di Roma non si è ancora dotato di uno specifico regolamento che disciplini i diversi aspetti di competenza del Servizio di Provveditorato ed Economato.

Per quanto riguarda la gestione di cassa, la Sezione ha ritenuto che sarebbe quanto mai utile l'elaborazione di una specifica disciplina "sui conti degli agenti contabili interni" alla luce delle prescrizioni contenute in materia dal TUEL (art. 233), disciplina che si dovrebbe proporre il perseguimento di alcuni specifici obiettivi: da un lato, quello di evitare di mantenere presso l'agente somme liquide non necessarie; dall'altro, quello di evitare l'assunzione di responsabilità gestionali per eventuali furti o manomissioni; dall'altro ancora, quello di poter realizzare l'accertamento nell'unico soggetto di diritto (tesoriere) della gestione di fondi con limitate e sporadiche operazioni di cassa, per le quali non sia possibile provvedere in altro modo.

Infine, la Sezione ha rilevato come l'attività di adeguamento del testo del Regolamento di contabilità debba trattare alcuni altri aspetti della gestione: il contenuto e le modalità di resa del conto giudiziale, le modalità di tenuta della

contabilità economale, la periodicità in ordine alle verifiche di cassa, l'individuazione dei soggetti deputati ai riscontri e alle verifiche di regolare gestione e scarico.

3. La Sezione ha poi analizzato le diverse fasi del processo di formazione dei documenti previsionali di bilancio (pianificazione generale e budgetaria), individuando sia i termini di rispetto dei diversi adempimenti posti a carico degli uffici operativi così come di quelli posti a carico della competente Ragioneria generale dell'Ente, ricavandone l'impressione che un ruolo fondamentale di supporto tecnico viene svolto dal sistema informatico attivato (SAPR/3), la cui implementazione si è peraltro dimostrata continua dalla data del suo avvio nel 2009, ed è tale da costituire una base di dati e di informazioni assai preziosa per il livello politico di governo.

Avuto riguardo alle strutture organizzative dedicate alla gestione della Relazione Previsionale e Programmatica (RPP), che è allegata, secondo la disciplina contabile dell'Ente, annualmente al relativo bilancio, l'attenzione della Sezione si è concentrata sul grado di funzionalità del sistema dei controlli interni, introdotti dal d. lgs. n. 286/1999, in attuazione di quanto previsto dall'art. 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e s.m. i..

Tale aspetto della gestione complessiva riferibile a un Ente locale non costituisce argomento di poco momento, ove solo si consideri che l'esplicazione dell'attività propria del sistema dei controlli interni si realizza, per il Comune di Roma, su una articolazione del bilancio in circa 50 programmi e in quasi 700 progetti, dove il programma coincide con gli uffici apicali (Dipartimenti, Uffici Extradipartimentali, Municipi) mentre il progetto non ha corrispondenza con la struttura organizzativa.

Alla luce degli accertamenti effettuati, la Sezione regionale di controllo ha ritenuto di formulare le seguenti osservazioni:

- a) appare necessario che gli uffici della Ragioneria Generale, cui compete il primo livello di controllo di regolarità amministrativo-contabile dei provvedimenti emanati dagli apparati amministrativi, vengano potenziati in termini di risorse umane, oltre che strumentali, aggiuntive rispetto a quelle attualmente in servizio;
- b) appare necessario che l'ufficio di supporto all'attività dell'Organo di revisione economico-finanziaria sia adeguatamente dotato di operatori professionalmente capaci di coadiuvare i membri di tale collegio nei diversi adempimenti di legge;

- c) è indispensabile che la valutazione delle capacità manageriali del corpo dirigenziale (sia dei dirigenti di ruolo che di quelli di provenienza "esterna") tenga in debito conto i risultati rivenienti dall'attività del controllo di gestione. Attività, quest'ultima, che non può fornire risultati con cadenza annuale, ma che, in considerazione della necessaria "internalizzazione", dovrebbe correttamente supportare l'attività propria della dirigenza, che va posta nelle condizioni di assumere tempestive azioni correttive della gestione assegnata;
- d) è necessario che l'attività del controllo di gestione - che è tenuta ad evidenziare attraverso specifici indici/indicatori di costo la performance individuale e organizzativa delle risorse umane assegnate agli uffici - costituisca una guida sicura per la corretta rilevazione dei carichi di lavoro e per una rivisitazione della dotazione organica del personale, specialmente in quei settori in cui l'introduzione dell'informatica lo dovesse richiedere.

Infine, in considerazione di quanto previsto dal d. lgs. 27 ottobre 2009, n. 150, - recante norme sulla *"Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15 in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza nelle pubbliche amministrazioni"* - si ritiene necessario che il Comune di Roma sperimenti un nuovo modello del sistema dei controlli interni presso le strutture aziendali dallo stesso partecipate o/e controllate.

4. In stretta connessione con quanto sopra osservato, la Sezione ritiene altresì opportuno che venga introdotto un più efficace sistema di governo (governance), nei riguardi del complessivo sistema delle aziende e/o delle società controllate nonché di quelle istituzioni che, nell'ottica dei più recenti orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia europea, dovrebbero essere assoggettate da parte del Comune al c.d. "controllo analogo"; sistema che nel lasso di tempo preso in considerazione (2004-2007, con proiezioni al 2008) è stato oggetto di ripetuti interventi da parte della Corte di Giustizia dell'UE e che si presenta ora alquanto complesso.

A margine, non può né deve sfuggire all'attenzione dell'Assemblea capitolina il fatto che il processo di riorganizzazione dei servizi pubblici locali, avviata a partire dalla metà degli anni '90 del secolo scorso, anche a seguito del susseguirsi degli interventi di riforma della normativa di settore, ha portato il Comune di Roma a partecipare, direttamente o indirettamente, ad oltre 80 istituzioni/enti con forma

giuridica, dimensioni e attività diverse, tra loro riunite sotto la denominazione tecnica di "Gruppo Comune di Roma".

Al solo scopo di fornire elementi utili di valutazione ai fini dell'elaborazione di un nuovo modello di *governance* del Gruppo, e con riserva di procedere quanto prima ad una verifica del processo di riorganizzazione del settore, recentemente preannunciato alla stampa, dal nuovo Assessore al bilancio, si ritiene utile rammentare, in termini riassuntivi il percorso organizzativo - non ancora concluso e/o in via di riesame - che ha preso le mosse dalla c.d. sentenza "Teckal" del novembre del 1999 della Corte di giustizia europea, ponendo in evidenza i seguenti aspetti:

- a) alla fine del 2003, con la modifica legislativa apportata all'art. 113, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è stato introdotto nel nostro ordinamento il concetto della gestione "*in house providing*";
- b) in conseguenza della riforma introdotta nello stesso anno dal legislatore nazionale in campo societario (art. 2497 cod. civ.), che ha individuato una responsabilità diretta della società o ente che esercita attività di direzione e coordinamento nei confronti dei soci dei creditori sociali, l'Amministrazione comunale ha invero posto, nell'autunno del 2004, una specifica attenzione al sistema di imprese/enti denominato "Gruppo Comune di Roma", che gestisce attività per oltre 4 miliardi di euro e dà occupazione a più di 28.500 dipendenti.

In quell'anno la Giunta Comunale ritenne utile delineare le complesse linee di intervento volte a consentire la riorganizzazione e il potenziamento della struttura tecnica di supporto agli organi di governo dell'Amministrazione Comunale: al Dipartimento XV - Direzione e Coordinamento del Gruppo Comune di Roma e per le politiche economiche e di sviluppo, infatti, furono attribuite nuove funzioni e un più ampio quadro di responsabilità.

Quest'ultime, però, risultano pienamente dispiegate soltanto nell'estate 2005 quando, con deliberazione n. 188 del 2 agosto di tale anno, il Consiglio Comunale decise la costituzione di una società a responsabilità limitata denominata "Servizi Azionisti Roma", con la funzione esclusiva di fornire supporto tecnico al Dipartimento XV nello svolgimento dei suoi compiti istituzionali.

La Sezione regionale di controllo ha, poi, avuto modo di analizzare il complesso delle ulteriori decisioni assunte nel periodo tra il 2004 e il 2007: dalla modifica degli statuti delle società controllate o partecipate (dicembre 2004/gennaio 2005), alla definizione degli schemi standard del codice di "corporate governance", del codice di comportamento, della Relazione Previsionale Aziendale e del sistema di reporting gestionale periodico (primavera del 2005), alla messa a punto degli indirizzi del Consiglio Comunale in tema di gestione unificata degli acquisti di beni e servizi e di razionalizzazione delle partecipazioni da parte delle società controllate (inverno 2006); dalla definizione dello schema standard del codice per la disciplina delle procedure di ricerca, selezione e inserimento del personale (autunno 2006), all'approvazione del documento "Linee guida per la predisposizione dei contratti di servizio tra il Comune e i soggetti erogatori di servizi pubblici" (inverno 2007), alla definizione dei criteri per la determinazione dei compensi spettanti agli Amministratori delle diverse società (primavera - estate del 2007).

Così come si è avuto modo di accertare, la traduzione in attività effettivamente operativa del richiamato complesso di regole approvato dall'Ente non è avvenuta senza difficoltà o senza l'insorgenza di comportamenti dilatori; ciò nel nome di una sempre più diffusa convinzione, maturata in anni precedenti, che sarebbe auspicabile, in tale campo, garantire una sempre più ampia autonomia gestionale in capo ai responsabili d'impresa designati dal Comune.

Così che, per conseguire l'obiettivo di avere - da parte del nuovo decisore politico - il quadro dettagliato dei crediti vantati alla data del 28 aprile 2008 dal sistema delle società partecipate e controllate nei confronti del Comune di Roma, si è dovuto attivare uno specifico processo ricognitivo, che ha fatto emergere rapporti di dare e avere tra l'Ente Locale, nella sua qualità di committente, e diversi organismi ad esso facenti capo e riferimento.

A parte ogni considerazione sulla situazione di cronico ritardo nell'erogazione dei contributi di competenza dell'Ente Regione, specialmente nel settore del trasporto pubblico locale, da riconnettere alla grave crisi finanziaria in cui da tempo versa il sistema finanziario di tale livello governo, soprattutto a causa del deficit generato, negli anni, dalla gestione dell'assistenza sanitaria, la Sezione ritiene indispensabile:

- a) che il complesso delle regole sinora posto in essere ai fini di una effettiva "governance" della rete delle società/organismi/enti sia

- sottoposto ad attento monitoraggio da parte della struttura amministrativa cui tale missione è stata conferita;
- b) che venga migliorato, potenziando il Dipartimento XV, il circuito informativo tra il livello di governo dell'Ente (Segretario Generale / Direttore Generale / Ragioneria Generale) e la rete degli organismi, ai quali risulta esternalizzata la gestione dei servizi locali, al fine di assumere tempestive decisioni di copertura di spese determinate da eventi/situazioni imprevedibili, molti dei quali riferibili al ruolo di Capitale d'Italia cui l'Ente non può non assolvere;
 - c) che si pervenga in tempi rapidi alla redazione di un bilancio consolidato del "Gruppo Comune di Roma";
 - d) che si effettui un costante monitoraggio degli incarichi di consulenza a soggetti o enti/società esterni, evitando il ricorso a tale forma di acquisizione dei servizi quando le competenze siano rinvenibili all'interno dello stesso committente.

5. Una specifica attenzione la Sezione regionale di controllo ha ritenuto di dover porre sulla situazione del contenzioso che vede il Comune di Roma nella parte di debitore nei riguardi di diverse tipologie di creditori.

Sulla base delle informazioni fornite dall'Avvocatura Generale del Comune, e rinvenibili in uno specifico rapporto predisposto per la Gestione Commissariale nell'autunno del 2008, è stato possibile quantificare in € 848.149.411,35 l'ammontare del debito per cui l'Ente potrebbe essere costretto a dover attivare la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 del d. lgs. n. 267/2000 e s. m. i..

L'Avvocatura Generale del Comune ha fatto presente che, dei 1.086 fascicoli giudiziari trattati, una quota di essi, pari a 363 cause, è suscettibile di generare un debito pari a € 519.179.874,12 (categorie di contenzioso: espropriazioni; accessione invertita; acquisizioni usurpative/appropriative).

Pertanto, tra i fenomeni gestionali che più di ogni altro assumono specifica incidenza sugli equilibri di bilancio dell'Ente, la Sezione ha ritenuto utile svolgere una attenta analisi sulla genesi delle richieste di risarcimento danni avanzate da privati nei cui riguardi l'Ente, fra l'altro in tempi lontani rispetto agli attuali, aveva attivato procedure di natura acquisitiva di terreni (espropriazioni) utilizzati dal Governo locale per insediamento di beni utili alla collettività.

Non c'è alcun dubbio che l'obbligo di individuare la relativa provvista/accantonamento di risorse finanziarie a copertura prudenziale delle pretese risarcitorie, avanzate da chi avesse subito l'espropriazione, avrebbe dovuto essere posto a carico delle diverse Amministrazioni succedutesi nel tempo al governo della città. Tuttavia, questa specifica vicenda risulta fortemente influenzata dal mutamento dell'orientamento della giurisprudenza nazionale che, a sua volta, ha dovuto accogliere la posizione espressa nella materia di cui trattasi dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (ordinamento internazionale).

La Sezione ha proceduto alla ricostruzione della complessa situazione normativa riguardante, tra l'altro, la definizione dei criteri utilizzati per calcolare il rimborso spettante al soggetto espropriato, nonché delle diverse posizioni assunte dalle magistrature nazionali nella materia "de qua", fino alla decisione storica, avutasi nel 2000, del richiamato Organo di giustizia sovranazionale, inteso a sostenere la tutela piena della proprietà privata, nel caso di specie sotto il profilo della giusta remunerazione del suolo su cui i poteri pubblici abbiano esercitato poteri ablatori.

Ai fini che qui interessano, non si può che trarre dalla vicenda ragionevole convinzione che sia stata posta scarsa attenzione – sia pure a cominciare dal 2001- agli effetti che il nuovo corso giurisprudenziale avrebbe determinato sulla tenuta del bilancio comunale. Né, d'altra parte, da quell'anno sono individuabili misure di carattere finanziario atte a fare fronte alla nuova massa debitoria.

6. Il complesso delle vicende amministrativo-gestionali interessanti l'andamento delle entrate e delle spese del bilancio del Comune di Roma in un arco di tempo significativo (2004 -2007, con proiezioni al 2008) viene, naturalmente, a subire una lettura diversa ove si tenga conto dell'intervenuto adeguamento che il sistema contabile dell'Ente ha ricevuto in conseguenza dell'entrata in vigore dell'art. 78 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 118, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Ad avviso della Sezione, con le disposizioni contenute in tale normativa - che si è ritenuto di dover qualificare "in deroga" rispetto al complesso delle regole in materia, ma che sono fortemente innovative e, si ha motivo di ritenere, senza precedenti rispetto alla consolidata e sperimentata normativa contenuta nel TUEL - si è inteso assicurare, da parte del Parlamento nazionale, non soltanto un percorso di completa leggibilità della situazione economico - finanziaria in cui versava - nell'anno 2008 e tuttora - il Comune di Roma, ma altresì una particolare attenzione

alle complesse problematiche finanziarie e gestionali derivanti a detto Comune dalla sua funzione di Capitale dello Stato italiano.

L'aver dovuto impiantare una contabilità "a due vie" (gestione ordinaria – gestione commissariale) *senza previa dichiarazione della situazione di dissesto* costituisce – nel panorama della legislazione giuscontabilistica nazionale – un fenomeno da studiare e da approfondire. Ciò ha richiesto tra l'altro agli uffici della Ragioneria Generale dell'Ente un'attenzione particolare nella corretta imputazione dei pagamenti e delle riscossioni alle due gestioni separate, a volte dando luogo a ripensamenti, determinati dalla non del tutto chiara espressione del legislatore nell'individuare i criteri di discriminazione tra le obbligazioni da trasferire alla contabilità separata e quelle invece da mantenere nella contabilità ordinaria. Ed infatti, dopo oltre un anno dall'approvazione, avvenuta con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 5/12/2008, del "Piano di rientro" presentato al Governo dal Sindaco di Roma nella sua qualità di Commissario Governativo, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla questione con il recente decreto-legge n.2/2010, convertito con modificazioni dalla legge 26/03/2010, per meglio definire i suddetti criteri di individuazione.

Se un tale "sistema duale" di gestione contabile abbia sinora funzionato correttamente, la Sezione non ha elementi per affermarlo, ove si tenga conto sia del suddetto recente intervento del legislatore – che ha attribuito al nuovo Commissario Governativo, individuato in persona diversa dal Sindaco di Roma, il compito di procedere a una nuova, definitiva ricognizione della massa passiva e di quella attiva – sia della circostanza che, secondo quanto appreso in via ufficiosa, sono tuttora in corso contatti tra il MEF e il Ministero dell'Interno, cui spetta esprimersi sull'asestamento dei conti, per il superamento di difficoltà interpretative sulla esatta individuazione delle partite da trasferire.

Occorre, comunque, riconoscere che non si tratta di un percorso privo di ostacoli, soprattutto ove si ponga attenzione a un fatto essenziale già posto in evidenza: e cioè che in assenza di condizioni effettive idonee ad assicurare un adeguato livello di liquidità alla Gestione Commissariale, difficilmente si potranno assumere misure tali da consentire di fare fronte al complesso della massa debitoria finora individuata in oltre 9,5 miliardi di euro, e sulla cui definitiva entità deve ancora essere detta l'ultima parola, ai sensi dell'art. 4, comma 8 bis, del citato decreto legge 25 gennaio 2010, n. 2.

Nel nuovo quadro normativo che si va delineando con l'emanazione dei primi decreti di attuazione del c.d. "federalismo fiscale", ritiene questa Sezione Regionale di Controllo che risorse adeguate, non solo per far fronte all'enorme mole delle

passività pregresse, ma altresì alle pressanti, ineludibili esigenze di Roma Capitale, possano essere rattrovate nei complessi meccanismi di finanziamento introdotti dal recente provvedimento sul trasferimento al Comune di Roma di beni del patrimonio e del demanio dello Stato da valorizzare. Inoltre, in assenza di ulteriori trasferimenti a regime, una adeguata fonte di finanziamento porterebbe/dovrebbe essere assicurata dall'attribuzione al Comune di Roma di un autonomo potere impositivo, sulla falsariga di quanto previsto per le Regioni a statuto ordinario, la cui configurazione è stata più volte evocata per la disciplina del nuovo ordinamento di Roma Capitale⁸².

⁸² Al riguardo, non può che rinviarsi all'impegno assunto dal Governo ad estrapolare dal complesso dei decreti delegati di cui all'art. 2 della legge n. 42/2009 quello destinato a Roma capitale, anticipandone, per quanto possibile, l'emanazione (O.d.g. Camera dei Deputati del 29.4.2009)

Sintesi delle conclusioni: le criticità riscontrate e le prospettive di correzione.

L'analisi delle contabilità del Comune di Roma riferite agli esercizi 2004-2007 ha posto in evidenza i seguenti profili di criticità:

- a) la pianificazione di bilancio è stata improntata prevalentemente al criterio storico-incrementale, senza essere preceduta da effettive valutazioni di attendibilità dell'entrata e di congruità della spesa;
- b) di ciò è riflesso nella documentazione allegata ai bilanci di previsione che, pur formalmente presente ed articolata secondo gli schemi di legge, offre un livello di informazioni integrative scarsamente rispondente all'esigenza di illustrare le ricadute finanziarie delle attività di gestione annuali;
- c) in particolare, non risultano adottati – nel periodo di riferimento - indicatori specifici tali da consentire la misurazione degli andamenti delle gestioni e dei loro effetti finanziari e utili a fornire parametri obiettivi di verifica per l'introduzione di correttivi in corso d'anno ed a consuntivo;
- d) inadeguata alle dimensioni ed alle problematiche delle gestioni è apparsa l'attività di revisione interna, che è stata pressoché esclusivamente rivolta all'emanazione dei pareri sul bilancio e sul rendiconto ed alle verifiche obbligatorie, senza costituire supporto ulteriore nelle decisioni di maggiore delicatezza sul piano finanziario e contabile. I pareri espressi hanno impostazione sintetica e sono privi di approfondimenti valutativi con carattere di continuità su segmenti gestionali significativi dal punto di vista quantitativo e qualitativo, individuati con carattere di selettività;
- e) è emersa l'assenza di istruzioni volte a garantire uniformità alla gestione dei procedimenti contabili ed alle operazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi; in particolare, per ciò che riguarda la spesa non sono state adottate cautele per prevenire la diffusione del fenomeno dei debiti fuori bilancio inerenti all'acquisto di beni e servizi e per garantirne, eventualmente, un tempestivo e corretto riconoscimento da parte del consiglio comunale;
- f) la costruzione degli equilibri di bilancio, in tutti gli esercizi considerati è stata basata, fin dalle previsioni iniziali, sull'utilizzo di risorse straordinarie e dell'avanzo di amministrazione contabilizzato negli esercizi precedenti. Già nell'impostazione delle singole manovre annuali, pertanto, le uscite di competenza sono state ipotizzate come maggiori delle entrate. Siffatta

- criticità, sintomo dell'esistenza di un fabbisogno costantemente superiore alla copertura disponibile, di per sé ha condizionato anche la dinamica delle gestioni esaminate;
- g) in particolare, l'applicazione dell'avanzo costituito da residui attivi anche risalenti nel tempo e, perciò, insussistenti o di incerta realizzazione, ha determinato una prospettazione alterata delle effettive capacità di spesa dell'Amministrazione, accentuando i rischi di squilibrio irreversibile;
 - h) nelle modalità di applicazione dell'avanzo è stata realizzata l'estensione del regime specifico previsto dall'art. 187 del TUEL anche alle entrate non ascritte a vincoli di destinazione fissati per legge o per regolamento, ma emergenti unicamente dalle regole generali di equilibrio per le quali le entrate di parte capitale devono essere utilizzate per il finanziamento di spese di pari natura. Ciò ha determinato un'ulteriore superfetazione apparente delle capacità di spesa, che non ha tenuto conto dell'esigenze effettive di riequilibrio, come prescritto dall'art. 193 TUEL;
 - i) inoltre, nella costruzione degli equilibri correnti hanno pesato anche entrate straordinarie i cui flussi di per sé non sono agevolmente contingentabili preventivamente (proventi da sanzioni amministrative per violazione al codice della strada, entrate da recupero evasione tributaria), entrate di carattere patrimoniale che solo eccezionalmente sarebbero destinabili a coprire spese di funzionamento e per servizi, nonché cospicui crediti verso le società a partecipazione totalitaria per la restituzione di anticipazioni concesse nell'anno al fine di consentire lo svolgimento delle attività esternalizzate e la cui riscossione, in quanto legata a complesse riconciliazioni con i bilanci societari tuttora non effettuate, è quantomeno dubbia;
 - j) circa le variazioni di bilancio, è stata osservata la tendenza costante ad incrementare gli stanziamenti sia in entrata che in uscita. Si è osservato, però, che all'incremento dei primi non ha sempre fatto seguito un andamento coerente degli accertamenti. Il fenomeno è meno rilevante per ciò che attiene agli impegni, per i quali le previsioni incrementalì sono state tendenzialmente rispettate;
 - k) i saldi della gestioni realizzate nel quadriennio sono risultati costantemente negativi, sebbene in misura più contenuta rispetto alle previsioni definitive. Ciò ha comportato una progressiva riduzione del risultato positivo di amministrazione;

- l) l'analisi per comparti di entrate e spese, al netto delle movimentazioni concernenti le partite per servizi in conto terzi, ha evidenziato che l'andamento dei detti saldi di gestione è stato condizionato da quello delle situazioni di parte corrente, nelle quali le spese impegnate (spese di funzionamento, oneri per servizi e per il rimborso dei debiti in ammortamento) hanno superato le entrate di natura corrispondente; per la parte capitale, invece, gli impegni assunti hanno avuto entità costantemente inferiore alle entrate accertate. Indipendentemente dalla correttezza secondo le regole finanziarie dell'imputazione di alcune entrate di parte capitale al finanziamento di spese correnti (ad esempio entrate da prestiti obbligazionari finalizzate alla ristrutturazione dell'indebitamento pregresso), la reiterazione nel tempo di detti andamenti è segno di persistenti squilibri economici nella gestione;
- m) i saldi esposti nei conti non rappresentano pienamente le situazioni reali esistenti alla chiusura di ciascun esercizio. Sono risultate, infatti, presenti al termine di ciascun anno passività non registrate in contabilità secondo le regole dei procedimenti contabili;
- Tra l'altro, il fenomeno dei debiti fuori bilancio, che ha riguardato anche spese per l'acquisto di beni e servizi irregolarmente ordinate, ha reso meno significativi i raffronti di carattere temporale concernenti l'evoluzione delle politiche di spesa, i quali sono effettuati in base ai dati ufficiali;
- n) i dati di bilancio sono incompleti per ciò che attiene all'esposizione degli impegni di parte capitale finanziati mediante entrate da operazioni di prestito flessibile. Detti impegni, infatti, unitamente alle risorse destinate alla loro copertura, non sono stati contabilizzati secondo il principio della competenza finanziaria, bensì secondo quello della competenza economica cioè in rapporto agli esborsi effettuati nell'anno in relazione alle sole quote di prestito effettivamente introitate annualmente. La prassi si reputa scorretta in quanto ha portato ad una prospettazione parziale dell'indebitamento sottoscritto e delle obbligazioni in carico;
- o) costantemente negativi sono risultati i flussi di cassa generati dalle singole gestioni di competenza annuali. In particolare, lo squilibrio ha riguardato la cassa corrente. Squilibri analoghi hanno interessato anche le movimentazioni di cassa legate alla gestione in conto residui. Ne è derivata una progressiva riduzione delle disponibilità liquide, accompagnata dal crescente accumulo di residui attivi, cioè di crediti non realizzati;

- p) i dati dimostrano la consistente presenza del fenomeno dell'utilizzo per cassa di entrate vincolate non ricostituite a fine esercizio. Al 31/12/2007, l'esposizione a carico delle vincolate è risultata notevolmente superiore alle giacenze di tesoreria e tale, perciò, da determinare la sostanziale indisponibilità anche di cospicua quota di risorse non ancora rimosse.
- q) sui risultati di amministrazione annualmente contabilizzati ha pesato un ingente mole di residui attivi insussistenti e/o di dubbia esazione, che sono stati cancellati solo in seguito all'avvio della gestione commissariale, di cui all'art. 78, del d.l. 112/2008. Sul fronte delle passività, inoltre, i detti risultati sono ovviamente esposti al netto delle passività occulte maturate nei singoli esercizi e non regolarizzate tempestivamente. La presenza di detti fenomeni consente di affermare che i risultati ufficiali sono caratterizzati da sovrastima delle attività e sottostima delle passività imputabili effettivamente al Comune. I medesimi, perciò, non sono rappresentativi della reale situazione economico/patrimoniale dell'Ente negli anni considerati.

Va qui dato conto che, secondo quanto rappresentato in contraddittorio, l'Amministrazione comunale di Roma ha attivato svariate misure per il superamento delle rilevate criticità già a far tempo dall'esercizio 2008, nel contesto dell'iniziativa di intervento straordinario di cui all'art. 78 del d.l. 112/2008, convertito nella legge n. 133/2008.

L'efficacia di dette misure, per la complessità della realtà sulla quale sono destinate ad incidere e per la prevalente natura strutturale dei profili di irregolarità riscontrati, non può che essere verificata e valutata nel medio periodo alla luce degli andamenti delle gestioni future.

Fin d'ora, tuttavia, pare utile sottolineare come, per la riconduzione a piena fisiologia della gestione comunale, si renda necessario ripristinare la stabilità dei conti, obiettivo che si sostanzia nella creazione delle condizioni per il mantenimento durevole degli equilibri e che perciò non può prescindere, oltre che dal puntuale rispetto delle regole dei procedimenti contabili, dall'adozione di scelte strategiche coerenti e sostenibili, da tradurre in atti di pianificazione conformi ai principi contabili che garantiscano il recupero di spazi effettivi di manovra nella gestione del bilancio.

Siffatte finalità sarebbero, come è ovvio, più utilmente perseguite in un quadro di regole di riferimento dotato di certezza ed univocità, del quale si avverte maggiormente l'esigenza anche nella prospettiva dell'attuazione del federalismo

fiscale, che sottende la valorizzazione delle autonomie locali e tra queste delle peculiarità che interessano la Città capitale d'Italia.

Ciò è tanto più vero nella situazione che si è venuta a determinare a partire dal 2008, per effetto della normativa sopra richiamata, la quale - tanto nella versione originaria, quanto nel susseguirsi degli interventi emendativi - ha dato adito a notevoli dubbi interpretativi, con spunti problematici del tutto peculiari e non privi di impatto sul piano applicativo, che hanno scongiurato - anche per l'indisponibilità di dati certi, relativi alle passività da trasferire alla gestione separata - di estendere l'attività di controllo alle annualità 2008 e 2009. Su di esse, peraltro, la Corte si riserva le verifiche del caso non appena i relativi dati saranno resi disponibili.

Al riguardo, senza esprimere valutazioni non supportate da specifici supplementi di indagine e del tutto incidentalmente, mette conto qui precisare che il singolare sdoppiamento in corso d'esercizio di una gestione concepita come unitaria, introdotto da detta normativa, ha costretto all'avvio di un delicato processo di separazione dei fasci di rapporti in essere e della relativa contabilizzazione, tuttora non definito e difficilmente razionalizzabile a sistema, stanti le irrisolte antinomie e contraddizioni insite nella normativa di riferimento ed in presenza delle quali le esigenze di risanamento dei conti comunali rischiano di rimanere insoddisfatte.

In effetti, l'intendimento, espresso dall'art. 78 in argomento, di introdurre una disciplina speciale transitoria atta a consentire, sotto la direzione dello Stato, di fronteggiare la crisi di liquidità del Comune di Roma nella prospettiva di garantire a regime il finanziamento delle esigenze funzionali effettive della Capitale in una situazione stabilmente riequilibrata, trova espressione in un meccanismo che non ha precedenti nel nostro ordinamento e che, tuttavia, non è stato supportato da una disciplina compiuta delle sottese implicazioni finanziarie e del riparto di responsabilità fra Stato e Comune rispetto al conseguimento degli enunciati obiettivi.

Come noto, la normativa in questione ha previsto, con terminologia sensibilmente diversa da quella propria dell'istituto del dissesto disciplinato dagli artt. 244 e ss. del TUEL e "senza oneri aggiuntivi a carico dello Stato", l'affidamento ad un commissario governativo della gestione, giuridicamente e contabilmente separata da quella "ordinaria" del Comune, di un piano di rientro - predisposto previa ricognizione della situazione finanziaria del Comune - dall'indebitamento pregresso, attribuendogli altresì poteri di transazione e liquidazione mutuati dalle norme sul dissesto. Detto indebitamento, costituente la componente passiva della

gestione commissariale, è comprensivo *per tabulas* di "tutte le obbligazioni assunte alla data del 28 aprile 2008", a fronte delle quali sono imputate all'attivo della medesima gestione attribuite le risorse accertate alla stessa, in massima parte costituite da crediti non realizzati e, perciò, non liquide.

Indipendentemente dalle incertezze che da tale formulazione "atecnica" sono derivate e dalle soluzioni patrocinate, dapprima dai decreti applicativi e successivamente dalla recente legge n. 42/2010, nell'individuazione del perimetro delle attività e passività da far rientrare nella gestione commissariale, questione sulla quale si formula riserva di futura valutazione, la scelta in argomento non sembra aver prodotto ad oggi apprezzabili risultati in relazione al riequilibrio strutturale dei conti comunali.

Secondo quanto si è appreso incidentalmente in corso di indagine, anzi, la piena attuazione del piano di rientro, da cui dipende il detto riequilibrio, è negativamente condizionata dalla ridotta operatività della gestione commissariale determinata dall'assenza di liquidità, in costanza della quale la cassa comunale continua a farsi carico delle obbligazioni pregresse inerenti a rapporti di durata, delle quali giuridicamente è chiamata comunque a rispondere in base ai contratti stipulati se costituenti debiti "commerciali" o per effetto del meccanismo automatico della delegazione di pagamento di cui all'art. 206 TUEL se costituenti debiti di finanziamento.

I detti pagamenti - resi possibili nel breve periodo dalla acquisizione da parte del Comune delle anticipazioni attualizzate pari a 500 milioni di euro dei flussi sui futuri trasferimenti erariali, secondo quanto previsto dall'art. 78, comma 8 - sono figurativamente regolarizzati mediante l'iscrizione in bilancio di anticipazioni in favore della gestione commissariale, accompagnate dall'annotazione di crediti di valore corrispondente nei confronti della medesima.

Ciò, peraltro, se garantisce il rispetto della separazione contabile fra le due gestioni ne evidenzia l'ineliminabile connessione, la quale sottende la riemersione a breve degli stessi problemi di sostenibilità della spesa preventivata a carico del bilancio ordinario del Comune, che lo schema di cui all'art. 78 mirava a risolvere e che, intuitivamente, possono essere effettivamente superati solo attraverso la disponibilità continuativa di risorse adeguate al fabbisogno effettivo e l'ottimizzazione del relativo impiego anche per l'eliminazione dell'esposizione pregressa rivelatasi priva di copertura.

Per la PARTE IV

(estensore: Cons. F. Alfonso)

Un capitolo del referto è dedicato alle operazioni di finanza derivata poste in essere dal Comune di Roma dal 2002 al 2007. Il controllo collaborativo della Corte ha teso a verificare se le operazioni poste in essere rientrino nelle tipologie contrattuali ammesse dalla normativa e rispondano a principi di regolarità contabile e di sana gestione finanziaria; in particolare, se soddisfino criteri di economicità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo di fondi pubblici.

Nel complesso (salve alcune eccezioni per le quali si rinvia alla parte IV delle presunte relazioni) il requisito della tipologia di derivati ammessa dalla normativa è stato rispettato, così come è stato rispettato l'obbligo di preventiva comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Attraverso la stipula di strumenti di finanza derivata, l'Ente ha certamente con efficacia perseguito l'obiettivo, non necessariamente riprovevole, di allungare la scadenza del debito in essere, spostando in parte oneri su esercizi più lontani: sotto questo profilo l'operatività in derivati ha consentito di far fronte a importanti momentanei squilibri di cassa e di modificare il profilo degli esborsi, in linea con le presumibili disponibilità future.

Peraltro, nel corso del controllo sono state riscontrate alcune anomalie. Pare essere mancata una valutazione equilibrata dei rischi e delle prestazioni corrispettive in occasione della stipula delle operazioni di finanza derivata. Alcune operazioni presentano uno squilibrio di partenza, al di là di quello che potrebbe essere giustificato dal margine di intermediazione, che è elemento comunque da considerare: in questi casi, dati il palese squilibrio delle prestazioni reciproche e l'assenza del pagamento di un up front a favore del Comune, potrebbe esservi stata corresponsione di commissioni implicite, di difficile accertamento senza l'ausilio dei soggetti (eventualmente) beneficiari.

Pur dovendosi porre in un'ottica di valutazione ex ante, non era difficile prevedere, al momento della stipula, che certe operazioni, data la loro strutturazione, avrebbero dato origine a flussi finanziari netti a sfavore del Comune (non è un caso che sulle nove operazioni di finanza derivata ancora in essere solo una presenti un mark to market positivo per il Comune), e continueranno a pesare sul bilancio per molti anni a venire.

Sul piano organizzativo interno, è noto che tali operazioni venivano gestite da un'unità di finanza dalle dimensioni ridotte, circostanza di per sé non da biasimare. Peraltro, data la complessità della materia, potrebbe esserci stato un eccessivo affidamento da parte di tale unità sulle informazioni fornite dagli intermediari e aver pesato l'assenza di un advisor esterno in posizione di terzietà.

L'indagine ha altresì messo in evidenza una concentrazione di operazioni su un singolo intermediario.

Non pare, pertanto, che la complessiva gestione delle operazioni di finanza derivata poste in essere dal Comune abbia rispettato gli obiettivi fissati dalla legge di riduzione del costo finale del debito e dell'esposizione ai rischi di mercato.

Conclusivamente nel complesso non sembra potersi dare da parte della Corte un giudizio di piena rispondenza a criteri di sana e prudente gestione finanziaria relativamente alle operazioni esaminate.

CONSIDERAZIONI FINALI

(estensore: Pres. V. Zambrano)

L'esame critico del quinquennio economico finanziario 2004-2008 condotto dalla Sezione Regionale di controllo per il Lazio sull'amministrazione capitolina dà conto delle ragioni, ormai sempre più frequenti nelle realtà locali, che nel tempo determinano inesorabilmente una situazione di dissesto finanziario che non nasce mai all'improvviso, ma trae origine da tanto diffusi quanto azzardati comportamenti contabili, orientati a favorire il rispetto degli equilibri di bilancio basati esclusivamente su formali ragioni giuridiche piuttosto che su valutazioni economiche e finanziarie:

a) economiche, nel senso di assicurare il costante e duraturo equilibrio tra le entrate e le spese di parte corrente, evitando di pareggiare il bilancio di parte corrente facendo ricorso a entrate straordinarie (come gli oneri di urbanizzazione, i proventi cimiteriali pluriennali o da alienazioni immobiliari) o all'avanzo di amministrazione, rimedio eccezionale per fronteggiare situazioni parimenti eccezionali. Di qui la contestabile prassi di sovrastimare le entrate e di sottostimare le spese per raggiungere l'apparente equilibrio economico, non più dimostrabile sulla base della formale applicazione della metodologia "finanziaria" di breve periodo, fondata sulla contabilità di diritto, bensì rigorosa applicazione dei Principi contabili in materia e l'accostamento sempre più radicale ai criteri di prudenza, attendibilità e veridicità delle previsioni che tengano conto, da un lato, dell'effettivo grado di realizzazione delle entrate e, dall'altro, della fisiologica presenza di sopravvenienze passive da fronteggiare attraverso adeguati fondi di accantonamento, costituiti in anticipo sin dalla formazione del documento di programmazione economico finanziaria;

b) finanziarie, nel senso che le entrate accertate devono garantire flussi di cassa in grado di soddisfare il pagamento delle spese impegnate senza dover ricorrere ad anticipazioni di tesoreria o ad utilizzi, in termini di cassa, di fondi a destinazione vincolata, semmai reperiti attraverso operazioni di indebitamento che favoriscono l'immediata erogazione della provvista finanziaria al solo scopo di creare liquidità, a discapito della realizzazione dell'opera, scopo ultimo dell'indebitamento. A tali comportamenti, non proprio virtuosi, fanno da corollario necessario le operazioni di IRS (*interest rate swap*) o le altre operazioni di finanza innovativa, anche derivata, che sovente hanno come unico fine quello di creare liquidità immediate e rinviare al futuro i maggiori oneri finanziari che lo scambio contemporaneo di capitali e di interessi quasi sempre produce ad esclusivo vantaggio degli intermediari finanziari.

L'applicazione al bilancio dell'avanzo di amministrazione, specie se esso non si è realizzato ovvero persistono residui attivi di parte corrente risalenti ad annualità arretrate di entità superiore all'avanzo medesimo, non fa altro che accelerare il processo di spesa ed accentuare il processo degenerativo che inevitabilmente conduce al "default".

"Default" ancor più facilmente raggiungibile se allo scenario sopra descritto si sovrappone l'ulteriore patologia dell'accumularsi delle perdite prodotte delle società partecipate, veicolo elusivo dei divieti imposti dal legislatore in materia di personale e di evidenza pubblica e dei vincoli derivanti dagli obiettivi di finanza pubblica dettati dalle norme sul patto di stabilità interno.

Il Comune di Roma, come risulta dall'approfondimento operato dalla Corte, non è scevro da critiche siffatte ed, anzi, già in un precedente intervento (del. 71/g/2007), mitigato poi dalle rassicuranti controdeduzioni fornite dall'Amministrazione (del. 102/g/2007), questa Sezione ha avuto modo di evidenziare la pericolosità di alcuni comportamenti non ispirati a principi di sana e corretta gestione finanziaria ed ha esortato l'amministrazione a ricondurla nei canoni suggeriti.

Anzi, la delicata situazione economico finanziaria fatta emergere all'indomani dell'avvicendamento amministrativo in Campidoglio, ha attratto l'attenzione del legislatore nazionale, il quale non l'ha ritenuta irrimediabile, ma ha seguito una "via nuova": quella di tracciare, dal 28 aprile 2008, con l'art. 78 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, una linea di demarcazione forte tra la passata gestione e quella subentrante, indicata con il termine di "gestione ordinaria".

Con la disciplina "sui generis" dell'art. 78 cit., il Governo nazionale, al fine di ripianare, peraltro senza oneri aggiuntivi a carico dello Stato, il complesso delle passività che avevano finito con l'incidere sugli equilibri di bilancio nel medio e lungo termine, in presenza di evidenti fenomeni di carenza di liquidità, ha inteso costruire una "rete protettiva" a tutela dei cittadini/azionisti.

Nelle more dell'approvazione del piano di rientro, la Cassa Depositi e Prestiti S.p.A., all'uopo autorizzata dal comma 8 del citato articolo 78 del D.L. 112/2008, ha concesso al Comune di Roma una anticipazione di 500 milioni di euro a valere sui primi futuri trasferimenti statali, ad esclusione di quelli compensativi per i mancati introiti di natura tributaria.

Con l'art. 5 del decreto legge 7 ottobre 2008 n. 154 convertito, con modificazioni, in legge 4 dicembre 2008, n. 189, al Comune di Roma è stato assegnato un contributo ordinario di 500 milioni per l'anno 2008, finalizzato al rimborso alla Cassa depositi e prestiti della somma erogata a titolo di anticipazione finanziaria ai sensi del citato articolo 78, comma 8, del D.L. 112/2008, al cui rimborso ha provveduto direttamente il Ministero dell'economia e delle finanze, in nome e per conto del Comune di Roma.

A decorrere dall'anno 2010, il comma 3 del citato articolo 5 riserva prioritariamente a favore di Roma Capitale un contributo annuale di 500 milioni di euro, anche per le finalità di cui all'articolo 78, comma 8, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, nell'ambito delle risorse disponibili. Norma peraltro ritenuta di carattere meramente programmatica dal MEF, sicché non può essere utilizzata per la provvista immediata di fondi a copertura per l'estinzione delle passività pregresse.

In base all'art. 2, comma 195, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, per l'anno 2010, nei limiti del trasferimento o del conferimento degli immobili militari nei fondi comuni di investimento immobiliare, è attribuito al Comune di Roma e al Commissario straordinario del Governo, attraverso quote dei fondi, ovvero attraverso i proventi realizzati con i trasferimenti dei predetti beni nei suddetti limiti, un importo pari a 600 milioni di euro, di cui un sesto al Comune di Roma e cinque sestimi al Commissario straordinario del Governo. Frattanto, il successivo comma 196 dell'art. 2 della legge n. 191/2009, autorizza la concessione, per l'anno 2010, di un'anticipazione di tesoreria al Commissario straordinario del Governo per le esigenze di cui all'articolo 78 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, fino a 500 milioni di euro per provvedere al pagamento delle rate di ammortamento e degli oneri di parte corrente, relativi ad oneri di personale, alla produzione di servizi in economia e all'acquisizione di servizi e forniture, compresi nel piano di rientro approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 5 dicembre 2008⁸³.

Sempre per effetto dell'art. 78, comma 6 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, si applicano, per tutte le obbligazioni rientranti nelle Gestione Commissariale, le disposizioni di cui ai commi 2, 3, 4 dell'art. 248 e del comma 12

⁸³ Secondo quanto si è appreso in via ufficiosa nelle more di stesura del testo definitivo del presente referto, l'anticipazione è erogata secondo condizioni disciplinate in un'apposita convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e il Commissario straordinario del Governo e, comunque, per 200 milioni di euro entro il mese di gennaio 2010 e, per la parte residua, subordinatamente al conferimento o al trasferimento degli immobili militari ed è estinta entro il 31 dicembre 2010, anche tramite il ricavato della vendita delle quote dei fondi immobiliari spettanti al Commissario straordinario del Governo.

dell'art. 255 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (disposizioni in materia di dissesto degli enti locali) in base alle quali "dalla data della dichiarazione di dissesto e sino all'approvazione del rendiconto di cui all'art. 256 non possono essere intraprese o proseguite azioni esecutive nei confronti dell'ente per i debiti che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione" e che "le procedure esecutive pendenti alla data di dichiarazioni di dissesto, nelle quali sono scaduti i termini per l'opposizione giudiziale da parte dell'Ente, o la stessa, benché proposta è stata rigettata, sono dichiarate estinte d'ufficio dal giudice con inserimento nella massa passiva dell'importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese" (comma 2 art. 248 DLgs n. 267/2000).

Inoltre, ai fini di una corretta imputazione al piano di rientro, con riguardo ai commi 2, 3 e 4 dell'articolo 248 e al comma 12 dell'articolo 255 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, il legislatore, con l'art. 4, comma 8-bis, del decreto legge 25 gennaio 2010, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 marzo 2010, n. 42, ha quindi precisato che il primo periodo del comma 3 dell'articolo 78 del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n.133 del 2008, si interpreta nel senso che la gestione commissariale del comune assume, con bilancio separato rispetto a quello della gestione ordinaria, tutte le obbligazioni derivanti da fatti o atti posti in essere fino alla data del 28 aprile 2008, anche qualora le stesse siano accertate e i relativi crediti siano liquidati con sentenze pubblicate successivamente alla medesima data.

Con tale ultimo intervento interpretativo, il legislatore ha evitato l'ulteriore proliferarsi di iniziative avviate dinanzi al Giudice amministrativo per portare ad esecuzione, mediante l'utilizzo del procedimento di ottemperanza, le sentenze di condanna nei confronti del Comune di Roma non azionabili in forma esecutiva, ai sensi dell'articolo 248 del TUEL, applicabile alla Gestione commissariale.

Come già rilevato in precedenza, la normativa contenuta nella speciale legislazione prodotta per il Comune di Roma si differenzia notevolmente rispetto a quella dettata dal Titolo VIII del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali dissestati. Merita attenzione tuttavia la peculiarità secondo cui il piano di rientro affidato alla gestione commissariale assorbe, anche in deroga a disposizioni di legge, tutte le somme derivanti da obbligazioni contratte, a qualsiasi titolo, alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 112/2008 (25 giugno), anche non scadute, ivi compresi i debiti di finanziamento, contrariamente a quanto previsto dall'art. 255, comma 10, del testo unico stesso, secondo cui non compete all'organo straordinario di liquidazione l'amministrazione dei residui attivi e

passivi relativi ai fondi a gestione vincolata, ai mutui passivi già attivati per investimenti, ivi compreso il pagamento delle relative spese, nonché l'amministrazione dei debiti assistiti dalla garanzia della delegazione di pagamento di cui all'articolo 206.

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 1 luglio 2008, il Sindaco del Comune di Roma è stato nominato Commissario Straordinario del Governo per la ricognizione della situazione economico-finanziaria del Comune e delle Società da esso partecipate e per la predisposizione e presentazione di un piano di rientro dell'indebitamento pregresso alla data del 28 aprile 2008 approvato con il decreto del Presidente della Consiglio dei Ministri del 5 dicembre 2008.

L'art. 4, comma 8-bis, del Decreto Legge 25 gennaio 2010, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 marzo 2010, n. 42, ha demandato a un emanando decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri la nomina di un nuovo Commissario straordinario del Governo per la definitiva ricognizione della massa attiva e della massa passiva rientranti nel piano di rientro, da gestire con separato bilancio⁸⁴.

Il decreto del Presidente della Consiglio dei Ministri del 5 dicembre 2008, nell'approvare il piano di rientro dei debiti accertati alla data del 28 aprile 2008 - presentato al Governo il 30 settembre, con appendice del successivo 22 ottobre - ha previsto per la relativa copertura finanziaria l'utilizzo dei contributi di cui all'art. 5, comma 3 del decreto legge 7 ottobre 2008, n. 154 di spettanza del Comune di Roma quale Capitale d'Italia, autorizzando il Commissario straordinario a richiedere i finanziamenti alla Cassa depositi e prestiti o a primari istituti di credito, garantendo agli stessi la diretta corresponsione dei trasferimenti pluriennali destinati al Comune medesimo a cura del Ministero competente alla gestione dei capitoli di spesa, a titolo di progressiva estinzione dei finanziamenti concessi.

La Sezione, non essendo ancora in possesso di elementi informativi sufficienti al riguardo, non ha potuto effettuare particolari approfondimenti sugli effetti che tale disciplina ha prodotto sulla gestione ordinaria del Comune di Roma, se non quelli riportati nel precedente paragrafo (v. Romano).

Dalla lettura dei successivi interventi legislativi, la Sezione ha però potuto constatare che la speciale normativa, pur annunciando misure idonee a garantire il sollecito rientro dall'indebitamento pregresso, rischia di dimostrarsi assolutamente inadeguata alle esigenze poste alla base dell'intera operazione, il cui successo

⁸⁴ Detta nomina è peraltro avvenuta, nelle more di sistema del testo definitivo della presente relazione, con DPCM del 5 maggio 2010.

dipende unicamente dalla tempestiva attuazione del meccanismo previsto dalla stessa normativa, che dovrebbe poter consentire al Commissario Straordinario - quale organo di Governo - di procedere, tramite Cassa Depositi e Prestiti o altro Istituto di primaria importanza, all'attualizzazione del flusso di trasferimenti dallo Stato, previsti dal comma 1 dell'art. 5 del decreto-legge 7 ottobre 2008 n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189.

Nella sostanza, in considerazione dell'oggettiva impossibilità da parte del Comune di Roma di poter legittimamente imbastire un'operazione di finanziamento senza incorrere nel divieto previsto dall'art. 119 Cost., il subentro dello Stato, per il tramite di un Commissario Straordinario - quale organo di Governo - nella gestione del ripiano del debito pregresso del Comune di Roma consentirebbe di assumere una specifica funzione di garanzia, sottraendo alla disponibilità del Comune medesimo le entrate derivanti dallo "status" di Roma Capitale per un ammontare annuo di 500 milioni di euro per il tempo necessario alla completa attuazione del piano di rientro.

L'ulteriore dilatazione dei tempi di attuazione della speciale disciplina prevista per il ripiano del debito pregresso del Comune di Roma determinerebbe inevitabili ripercussioni sulla "gestione ordinaria" che, di fatto, si vista costretta ad anticipare cassa alla "gestione commissariale" per procedere ad alcuni pagamenti imprescindibili, al fine di evitare l'interruzione di alcuni pubblici servizi, in tal modo continuando a peggiorare la propria liquidità e neutralizzando, di fatto, lo spirito di "soccorso" contenuto nel dettato normativo sopra commentato.