

Le modalità operative per la determinazione dell'area di consolidamento

Il par. 3.1 del “Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato” allegato 4/4 al D. Lgs. 118/2011, che così recita:

“Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo predispongono due distinti elenchi concernenti:

- 1) *gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;*
- 2) *gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato”.*

Il contenuto del primo elenco (e, quindi, anche del secondo che ne è una derivazione) non coincide necessariamente con l'insieme delle realtà nelle quali il Comune di Brescia detiene delle partecipazioni o esercita, direttamente o indirettamente, una forma di controllo, poiché la finalità della sua predisposizione è solamente collegata a un obiettivo specifico, cioè la costruzione del bilancio consolidato. Pertanto, alcune realtà che pur ruotano nella sfera di influenza del Comune, saranno considerate solo attraverso l'iscrizione nell'attivo di stato patrimoniale, attribuendo uno specifico valore all'investimento effettuato.

In sostanza, il percorso seguito nel documento è il seguente:

- a) si prende avvio dalla lista delle trentuno partecipate nelle quali il Comune possiede direttamente una quota, anche minimale, e della Fondazione ASM nella quale si può esercitare, senza legame partecipativo, il controllo;
- b) da questa lista, secondo i criteri stabiliti dalla normativa, si costruirà un primo elenco, composto dalle realtà che rispettano determinati requisiti e che potenzialmente potrebbero entrare nell'area di consolidamento. A queste si aggiungeranno le controllate indirette, cioè quelle già consolidate da imprese di cui il Comune possiede la maggioranza;
- c) infine, attraverso un ulteriore esame dell'elenco di cui al punto b), si costruirà l'area di consolidamento, cioè si individueranno le realtà che saranno consolidate, cioè i cui valori saranno sommati (con le necessarie rettifiche) a quelli del bilancio individuale del Comune.

Il gruppo amministrazione pubblica “Comune di Brescia”

Le entità che, a vario titolo, appartengono al gruppo amministrazione pubblica inteso in senso lato, sono state articolate nelle cinque fattispecie previste dal principio contabile, qui brevemente riprese e commentate:

1. organismi strumentali;
2. enti strumentali controllati;
3. enti strumentali partecipati;
4. società controllate;
5. società partecipate.

a) *Organismi strumentali*

Il termine “organismo strumentale” non assume rilevanza operativa poiché, trattandosi di un'articolazione solo organizzativa della capogruppo, è un'entità senza autonomia di bilancio.

b) *Enti strumentali*

La prima fattispecie di rilievo è costituita dagli enti (e aziende) strumentali, suddivisi in due tipologie: controllati e partecipati. Non viene fornita dal principio una specifica definizione ma sono previste le condizioni per identificare quelli controllati. Rientrano in questa tipologia tutte le realtà che, giuridicamente, sono diverse dalle società (ad esempio, una fondazione, una associazione, un consorzio), senza considerare la natura dei soci (privati o pubblici).

b1) Enti strumentali controllati

Sono previsti dal principio contabile cinque casi che identificano situazioni di controllo di diritto, di fatto e contrattuale. È anche introdotto in modo esplicito il concetto di influenza dominante, comunque implicitamente previsto anche in altri punti: oltre al controllo di fatto (quote partecipative inferiori al 50%), la norma identifica anche due specifiche fattispecie, i contratti di servizio pubblico e di concessione, subordinando la loro rilevanza al fatto che l'ente o l'azienda svolga prevalentemente l'attività di riferimento.

Nell'ambito del gruppo “Comune di Brescia” sono presenti le seguenti entità:

- 1) Fondazione Brescia Musei
- 2) Fondazione Brescia Solidale
- 3) Fondazione del Teatro Grande di Brescia
- 4) Fondazione E.U.L.O.
- 5) Fondazione ASM

In merito alla Fondazione ASM, il controllo è esercitato senza un legame partecipativo¹.

Tutti gli enti indicati rientrano nel primo elenco di cui al par. 3.1 del principio contabile.

b2) Enti strumentali partecipati

Si tratta di una categoria residuale, che identifica gli enti pubblici e privati (e le aziende) nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di controllo.

Nell'ambito del gruppo “Comune di Brescia”, le entità sono le seguenti:

- 1) Agenzia per il trasporto pubblico locale
- 2) Associazione Centro Teatrale Bresciano
- 3) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 4) Associazione Italia Langobardorum
- 5) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 6) Consorzio Brescia Energia e Servizi
- 7) Consorzio di Valle Sabbia
- 8) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 9) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti

¹“La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di controllo di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione”.

Tutti gli enti indicati rientrano nel primo elenco di cui al par. 3.1 del principio contabile.

c) *Società*

Come nel caso precedente, sono previste due fattispecie: le società controllate e quelle partecipate.

c1) *Società controllate*

Elemento distintivo rispetto alla tipologia precedente (sub 1), è proprio il concetto di società, come definito dal diritto commerciale italiano e con evidente riferimento a quelle di capitali. Come nel caso precedente si deve considerare il controllo di diritto, di fatto e contrattuale; quello diretto e indiretto, oltre all'influenza dominante derivante dai contratti di servizio pubblico e di concessione, subordinando la loro rilevanza al fatto che l'ente o l'azienda svolga prevalentemente l'attività oggetto del contratto.

In fase di prima applicazione non devono essere considerate le società quotate e quelle da esse controllate.

Nell'ambito del gruppo “Comune di Brescia”, risultano le seguenti entità:

- 1) A2A S.p.A.
- 2) Brescia Infrastrutture S.r.l.
- 3) Brescia Mobilità S.p.A.
- 4) Centrale del Latte di Brescia S.p.A.
- 5) Centro Sportivo San Filippo S.p.A.

A queste controllate dirette se ne aggiungono altre indirette, a loro volta già consolidate nei bilanci delle capogruppo intermedie, Brescia Mobilità S.p.A. e Centrale del Latte di Brescia S.p.A.

Brescia Mobilità S.p.A.

- Brescia Trasporti S.p.A.
- Metro Brescia S.r.l.;
- OMB International S.r.l.

Centrale del Latte di Brescia S.p.A.

- Biologica S.r.l.

Solo le società di cui ai punti da 2) a 5) e le loro controllate rientrano nel primo elenco di cui al par. 3.1 del principio contabile.

Nel caso di A2A, pur sussistendo una condizione di controllo congiunto con il Comune di Milano, non può essere considerata in quanto il principio, al par. 2, prevede che *“In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati”*.

c2) Società partecipate

Si tratta di una tipologia di entità ben definita, che presuppone la totale partecipazione pubblica e l'affidamento diretto di servizi pubblici locali. Al verificarsi dei due requisiti, da ritenersi vincolanti, non è rilevante la quota di partecipazione posseduta nel singolo ente.

Nell'ambito del gruppo “Comune di Brescia”, abbiamo le seguenti entità:

- 1) Acb Servizi S.r.l.
- 2) Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A.
- 3) Autostrade Centro Padane S.p.A.
- 4) Autostrade Lombarde S.p.A.
- 5) Banca Popolare Etica S.C.p.A.
- 6) BresciaTourism Soc. Cons. ar.l.
- 7) C.S.M.T. Gestione Soc. Cons.ar.l.
- 8) C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l.
- 9) Consorzio Brescia Mercati S.p.A.
- 10) Farcom Brescia S.p.A.
- 11) Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
- 12) Società Semplice del Teatro Grande di Brescia

Nessuna società rientra nel primo elenco di cui al par. 3.1 del principio contabile, in quanto non viene rispettata la definizione di cui al par. 2².

Una riflessione specifica va fatta per Farcom Brescia S.p.A., in quanto la società ha stipulato un contratto di servizio con il Comune, il quale rappresenterebbe il presupposto, secondo il par. 2 del principio, per esercitare influenza dominante e, quindi, controllo. D'altro canto se al termine “presupporre” assegniamo il significato di “supporre, pensare, immaginare in precedenza”, cioè in definitiva di presumere, dobbiamo verificare se la presunzione è effettiva. Da un punto di vista sostanziale, l'influenza dominante non sussiste, come si può evincere sia dalla quota partecipativa limitata, sia dalla possibilità di nomina di solo 1/3 dei consiglieri di amministrazione. Inoltre, la società è correttamente sottoposta a consolidamento integrale da parte del socio di maggioranza (CEF), che detiene l'80% del capitale. Va, tuttavia, considerato che qualora si ritenesse di includere la partecipata nell'elenco, attraverso un'interpretazione letterale e solo formale della norma, Farcom Brescia S.p.A. dovrebbe essere collocata tra le società controllate. Infine, visto il criterio di selezione prescelto per la costruzione del secondo elenco (cioè l'esclusione dall'area di consolidamento delle realtà dimensionalmente limitate)³, la società non rientrerebbe comunque nell'area di consolidamento.

In conclusione, le entità con partecipazione diretta e/o controllo da parte del Comune di Brescia, inserite nel primo elenco di cui al par. 3.1 del principio, che rappresenta la base per la successiva determinazione dell'area di consolidamento, sono le seguenti:

- 1) Brescia Infrastrutture S.r.l.
- 2) Brescia Mobilità S.p.A.

² “Le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo [sono] costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione”.

³ Si veda il par. 3.

- 3) Centrale del Latte di Brescia S.p.A.
- 4) Centro Sportivo San Filippo S.p.A.
- 5) Fondazione Brescia Musei
- 6) Fondazione Brescia Solidale
- 7) Fondazione del Teatro Grande di Brescia
- 8) Fondazione E.U.L.O.
- 9) Fondazione ASM
- 10) Agenzia per il trasporto pubblico locale
- 11) Associazione Centro Teatrale Bresciano
- 12) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 13) Associazione Italia Langobardorum
- 14) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 15) Consorzio Brescia Energia e Servizi
- 16) Consorzio di Valle Sabbia
- 17) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 18) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti

Inoltre, le altre entità inserite nel primo elenco, con partecipazione indiretta da parte del Comune di Brescia, sono le seguenti:

- 19) Brescia Trasporti S.p.A.
- 20) Metro Brescia S.r.l.
- 21) OMB International S.r.l.
- 22) Biologica S.r.l.

Le società che, pur essendo partecipate dal Comune di Brescia, non rispettano i requisiti per l'inserimento nell'elenco, sono le seguenti:

- 1) A2A S.p.A.
- 2) Acb Servizi S.r.l.
- 3) Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A.
- 4) Autostrade Centro Padane S.p.A.
- 5) Autostrade Lombarde S.p.A.
- 6) Banca Popolare Etica S.C.p.A.
- 7) BresciaTourism Soc. Cons. ar.l.
- 8) C.S.M.T. Gestione Soc. Cons.ar.l.
- 9) C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l.
- 10) Consorzio Brescia Mercati S.p.A.
- 11) Farcom Brescia S.p.A.
- 12) Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
- 13) Società Semplice del Teatro Grande di Brescia

Nell'allegato 1 è presente uno schema di sintesi con le caratteristiche delle entità in cui il Comune possiede una partecipazione diretta.

Le cause di esclusione

Dopo l'individuazione, secondo il principio contabile, del gruppo amministrazione pubblica "Comune di Brescia", il passo successivo è identificare le entità (enti, aziende e società) che

entreranno nell'area di consolidamento vera e propria, cioè che saranno consolidate con il metodo integrale o proporzionale e, quindi, unitariamente rappresentate nel bilancio consolidato. Per effettuare questo passaggio, è necessario esaminare le possibilità di esclusione offerte dal par. 3.1 del principio contabile. La norma identifica due fattispecie.

La prima richiama l'irrilevanza del bilancio di un'entità del gruppo, stabilendo anche precisi parametri quantitativi per la verifica. *“Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:*

- *totale dell'attivo,*
- *patrimonio netto,*
- *totale dei ricavi caratteristici”.*

Nel caso specifico, il riferimento è il 10% del valore di bilancio del Comune per le voci indicate; i tre parametri devono essere tutti verificati. I valori, riferiti al 31 dicembre 2016, sono i seguenti (Tabella 1):

Tabella 1 – Dati contabilità economico-patrimoniale esercizio 2016

| Parametri | Comune di Brescia | Rilevanza | Soglia rilevanza |
|-----------------------|-------------------|-----------|------------------|
| Totale attivo | 1.577.842.181 | 10% | 157.784.218 |
| Patrimonio netto | 1.308.532.113 | 10% | 130.853.211 |
| Ricavi caratteristici | 231.817.943 | 10% | 23.181.794 |

La seconda causa è legata all'impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza costi sproporzionati. Si tratta di una causa sostanzialmente non utilizzabile o applicabile in casi estremamente limitati, al fine di evitare comportamenti strumentali.

L'area di consolidamento del Comune di Brescia

Il bilancio consolidato deve rappresentare in modo veritiero e corretto, oltre che chiaro, la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dal Comune di Brescia. Tale rappresentazione deve anche essere rilevante, nel senso che a fronte di realtà di modeste dimensioni o marginali, è possibile esercitare un'esclusione, in quanto i benefici informativi derivanti dal loro inserimento sono ampiamente inferiori ai costi necessari per effettuarlo. Come si è visto al punto precedente, è la stessa normativa che prevede questa possibilità definendo addirittura dei parametri puntuali, al fine di ridurre il grado di soggettività nella scelta.

La condizione alla base della predisposizione del bilancio consolidato è il concetto di controllo, anche se nel caso degli enti locali sono anche previste fattispecie differenti. Il riferimento al controllo, unitario e, in alcuni casi, congiunto, è fondamentale in quanto esso presuppone il governo dell'entità, cioè la possibilità di indirizzare le scelte strategiche, operative e finanziarie della controllata.

Per quanto scritto, è necessario che l'area di consolidamento comprenda tutte le situazioni di controllo, anche indipendentemente dalla dimensione, purché connotate da un legame partecipativo, condizione per un effettivo monitoraggio da parte della controllante.

Si ritiene anche opportuno escludere dal primo elenco, proprio per l'assenza di benefici informativi supplementari, tutte le realtà “minori”, cioè i cui parametri quantitativi, in assenza di controllo, sono inferiori ai minimi definiti dal principio.

Per tale ragione non faranno parte dell'area di consolidamento i seguenti enti strumentali controllati e partecipati:

- 1) Fondazione ASM
- 2) Associazione Centro Teatrale Bresciano
- 3) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 4) Associazione Italia Langobardorum
- 5) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 6) Consorzio Brescia Energia e Servizi
- 7) Consorzio Di Valle Sabbia
- 8) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 9) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti

In tabella 2 sono identificati i valori di bilancio per le imprese escluse.

Tabella 2 – I parametri quantitativi (dati 2016)

| Denominazione | Totale attivo | Patrimonio netto | Ricavi caratteristici |
|---|---------------|------------------|-----------------------|
| Fondazione ASM | 711.864 | 108.971 | 1.025.205 |
| Associazione Centro Teatrale Bresciano | 2.281.942 | 219.482 | 3.520.831 |
| Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita | n.d. | n.d. | 45.500 |
| Associazione Italia Langobardorum | n.d. | 341.814 | 285.788 |
| Associazione Museo dello Sport Bresciano | 4.493 | 3.993 | 500 |
| Consorzio Brescia Energia e Servizi | 139.470 | 96.865 | 99.836 |
| Consorzio di Valle Sabbia | 3.958.368 | 2.990.410 | 1.969.465 |
| Fondazione ai Caduti dell'Adamello | 7.133.474 | 7.086.322 | 81.878 |
| Fondazione Musil Battisti | 1.570.382 | 422.379 | 411.553 |

Fonte: Settore Coordinamento Partecipate. n.d.: non disponibile

In conclusione, il secondo elenco di cui al par. 3.1 del principio contabile, che identifica l'area di consolidamento del gruppo “Comune di Brescia”, contiene le seguenti entità controllate direttamente o indirettamente.

Controllo diretto

- 1) Brescia Infrastrutture S.r.l.
- 2) Brescia Mobilità S.p.A.
- 3) Centrale del Latte di Brescia S.p.A.
- 4) Centro Sportivo San Filippo S.p.A.
- 5) Fondazione Brescia Musei
- 6) Fondazione Brescia Solidale
- 7) Fondazione del Teatro Grande di Brescia
- 8) Fondazione E.U.L.O.
- 9) Agenzia per il trasporto pubblico locale

Controllo indiretto

- 10) Brescia Trasporti S.p.A.
- 11) Metro Brescia S.r.l.
- 12) OMB International S.r.l.
- 13) Biologica S.r.l.

Dalle partecipate all'area di consolidamento

In conclusione è opportuno sintetizzare come le realtà partecipate/controllate, direttamente e indirettamente, entreranno nel bilancio consolidato, insieme chiaramente al Comune (Tabella 3). In tabella non viene evidentemente inserita la Fondazione ASM perché non è consolidata e non può essere valutata, in quanto manca il legame partecipativo.

Nel caso specifico del Comune di Brescia le partecipazioni vengono inserite nel bilancio consolidato con le seguenti modalità:

1. consolidamento integrale: i valori (attivo, passivo, costi, ricavi), dopo le opportune rettifiche, saranno sommati a quelli del bilancio del Comune, formando un'unica entità economica;
2. consolidamento proporzionale: i valori (attivo, passivo, costi, ricavi), dopo le opportune rettifiche, saranno sommati a quelli del bilancio del Comune, in modo proporzionale alla quota di partecipazione;
3. iscrizione delle partecipazioni non comprese nell'area di consolidamento, con esclusione di quelle per le quali non esiste legame partecipativo, al costo di acquisto e applicazione del metodo del patrimonio netto solo alle società controllate e a quelle partecipate, così come definite dagli artt. 11-quater e 11-quinquies del d.lgs 118/2011, secondo quanto indicato dalla commissione Arconet.

Tabella 3 – Le modalità di inserimento nel bilancio consolidato

| <i>Consolidamento integrale</i> | <i>Consolidamento proporzionale</i> | <i>Iscrizione nella voce Partecipazioni</i> |
|--------------------------------------|--|---|
| Comune di Brescia | Agenzia per il trasporto pubblico locale | A2A S.p.A. |
| Brescia Infrastrutture S.r.l. | | Acb Servizi S.r.l. |
| Brescia Mobilità S.p.A. | | Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A. |
| Centrale del Latte di Brescia S.p.A. | | Autostrade Centro Padane S.p.A. |
| Centro Sportivo San Filippo S.p.A. | | Autostrade Lombarde S.p.A. |

| <i>Consolidamento integrale</i> | <i>Consolidamento proporzionale</i> | <i>Iscrizione nella voce Partecipazioni</i> |
|---|-------------------------------------|---|
| Fondazione Brescia Musei | | Banca Popolare Etica S.C.p.A. |
| Fondazione Brescia Solidale | | BresciaTourism Soc. Cons. a r.l. |
| Fondazione del Teatro Grande di Brescia | | C.S.M.T. Gestione Soc. Cons. a r.l. |
| Fondazione E.U.L.O. | | C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l. |
| Brescia Trasporti S.p.A. | | Consorzio Brescia Mercati S.p.A. |
| Metro Brescia S.r.l. | | Farcom Brescia S.p.A. |
| OMB International S.r.l. | | Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A. |
| Biologica S.r.l. | | Società Semplice del Teatro Grande di Brescia |
| | | Agenzia per il trasporto pubblico locale |
| | | Associazione Centro Teatrale Bresciano |
| | | Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita |
| | | Associazione Italia Langobardorum |
| | | Associazione Museo dello Sport Bresciano |
| | | Consorzio Brescia Energia e Servizi |
| | | Consorzio di Valle Sabbia |
| | | Fondazione ai Caduti dell'Adamello |
| | | Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti |