

Le modalità operative per la determinazione dell'area di consolidamento

Il par. 3.1 del “Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato”, versione sperimentale 2014, allegato al D.P.C.M. del 28 dicembre 2011, 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 è il seguente:

- a) si prende avvio dalla lista delle trenta partecipate nelle quali il Comune possiede direttamente una quota, anche minimale, e delle due Fondazioni nelle quali 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”

Al fine di determinare le entità che, a vario titolo, appartengono al gruppo amministrazione pubblica inteso in senso lato, vanno considerate anzitutto le cinque fattispecie previste dal principio contabile e precisamente:

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", si tratta delle 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
- 6) Fondazione Casa di Industria

In merito alle Fondazioni di cui ai punti 5) e 6), il controllo è esercitato senza un legame partecipativo

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", si tratta delle seguenti entità:

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

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", si tratta delle 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.
- 6) Consorzio Brescia Mercati 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.
- OMB Technology S.r.l.
- OMB Sihü S.a.

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 dei principi riguardanti il bilancio consolidato, 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"*.

Il Consorzio Brescia Mercati S.p.A., pur essendo classificata dal Comune di Brescia tra le società controllate, non rientra nella definizione di controllo prevista dal principio. Infatti, non esistono le condizioni per considerarla controllata secondo i principi contabili: la quota partecipativa è inferiore al 50% (assenza di controllo di diritto) e non vi è da parte del Comune l'esercizio della maggioranza dei diritti di voto negli organi decisionali (controllo di fatto o da influenza dominante).

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", si tratta delle 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) Farcom Brescia S.p.A.
- 10) Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
- 11) Società Funivie della Maddalena 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. 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”.*)

Una riflessione specifica 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)¹, 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.
- 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) Fondazione Casa di Industria
- 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

¹ Il principio contabile n. 1, par. 3.1, stabilisce che l’area di consolidamento è costituita dalle società controllate e dalle società partecipate, con l’eccezione delle partecipazioni a quote di minoranza.

- 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) OMB Technology S.r.l.
- 23) OMB Sihu S.a.
- 24) 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) Consorzio Brescia Mercati S.p.A.
- 3) Acb Servizi S.r.l.
- 4) Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A.
- 5) Autostrade Centro Padane S.p.A.
- 6) Autostrade Lombarde S.p.A.
- 7) Banca Popolare Etica S.C.p.A.
- 8) BresciaTourism Soc. Cons. ar.l.
- 9) C.S.M.T. Gestione Soc. Cons.ar.l.
- 10) C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l.
- 11) Farcom Brescia S.p.A.
- 12) Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
- 13) Società Funivie della Maddalena S.p.A.
- 14) 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 2014, sono i seguenti (Tabella 1):

Tabella 1 – Dati contabilità economico-patrimoniale esercizio 2014

Parametri	Comune di Brescia	Rilevanza	Soglia rilevanza
Totale attivo	2.042.700.284	10%	204.270.028
Patrimonio netto	1.741.714.234	10%	174.171.423
Ricavi caratteristici	244.290.013	10%	24.429.001

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, almeno in questa fase di sperimentazione, 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) Fondazione Casa di Industria
- 3) Associazione Centro Teatrale Bresciano
- 4) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 5) Associazione Italia Langobardorum
- 6) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 7) Consorzio Brescia Energia e Servizi
- 8) Consorzio Di Valle Sabbia
- 9) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 10) Fondazione Museo dell'Industria edel Lavoro Battisti

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

Tabella 2 – I parametri quantitativi (dati 2014)

Denominazione	Totale attivo	Patrimonio netto	Ricavi caratteristici
Fondazione ASM	947.976	173.613	1.013.175
Fondazione Casa di Industria	13.859.492	10.331.924	5.536.720
Associazione Centro Teatrale Bresciano	1.382.871	108.456	3.121.589
Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita	n.d.	n.d.	59.000
Associazione Italia Langobardorum	n.d.	n.d.	231.439
Associazione Museo dello Sport Bresciano	3.729,54	3.379,54	500
Consorzio Brescia Energia e Servizi	113.317	1.628	116.152
Consorzio di Valle Sabbia	1.594.274	297.816	745.210
Fondazione ai Caduti dell'Adamello	7.083.978	7.062.855	119.771
Fondazione Musil Battisti	1.840.544	449.037	628.610

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.

Controllo indiretto

- 9) Brescia Trasporti S.p.A.
- 10) Metro Brescia S.r.l.
- 11) OMB International S.r.l.
- 12) OMB Technology S.r.l.
- 13) OMB Sihu S.a.
- 14) 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. In tabella non sono evidentemente inserite Fondazione ASM e Fondazione Casa di Industria, perché non sono consolidate e non possono essere valutate, in quanto manca il legame partecipativo.

Nel caso specifico del Comune di Brescia vi sono due possibilità:

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. iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale (nella voce Partecipazioni) e valutazione secondo i criteri stabiliti dai principi contabili nazionali (costo di acquisto o patrimonio netto).

Tabella 3 – Le modalità di inserimento nel bilancio consolidato

<i>Consolidamento integrale</i>	<i>Iscrizione nella voce Partecipazioni</i>
Comune di Brescia	A2A S.p.A.
Brescia Infrastrutture S.r.l.	Consorzio Brescia Mercati S.p.A.
Brescia Mobilità S.p.A.	Acb Servizi S.r.l.
Centrale del Latte di Brescia S.p.A.	Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A.
Centro Sportivo San Filippo S.p.A.	Autostrade Centro Padane S.p.A.
Fondazione Brescia Musei	Autostrade Lombarde S.p.A.
Fondazione Brescia Solidale	Banca Popolare Etica S.C.p.A.
Fondazione del Teatro Grande di Brescia	BresciaTourism Soc. Cons. a r.l.
Fondazione E.U.L.O.	C.S.M.T. Gestione Soc. Cons. a r.l.
Brescia Trasporti S.p.A.	C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l.
Metro Brescia S.r.l.	Farcom Brescia S.p.A.
OMB International S.r.l.	Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
OMB Technology S.r.l.	Società Funivie della Maddalena S.p.A.
OMB Sihu S.a.	Società Semplice del Teatro Grande di Brescia
Biologica S.r.l.	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