

Le modalità operative per la determinazione dell'area di consolidamento

Il “Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato” allegato n. 4/4 al D.Lgs. 118/2011 (allegato poi integrato e modificato dal DM 11/08/2017) 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 trenta partecipate nelle quali il Comune possiede direttamente una quota, anche minimale ;
- 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 priva di personalità giuridica.

b) Enti strumentali

La prima fattispecie di rilievo è costituita dagli enti strumentali, intesi come soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni.

Vengono suddivisi in due tipologie: controllati e partecipati.

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" abbiamo 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) Associazione Centro Teatrale Bresciano

Tutti gli enti indicati rientrano nel primo elenco di cui al paragrafo 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 locale¹
- 2) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 3) Associazione Italia Langobardorum
- 4) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 5) Consorzio di Valle Sabbia
- 6) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 7) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti
- 8) Associazione Centro per l'integrazione scolastica e la piena realizzazione dei non vedenti

Tutti gli enti indicati rientrano nel primo elenco di cui al paragrafo 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.

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

- 1) A2A S.p.A.
- 2) Brescia Infrastrutture S.r.l.

¹ Trattasi di ente strumentale partecipato e, in quanto con valori di bilancio rilevanti, rientra nell'area di consolidamento

- 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 nel bilancio della capogruppo intermedia. Le società partecipate indirette si riferiscono alle 2 capogruppo intermedie A2A S.p.A. e Brescia Mobilità S.p.A.

Tutte le società di cui sopra e le loro controllate rientrano nel primo elenco di cui al paragrafo 3.1 del principio contabile.

A decorrere dall'esercizio 2018 rientrano nel primo elenco:

- A2A S.p.A., società controllata in forza di un patto parasociale tra il Comune di Brescia e di Milano, in quanto, come previsto dal più volte citato principio contabile, vengono considerate anche le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;
- Consorzio Brescia Mercati S.p.A. società controllata, in forza di un patto di governance sottoscritto in data 29.03.2018 da Comune di Brescia, Provincia di Brescia, CCIAA di Brescia e Comunità Montana di Valle Trompia che insieme vincolano il 77,1187% del capitale sociale al quale, con deliberazione di Consiglio Comunale n.22 del 26.03.2018, è stato affidato il servizio pubblico di gestione del mercato ortofrutticolo all'ingrosso di Via Orzinuovi.

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. A decorrere dal 2019, con riferimento all'esercizio 2018, la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali l'ente locale dispone di una quota significativa di voti pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata.

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) Farcom Brescia S.p.A.
- 10) Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
- 11) Società Semplice del Teatro Grande di Brescia

Nessuna società rientra nel primo elenco di cui al paragrafo 3.1 del principio contabile, in

quanto non viene rispettata la definizione di cui al paragrafo 2².

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 paragrafo 2 del principio, per esercitare influenza dominante e, quindi, controllo. D'altro canto se al termine "presupporre" assegniamo il significato di "supporre, 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.

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

- 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.
- 7) Fondazione Brescia Musei
- 8) Fondazione Brescia Solidale
- 9) Fondazione del Teatro Grande di Brescia
- 10) Fondazione E.U.L.O.
- 11) Agenzia per il trasporto pubblico locale
- 12) Associazione Centro Teatrale Bresciano
- 13) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 14) Associazione Italia Langobardorum
- 15) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 16) Consorzio di Valle Sabbia
- 17) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 18) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti
- 19) Associazione Centro per l'integrazione scolastica e la piena realizzazione dei non vedenti

Elenco al quale sono da aggiungere le partecipazioni indirette in capo alle due capogruppo intermedie A2A S.p.A e Brescia Mobilità S.p.A..

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

- 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.

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".*

- 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 Semplice del Teatro Grande di Brescia

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 paragrafo 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.*

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti.

Con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, una incidenza inferiore al 3 per cento.

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo.

Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento."

Nel caso specifico, si fa riferimento sia al 3% che al 10% del valore di bilancio del Comune per le voci indicate. I valori, riferiti al 31 dicembre 2018, sono i seguenti (Tabella 1 e 1 bis):

Tabella 1 – Dati contabilità economico-patrimoniale esercizio 2018

Parametri	Comune di Brescia	Rilevanza	Soglia rilevanza
-----------	-------------------	-----------	------------------

Parametri	Comune di Brescia	Rilevanza	Soglia rilevanza
Totale attivo	1.311.022.528	3%	39.330.676
Patrimonio netto	1.083.554.470	3%	32.506.634
Ricavi caratteristici	240.148.120	3%	7.204.444

Tabella 1 bis – Dati contabilità economico-patrimoniale esercizio 2018

Parametri	Comune di Brescia	Rilevanza	Soglia rilevanza
Totale attivo	1.311.022.528	10%	131.102.253
Patrimonio netto	1.083.554.470	10%	108.355.447
Ricavi caratteristici	240.148.120	10%	24.014.812

In tabella 2 sono identificati i valori di bilancio 2018 per le imprese escluse.

Tabella 2 – I parametri quantitativi (dati 2018)

Denominazione	Totale attivo	Patrimonio netto	Ricavi caratteristici
Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita	n.d.	n.d.	39.644
Associazione Italia Langobardorum	n.d.	144.867	224.890
Associazione Museo dello Sport Bresciano	n.d.	5.403	400
Consorzio di Valle Sabbia	n.d.	3.771.435	1.664.520
Fondazione ai Caduti dell'Adamello	7.917.052	7.739.629	52.247
Fondazione Musil Battisti	2.354.986	398.968	422.420
Associazione Centro per l'integrazione scolastica e la piena realizzazione dei non vedenti	979.338	240.663	1.044.758
Totale	11.251.376	12.300.965	3.448.879

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

Ne consegue la piena rispondenza alle previsioni del principio contabile per quel che concerne gli organismi esclusi

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, 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) Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
- 2) Associazione Italia Langobardorum
- 3) Associazione Museo dello Sport Bresciano
- 4) Consorzio Di Valle Sabbia
- 5) Fondazione ai Caduti dell'Adamello
- 6) Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti
- 7) Associazione Centro per l'integrazione scolastica e la piena realizzazione dei non vedenti

In conclusione, il secondo elenco di cui al paragrafo 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) 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.
- 7) Fondazione Brescia Musei
- 8) Fondazione Brescia Solidale
- 9) Fondazione del Teatro Grande di Brescia
- 10) Fondazione E.U.L.O.
- 11) Agenzia del Trasporto Pubblico Locale
- 12) Associazione Centro Teatrale Bresciano

Controllo indiretto

Tutte le partecipazioni che fanno capo ad A2A S.p.A e Brescia Mobilità S.p.A..

La definizione del perimetro di consolidamento è avvenuta alla fine del 2018 (Deliberazione G.C. n. 811 del 28.12.2018) per permettere alla capogruppo Comune di Brescia di comunicare, nei tempi previsti (comunicazione P.G. 85778 del 17.04.2019), agli organismi da consolidare le direttive necessarie ai fini di giungere alla redazione dello stesso bilancio consolidato, così come previsto dal paragrafo 3.2 del principio contabile

Dalle partecipate all'area di consolidamento

Ecco come le realtà partecipate/controllate, direttamente e indirettamente, entreranno nel bilancio consolidato, insieme chiaramente al Comune (Tabella 3).

Nel caso specifico del Comune di Brescia abbiamo:

1. consolidamento integrale: i valori (attivo, passivo, costi, ricavi), dopo le opportune rettifiche, saranno sommati per l'intero importo a quelli del bilancio del Comune;
2. consolidamento proporzionale: i valori (attivo, passivo, costi, ricavi), dopo le opportune rettifiche, saranno sommati, per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, a quelli del bilancio del Comune;
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>Iscrizione nella voce Partecipazioni</i>
Comune di Brescia	Acb Servizi S.r.l.
A2A S.p.A.	Aeroporto Brescia e Montichiari S.p.A.
Brescia Infrastrutture S.r.l.	Autostrade Centro Padane S.p.A.
Brescia Mobilità S.p.A.	Autostrade Lombarde S.p.A.
Centrale del Latte di Brescia S.p.A.	Banca Popolare Etica S.C.p.A.
Centro Sportivo San Filippo S.p.A.	BresciaTourism Soc. Cons. a r.l.
Consorzio Brescia Mercati S.p.A.	C.S.M.T. Gestione Soc. Cons. a r.l.
Fondazione Brescia Musei	C.S.M.T. Soc. Cons. ar.l.
Fondazione Brescia Solidale	Farcom Brescia S.p.A.
Fondazione del Teatro Grande di Brescia	Immobiliare Fiera di Brescia S.p.A.
Fondazione E.U.L.O.	Società Semplice del Teatro Grande di Brescia
Associazione Centro Teatrale Bresciano	Associazione Confraternita dei Santi Faustino e Giovita
	Associazione Italia Langobardorum
	Associazione Museo dello Sport Bresciano
	Consorzio di Valle Sabbia
	Fondazione ai Caduti dell'Adamello
	Fondazione Museo dell'Industria e del Lavoro Battisti
	Associazione Centro per l'integrazione scolastica e la piena realizzazione dei non vedenti
<i>Consolidamento proporzionale</i>	
Agenzia del Trasporto Pubblico Locale	