



# CONSORZIO BOSCHI CARNICI

AZIENDA SPECIALE CONSORZIALE

v. Carnia Libera 1944

**TOLMEZZO (ud)**

Tel. 04332328 - Fax 043344732 E-mail: info@consorzioboschicarnici.it

n. 03/2014

## Verbale di deliberazione del Consiglio di Amministrazione

L'anno duemilaquattordici, addì sette del mese di gennaio alle ore 17,30 nella sala delle adunanze del Consorzio suddetto, si è riunito il Consiglio di Amministrazione nelle seguenti persone:  
Sigg. Machin Arrigo, Ghidina Andrea, Timeus Gianni, Baggio Roberto: componenti;  
Presiede il sig. Machin Arrigo in qualità di Presidente;  
Presente il Direttore Tecnico con voto consultivo Sig. Talotti dott. Giovanni  
Assiste il Segretario Consorziale Sig. Del Negro dott. Martino.

**Oggetto: Situazione operativa della Società Carniambiente s.r.l. e del soggetto controllante Consorzio Boschi Carnici. Presa d'atto valutazioni conclusive.**

### IL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

**Premesso** che questo Consorzio partecipa, in qualità di socio unico, alla Società Carniambiente s.r.l. della quale detiene la totalità delle quote e che in base all'art. 2497 bis comma 4 del Codice Civile la situazione di direzione e coordinamento esercitata deve risultare dalla nota integrativa ed evidenziata nella corrispondenza e negli atti contabili della Società Carniambiente s.r.l.;

**Considerato** che, su sollecitazione del Revisore del Conto di questo Consorzio, è stata richiesta la formulazione di un motivato parere in merito alla situazione operativa della Società Carniambiente s.r.l. in relazione alla posizione di direzione e coordinamento dell'ente controllante, socio unico, sulla attività della Società controllata ed alla correttezza delle procedure e degli strumenti operativi attualmente utilizzati dai soggetti indicati;

**Ravvisata** la necessità di definire l'ambito di estensione della normativa attualmente applicata all'ente consorziale anche nei confronti della Società stessa, onde poter valutare il mantenimento dell'effettivo vantaggio operativo conseguente alla presenza di due soggetti distinti qualora assoggettati alla medesima disciplina pubblicistica in considerazione della qualificazione dell'Ente proprietario quale "Consorzio tra Enti Locali gestore di attività con rilevanza economica ed imprenditoriale" ed al quale si applicano le norme previste per le Aziende speciali (D.P.R. 902/86) per quanto concerne la finanza e la contabilità, necessitando di definire l'ambito di assoggettabilità dello stesso anche alle recenti normative in materie di controlli interni, amministrativi, contabili e giurisdizionali (Corte dei Conti);

**Preso atto** del motivato parere a firma del dott. Rodolfo Romanin il quale si è avvalso per la sua redazione della collaborazione di professionisti legali esperti e qualificati nel settore con il quale analiticamente si considerano le argomentazioni concernenti rispettivamente a) la direzione e coordinamento, b) la contabilità e la redazione dei bilanci, c) l'affidamento lavori alla società partecipata; d) altre considerazioni di attuale rilevanza;

**Ritenuto** di condividere integralmente le argomentazioni addotte e le valutazioni conclusive facendole proprie ad ogni effetto amministrativo ed operativo;

Con voti unanimi espressi in forma palese;

### **DELIBERA**

1. Per quanto in premessa, di prendere atto del motivato parere a firma del dott. Rodolfo Romanin inerente la situazione normativa ed operativa della Società Carniambiente s.r.l. nei suoi rapporti con il Consorzio Boschi Carnici, socio unico della stessa, allegato alla presente deliberazione quale parte integrante e sostanziale.
2. Di formulare, quale atto di indirizzo e coordinamento, la prescrizione agli uffici e servizi interessati al fine di adeguare ed uniformare la struttura amministrativa ed operativa consorziale alle indicazioni e prescrizioni fornite dal citato parere.
3. Di dichiarare il presente atto immediatamente esecutivo ai sensi dell'art. 1, comma 19 della L.R. 21/2003 e s.m.i..

Letto confermato e sottoscritto.

IL PRESIDENTE  
F.to Arrigo Machin

IL SEGRETARIO  
F.to dott. Martino Del Negro

---

### **REFERTO DI PUBBLICAZIONE**

Il sottoscritto incaricato consorziale certifica che copia del presente verbale, a norma dell'art. 1, comma 19, della L.R. 11/12/2003 n. 21 verrà pubblicata all'albo Consorziale per 15 giorni consecutivi dal 10/01/2014 al 25/01/2014.

Tolmezzo, li 10/01/2014

L'INCARICATO  
F.to Franco Menegon

**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudyromanin@yahoo.it

**OGGETTO: RELAZIONE SU CARNIAMBIENTE SRL / CONSORZIO BOSCHI CARNICI**

In considerazione della richiesta avanzata in riferimento ad una disamina della situazione operativa della società Carniambiente Srl, nonché del soggetto controllante "Consorzio Boschi Carnici" si è qui a spiegare in forma sintetica quelle che sono le considerazioni e le valutazioni eseguite.

#### **DIREZIONE E COORDINAMENTO**

In primo luogo si ritiene necessario specificare come la società CARNIAMBIENTE SRL sia una "società a responsabilità limitata" in cui l'intero pacchetto societario risulta essere detenuto dal Consorzio Boschi Carnici. Pertanto essa è una "società unipersonale" ai sensi e per gli effetti di legge.

Si rammenta a tale proposito che l'articolo 2470 quarto comma del Codice Civile impone agli amministratori di depositare presso il Registro delle Imprese l'indicazione della denominazione del socio unico. Questo adempimento risulta essere stato regolarmente eseguito e ciò sin dalla data del 30.04.1991, come risulta dall'esame della visura camerale della società Carniambiente.

A questo punto la situazione di "unipersonalità" della partecipata, ha un importante corollario contenuto nel quarto comma dell'articolo 2362 del Codice Civile che espressamente stabilisce che "i contratti della società con l'unico socio o le operazioni a suo favore sono opponibili ai creditori della società se risultano da delibere del consiglio di amministrazione o da atto scritto avente data certa anteriore al pignoramento". Sicuramente questo è un aspetto che ha scarsa incidenza nell'ambito della operatività delle due entità giuridiche, ma è doveroso segnalare in questa sede la suddetta espressa previsione legislativa.

Ciò che invece ha una notevole importanza e che è opportuno esaminare dettagliatamente, è la normativa prevista dagli articoli 2497 e seguenti del Codice Civile, in tema di "Direzione e coordinamento di società". La rilevanza assunta dal fenomeno delle aggregazioni societarie ha suggerito e di fatto imposto al Legislatore l'introduzione, nel libro V del Codice Civile, di un apposito capo ad esso dedicato, ed in particolare si tratta di una disciplina che ha un impatto trasversale e dunque trova applicazione ad ogni società appartenente ad un gruppo a prescindere dalla forma giuridica dei soggetti partecipanti al gruppo stesso.

Si precisa come la normativa societaria non abbia voluto appositamente dare la definizione di "gruppo", ma abbia dato assoluta preminenza alle situazioni di responsabilità della controllante sia nei confronti delle partecipate che dei soci e dei creditori di quest'ultime. Infatti l'articolo 2497 c.c. afferma testualmente che l'attività di direzione e coordinamento di società si presume esercitato, salvo prova contraria, quando la controllante è obbligata al bilancio consolidato ovvero quando controlla società ai sensi dell'art. 2359 c.c., e di seguito poi afferma che la medesima normativa sui gruppi si applica anche quando l'attività di direzione e coordinamento è esercitata di fatto sulla base di un contratto e di clausole statutarie.

La normativa pertanto lascia una certa per così dire discrezionalità ai soggetti che partecipano al gruppo di valutare se vi sia o non vi sia un'attività di direzione e coordinamento fra le due entità giuridiche. Infatti si parla di "presunzione, salvo prova contraria" dell'esistenza dell'attività di direzione e coordinamento nel caso di controllo ex articolo 2359 c.c.

Prima di entrare nella valutazione di questo aspetto è opportuno riassumere quella che è il contenuto degli articoli del Codice Civile su questo particolare tema, che vengono qui brevemente riassunti.

#### **Responsabilità della capogruppo**

Sorge allorché:

- ci sono violazioni dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale;



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudymromanin@yahoo.it

- ci sono manovre lesive alla redditività e al valore della partecipazione sociale (danno al socio della controllata);

- ovvero manovre lesive dell'integrità del patrimonio sociale (danno al terzo creditore).

Il danno comunque non esiste se risulta compensato da paritetici benefici.

Solidamente responsabili con la capogruppo sono anche coloro che hanno preso parte ai fatto lesivo e nei limiti del vantaggio consentito, che ne ha tratto beneficio (soci, amministratori, creditori, consulenti, amministratori della capogruppo).

Adempimenti pubblicitari (art.2497 bis e ter c.c.)

La controllata soggetta all'attività altrui di direzione e coordinamento deve:

- indicare negli atti e nella corrispondenza il nome della società controllante che la dirige;

- esporre in Nota Integrativa un prospetto riepilogativo dei dati essenziali (quelli con le lettere) dell'ultimo bilancio della capogruppo;

- indicare nella eventuale Relazione sulla Gestione, se tenuti alla sua redazione, i rapporti intercorsi con la capogruppo e con eventuali altre società da essa controllate, soggette sempre alla sua direzione e coordinamento, spiegando l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa e sul suo risultato finale;

- esplicitare, nella Relazione sulla Gestione, sempre che si sia tenuti alla sua redazione, ed altresì motivare le decisioni sociali intraprese con l'influenza della capogruppo, indicando le ragioni e gli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione.

Responsabilità di amministratori della controllata soggetta ad altrui società di direzione e coordinamento

Sono responsabili per:

- mancata indicazione negli atti e nella corrispondenza del fatto che la società è soggetta o ha cessato di essere ad altrui attività di direzione/coordinamento;

- mancata iscrizione nel Rea di tale circostanza.

Responsabilità dei sindaci della controllata soggetta ad altrui attività di direzione e coordinamento

Sono responsabili per:

- la verifica degli adempimenti pubblicitari sopra citati;

- l'adeguatezza dell'informativa fornita in merito alle operazioni di gruppo.

I finanziamenti infragruppo (art.2497 quinquies c.c.)

Ai finanziamenti dalla capogruppo alle controllate si applica la disciplina prevista per i finanziamenti dei soci (postergazione del loro rimborso ai creditori sociali).

Altri obblighi

L'art.2381 c.5 prevede che l'Amm.re Delegato della controllante riferisca periodicamente al Consiglio ed al Collegio sindacale sulle operazioni di maggiore rilievo effettuate dalle controllate;

L'art.2403 bis dà potere ai sindaci di richiedere agli amministratori notizie su determinati affari e su operazioni sociali delle controllate, nonché di scambiare informazioni con gli organi delle controllate,



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA

REVISORE CONTABILE

33100 UDINE - VIA MANZINI 21

TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960

rudyromanin@yahoo.it

L'art.2409 facoltizza i sindaci a presentare denuncia in tribunale allorquando sussista sospetto di irregolarità o di danni alla società controllante o alle controllate.

**Detto ciò è necessario ora valutare se questa "presunta" attività di direzione e coordinamento da parte del Consorzio Boschi Carnici sia in qualche modo effettivamente esistente o se si possa dare la "prova contraria" della sua presenza.**

Al fine di valutare questo aspetto, è utile precisare quanto segue:

- l'organo amministrativo della società Carniambiente Srl è sempre stato "storicamente" identico rispetto all'organo direzionale della propria controllante, ed anzi viene nominato, anche se non statutariamente previsto, con la stessa temporalità di mandato;
- la società Carniambiente da un punto di vista operativo svolge la propria attività prevalentemente nei confronti della propria controllante o nei riguardi dei soci consorziati di quest'ultima, nonché sussistono rapporti del tutto evidenti di coesistenza;
- la Carniambiente ha iscritto in CCIAA e utilizza l'indirizzo pubblicato di posta elettronica certificata che coincide con quello della propria controllante.

Tutti questi aspetti inducono a concludere che la "prova contraria" citata nell'articolo 2497 c.c. per evitare l'applicazione degli articoli di legge sopracitati, possa difficilmente essere qui esplicita, e che pertanto, anche se l'aspetto direzionale del Consorzio inteso come entità giuridica che imponga le scelte strategiche e operative alla propria partecipata sia quanto meno discutibile o non così evidente nella realtà operativa della Carniambiente, **sia auspicabile e consigliabile che si provveda a dare pubblicità della presenza della "Direzione e Coordinamento del Consorzio Boschi Carnici" nell'ambito della operatività della propria partecipata.**

Di fatto tale "pubblicità" non ha alcuna rilevanza di natura pratica nei rapporti con i soggetti esterni, in quanto la "unipersonalità" della Carniambiente di per sé già portava l'indicazione del controllo del Consorzio boschi Carnici, mentre ha una notevole rilevanza nei riflessi di responsabilità nei rapporti fra le due entità giuridiche, in quanto porterebbe ad escludere tutte la serie di responsabilità e di rischi, anche in capo agli amministratori delle società stesse, citati in precedenza.

#### **LA CONTABILITA' E LA REDAZIONE DEI BILANCI**

La problematica connessa alla contabilità e alla redazione dei bilanci della società Carniambiente Srl e delle sua controllante, non può che partire dalla disamina sulla qualifica giuridica di quest'ultima. La qualificazione giuridica del Consorzio Boschi Carnici è un tema assai importante ed essa deve essere valutata considerando tutti gli aspetti connessi allo "storia" dell'ente stesso.

In primis va evidenziato come il "CONSORZIO BOSCHI CARNICI" sia stato costituito sin dal 10 aprile 1877, e che nell'attuale forma esso sia stato istituito ai sensi dell'articolo 139 del Regio Decreto 30.12.1923 n°3267 e dell'articolo 9 della Legge 25.07.1952 n° 991, **avendo come scopo la gestione tecnica ed economica dei boschi e dei pascoli acquistati dal Demanio dello Stato.**

Più precisamente l'oggetto sociale del Consorzio Boschi Carnici, così come risulta dalla visura camerale, risulta essere il seguente:

*"Il consorzio ha per scopo la gestione tecnica ed economica dei boschi e dei pascoli acquistati dal Demanio dello Stato, giusta contratto approvato con il n.10 dell'art.1 della Legge 2 luglio 1875 n.2566, come da*



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA

REVISORE CONTABILE

33100 UDINE - VIA MANZINI 21

TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960

rudyromanin@yahoo.it

*strumento ricevuto il 31 agosto 1874 dalla prefettura di Udine, beni pubblici appartenenti pro-indiviso ai comuni consorziati.*

*Il consorzio cura l'acquisto di terreni ad incremento della proprietà originaria di cui al comma 2, nel rispetto delle forme e dei procedimenti della legislazione regionale. Svolge altresì compiti di aggiornamento e di assistenza tecnico-forestale ed agraria nell'ambito del proprio circondario, avvalendosi del personale tecnico dipendente".*

L'articolo 2 dello Statuto poi oltre a stabilire i fini e la disciplina delle funzioni dell'ente, afferma in modo chiaro e preciso che lo Statuto che viene ad essere adottato viene "adeguato alla nuova disciplina di principio dell'articolo 31 del decreto Legislativo 18.08.2000 n° 267".

A questo punto appare opportuno eseguire una dettagliata cronistoria delle modifiche statutarie intervenute via via negli anni da parte del Consorzio Boschi Carnici.

Il "Consorzio Boschi Carnici" dopo la seconda guerra mondiale è stata oggetto di ricostituzione di ufficio con decreto del Ministero per l'agricoltura e per le foreste di data 12 maggio 1959 n° 18340 e poi con provvedimento prefettizio (n° 13466/III del 16.05.1960 del prefetto di Udine) è stato approvato un nuovo Statuto consortile che è rimasto adottato dal Consorzio sino agli anni novanta.

Poi a metà anni novanta, come da Statuto pubblicato nel Bollettino ufficiale della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia supplemento straordinario n°22 del 16.06.1995, il Consorzio ebbe a trasformarsi in una entità giuridica ispirata alle forme previste dalla legge 08.06.1990 n°142 e venne così ad adottare un nuovo Statuto Consorziale.

Successivamente, al fine di adeguare alcune parti dello Statuto alle nuove normative legislative, esso venne ad essere modificato ed integrato in alcune sue parti, e ciò con delibere dell'Assemblea Consorziale del 18.01.2002 ed altresì del 30.03.2005.

In particolare queste modifiche sono intervenute al fine di aggiornare e adeguare lo statuto "alla nuova disciplina di principio dell'articolo 31 del D. Lgs 267/2000 con il quale è stato approvato il T.V. delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali".

Nel Registro delle Imprese il consorzio Boschi Carnici è identificato come "AZIENDA SPECIALE CONSORZIALE" e come tale in base all'articolo 114 del D.Lgs 267/2000 è ente strumentale dell'ente locale ed è dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto.

Secondo la giurisprudenza, le aziende speciali degli enti locali hanno natura di enti pubblici economici e sono quindi tenute agli adempimenti pubblici previsti per questi ultimi.

A conferma di quanto qui riportato si cita l'ordinanza del 10 ottobre 2002 n°33691 della Sezione Uniti della corte di Cassazione che testualmente afferma che "ai consorzi volontari fra enti locali è esteso il riconoscimento della personalità giuridica, dell'autonomia patrimoniale e statutaria nonché della natura di enti strumentali degli enti locali, avendo tali consorzi, pertanto, natura di enti pubblici".

Su tale tema il Consiglio di Stato poi con una recente sentenza (la n°641 del 07.02.2012) ha statuito che la natura giuridica propria dell'azienda speciale non la può far configurare alla stregua di una pubblica amministrazione. In particolare il consiglio di Stato sottolinea come l'azienda speciale debba farsi rientrare nel numero degli "enti pubblici economici" (così come già affermato dalla Corte di cassazione n°15661/06, 14101/06, 18015/02 e 10968/01) e quindi non potrà considerarsi una pubblica amministrazione. Da ciò ne consegue che le norme generali in materia di rapporti di lavoro nelle pubbliche amministrazioni non siano

**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudyrromanin@yahoo.it

applicabili alle aziende speciali, dovendo considerarsi l'azienda speciale un ente che è dotato di proprio autonomia imprenditoriale, giuridica, di bilancio ed organizzativa.

A maggior prova della gestione autonoma e organizzativa del Consorzio boschi Carnici vi è la considerazione che il Consorzio è dotato di un proprio patrimonio immobiliare che non è stato in alcun modo conferito dagli enti locali consorziati, ma deriva altresì da autonome proprie acquisizioni.

Tutto ciò dimostra per l'appunto una capacità patrimoniale derivante da proprie e distinte iniziative imprenditoriali, e pertanto la sua autonomia rispetto agli enti locali consorziati ed al loro patrimonio.

Una ulteriore considerazione che risulta essere opportuna è quella che impone (vedasi regolamento di Unioncamere per la disciplina del registro delle Imprese) alle aziende speciali e alle istituzioni degli enti locali che hanno l'obbligo di iscriversi al Registro delle Imprese (come il Consorzio Boschi Carnici) di procedere al deposito del bilancio di esercizio entro il 31 maggio di ciascun anno. Da tale adempimento vengono escluse, in base alla recente norma contenuta nell'articolo 25 comma 2 del sopracitato D.L. 1/2012 convertito nella legge 24 marzo 2012 n°27, le aziende speciali e le istituzioni che gestiscono servizi socio assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.

A questo punto dopo le suddette considerazioni, bisogna altresì rilevare come alcune parti dello Statuto Consorziale, che si rammenta deriva da una convenzione fra gli enti locali consorziati e che è altresì stato sottoposto al controllo e dalla supervisione della Regione Friuli Venezia Giulia, presenta questi aspetti che debbono essere qui opportunamente evidenziati:

- l'articolo 2 comma 2 prevede espressamente che "l'ordinamento e il funzionamento dell'azienda speciale consortile sono disciplinati dal presente statuto e dai regolamenti del Consorzio per la parte in cui ad essi si rinvia";
- gli articoli 30 e 31 dettano una chiara, analitica e precisa disciplina dei documenti di bilancio che debbono essere predisposti ed altresì sottoposti all'attuazione dell'assemblea consorziale entro il 30 maggio di ciascun anno.

A tale proposito è doveroso evidenziare come il complesso particolare delle norme e disposizioni contenute nei due suddetti articoli di fatto hanno anticipato quelle che risulta essere l'evoluzione della contabilità degli enti locali prevista dal legislatore. Infatti il nostro legislatore intende obbligare gli enti locali ad affiancare alla cosiddetta contabilità finanziaria, un sistema di contabilità economica-patrimoniale che possa garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

- l'articolo 32 dello Statuto prevede una espressa disciplina sulla destinazione dell'utile di esercizio, che di fatto impone un utilizzo esclusivamente "istituzionale" dello stesso;
- l'articolo 36 dello Statuto prevede che "il regolamento di contabilità del consorzio disciplina, in attuazione dei principi delineati nello statuto, le procedure contabili, nonché le scritture contabili prescritte delle norme vigenti"

Infine prima di addivenire alle dovute conclusioni, non si può prescindere dalla valutazione di ordine fiscale in riferimento all'attività esercitata dal Consorzio Boschi Carnici.

Gli enti pubblici e privati ai fini dell'applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi vengono differenziati in funzione che abbiano o meno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali.



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudyromanin@yahoo.it

Se detta circostanza si realizza gli enti vengono classificati fra quelli commerciali e la loro attività è soggetta ad Iva e tassata quale attività che origina redditi di impresa.

Se detta circostanza non si realizza gli enti vengono classificati fra quelli non commerciali, ed in tal senso è necessario considerare effettuate nell'esercizio di impresa, soggiacendo così alla normativa Iva, soltanto le cessioni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Ai fini delle Imposte Dirette l'imposizione avviene con riferimento alle seguenti categorie di reddito: fondiari, di capitale, di impresa, diversi.

Riepilogando il tutto, ne deriva che:

- ai fini Iva, sia per gli enti commerciali sia per gli enti non commerciali devono essere osservati gli ordinari meccanismi di gestione del tributo, e tenuta ovviamente la relativa contabilità;
- ai fini delle imposte sul reddito si ha che il reddito degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provenga anche da mera attività agricola, deve essere considerato reddito di impresa e determinato secondo le relative disposizioni, con l'obbligo altresì della tenuta della contabilità ordinaria. Il reddito invece degli enti non commerciali è determinato sulla base dei singoli redditi, cioè agrari, di fabbricati, di impresa, di capitale e diversi. Qualora venisse svolta un'attività che determina l'insorgenza di redditi di impresa gli enti non commerciali dovranno tenere la contabilità ordinaria o se ne ricorrono i presupposti la contabilità semplificata.

Il tutto pertanto verte sulla valutazione concernente il fatto che l'attività svolta dal consorzio sia una attività commerciale o non la sia.

L'esame dell'oggetto sociale consorziale sicuramente non aiuta, dato che non è chiara la qualificazione dell'attività che il Consorzio effettivamente svolge, ma l'esame dettagliato dei lavori e delle prestazioni svolte induce a ritenere in modo inequivocabile che l'attività sia sicuramente di carattere commerciale, e non per così dire meramente istituzionale e/o agricola.

Da ciò ne deriva che il consorzio Boschi Carnici debba adottare una contabilità dettata dagli articoli 14 e seguenti del DPR 600/73 ed in particolare debba tenere una contabilità ordinaria con tenuta di libro giornale, libro inventari, assoggettando a tassazione il reddito eventualmente prodotto sulla base delle risultanze di un rendiconto che contrapponga il raffronto fra costi a ricavi sulla base dei criteri di deducibilità previsti dal Testo Unico delle Imposte Dirette, con la conseguenza che risulta essere preclusa in questo caso l'applicazione di tutti quegli istituti tipici della contabilità pubblica finanziaria, quali per esempio esercizio provvisorio, prelevamenti dal fondo di riserva, variazione di bilancio etc., etc..

Una eventuale non adozione di tale tipologia di contabilità e di omesso assoggettamento a tassazione del reddito prodotto, potrebbe avere ripercussioni in capo agli amministratori e pertanto la scelta contabile adottata, e ormai stabilmente applicata, appare la più consona e la più prudentiale.

Vi è altresì da precisare ulteriormente che essa fra l'altro oltre a disciplinarsi a tali dettami normativi, si attesta anche ad essere conforme a quanto previsto dallo Statuto consorziale che espressamente stabilisce una propria disciplina regolamentale in termini di redazione di bilanci e di tenuta contabile.

Per quanto riguarda la società CARNIAMBIENTE SRL essa è una società di capitali e come tale deve OBBLIGATORIAMENTE per normativa di legge adottare una contabilità ordinaria e procedere alla redazione



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudymromanin@yahoo.it

di proprio autonomo documento di bilancio, da depositare regolarmente al Registro delle Imprese. Anche questo adempimento appare costantemente eseguito e svolto regolarmente.

Vi è infine da evidenziare che in riferimento alla posizione del revisore del Consorzio Boschi Carnici nei riguardi della partecipata Carniambiente, bisogna precisare che i compiti e le funzioni assegnati al revisore dell'ente locale sono quelli previsti dall'articolo 239 del D.Lgs 267/2000, Testo Unico enti locali (TUEL).

Si precisa come il Legislatore non abbia previsto una norma che obblighi in modo preciso e diretto l'organo di revisione dell'ente locale a controllare le società partecipate dallo stesso ente, demandando allo statuto dell'ente locale un possibile ampliamento delle funzioni affidate al revisore.

All'interno dello statuto consorziale del Consorzio Boschi Carnici non vi è alcuna indicazione che imponga tale adempimento in capo al revisore nominato dall'ente, anche se risulta evidente che una qualsivoglia funzione di verifica nell'ambito dell'attività della partecipata debba essere svolta dal revisore, e ciò per una tutela del soggetto per il quale viene svolta l'attività di revisione.

Tale funzione di verifica però appare limitata a considerare il rispetto dei principi di legalità e di recepimento dei dati del bilancio della partecipante, senza entrare nel merito di una valutazione vera e propria dell'attività della partecipata, che rimane pur sempre un soggetto societario a sé stante rispetto all'ente controllante.

#### **AFFIDAMENTO LAVORI ALLA PARTECIPATA CARNIAMBIENTE**

Lo Statuto Consorziale prevede espressamente come il Consorzio "promuove la costituzione di società di capitali per realizzare i propri fini istituzionali di sviluppo dell'economia montana del circondario".

Alla luce di ciò deve essere altresì inquadrata la problematica connessa all'affidamento diretto di opere e lavori da parte dell'ente pubblico Consorzio Boschi Carnici alla propria partecipata, derogando al principio generale che dovrebbe imporre l'affidamento attraverso una vera e propria gara.

Il cosiddetto affidamento diretto c.d. "in house providing", che è un sistema derogatorio al metodo ordinario previsto a tutela della concorrenza e del mercato ed a presidio della garanzia di massima trasparenza in materia di affidamento e stipulazione di contratti pubblici, è però nel caso di specie correttamente applicato. Infatti le condizioni necessarie affinché si possa derogare alla gara pubblica, secondo il tradizionale insegnamento della sentenza del 18 nov. 1999 della Corte di Giustizia CEE sono:

- a) l'esercizio da parte dell'ente committente, sul soggetto affidatario, di un "controllo analogo" a quello che esercita sui propri servizi;
- b) la necessità che il soggetto affidatario realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente committente (o gli enti se son più di uno) che la controlla.

Con tale pronuncia della Corte di giustizia, non solo ha delineato i limiti del ricorso all'affidamento in questione, ma ha implicitamente fornito la soluzione normativa, ed infatti con riferimento all'affidamento e alla gestione dei servizi pubblici locali aventi rilevanza economica, art.113 ("Gestione delle reti ed erogazione dei servizi pubblici locali si rilevanza economica") del D. Lgs n.267/200 (Testo Unico degli Enti Locali) prevede al comma 5 che la titolarità del servizio sia attribuita – oltre che società di capitali scelte attraverso gare di evidenza pubblica ed attraverso società miste di cui socio privato sia scelto con gara – anche a "società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla 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 o gli enti pubblici che la controllano".



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudyrromanin@yahoo.it

Il secondo criterio non ha destato particolari problemi interpretativi, dato che la ratio si coglie agevolmente se si considera come le regole della concorrenza risulterebbero violate nel caso di affidamento diretto di un pubblico servizio ad un'impresa che opera a tutti gli effetti sul mercato, posto in tale impresa verrebbe favorita rispetto alle altre imprese che vi operano senza godere di affidamenti diretti, alterando la par condicio tra imprese concorrenti.

Non è, invece, così quando si tratta di organismi che non stanno sul mercato o che vi stanno in posizioni del tutto trascurabile, quali, appunto, sono quelli che operano esclusivamente o quasi esclusivamente a favore degli enti pubblici che li controllano.

Tali premesse suggeriscono che il requisito della prevalenza dell'attività deve essere valutato sotto il profilo quantitativo piuttosto che qualitativo e quindi deve essere parametrato dal fatturato realizzato.

La prevalenza nell'attività deve essere significativa, in quanto non è una minima prevalenza che può indurre a far ritenere che la società opera quasi esclusivamente con l'ente (o gli enti) che la controlla. La legge, inoltre, non indica la misura della prevalenza dell'attività per cui spetta all'interprete individuarla tenendo presente la ratio della norma e facendo riferimento, ove possibile, a disposizione che regolano casi analoghi.

Notevoli difficoltà interpretative si legano, al contrario, alla espressione "controllo analogo".

A tale proposito la Corte di giustizia aveva avvertito già in alcune sue sentenze, che deve trattarsi di "un rapporto che determina da parte dell'amministrazione controllante un assoluto potere di direzione coordinamento e supervisione ..... che riguarda l'insieme dei più importanti atti di gestione"

In particolare è stato affermato che affinché vi sia controllo analogo, si deve verificare in concreto se si realizzi "una sorta di amministrazione indiretta nella gestione del servizio, che resta saldamente nelle mani dell'ente concernente, attraverso un controllo assoluto sull'attività della società affidataria la quale è istituzionalmente destinata in modo assorbente a operazioni in favore di questo (....). La struttura organizzativa deve, quindi, essere tale da consentire all'ente pubblico di esercitare la più totale ingerenza e controllo sulla gestione, nonché sull'andamento economico-finanziario, analogamente a quanto avrebbe potuto fare con un servizio gestito direttamente".

Nel caso del rapporto fra Carniambiente e Consorzio Boschi Carnici, così come già indicato in precedenza questo "controllo analogo" risulta essere sicuramente esistente e, pertanto essendoci tutte le condizioni per l'affidamento in house delle opere e dei servizi da svolgere da parte della Carniambiente nei confronti dell'ente controllante, tutto l'attuale sistema operativo intercorrente fra le due entità giuridiche risulta essere pienamente legittimo. Infatti è indiscutibile come nel caso di specie vi siano fra le due entità giuridiche quei vincoli di carattere funzionale, organizzativi ed economici tali per cui può affermarsi che manchi la necessaria terzietà dei contraenti.

#### **ALTRE CONSIDERAZIONI**

Infine l'evoluzione legislativa intervenuta in tema di enti pubblici impone altresì di porre l'attenzione su questi ulteriori aspetti:

a) l'articolo 25, comma 2 del D.L. 24.01.2012 n°1 ha aggiunto all'articolo 114 del Decreto Legislativo n°267/2000 il comma 5 bis che assoggetta anche le aziende speciali e le istituzioni - a far data dal 2013 - ai vincoli del patto di stabilità interna, secondo modalità da definire con decreto interministeriale da emanarsi entro il 30 ottobre 2012.



**DOTT. RODOLFO ROMANIN**

DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
33100 UDINE - VIA MANZINI 21  
TEL. 0432 204595 - FAX 0432 288960  
rudyromanin@yahoo.it

Si riporta qui integralmente tale norma: *“A decorrere dall’anno 2013, le aziende speciali e le istituzioni sono assoggettate al patto di stabilità interne secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concreto con i Ministri dell’interno e per gli affari regionali, il turismo e lo sport, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. A tal fine, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 30 giugno, l’elenco delle predette aziende speciali e istituzioni ed i relativi dati di bilancio. Alle aziende speciali ed alle istituzioni si applicano le disposizioni del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n.163, nonché le disposizioni che stabiliscono, a carico degli enti locali: divieto o limitazione alle assunzioni di personale; contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori; obblighi e limiti alla partecipazione societaria degli enti locali. Gli enti locali vigilano sull’osservanza del presente comma da parte dei soggetti indicati ai periodi precedenti. Sono escluse dall’applicazione delle disposizioni del presente comma aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.”*

In questa sede si evidenzia come non sia per niente chiaro se un’azienda speciale come è il Consorzio Boschi Carnici debba sin d’ora uniformarsi alle disposizioni volte a ridurre e a contenere la spesa pubblica ed applicare la spending review, e soprattutto con che modalità operative dovrà essere applicata tale forma di contenimento della spesa pubblica.

Infatti appare del tutto illogico rifarsi alle modalità operative degli enti locali quali Comuni, Province etc , e si ritiene pertanto che in questo momento l’atteggiamento più corretto sia attendere istruzioni operative, che dovrebbero essere emanate dai competenti enti ed in particolare dalla Regione.

Si noti che, sebbene il disposto normativo non preveda di fatto alcun regime transitorio e sia pertanto immediatamente efficace, non vi siano per l’appunto i criteri cui attenersi per l’applicazione di tali norme.

b) Le modifiche normative introdotte per la “spending review” estendono l’obbligo di ricorrere al MePa a tutte le Amministrazioni pubbliche.

Infatti la L. n.94/2012 di conversazione del D.L. n. 52/2012 recante “Disposizioni urgenti per la razionalizzazione della spesa pubblica “stabilisce che le Amministrazioni pubbliche (sia centrali che periferiche) devono ricorrere al mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA), o ad altri Mercati Elettronici istituiti, per tutti gli acquisti di beni e servizi, anche di importo inferiore a Euro 200.000,00. D’ora in avanti perciò qualsiasi ente pubblico dovrà attenersi a tale dettame, che impone alle pubbliche amministrazioni che hanno la necessità di procedere ad acquisti, anche sotto soglia comunitaria di beni e servizi, di verificare la presenza sul MEPA e, se presenti, dovranno obbligatoriamente ricorrere all’applicazione su tale piattaforma.

La struttura autonoma operativa della società a responsabilità limitata “Carniambiente” non appare, in assenza di espresse disposizioni, vincolata per il momento a tale dettame, mentre sicuramente questa normativa, inserendosi nel più ampio programma di razionalizzazione della spesa pubblica, è da ritenersi direttamente applicabile all’attività del Consorzio Boschi Carnici.

Udine, 12.08.2013

dott. Rodolfo Romanin

