

Mirella Guicciardi

**GLI ASPETTI FISCALI NEGLI APPALTI  
PUBBLICI E PRIVATI: CASI PRATICI  
GIURISPRUDENZIALI**

*GIORNATE DELLA LEGALITÀ 10 MAGGIO 2025*

Stem Mucchi editore  
Modena - 2025

**MIRELLA GUICCIARDI**

***GLI ASPETTI FISCALI NEGLI APPALTI  
PUBBLICI E PRIVATI:  
CASI PRATICI GIURISPRUDENZIALI***

*GIORNATE DELLA LEGALITÀ 10 MAGGIO 2025*

Stem Mucchi editore  
2025

Prof. Avv. Mirella Guicciardi: Docente presso UNIMORE, Presidente dell'Associazione Magistrati Tributarî sezione Regionale dell'Emilia-Romagna e sezione provinciale di Modena, Vice Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena.

ISBN 9791281716537

© STEM Mucchi editore S.r.l. - 2025  
Via Jugoslavia, 14 - 41122 Modena  
e-mail: [info@mucchieditore.it](mailto:info@mucchieditore.it)

I edizione pubblicata in Modena nel maggio del 2025

Gli aspetti fiscali negli appalti, sia privati che pubblici, riguardano principalmente la gestione delle ritenute fiscali, l'imposta di registro e l'IVA, con differenze legate al tipo di appalto e alla tipologia di committente.

La Corte di Cassazione ha affrontato il tema *dell'aggravante del "metodo mafioso" in diversi contesti, tra cui i reati tributari*. In particolare, si è chiarito che l'aggravante è configurabile anche quando la condotta, anche se non direttamente collegata a un'associazione mafiosa, è comunque finalizzata a favorire l'attività di tale associazione. Questo significa che la frode fiscale, ad esempio, può essere aggravata dal metodo mafioso se commessa per agevolare l'attività di un'organizzazione di tipo mafioso

Le infiltrazioni mafiose negli appalti pubblici sono un fenomeno serio che compromette la legalità e la trasparenza delle procedure di affidamento. La normativa, in particolare il decreto legislativo 66/2014, mira a contrastare queste infiltrazioni, prevedendo ad esempio l'obbligo di ottenere una dichiarazione antimafia per i contratti più rilevanti e sanzioni per le imprese che non rispettano le disposizioni.

A tal proposito, appare rilevante precisare che le violazioni fiscali non definitive rilevano come cause di esclusione dalle gare pubbliche solo se di ammontare almeno pari al 10% del valore dell'appalto (e comunque mai sotto i 35.000 euro) e solo se, decorsi i termini per il pagamento, l'atto d'accertamento sia stato impugnato.

Questo il principio stabilito nel DM del 28 settembre 2022, pubblicato nella GU n.239 del 12 ottobre 2022, che detta le modalità operative delle cause di esclusione facoltative dalle gare d'appalto pubbliche, in presenza di irregolarità fiscali non definitivamente accertate, in attuazione dell'art.80, co.4, del D.Lgs. 50/2016.

Si tratta, in particolare, della facoltà riconosciuta alla Stazione appaltante di escludere dalle gare pubbliche un operatore economico nel caso in cui essa sia a conoscenza, e possa dimostrare, *che lo stesso non abbia ottemperato agli obblighi di pagamento di imposte e tasse non definitivamente accertati, qualora tale inadempimento costituisca una "grave violazione"*.

La disposizione, come noto, deriva da una procedura di infrazione europea contro lo Stato italiano, che ha avuto effetti critici per le imprese, esposte ad una penalizzazione particolarmente gravosa come quella dell'esclusione da una procedura d'appalto, a fronte di una *violazione considerata, ancora, "provvisoria"*. Criticità più evidenti risiedevano, non solo nella determinazione della soglia di gravità della violazione, ma anche nella completa assenza di criteri univoci ed omogenei che guidassero l'azione delle Stazioni appaltanti in tal ambito. Inoltre, nel corso dell'*iter* parlamentare di approvazione delle Legge europea 2019-2020 (legge 238/2021), è stata rinviata ad un Decreto MEF-MIMS la definizione delle modalità attuative della nuova causa di esclusione, nonché della soglia minima d'operatività della stessa (art.80, co.4, quinto periodo, del D.Lgs. 50/2016).

In attuazione di tale disposizione è stato quindi emanato il **DM del 28 settembre 2022**, con il quale vengono fissati i seguenti principi:

per "*violazione*" s'intende l'inottemperanza dell'obbligo di pagamento di imposte e tasse derivanti da:

- notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici,
- notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di liquidazione degli uffici,
- notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto dei cd "*avvisi bonari*" (ossia delle comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e dell'art.54-bis del DPR 633/1972).

Si evidenzia, quindi che l'"*avviso bonario*" non è di per sé sufficiente a far considerare fiscalmente irregolare l'operatore economico ma, a tal fine, occorre anche la successiva notifica della relativa cartella di pagamento;

- la violazione si considera "*grave*" quando è relativa al mancato pagamento di imposte o tasse per un importo che, senza considerare sanzioni e interessi, è pari o superiore al 10% del valore dell'appalto e, comunque, mai inferiore a 35.000 euro.

Inoltre, in caso di:

- appalti suddivisi in lotti, la soglia di gravità è rapportata al valore del lotto o dei lotti per i quali l'operatore economico concorre (sempre nel limite minimo di 35.000 euro),
- subappalto o di partecipazione in RTI o in Consorzi, la soglia di gravità riferita al subappaltatore o al partecipante al Raggruppamento o al Consorzio è rapportata al valore della prestazione assunta dal singolo operatore economico (sempre nel limite minimo di 35.000 euro);

- la violazione si considera “**non definitivamente accertata**”, e quindi valutabile dalla Stazione appaltante come causa di esclusione dalla gara, quando siano decorsi inutilmente i termini per adempiere all’obbligo di pagamento e l’atto impositivo, o la cartella di pagamento, siano stati tempestivamente impugnati.

In ogni caso, non rilevano, ai fini dell’esclusione, le violazioni per le quali è intervenuta una pronuncia giurisdizionale favorevole all’operatore economico, anche se non passata in giudicato (sino all’eventuale riforma della stessa o sino a che la violazione risulti definitivamente accertata, ovvero se sono stati adottati provvedimenti di sospensione giurisdizionale o amministrativa);

- le **imposte o tasse il cui mancato pagamento configura l’irregolarità fiscale** sono quelle indicate nella Deliberazione ANAC n.157 del 17 febbraio 2016, che elenca una serie di tributi (individuati da specifici codici), riferiti a imposte e tasse gestite dall’Agenzia delle Entrate ed oggetto di riscossione nazionale. Pertanto, almeno sino a quando non diventerà operativa la Banca dati nazionale dei contratti pubblici, rilevano le violazioni relative a tributi erariali.

A tal fine, su richiesta della Stazione appaltante, l’Agenzia delle Entrate rilascia, relativamente ai tributi dalla stessa gestiti, la **cd certificazione dei “carichi pendenti”** (di cui al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2001).

**Interessante citare l’articolo “L’appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi”** di Simone Francesco Cociani – 7 marzo 2024 pubblicato sulla Rivista telematica di diritto tributario che si riportano alcuni passaggi utile per tale relazione. “Il frequente ricorso all’appalto di servizi, quale modalità di organizzazione del lavoro, ha favorito l’emergere di alcune criticità. L’impiego di tale contratto, infatti, talvolta dà luogo a censure, tanto nella dimensione giuslavoristica, quanto nella dimensione tributaria, con ciò che ne consegue in termini di sanzioni, sia amministrative che penali. Più in particolare, quanto alle conseguenze dell’improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, è possibile osservare che la relativa condotta può dar luogo, sotto il profilo del diritto del lavoro, all’inquadramento del rapporto contrattuale alle dipendenze del datore di lavoro c.d. “sostanziale” (Cass., sez. lav., 22 novembre 2023, n. 32412, in *Mass. Giust. civ.*, 2024), mentre, sotto il profilo tributario, non di rado si assiste alla contestazione di illeciti fiscali – per lo più in termini di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti – in ragione della ritenuta inconsistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato (Cass., sez. III, 5 ottobre 2021, n. 40560,

in *Giur. comm.*, 2022, 4, 836 *operazioni “soggettivamente” inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile*). Ciò premesso, si ritiene opportuno dar conto dei principali risvolti tributari sostanziali derivanti dal ritenuto improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, ancorché le relative prestazioni risultino effettivamente svolte e le relative imposte regolarmente versate. È necessario osservare che la giurisprudenza penale-tributaria ricostruisce l'accennata fattispecie, tendenzialmente, alla stregua di operazioni soggettivamente inesistenti (Cass., sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, 20; Cass., sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022) ovvero, più di recente, in termini di operazioni – sotto il profilo giuridico – oggettivamente inesistenti (Cass., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, 1714), in ogni caso, in entrambe le ipotesi configurando il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Nella prospettiva tributaria, tali differenti ricostruzioni danno luogo a conseguenze diverse fra loro.

Difatti, come noto, la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, presupponendo l'effettiva realizzazione del negozio, dà luogo, in capo al committente, alla (sola) indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai corrispettivi (effettivamente pagati), sebbene in relazione ad operazioni (ritenute) poste in essere da altro soggetto, diverso da quello che ha emesso la fattura (Cass., sez. V, 30 ottobre 2013, n. 2446; Cass., sez. V, 18 giugno 2014, n. 13800, in *Mass. Giust. civ.*, 2014; Cass., sez. V, 5 aprile 2022, n. 11020, in *Mass. Giust. civ.*, 2022; Cass., sez. III, 1° giugno 2016, n. 53907, in *Cass. pen.*, 2017, 2419).

Diversamente, la contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, ancorché limitatamente alla sola dimensione giuridica, nella misura in cui nega l'effettiva realizzazione dell'operazione, dà luogo, in capo all'appaltante, non solo all'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativamente ai corrispettivi ma, anche, all'ineducibilità, ai fini delle imposte sui redditi (e dell'IRAP), dei relativi componenti reddituali, stante il ritenuto difetto del requisito della certezza quanto all'esistenza della spesa (Cass., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, 1714).

Più in particolare, secondo quest'ultima ricostruzione, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, in quanto “mascherato” da contratto di appalto di servizi, non potrebbe che essere ritenuto giuridicamente inesistente, potendo il lavoratore impiegato sulla base del contratto vietato agire in giudizio per vedersi riconosciuto il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo (il committente), con la conseguenza che – sotto il profilo

tributario – verrebbero così a mancare i requisiti di “certezza”, “determinatezza”, ovvero “determinabilità” dei costi e da ciò, in definitiva, deriverebbe l’irrelevanza degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi (e dell’IRAP).

In altri termini, la descritta (ri)qualificazione del rapporto negoziale, in sede penalettributaria attuata facendo leva sui criteri di valutazione del contratto di appalto propri della disciplina giuslavoristica, consentirebbe di ritenere oggettivamente inesistente – ancorché solamente dal punto di vista giuridico – la prestazione documentata a cui le parti abbiano in precedenza dato effettivo seguito. Circa le conseguenze di tale (ri)qualificazione, è appena il caso di osservare che, fermi restando gli effetti sopra richiamati in relazione alle dimensioni giuslavoristica e amministrativo-tributaria, in sede penale, ben possono verificarsi effetti patrimoniali ulteriori, derivanti dall’applicazione delle norme che prevedono la responsabilità amministrativa *ex* D.Lgs. n. 231/2001, con tutto quanto discende in termini di proporzionalità della complessiva risposta dell’ordinamento. E, difatti, il complessivo carico sanzionatorio, a determinate condizioni rilevante anche in termini di violazione del principio del *ne bis in idem*, pare senz’altro sproporzionato, talché in passato aveva indotto la Procura della Repubblica di Milano a disporre l’archiviazione della posizione dell’ente (cfr. Procura della Repubblica di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022). Peraltro, è da escludere che le parti del contratto di appalto di servizi – specialmente in una prospettiva tributaria – volessero porre in essere un contratto civilisticamente inesistente (o anche solo inefficace) che, quindi, come tale, avrebbe determinato l’indeducibilità dei relativi corrispettivi che, al contrario, tralasciando il caso in cui il contratto non abbia avuto effettiva esecuzione, si assume essere stati effettivamente corrisposti.

Sicché, la (ri)qualificazione del contratto di appalto di servizi in contratto di somministrazione di manodopera, pregiudiziale per incardinare il rapporto di lavoro alle dipendenze dell’effettivo utilizzatore della manodopera (ovvero l’appaltante che ha già sostenuto i corrispettivi delle prestazioni dedotte in tale contratto), non sembra impedire di giungere all’esatta determinazione degli oneri relativi alle prestazioni di lavoro svolte, con la conseguenza che tali oneri, sotto il profilo tributario, non possono che risultare inerenti (Cass., sez. V, 20 gennaio 2020, n. 1290 e Cass., sez. V, 11 gennaio 2018, n. 450, in *Giur. comm.*, 2019, 333), nonché caratterizzati da quegli ulteriori requisiti di certezza e precisione necessari al riconoscimento della deducibilità in sede tributaria. D’altro canto, poiché l’art. 109, comma 4, D.P.R. n. 917/1986, ammette espressamente la deducibilità del c.d. “costi neri” (purché risultanti da elementi certi e precisi, nonché correlati a ricavi imponibili), allora risulterebbe irragionevole che i costi (inerenti, certi, determinati e affe-

renti a ricavi imponibili) fossero considerati indeducibili solo perché derivanti da operazioni ritenute giuridicamente inesistenti (nella prospettiva del diritto del lavoro)”. Sulla scorta di tale riflessione, merita citare la recente giurisprudenza.

### **Sentenza del 12/09/2024 n. 34407 – Corte di Cassazione – Sezione Tributaria/Collegio 3**

***Massima: È dichiarazione fraudolenta l'utilizzo, nella dichiarazione ai fini delle imposte dirette, di fatture formalmente riferite ad un contratto di appalto di servizi che costituisca solo lo schermo per occultare una somministrazione irregolare di manodopera.***

Nella fattispecie, l'amministratore di fatto di una società, era stato ritenuto responsabile del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture relative ad operazioni inesistenti, per avere stipulato contratti di appalto di servizi e poi subappaltati a società cooperative al fine da far emettere, da queste ultime, fatture nei propri confronti relative, in realtà, al proprio costo del lavoro, quindi a prestazioni non detraibili ai fini IVA, in modo da riportarle in contabilità ed operare illegittime detrazioni. Nel caso di somministrazione irregolare di manodopera schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA. Per il fatto che le società emittenti le fatture verso la società gestita dall'amministratore provvedevano ad una mera somministrazione di lavoro in maniera simulata, dietro lo schermo di un contratto di appalto di servizi, trovano applicazione i principi secondo cui integra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ai fini IVA, l'utilizzo di elementi passivi fittizi costituiti da fatture emesse da una società che, attraverso contratti simulati di appalto di servizi, abbia in realtà effettuato attività di intermediazione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto che ha effettuato la prestazione, ovvero i singoli lavoratori, e quello indicato in fattura.

(Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.)

## CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI NAPOLI, SENTENZA N. 16186 DEL 18 NOVEMBRE 2024

In caso di somministrazione illecita, mascherata da appalto, l'IVA sulle fatture è indetraibile, trattandosi di operazioni inesistenti.

Il giudice tributario nella fattispecie concreta ha stabilito, accogliendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria, che dalla somma di tali elementi è da ritenersi provato che in definitiva quello che veniva richiesto all'appaltatore ricorrente erano soltanto prestazioni di lavoro dipendente e non un risultato garantito da un'autonoma organizzazione di impresa.

Anche la configurazione giuridica delle condotte e quindi l'inquadramento delle medesime nelle violazioni fiscali contestate negli accertamenti, appaiono corretti e conformi ai principi espressi ripetutamente dalla giurisprudenza della Suprema Corte in ordine alla somministrazione illecita di manodopera. In relazione alla detrazione IVA infatti la medesima (Cass. n. 34747/2019), in un caso del tutto simile di somministrazione irregolare di manodopera mascherata attraverso contratti di appalto di servizi ritenuti non genuini, ha ritenuto, che l'IVA assolta sulle fatture emesse non può essere portata in detrazione, trattandosi di operazione soggettivamente inesistenti. Conformi sono le sentenze di Cassazione n. 20901/2020 e 25540/2013, secondo cui le fatture emesse dal somministratore vanno considerate inesistenti in quanto l'operazione fatturata (prestazione dipendente da contratto di appalto) non è mai avvenuta. Similmente altra sentenza (Cass. n. 24540/2013) aveva ritenuto che, a causa della nullità dei contratti intervenuti tra committenti, appaltatore e lavoratore, le prestazioni effettuate a favore del committente dovevano essere considerate come effettuate dai singoli lavoratori, con conseguente riferibilità delle prestazioni a un soggetto diverso da quello che aveva emesso le fatture

Sul punto relativo alla contestazione di **operazioni oggettivamente inesistenti**, vastissima è stata la giurisprudenza di legittimità secondo cui “...in operazioni la cui fatturazione viene ritenuta mera espressione cartolare di attività commerciali in realtà mai poste in essere, l'amministrazione ha solo l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma meramente indiziaria e presuntiva, del fatto che l'operazione fatturata non è stata realizzata spettando poi al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

## ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E RIQUALIFICAZIONE DEI CONTRATTI CERTIFICATI: interpretazione

*Commissione Tributaria di Modena ora Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena*

***Con ordinanza n. 21090/2024 la Corte di Cassazione ha ritenuto che un contratto di appalto certificato presso una delle commissioni abilitate ai sensi del d.lgs. n. 276/2003 (enti bilaterali, itl, province, consigli provinciali dei consulenti del lavoro, università, ministero del lavoro e p.s.) non può limitare il potere-dovere del giudice tributario nella qualificazione dell'operazione economica oggetto del contratto.***

L'azienda interessata aveva proposto ricorso alla Commissione tributaria di Modena a seguito di riqualificazione da parte dell'Agenzia delle Entrate del contratto di appalto certificato ponendo a tassazione le deduzioni dalla base imponibile IRAP dei costi del personale relativo al contratto di appalto interessato e la detrazione dell'Iva.

Secondo gli ermellini la certificazione di un contratto di appalto ha valore ai fini della qualificazione civilistica del contratto e della deflazione del contenzioso giuslavoristico ma non può avere efficacia ai fini della determinazione del rapporto tributario.

Una posizione, quella della Cassazione, in antitesi con i principi formulati dalla c.d. **“Riforma Biagi”** che prevede, invece, effetti della certificazione di un contratto nei confronti di terzi.

Nuovo orientamento della Cassazione: negli appalti ad alto utilizzo di manodopera va valutata più attentamente l'effettiva assunzione di rischio di impresa.

Con tale [ordinanza n. 21090 del 29.07.2024](#), la Cassazione Tributaria afferma il seguente principio di diritto: *“L'esercizio del potere – dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria instauratasi al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva ex art. 53 Cost. , non è precluso dalla certificazione del contratto di cui agli artt. 75 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro”*.

Non sono pochi i dubbi e le incertezze che sono emersi tra gli operatori del mercato del lavoro a seguito di tale pronuncia in materia di efficacia della certificazione e accertamenti tributari.

La controversia prende le mosse da una contestazione, da parte dell'Agenzia per le Entrate, *su due contratti di appalto (certificati) in quanto, a parere dell'Autorità ispettiva richiamata, avrebbero dissimulato rapporti di somministrazione irregolare di manodopera a causa della assenza di autonomia organizzativa nonché della mancata assunzione del rischio di impresa da parte dell'appaltatore (quali requisiti di genuinità essenziali per l'applicazione della disciplina in materia di appalto).*

Tuttavia, dato che tali accertamenti erano intervenuti successivamente alla certificazione dei contratti di appalto ai sensi dell'art. 84, d.lgs. n. 276/2003 (ndr. dalla pronuncia non si evince quale sia l'Ente di certificazione che ha rilasciato il provvedimento in parola né dove lo stesso sia incardinato ai sensi dell'art. 76 del d.lgs. n. 276/2003: Ente bilaterale, Direzioni provinciali del lavoro e le province, Università pubbliche o private, Ministero del lavoro e delle politiche sociali, consigli provinciali dei consulenti del lavoro), la società interessata aveva instaurato un giudizio, dapprima, presso la Commissione Tributaria Provinciale di Modena (che si era pronunciata, rigettando il ricorso, con la sentenza n. 275/1/2018) e, successivamente, appellando la pronuncia di primo grado, presso la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna. Quest'ultima, **con pronuncia n. 639/14/2019 depositata il 25 marzo 2019**, aveva accolto parzialmente l'appello proposto dalla società, sottolineando che la questione principale riguardava la sindacabilità o meno del contratto (nel caso di specie, di appalto) certificato ai sensi degli artt. 75 e ss. del d.lgs. n. 276/2003 stipulato tra le due società. Ed invero, viene affermato che, data l'efficacia della certificazione anche verso i terzi (ai sensi dell'art. 79 del decreto richiamato), tra cui anche l'Agenzia per le Entrate, quest'ultima, prima di poter contestare la genuinità del contratto di appalto, aveva l'onere di impugnare la certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro, sia ai fini della corretta qualificazione giuridica sia ai fini di accertare l'eventuale difformità tra l'oggetto del contratto e la sua esecuzione (adempimento che non era stato compiuto dall'Autorità ispettiva nel caso di specie). Successivamente, l'Agenzia per le Entrate ricorre in Cassazione la quale, con la pronuncia in commento, cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili accolti e per la liquidazione delle spese di lite.

Orbene, senza poter (e voler) entrare nel merito del percorso logico-giuridico di matrice tributaristica intrapreso dal Giudice, ciò che preme chiarire in questa sede è piuttosto il perimetro di tale pronuncia e le conseguenze che, dal punto di vista degli effetti della certificazione, ne derivano.

Innanzitutto è doveroso evidenziare che la richiamata pronuncia della Suprema Corte, contrariamente a quanto sembrerebbe leggendo i primi commenti circolari nelle scorse settimane, non interviene sugli effetti prodotti dalla certificazione che, ai sensi dell'art. 79 del d.lgs. 276/2003, "*permangono, anche verso i terzi*" (comprese le autorità ispettive) fino all'accoglimento di una sentenza di merito, fatti salvi i procedimenti cautelari. E ciò comporta la diretta conseguenza per cui le autorità ispettive (compresa l'Agenzia per le Entrate) non può riqualificare un contratto di appalto (o un contratto di lavoro) – se certificati – senza prima ricorrere in giudizio.

A tal proposito, infatti, merita ricordare che l'ordinanza in oggetto, non si pronuncia sul potere delle autorità ispettive (es. Agenzia delle Entrate) di riqualificazione dei contratti certificati ma, piuttosto, interviene sulla competenza del giudice (nel caso di specie tributario) a pronunciarsi in merito alla qualificazione di un contratto (precedentemente) certificato. Ciò, nonostante l'articolo 80 del decreto richiamato tipizzi l'elenco delle Autorità giudiziarie che è possibile adire al fine di riqualificare un contratto certificato (eventualmente, annullando conseguentemente il relativo provvedimento di certificazione).

Ed invero, la Corte di Cassazione, nel caso di specie, si pronuncia sul c.d. potere-dovere di riqualificazione del giudice tributario (e non dell'AE o altra Autorità ispettiva la quale, per contestare un contratto certificato, deve in ogni caso ricorrere in giudizio). Ciò si deduce agilmente leggendo l'Ordinanza che, diffusamente e in più parti, richiama il c.d. "potere-dovere" del giudice tributario. Addirittura, nel principio di diritto che è stato esplicitato chiaramente nella pronuncia si legge che "L'esercizio del potere-dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria instauratasi al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva ex art.53 Cost., non è precluso dalla certificazione del contratto di cui agli artt. 75 e ss. del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro".

Come già anticipato, infatti, ciò che viene messo in discussione nella pronuncia della Cassazione è, semmai, la competenza, in caso di impugnazione del provvedimento di certificazione e contestuale ricorso in giudizio, dell'autorità giudiziaria da dover adire al fine di poter (eventualmente) riqualificare il contratto (certificato). La domanda che si pone la Corte di Cassazione e alla quale, contrariamente a quanto fatto dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, risponde negativamente è, infatti, se l'autorità giudiziaria competente per pronunciarsi sulla qualificazione di un contrat-

to certificato, sia esclusivamente il giudice del lavoro (come previsto dall'art. 80 del d.lgs. 276/2003).

Fermo restando che l'interpretazione della Corte di Cassazione sembra andare oltre i limiti individuati dal dettato normativo (il riferimento è, ancora, all'art. 80 del d.lgs. n. 276/2003) e nonostante la mancanza di univocità, anche in dottrina, in merito agli effetti della certificazione in sede giudiziaria, ciò che parrebbe possibile escludere è una lesione degli effetti "primari" della certificazione, tra cui l'opponibilità agli Enti ispettivi (tra cui l'Agenzia per le Entrate) in quanto tale pronuncia non sembra mettere in discussione la produzione degli effetti del provvedimento di certificazione verso le parti e verso i terzi (comprese le Autorità ispettive verso le quali la certificazione è destinata a produrre gli effetti che, è bene ricordarlo, possono essere civili, amministrativi, fiscali e previdenziali), almeno fino all'accoglimento di una sentenza di merito.

## **CASSAZIONE: APPALTI, SOMMINISTRAZIONE ILLECITA ED IMPOSTE DIRETTE**

Con sentenza n. **19595/2023**, la **Corte di Cassazione penale** ha affermato che le fatture concernenti un contratto di appalto che nasconde una somministrazione illecita, riguardano operazioni soggettivamente inesistenti. La fittizietà dell'oggetto che consente la deduzione di costi altrimenti non deducibili, comporta la rilevanza del reato anche ai fini delle imposte dirette.

### **Massima:**

Negli appalti endoaziendali la differenza tra appalto di servizi e somministrazione di manodopera non risiede nell'utilizzo dei capitali, delle macchine e delle attrezzature forniti dall'appaltante, bensì nell'eterodirezione dei dipendenti che l'appaltatore non soltanto organizza, ma dirige in modo libero e indipendente. Pertanto, ai fini della qualifica come appalto di un contratto relativo alla costruzione di basamenti di piattaforme offshore, date le dimensioni dei manufatti, non rileva che il personale dell'appaltatore operi nello stabilimento del committente, utilizzando i materiali di quest'ultimo, né che i pagamenti siano anticipati rispetto al saldo lavori (il che può derivare da rapporti commerciali di lunga durata). Occorre, invece, che vi sia eterodirezione dei lavoratori, che, nel caso di specie, risultava dalle dichiarazioni rese dagli stessi dipendenti, dalle pattuizioni contrattuali e dalla presenza del rischio d'impresa in capo all'appaltatore, le cui opere erano sottoposte a verifica finale del committente. Riferimenti giurisprudenziali: [Cass. n. 18808/2017](#); CGUE C-458/12.

**CORTE DI CASSAZIONE TRIBUTARIA ORDINANZA N. 20591 depositata il 24-07-2024, ha trattato una controversia riguardante la distinzione tra appalto e somministrazione illecita di manodopera, con particolare riferimento agli appalti pesanti ovvero ad alto utilizzo di manodopera ( definiti *labour intensive* nella sentenza).** La decisione, che coinvolge l’Agenzia delle Entrate e una S.r.l., offre un nuovo orientamento sull’applicazione delle normative relative alla somministrazione di manodopera con conseguenze sulla deduzione IVA e dei costi.

Ai fini della valutazione della deduzione di componenti negativi di reddito ai sensi dell’art. 5, comma 3, del d. lgs. 446/1997 e dell’esclusione dalla base imponibile ex art. 26 bis della L. 196/1997 e detrazione dell’IVA, la distinzione tra appalto genuino di cui all’art.1655 cod. civ. e l’illecita somministrazione di manodopera si individua nella concorrenza dei requisiti di assunzione del rischio di impresa e di direzione ed organizzazione di mezzi e materiali necessari da parte dell’appaltatore

Infatti, la Corte, intervenendo in tema di deducibilità dei costi di appalti e somministrazione di manodopera, ha statuito il principio di diritto secondo cui “... *Ai fini della valutazione della deduzione di componenti negativi di reddito ai sensi dell’art. 5, comma 3, del d. lgs. 446/1997 e dell’esclusione dalla base imponibile ex art. 26 bis della L. 196/1997 e detrazione dell’IVA, la distinzione tra appalto genuino di cui all’art.1655 cod. civ. e l’illecita somministrazione di manodopera si individua nella concorrenza dei requisiti di assunzione del rischio di impresa e di direzione ed organizzazione di mezzi e materiali necessari da parte dell’appaltatore, tenendo presente che l’organizzazione può anche essere minima negli appalti cd. “leggeri” a prevalenza di apporto personale di unità specializzate, mentre negli appalti cd. “labour intensive” il requisito si sostanzia soprattutto nell’esercizio del potere direttivo dei mezzi e materiali. ...*”

La vicenda ha riguardato una società a responsabilità limitata a cui, in seguito a un p.v.c., veniva notificato un avviso di accertamento con cui veniva contestata la deduzione di costi ai fini delle II.DD. ai sensi dell’art. 5, comma 3, del d. lgs. 446/1997 e, ai fini IVA, l’indebita esclusione dalla base imponibile ex art. 26 bis della L. 196/1997 e detrazione in relazione a prestazioni di facchinaggio da parte della cooperativa di facchinaggio, non supportate da documentazione, con conseguente contestazione di illecita somministrazione di manodopera. La società contribuente impugnava tale atto impositivo. I giudi-

ci di prime cure accoglievano parzialmente le doglianze della contribuente. La sentenza di primo grado veniva appellata dalla società. L'Agenzia proponeva appello incidentale. I giudici di appello accoglievano parzialmente il ricorso della contribuente e rigettavano l'appello incidentale dell'Agenzia. L'Amministrazione finanziaria, avverso la sentenza di secondo grado, proponeva ricorso in cassazione fondato su quattro motivi.

I giudici di legittimità accolsero il primo e terzo motivo di ricorso, assorbiti il secondo e il quarto.

Gli Ermellini hanno precisato che il d.lgs. 276 del 2003, art. 29, normativa **in tema di interposizione di manodopera**, “... è stata interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. Sez. 6 – L, 12551 del 25/06/2020, conforme a Sez. L, n. 15557 del 10/06/2019), nel senso che, affinché possa configurarsi un genuino appalto di opere o servizi ai sensi dell'art. 29, comma 1, del d. lgs. n. 276 del 2003, è necessario verificare, specie nell'ipotesi di appalti ad alta intensità di manodopera (cd. labour intensive), che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé autonomo, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro. Ciò che conta (cfr. Cass. Sez. 6 – L, n. 12551 del 25/06/2020), è il reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, con impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa.

*Al contrario, si deve invece ravvisare un'interposizione illecita di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale committente. In questo caso non rileva il fatto che manchi, in capo a quest'ultimo, l'intuitus personae nella scelta del personale, atteso che, nelle ipotesi di somministrazione illegale, è frequente che l'elemento fiduciario caratterizzi l'intermediario, il quale seleziona i lavoratori per poi metterli a disposizione del reale datore di lavoro.*

*Siffatto requisito dev'essere accertato in concreto dal giudice, alla stregua dell'oggetto e del contenuto intrinseco dell'appalto, tenendo conto che, a tal fine, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 276 del 2003 (cfr. Cass. Sez. L, n. 18455 del 28/06/2023), mentre in appalti che richiedono l'impiego di importanti mezzi o materiali, cd. pesanti, il requisito dell'autonomia organizzativa dev'essere calibrato se non sulla titolarità, quanto meno sull'organizzazione di questi mezzi, negli appalti cd. leggeri, in cui l'attività si risolve prevalentemente o quasi esclusivamente nella prestazione di lavoro, è sufficiente che in capo all'appaltatore sussista una effettiva gestione dei propri dipendenti. ...”*

Il Supremo consesso ha ricordato che “... (cfr. Sez. 5, n. 12807 del 26/06/2020), in tema di divieto d'intermediazione di manodopera, l'art. 29,

*comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003 distingue il contratto di appalto dalla somministrazione irregolare di lavoro in base all'assunzione, nel primo, del rischio d'impresa da parte dell'appaltatore e all'eterodirezione dei lavoratori utilizzati, la quale ricorre quando l'appaltante-interponente non solo organizza, ma dirige anche i dipendenti dell'appaltatore. Specularmente, rimangono in capo all'interposta solo compiti di gestione amministrativa del rapporto senza una reale organizzazione della prestazione lavorativa. Cosicché, nel caso di appalto non genuino, non sussiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, in ultima analisi è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'I-VA da parte della società contribuente. Ciò rileva anche ai fini della deduzione di componenti negativi ex art. 5, comma 3, del d. lgs. 446/1997. ...”*

### **Possono essere interessanti anche le seguenti sentenze:**

- Tribunale Amministrativo Regionale per la Calabria, Sezione Staccata di Reggio Calabria, sentenza n. 119 depositata l' 8 febbraio 2024 – L'art. 41 comma 14 D.lgs. n. 36/2023 vieta, quindi, che i costi della manodopera, pur rientrando nel più generale...
- Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, Sezione Prima Ter, sentenza n. 23249 depositata il 23 dicembre 2024 – Nei contratti di lavori e servizi, per determinare l'importo posto a base di gara, la stazione appaltante o l'ente concedente...
- Corte di Cassazione sentenza n. 20081 del 22 giugno 2022 – In tema di IVA ed II.DD. la fattura diviene inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione dei relativi costi e detraibilità dell'IVA, mentre...
- CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza 25 novembre 2020, n. 26804 – Con riferimento alla detraibilità dell'Iva ed alla deducibilità dei costi nel caso di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, la fattura, di regola, costituisce titolo per...
- CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza 11 ottobre 2021, n. 27592 – Con riferimento alla detraibilità dell'Iva ed alla deducibilità dei costi nel caso di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, la fattura, di regola, costituisce titolo per...
- CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza 25 novembre 2021, n. 36749 – Con riferimento alla detraibilità dell'Iva ed alla deducibilità dei costi nel caso di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti ha affermato che la fattura, di regola,...

## **APPALTI: L'IMPORTANZA DEI CONTROLLI PER LA MITIGAZIONE DEL RISCHIO DI RESPONSABILITÀ SOLIDALE**

La mitigazione dei rischi connessi all'utilizzo dell'appalto, necessita di una attenta attività di verifica della due diligence non potendosi limitare alla sola verifica della liceità formale e fattuale dell'appalto: il committente deve implementare un controllo costante e documentato anche sugli aspetti retributivi e previdenziali, pena l'insorgere della responsabilità solidale. Qual è la funzione dell'asseverazione della conformità dei rapporti di lavoro nota come ASSE.CO? È uno dei temi del 14° Forum One LAVORO, organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con Dottrina Per il Lavoro, che si svolge a Modena il 26 febbraio 2025.

L'**affidamento in appalto di opere o servizi** costituisce una pratica ormai consolidata nel mondo imprenditoriale (direi quasi una esigenza) garantendo alle aziende flessibilità organizzativa e ottimizzazione dell'output. Tuttavia, l'attuale assetto normativo, con l'obiettivo di riconoscere ai lavoratori tutela massima, pone il committente in posizione di garante dei diritti dei lavoratori comportando l'opportunità di introdurre una serie di accortezze e strumenti a tutela della propria posizione.

La consapevolezza del committente circa la responsabilità che si assume in seguito alla decisione meramente imprenditoriale di esternalizzare il (o parte del) processo produttivo, suggerisce in primis il prudente affidamento degli incarichi ad appaltatori non solo idonei da un punto di vista tecnico-professionale, ma anche affidabili e virtuosi. Ciò impone, di fatto e a propria tutela, l'introduzione di una serie di oneri di verifica e controllo, finalizzati a prevenire situazioni di irregolarità e a mitigare il rischio di incorrere nella responsabilità solidale per le obbligazioni retributive e contributive dell'appaltatore.

Spesso, l'erronea convinzione che un appalto lecito sia automaticamente esente da responsabilità solidale può indurre il committente a sottovalutare l'importanza di controlli stringenti.

### **Il Quadro Normativo di riferimento**

Ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. 276/2003, il committente è gravato da un regime di responsabilità solidale con l'appaltatore e con ciascuno degli eventuali subappaltatori in relazione ai trattamenti retributivi, nonché agli obblighi contributivi e assicurativi dovuti nei confronti dei lavoratori impiegati

nell'esecuzione dell'appalto, entro il termine di due anni dalla cessazione del contratto. Tale previsione normativa mira a garantire un presidio rafforzato a tutela dei diritti dei lavoratori, evitando che l'esternalizzazione delle attività si traduca in una lesione delle loro spettanze economiche e previdenziali.

È di cruciale rilevanza sottolineare che il rispetto dei requisiti di genuinità dell'appalto, anche se attestato mediante il virtuoso processo di certificazione ai sensi dell'art. 78 del D.Lgs. 276/2003, non comporta l'esclusione della responsabilità solidale del committente. Un contratto formalmente lecito non costituisce, di conseguenza, un esonero dall'onere di vigilare sulla corretta esecuzione dell'appalto, in quanto la ratio della normativa impone una tutela effettiva e non meramente formale.

Pertanto, la responsabilità solidale può operare a prescindere dalla legittimità dell'impianto contrattuale e dell'esecuzione dello stesso, configurandosi quale ulteriore strumento di protezione per i lavoratori e, al contempo, quale elemento di rischio per il committente. Ne discende la necessità imprescindibile di adottare un sistema di controlli rigoroso, efficace e continuativo, volto a presidiare l'adempimento degli obblighi retributivi e contributivi da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori, così da prevenire l'insorgere di responsabilità e conseguenti ripercussioni economiche e giuridiche.

## **Gli indici di affidabilità dell'appaltatore: l'ASSE.CO**

L'Asseverazione della conformità dei rapporti di lavoro, nota come ASSE.CO., rappresenta uno strumento di certificazione volontaria, istituito con l'obiettivo di garantire la regolarità delle imprese in materia di legislazione del lavoro. Essa è rilasciata dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, anche per il tramite della Fondazione Studi, su istanza del datore di lavoro e previa verifica del rispetto degli obblighi giuslavoristici e contributivi.

L'istituto nasce con la finalità di diffondere una cultura della legalità e si configura come un meccanismo di autocertificazione qualificata, che attribuisce ai consulenti del lavoro un ruolo di notariato della regolarità del rapporto di lavoro.

Nel quadro delle esternalizzazioni produttive, la ASSE.CO. assume particolare rilievo nell'ambito dei contratti di appalto, contribuendo a rafforzare i controlli sulla regolarità degli operatori economici coinvolti e fungendo da strumento di mitigazione dei rischi connessi alla responsabilità solidale, assumendo una funzione preventiva e certificativa della regolarità contributiva e contrattuale dell'impresa appaltatrice.

L'introduzione dell'ASSE.CO. ha rafforzato il sistema di certificazione della regolarità delle imprese, offrendo un **elemento di garanzia per i committenti** e un fattore di selezione delle imprese affidabili.

Nell'ambito degli appalti, la sua valenza è duplice:

- per le **imprese appaltatrici**, l'asseverazione rappresenta un vantaggio competitivo, facilitando l'accesso a commesse e riducendo il rischio di verifiche ispettive;
- per i **committenti**, costituisce uno strumento di mitigazione della responsabilità solidale, agevolando la dimostrazione della propria diligenza nella selezione del contraente.
- L'ottenimento della ASSE.CO. implica:
  - la dichiarazione di responsabilità del datore di lavoro in merito alla correttezza delle condizioni lavorative e retributive;
  - la verifica, da parte del consulente del lavoro, della conformità alla contrattazione collettiva applicata e della regolarità contributiva (DURC);
  - la pubblicazione dell'elenco delle imprese asseverate sul sito del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro e del Ministero del Lavoro.

Tale asseverazione, pur non eliminando il rischio di irregolarità, costituisce un indice di affidabilità dell'appaltatore a vantaggio del committente, facilitando il processo di selezione delle imprese appaltatrici e fungendo da elemento di prova in caso di contenzioso.

Un altro beneficio dell'asseverazione nel contesto degli appalti privati è la possibilità di riduzione degli accessi ispettivi. La normativa prevede infatti che i controlli da parte dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro siano prioritariamente orientati verso imprese non asseverate, salvo specifiche segnalazioni, indagini disposte dall'autorità giudiziaria o verifiche a campione.

Per i committenti, l'affidamento dell'appalto a un'impresa asseverata rappresenta un elemento di due diligence in grado di:

- dimostrare la diligenza nella selezione dell'appaltatore, in caso di contestazioni relative alla responsabilità solidale;
- ridurre il rischio di coobbligazione retributiva e contributiva, potendo invocare la buona fede nell'affidamento a un'impresa con certificazione di regolarità;
- rafforzare la compliance aziendale, in linea con i modelli di organizzazione e gestione previsti dal D.Lgs. n. 231/2001.

L'ottenimento della ASSE.CO. è subordinato alla presentazione di dichiarazioni di responsabilità da parte del datore di lavoro e del consulente

del lavoro. Tali dichiarazioni rientrano nell'ambito della responsabilità penale prevista dal D.P.R. n. 445/2000 in caso di attestazioni mendaci.

Il quadro delle responsabilità si articola come segue:

- **datore di lavoro:** risponde personalmente per dichiarazioni false in merito alla regolarità della propria impresa (es. presenza di lavoro nero, violazioni della sicurezza, irregolarità contributive);
- **consulente del lavoro:** risponde per eventuali dichiarazioni mendaci limitatamente agli aspetti di propria competenza (es. verifica della contrattazione collettiva, congruità dei versamenti contributivi);
- **sanzioni disciplinari:** i consulenti del lavoro che rilasciassero asseverazioni non veritiere sono soggetti alle sanzioni previste dalla Legge n. 12/1979.

Ulteriori strumenti di compliance: le verifiche in itinere

L'istituto volontario dell'ASSE.CO. si inserisce in un più ampio quadro di strumenti di certificazione della compliance giuslavoristica e si configura come un potenziale standard di affidabilità nell'ambito degli appalti privati e pubblici.

Al fine di garantirsi ulteriormente circa il rischio di coobbligazione, è poi opportuno che, con **cadenza periodica**, il committente effettui una serie di puntuali **verifiche amministrative** tra cui, a titolo esemplificativo:

- **Libro Unico del Lavoro:** verifica periodica della regolarità delle buste paga e della presenza di anomalie (es. lavoro straordinario non dichiarato) anche con riferimento alle retribuzioni contrattuali minime stabilite dal CCNL applicato, nonché a quelle individuali o collettive (retribuzioni, scatti di anzianità, maggiorazioni, maturazione oneri differiti, ecc);
- **documenti assunzioni:** Comunicazioni obbligatorie, permessi di soggiorno, visite mediche preventive, ecc;
- **presenze dei lavoratori:** controllo delle timbrature e degli orari di lavoro e ottemperanza alle previsioni di cui al D.Lgs n. 66/2003;
- **condizioni di sicurezza sul lavoro:** audit interni e documentali per accertare il rispetto delle misure di prevenzione degli infortuni;
- **DURC:** controllo della regolarità contributiva dell'appaltatore e aggiornamento periodico del documento, ma anche congruenza tra le tratte;
- **versamenti fiscali e contributivi:** richiesta e analisi delle deleghe F24 con separata evidenza dei versamenti relativi ai lavoratori impiegati nell'appalto, controllo delle compensazioni, ecc;
- **DURF** (ove applicabile): verifica della regolarità fiscale dell'appaltatore;

L'inosservanza, da parte del soggetto appaltatore, della dovuta compliance normativa espone infatti il soggetto committente ad un duplice rischio: da un lato alla confinata azione diretta di cui all'art 1676 cc, dall'altro alla ben più ampia minaccia della responsabilità solidale di cui all'art. 29 c. 2.

## **Conclusioni**

La mitigazione dei rischi connessi all'utilizzo dell'appalto, necessita di una attenta attività di verifica della due diligence non potendosi limitare alla sola verifica della liceità formale e fattuale dell'appalto: il committente deve implementare un controllo costante e documentato anche sugli aspetti retributivi e previdenziali, pena l'insorgere della responsabilità solidale.

La diligenza del committente nell'adempiere alle verifiche al fine di contenere il proprio rischio di responsabilità solidale, non solo tutela l'impresa da potenziali contenziosi, ma contribuisce a garantire condizioni di lavoro corrette e trasparenti per i lavoratori impiegati nell'appalto: una sorta di circolo virtuoso, una responsabilità sociale che dovrebbe essere obiettivo condiviso dal tessuto imprenditoriale anche nella direzione di una concorrenza leale.

Pertanto, la scelta di un appaltatore virtuoso, preferibilmente in possesso della certificazione Asse.CO., rappresenta il primo e più efficace presidio di garanzia per l'impresa committente, attestandone la regolarità retributiva, contributiva e il rispetto della compliance giuslavoristica. A ciò si affianca la certificazione del contratto di appalto ai sensi dell'art. 78 del D.Lgs. n. 276/2003, che non solo rafforza la legittimità dell'operazione, ma offre una tutela aggiuntiva contro possibili riqualificazioni del rapporto. Infine, l'attivazione di un sistema strutturato di audit e monitoraggio sul corretto adempimento degli obblighi contrattuali da parte dell'appaltatore risulta imprescindibile best practice, riducendo sensibilmente il rischio di responsabilità solidale.

Solo attraverso questo approccio integrato, olistico, la compliance si traduce in un vantaggio competitivo, tutelando l'impresa da contestazioni e consolidandone la reputazione sul mercato.

## GIURISPRUDENZA AMMINISTRATIVA APPALTI PUBBLICI

Irregolarità fiscale e decadenza dal beneficio della rateizzazione in corso di gara (art. 94 d.lgs. 36/2023)

**TAR Genova, 18.12.2024 n. 883**

Rammentato che, secondo granitico orientamento giurisprudenziale, nelle procedure di affidamento dei contratti pubblici vige il principio di continuità nel possesso dei requisiti di partecipazione, tra cui la regolarità fiscale, che è stato declinato nelle seguenti regole:

- i requisiti di partecipazione devono essere posseduti dall'operatore economico alla data di scadenza del termine per la presentazione delle offerte e mantenuti per tutta la durata della procedura, fino all'aggiudicazione definitiva e alla stipula del contratto, nonché per tutto il periodo dell'esecuzione, senza soluzione di continuità (in tal senso cfr., ex plurimis, Cons. St., ad. plen., 24 aprile 2024, n. 7; Cons. St., sez. V, 12 febbraio 2018, n. 856; Cons. St., ad. plen., 29 febbraio 2016, nn. 5 e 6);
- l'accoglimento dell'istanza di rateizzazione di un debito tributario o previdenziale non sana la condizione di illiceità per il periodo pregresso, con conseguente impossibilità di una regolarizzazione postuma della posizione fiscale o contributiva dell'impresa (Cons. St., sez. V, 11 ottobre 2023, n. 8858; Cons. St., ad. plen., 20 agosto 2013, n. 20; v. art. 96, comma 6, del d.lgs. n. 36/2023, che esclude l'applicazione della causa di estromissione quando l'operatore economico si è impegnato in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi dovuti, purché l'impegno si sia perfezionato anteriormente alla scadenza del termine di presentazione dell'offerta);
- se il concorrente obbligatosi ad estinguere il debito fiscale secondo un piano di ammortamento predisposto dall'ente di riscossione decade dal beneficio della rateazione per inadempimento, la pretesa tributaria originaria ritorna automaticamente riscuotibile in un'unica soluzione e, dunque, deve considerarsi definitivamente accertata. Pertanto, ove la perdita del beneficio si verifichi nel corso della gara, la successiva istanza di rinnovo della dilazione di pagamento non impedisce la cesura tra la decadenza dalla prima rateizzazione e l'ammissione al nuovo piano di rientro, con conseguente soluzione di continuità nel possesso del requisito di regolarità fiscale e, quindi, operatività della causa automatica di esclusione (Cons. St., sez. V, 3 settembre 2024, n. 7378; Cons. St., sez. III, 8 luglio 2021, n. 5202, la quale precisa che, in caso di decadenza dal beneficio della rateizzazione per omesso versamento di una del-

le rate del piano definito con l'agente della riscossione, "non potrebbe in alcun modo sostenersi la legittima e incolpevole ignoranza per via di un disguido interno all'organizzazione dell'ente, che certo non giustifica il mancato pagamento della rata"; T.A.R. Lazio, Roma, sez. II, 1° febbraio 2024, n. 1998).

- Ritenuto che, alla stregua delle tracciate coordinate ermeneutiche, l'avversato provvedimento espulsivo sia stato legittimamente assunto dalla stazione appaltante ai sensi dell'art. 94, comma 6, del d.lgs. n. 36/2023. [art. 94 d.lgs. 36/2023 regolarità fiscale requisiti di partecipazione](#)

## **CONSIGLIO DI STATO, ADUNANZA PLENARIA, 24.04.2024 N. 7**

### **Regolarità fiscale : non basta accertamento del cassetto fiscale e del certificato dell' Agenzia Entrate. Sentenza Adunanza Plenaria Consiglio di Stato**

Ravvisando, tra i riferiti orientamenti interpretativi un possibile contrasto giurisprudenziale, la Sezione ha ritenuto di dover rimettere alla Adunanza Plenaria i seguenti quesiti:

- 1) se, fermo restando il principio della insussistenza di un potere della stazione appaltante di sindacare le risultanze delle certificazioni dell'Agenzia delle entrate attestanti l'assenza di irregolarità fiscali a carico dei partecipanti a una gara pubblica, le quali si impongono alla stessa amministrazione, il principio della necessaria continuità del possesso in capo ai concorrenti dei requisiti di ordine generale per la partecipazione alle procedure selettive comporti sempre il dovere di ciascun concorrente di informare tempestivamente la stazione appaltante di qualsiasi irregolarità che dovesse sopravvenire in corso di gara;
- 2) se, correlativamente, sussista a carico della stazione appaltante, ferma restando la richiamata regola della sufficienza delle certificazioni rilasciate dalle Autorità competenti, il dovere di estendere la verifica circa l'assenza di irregolarità in capo all'aggiudicatario della procedura in relazione all'intera durata di essa, se del caso attraverso l'acquisizione di certificazioni estese all'intero periodo dalla presentazione dell'offerta fino all'aggiudicazione;
- 3) se, in ogni caso e a prescindere dalla sufficienza o meno delle verifiche condotte dalla stazione appaltante, il concorrente che impugni l'aggiudicazione possa dimostrare, e con quali mezzi, che in un qualsiasi momento della procedura di gara l'aggiudicatario ha perso il requisito dell'assenza di irregolarità con il conseguente obbligo dell'amministrazione di escluderlo dalla procedura stessa.

Occorre partire dall'esame delle questioni sottoposte con l'ordinanza di rimessione.

Il Collegio non ravvisa, innanzitutto, l'ipotizzato contrasto giurisprudenziale posto a fondamento del primo quesito.

E invero, va ribadito l'orientamento per il quale i certificati rilasciati dalle autorità competenti, in ordine alla regolarità fiscale o contributiva del concorrente, hanno natura di dichiarazioni di scienza e si collocano fra gli atti di certificazione o di attestazione facenti prova fino a querela di falso, per cui si impongono alla stazione appaltante, esonerandola da ulteriori accertamenti: tale orientamento riguarda, unicamente, il profilo della prova circa la sussistenza del requisito e degli accertamenti richiesti al fine di verificare la veridicità delle dichiarazioni all'uopo rese dal concorrente in sede di gara, come si desume dall'art. 86, comma 2, del D. Lgs. 18 aprile 2016, n. 80, applicabile alla fattispecie *ratione temporis* (Cons. Stato, Ad. Plen., 25 maggio 2016, n. 10; 4 maggio 2012, n. 8; Sez. III, 18 dicembre 2020 n. 8148; Sez. V, 17 maggio 2013, n. 2682).

L'ulteriore orientamento, anch'esso da ribadire, che secondo la Sezione remittente si contrapporrebbe al primo, fa, invece, riferimento al regime sostanziale dei requisiti di ammissione previsti dalla *lex specialis*, affermando la necessità che gli stessi siano posseduti dal concorrente a partire dal momento della presentazione dell'offerta e sino alla stipula del contratto e poi ancora fino all'adempimento dell'obbligazione contrattuale (*ex plurimis*, Cons. Stato, Ad. Plen. 20 luglio 2015, n. 8; Sez. V, 2 maggio 2022, n. 3439; 12 febbraio 2018, n. 856; Sez. IV, 1° aprile 2019, n. 2113).

Il concorrente che partecipa a una procedura a evidenza pubblica deve possedere, continuativamente, i necessari requisiti di ammissione e ha l'onere di dichiarare, sin dalla presentazione dell'offerta, l'eventuale carenza di uno qualunque dei requisiti e di informare, tempestivamente, la stazione appaltante di qualsivoglia sopravvenienza tale da privarlo degli stessi.

L'art. 85, comma 1, del D. Lgs. n. 50 del 2016 dispone che il concorrente, al momento della presentazione della domanda di partecipazione, auto-dichiari, attraverso il documento di gara unico europeo (DGUE), l'assenza di cause di esclusione di cui al precedente art. 80.

Pur se l'art. 85 non prevede espressamente il dovere di comunicare alla stazione appaltante le eventuali cause di esclusione dalla gara verificatesi in un momento successivo alla presentazione dell'offerta, il relativo onere dichiarativo deve ricollegarsi, alla necessità, sancita dall'art. 1, comma 2-bis, della L. 7 agosto 1990, n. 241, che: "I rapporti tra il cittadino e la pubblica amministrazione (siano) improntati ai principi della collaborazione e della buona fede".

Tale disposizione, infatti, ha posto un principio generale sull'attività amministrativa e si estende indubbiamente anche allo specifico settore dei contratti pubblici (Cons. Stato, Sez. III, 19 febbraio 2024, n. 1591; Sez. V, 16 agosto 2021, n. 5882).

Poiché i requisiti di partecipazione devono sussistere per tutta la durata della gara e sino alla stipula del contratto (e poi ancora fino all'adempimento delle obbligazioni contrattuali), discende, de plano, il dovere della stazione appaltante di compiere i relativi accertamenti con riguardo all'intero periodo (Cons. Stato, Ad. Plen. 20 luglio 2015, n. 8; 25 febbraio 2014, n. 10; Sez. IV, 4 maggio 2015, n. 2231; Sez. III, 10 novembre 2021, n. 7482).

La regola si desume anche dall'art. 80, comma 6, del D. Lgs. n. 50 del 2016, il quale stabilisce che: "Le stazioni appaltanti escludono un operatore economico in qualunque momento della procedura, qualora risulti che l'operatore economico si trova, a causa di atti compiuti o omessi prima o nel corso della procedura, in una delle situazioni di cui ai commi 1,2, 4 e 5".

***A tal fine, con specifico riguardo al requisito concernente l'assenza di debiti tributari, la certificazione rilasciata dall'amministrazione fiscale competente (Agenzie delle Entrate o eventualmente altra amministrazione titolare di poteri impositivi), ai sensi dell'art. 86, comma 2, lett. b), del D. Lgs. n. 50/2016, deve coprire l'intero lasso temporale rilevante, ovvero quello che va dal momento di presentazione dell'offerta sino alla stipula del contratto.***

In tal senso è, dunque, la risposta ai primi due quesiti posti con l'ordinanza di rimessione.

Con riferimento all'ultimo quesito prospettato, va, infine, puntualizzato che, indipendentemente dalle verifiche compiute dalla stazione appaltante, il concorrente che impugna l'aggiudicazione può sempre dimostrare, con qualunque mezzo idoneo allo scopo, sia che l'aggiudicatario fosse privo, ab origine, della regolarità fiscale, sia che egli abbia perso quest'ultima in corso di gara.

***Per quanto riguarda la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, ovvero dagli enti previdenziali e assistenziali (DURC), per la consolidata giurisprudenza compete al giudice amministrativo accertare, in via incidentale (ossia senza efficacia di giudicato nel rapporto tributario o previdenziale/assistenziale), nell'ambito del giudizio relativo all'affidamento del contratto pubblico, la idoneità e la completezza della certificazione presa in considerazione, quale atto interno della fase procedimentale di verifica dei requisiti di ammissione dichiarati dal concorrente (Cons. Stato, Ad. Plen., 25 maggio 2016, n. 10; Sez. V, 9 febbraio 2024, n. 1339; 26 aprile 2021, n. 3366; 14 giugno 2019, n. 4023).***

Alla luce degli enunciati principi di diritto, è ora possibile passare ad affrontare, partitamente, le questioni oggetto del contendere.

Col primo motivo dell'appello principale, la – OMISSIS – lamenta, in sostanza, che la – OMISSIS – doveva essere esclusa dalla gara perché priva, al momento della presentazione dell'offerta, della regolarità fiscale, in conseguenza di un debito, grave e definitivamente accertato, col Segretariato Generale della Giustizia amministrativa, derivante dal mancato pagamento di una sanzione pari a 18.000 euro, irrogata in conseguenza del ritardato pagamento del contributo unificato dovuto per l'iscrizione a ruolo del ricorso in appello r.g. 202005062.

Da qui l'errore del Tribunale nell'aver ritenuto insussistente la prospettata carenza del requisito in parola e la violazione del conseguente onere dichiarativo gravante sull'aggiudicataria.

La doglianza va esaminata congiuntamente al primo motivo dell'appello incidentale.

Con esso si deduce che il giudice di prime cure, invece, che respingere il motivo concernente l'asserita mancanza della regolarità fiscale, avrebbe dovuto dichiararlo inammissibile, in quanto né alla data della presentazione dell'offerta, né a quella dell'aggiudicazione, sarebbero emerse, a carico della – OMISSIS –, violazioni fiscali gravi, definitivamente accertate, idonee a integrare la causa di esclusione di cui all'art. 80, comma 4, del D. Lgs. n. 50/2016, come risulterebbe dalle certificazioni rilasciate dall'Agenzia delle Entrate e dell'ANAC (AVCPASS), facenti fede finì a querela di falso.

Del resto, al momento della presentazione dell'offerta, non sarebbe emersa, dall'esame del 'cassetto fiscale' della – OMISSIS –, l'esistenza di alcun debito.

Solo successivamente, nel 'cassetto' sarebbero state inserite alcune cartelle di pagamento, una delle quali, tra l'altro, concernente il debito di 18.000 euro di cui sopra, estinto, in corso di gara, prima della notifica della relativa cartella esattoriale.

L'appellante principale, dal canto suo, non avrebbe prodotto a sostegno della propria censura alcuna documentazione, avendo desunto la dedotta carenza della regolarità fiscale, unicamente da una dichiarazione resa dalla – OMISSIS –, per mero scrupolo, in altra gara.

In ogni caso, il debito di che trattasi non avrebbe natura tributaria, costituendo una mera "spesa del processo", versata direttamente all'ufficio giudiziario.

I due contrapposti motivi, più sopra sinteticamente riassunti, ruotando, sostanzialmente, attorno a una medesima questione, si prestano a una trattazione congiunta.

Il motivo dell'appello principale è fondato, mentre non lo è quello dell'impugnazione incidentale.

Occorre preliminarmente rilevare che, come già evidenziato dalla Sezione remittente, il contributo unificato va ascritto alla categoria delle entrate tributarie, delle quali condivide tutte le caratteristiche essenziali, "quali la doverosità della prestazione e il collegamento della stessa ad una pubblica spesa, cioè quella per il servizio giudiziario, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante" (cfr. Corte Cost., 7 febbraio 2005, n. 73; Cons. Stato, Sez. V, 4 maggio 2020, n. 2785; Cass. Civ., Sez. Un., 5 maggio 2011, n. 9840).

Identica natura fiscale va riconosciuta alle sanzioni pecuniarie conseguenti al mancato o al ritardato pagamento del contributo unificato, trattandosi di obbligazioni accessorie che hanno fondamento in un **rapporto di tipo tributario** (si veda l'art. 2, comma 1, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, infatti, attribuisce la giurisdizione sulle sanzioni in parola al Giudice Tributario).

Il mancato pagamento delle sanzioni irrogate a seguito del mancato versamento del contributo unificato nei tempi previsti integra la causa di esclusione prevista dall'art. 80, comma 4, del D. Lgs. n. 50 del 2016, laddove la violazione sia grave e definitivamente accertata.

Ciò posto, nel caso di specie risultava priva del requisito della regolarità fiscale.

Come correttamente dedotto dall'appellante principale, al momento della presentazione dell'offerta, l'aggiudicataria risultava, infatti, in debito, col Segretariato Generale della Giustizia Amministrativa, della somma di 18.000 euro, quale sanzione per il mancato tempestivo versamento del contributo unificato dovuto per l'iscrizione a ruolo del ricorso in appello.

La violazione della detta obbligazione tributaria era grave e definitivamente accertata: 'grave', in quanto superiore alla soglia di 5.000 euro, fissata dall'art. 48-bis, commi 1 e 2-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, espressamente richiamato dall'art. 80, comma 4, del D. Lgs. n. 50/2016, nonché 'definitivamente accertata', poiché, l'invito di pagamento, valevole quale atto di accertamento della debenza, sia in relazione al contributo unificato dovuto, sia, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della L. 18 dicembre 1997, n. 472, con riguardo alle sanzioni pecuniarie da corrispondere per il caso di mancato o ritardato versamento dello stesso, era stato, correttamente, notificato alla – OMIS-SIS – all'indirizzo del difensore presso il quale aveva eletto domicilio (si vedano le dichiarazioni in tal senso rese dalla detta società), così come, espressamente, previsto dall'art. 248, comma 2, del D.P.R. n. 115 del 2002.

***Tale disposizione, peraltro, è stata ritenuta conforme alla Costituzione dalla Corte Costituzionale, che, con la sentenza 29 marzo 2019, n. 67,*** ha affermato che “la notifica al domicilio eletto non viola il «fondamentale diritto del destinatario della notificazione ad essere posto in condizione di conoscere, con l’ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell’atto e l’oggetto della procedura instaurata nei suoi confronti» (sentenza n. 346 del 1998).

D’altronde l’onere di diligenza e cooperazione che si richiede in capo al destinatario si concretizza nell’onere di acquisire informazioni dal domiciliatario in ordine al processo e alle incombenze ad esso connesse (compreso dunque l’obbligo di pagare il contributo)”. **L’invito di pagamento non è stato impugnato, con conseguente cristallizzazione della obbligazione concernente tanto il contributo unificato, quanto la sanzione pecuniaria** (Cons. Stato, Sez. V, 2 maggio 2022, n. 3439; idem 14 aprile 2020, n. 2397; Cass. Civ., Sez. Trib., 7 luglio 2022, n. 21538).

La circostanza, addotta dall’appellante incidentale, che il proprio difensore non le avesse comunicato l’avvenuta notifica dell’invito di pagamento, è, poi, ininfluenza ai fini di causa, risultando incontrovertibile la sussistenza del debito.

D’altra parte, l’art. 14, comma 1, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, stabilisce che la parte “che deposita il ricorso introduttivo ... è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato”, per cui la – OMISSIS – rispondeva a suo tempo del debito, pur se – per quanto è stato dedotto – si era impegnata al pagamento l’altra società congiuntamente alla quale aveva proposto l’appello r.g. 202005062 (la – OMISSIS–).

A parte ogni considerazione sulla prova di tale circostanza va rilevato che l’obbligazione tributaria in questione gravava a suo tempo su entrambe le parti appellanti, ai sensi dell’art. 14 sopra citato.

Diversamente da quanto sostiene la parte, nessuna rilevanza ha, poi, ai fini di causa, la disposizione contenuta nell’art. 13, comma 6-bis.1, del D.P.R. n. 115 del 2002, secondo cui: “L’onere relativo al pagamento dei suddetti contributi è dovuto in ogni caso dalla parte soccombente, anche nel caso di compensazione giudiziale delle spese e anche se essa non si è costituita in giudizio. Ai fini predetti, la soccombenza si determina con il passaggio in giudicato della sentenza”.

La disposizione, infatti, si limita a individuare la parte su cui debba gravare l’onere economico del contributo unificato, una volta passata in giudicato la sentenza che definisce il giudizio, ma non incide sull’identificazione del soggetto passivo del tributo.

Nel descritto contesto, non rileva il fatto che al momento della presentazione dell'offerta nel cassetto fiscale della Società non risultassero pendenze tributarie o che la regolarità fiscale fosse stata accertata dall'Agenzia delle Entrate e dall'ANAC tramite l'AVCPASS.

Infatti, il contributo unificato non rientra tra le imposte amministrative dall'Agenzia delle Entrate, per cui i debiti a esso relativi non vengono iscritti nel 'cassetto fiscale'.

Solo a seguito dell'emissione del ruolo e della sua consegna all'Agenzia delle Entrate – Riscossione per la procedura esattoriale, l'esistenza del debito è comparsa, attraverso l'indicazione della relativa cartella, nel 'cassetto fiscale', ma senza alcuna influenza sulla regolarità fiscale della Società, ormai già insussistente.

Analoghe considerazioni vanno svolte quanto al certificato rilasciato dall'Agenzia delle Entrate, il quale attesta la situazione fiscale del contribuente unicamente con riguardo alle imposte gestite dal detto ufficio, mentre non rileva per i tributi gestiti da altre amministrazioni, come per l'appunto il contributo unificato.

Altrettanto irrilevante, ai fini di causa, deve ritenersi il documento acquisito tramite il sistema AVCPASS.

Tale documento non reca alcuna indicazione in ordine a eventuali debiti derivanti dal mancato o ritardato pagamento del contributo unificato e delle relative sanzioni, come si ricava dalla delibera 20 dicembre 2012, n. 111, e succ. mod. e integr., con cui l'ANAC, in attuazione di quanto previsto dall'art. 6-bis del D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, ha istituito tale sistema.

Difatti, l'art. 5 della delibera n. 111 del 2012, che elenca gli enti certificanti tenuti a mettere a disposizione la documentazione e i dati in proprio possesso, relativi ai requisiti di carattere generale per la partecipazione alle gare, non individua, tra di essi, il Segretariato Generale della Giustizia Amministrativa, per cui, l'esistenza dei eventuali debiti fiscali nei confronti di quest'ultimo non emerge dal documento rilasciato dall'ANAC.

In ogni caso, come più sopra rilevato, nell'ambito del giudizio contro il provvedimento di aggiudicazione di una gara, il giudice ha sempre il potere di accertare la idoneità e la completezza delle certificazioni rilasciate dalle competenti amministrazioni in ordine al possesso dei requisiti di partecipazione.

## CONSIGLIO DI STATO, SEZ. V, 02.05.2023 N. 4374

Agenzia Entrate irregolarità fiscale regolarità fiscale requisiti di ordine generale

Regolarità fiscale – Istanza di rateizzazione – Effetti – Cancellazione inadempimento originario (art. 80 d.lgs. 50/2016)

Il Collegio condivide le conclusioni a cui è giunta questa Sezione *con ordinanza cautelare n. 6060 del 2022, in ordine al principio, condiviso della dottrina più attenta e dalla giurisprudenza prevalente, che afferma la novazione del debito tributario a seguito dell'accoglimento dell'istanza di rateizzazione presentata dal contribuente (nella specie la società ISSV) con riferimento ad un carico tributario portato in un atto impositivo, che si assume essere divenuto definitivo per omessa impugnazione.*

*L'Adunanza Plenaria, con sentenza n. 15 del 2013, ha precisato che "la rateizzazione si traduce in un beneficio che, una volta accordato, comporta la sostituzione del debito originario con uno diverso, secondo un meccanismo di stampo estintivo – costitutivo che dà luogo a una novazione dell'obbligazione originaria. L'ammissione alla rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti tributari e differendone l'esigibilità, implica quindi la sostituzione dell'originaria obbligazione a seguito dell'insorgenza di un nuovo rapporto obbligatorio secondo i canoni della novazione oggettiva di cui agli artt. 1230 e seguenti del codice civile. Il risultato è la nascita di una nuova obbligazione tributaria, caratterizzata da un preciso piano di ammortamento e soggetta a una specifica disciplina per il caso di mancato pagamento delle rate".*

La rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti tributari e differendone l'esigibilità, cancella l'originario inadempimento dei destinatari degli atti impositivi e consente a questi ultimi di presentarsi alle procedure di evidenza pubblica gravati di un nuovo debito tributario non ancora scaduto ed esigibile, sfuggendo alla causa di esclusione di cui all'**art. 80, comma 4, del d.lgs. n. 50 del 2016.**

11.2. Nella fattispecie, come precisato nell'ordinanza cautelare n. 6060 del 2022, il debito di cui all'avviso di accertamento si è estinto, atteso che la rateizzazione (come si è detto) si traduce in un beneficio che, una volta accordato, comporta la sostituzione del debito originario con uno diverso, secondo un meccanismo di stampo estintivo – costitutivo che ha dato la stura a una novazione dell'obbligazione originaria. Stante l'estinzione del debito, non può predicarsi la definitività dell'avviso di accertamento che lo rappresenti, in ragione dell'omessa impugnazione.

La giurisprudenza di questo Consiglio ha, in più occasioni, chiarito che: “Nelle gare pubbliche il requisito di regolarità fiscale può dirsi sussistente qualora, prima del decorso del termine per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara di appalto, l’istanza di rateizzazione sia stata accolta con l’adozione del relativo provvedimento costitutivo, proprio in ragione del fatto che la rateizzazione del debito tributario del partecipante alla procedura selettiva si traduce in un beneficio che, una volta accordato, comporta la sostituzione del debito originario con uno diverso, con novazione dell’obbligazione originaria e nascita di una nuova obbligazione tributaria” (Cons. Stato, n. 4382 del 2014; Cons. Stato, n. 6001 del 2018).

## **CONSIGLIO DI STATO, SEZ. V, 10.05.2021 N. 3613**

**Avviso bonario: rilevante come motivo di esclusione per irregolarità fiscale (art. 80 d.lgs. n. 50/2016)**

Volendosi tuttavia provare a seguire l’assunto dell’appellante basato sulla non definitività della violazione grave rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte o tasse, connessa alla cartella di pagamento (in ipotesi) non ritualmente notificata, osserva il Collegio che si tratta di un percorso argomentativo non meritevole di condivisione.

Può ammettersi, sotto il profilo strettamente tributario, anche tenendo conto di quanto dedotto con il terzo motivo di appello (di cui si anticipa in questa sede la trattazione), che l’avviso bonario non comporti, ove non contestato, la cristallizzazione del credito in esso indicato, consentendo dunque il successivo gravame della cartella di pagamento; la prevalente giurisprudenza ritiene però che, in tema di contenzioso tributario, l’elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi ritenere tassativa, vada interpretata in senso estensivo, essendo dunque possibile anche l’impugnazione degli avvisi bonari con cui l’amministrazione chiede il pagamento di un tributo, in quanto gli stessi esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche della pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l’interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili.

A prescindere peraltro dal differente piano della tutela giurisdizionale tributaria, l’aspetto che emerge con chiarezza nella giurisprudenza (sia amministrativa, che tributaria) è che l’avviso bonario (al pari di tutti gli atti adottati dall’ente impositore che esplicitino le ragioni che li sorreggono) comporta la conoscenza, da parte del contribuente, di una bene individuata pretesa tri-

butaria, tanto che, come già detto, può essere subito (ed autonomamente) impugnato, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturalmente preordinato, assuma la veste autoritativa di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4513).

È proprio questa valenza di manifestazione compiuta della pretesa tributaria propria dell'avviso bonario che rileva in sede amministrativa, come “motivo di esclusione” dalla procedura di gara; infatti detto avviso enuclea una pretesa definita che viene portata nella sfera di conoscenza, e dunque di consapevolezza del contribuente (consapevolezza che, nel caso in esame, è all'evidenza dimostrata dalla richiesta di rateizzazione, solo in misura minimale adempiuta, tale da rendere ancora più significativa la mancata dichiarazione della pendenza debitoria).

Allorchè detto contribuente partecipi, quale operatore economico, ad una procedura di gara per l'affidamento di una commessa pubblica, non può ritenersi irrilevante la conoscenza qualificata della assenza del requisito della regolarità della posizione fiscale.

Nell'ordinamento infatti è configurabile una accezione di “definitività” differenziata ai fini della tutela giurisdizionale tributaria, che consente di differire la contestazione al momento dell'emanazione della cartella di pagamento, ponendo con essa in discussione anche la debenza dei tributi ivi riportati successivamente alla loro iscrizione a ruolo, ed ai fini della partecipazione ad un procedimento di evidenza pubblica, ove rileva, trattandosi di valutare la sussistenza di un requisito di ordine generale o morale, e dunque, in definitiva, l'affidabilità e la correttezza, la conoscenza, da parte dell'operatore economico, dell'assenza della sua regolarità fiscale.

Nella specie, del resto, l'avviso bonario non è stato impugnato, ed anzi è intervenuta un'istanza di rateizzazione poi non onorata, così da potersi ritenere configurata, in via di argomentazione subordinata, anche la previsione del quarto periodo dell'**art. 80, comma 4, del d.lgs. n. 50 del 2016**.

Irrilevante è la postuma regolarizzazione, per compensazione, del debito tributario, da parte dell'appellante, con il maggiore credito IVA successivamente alla partecipazione alla gara, in quanto non elide la circostanza per cui, al momento della presentazione dell'offerta e durante l'intero procedimento, l'appellante era privo del requisito di partecipazione della regolarità fiscale, laddove quest'ultimo deve sussistere al momento di presentazione dell'offerta e deve permanere per tutta la durata della procedura di aggiudicazione (così Cons. Stato, Ad. plen., 29 febbraio 2016, n. 5, con riguardo al D.U.R.C.).

## **T.A.R. ANCONA, 25.11.2019 N. 726**

*Regolarità fiscale – Debiti tributari emersi in corso di gara – Soluzione di continuità nel possesso dei requisiti – Comporta esclusione – Regolamentazione o rateizzazione immediata – Irrilevanza (art. 80 d.lgs. n. 50/2016)*

La violazione tributaria “definitivamente accertata”, ai sensi della norma [art. 80 d.lgs. n. 50/2016] consegue alla sentenza passata in giudicato, con la quale sia respinto il ricorso del contribuente, ovvero alla definitività dell’accertamento in sede amministrativa, per la mancata impugnazione dell’atto impositivo nel termine di sessanta giorni dalla sua conoscenza (o legale conoscibilità) da parte del contribuente, senza che, nello stesso termine, questi abbia provveduto a regolarizzare la propria posizione, soddisfacendo la pretesa dell’Amministrazione finanziaria, anche mediante definizione agevolata. Tale ultima precisazione, oltre a risultare dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 25 maggio 2007.....è consequenziale alla necessità che la violazione tributaria, che sia stata resa nota al contribuente, sia tuttora sussistente e non (più) contestabile (cfr. Cons. Stato, V, 17 gennaio 2013, n. 261 e, di recente, id., 23 febbraio 2017, n. 849....)...” [Consiglio di Stato nella sentenza n. 5139/2018]. La sentenza prosegue evidenziando che “...8.3. L’ammissione al beneficio della rateizzazione prima della scadenza del termine per l’impugnazione della cartella di pagamento ha comportato che la ..... non abbia affatto perso il possesso del requisito della regolarità fiscale in corso di procedura, perché la pendenza debitoria in contestazione non ha acquisito il carattere della definitività prima di detta ammissione; (...). Le conclusioni a cui è pervenuta la Sez. V sono applicabili anche al caso di specie, poiché vi è stata in corso di gara soluzione di continuità nel possesso, in capo alla mandante A., del requisito della regolarità fiscale, il che, per giurisprudenza consolidata, costituisce motivo di esclusione obbligatoria del concorrente. (...)

D’altra parte, laddove l’operatore intenda comunque partecipare alla gara egli ha sempre la possibilità di eliminare in radice il problema provvedendo al pagamento integrale delle somme accertate dall’Agenzia delle Entrate, senza cioè attendere l’esito dell’istanza di rateizzazione. A tal riguardo va aggiunto che il favor che l’ordinamento esprime per la massima partecipazione delle imprese alle gare ad evidenza pubblica va comparato con la necessità di evitare il dumping fra gli operatori del settore. Infatti l’operatore a carico del quale è stato definitivamente accertato un debito fiscale di una certa rilevanza già solo per questo si è avvantaggiato nei riguardi dei concorrenti, per cui è corretto concludere nel senso che la situazione di irregolarità va risolta tempestivamente, in modo da ripristinare una situazione di concorrenza leale;

- tutto ciò va ovviamente tragguardato alla luce della ratio che è alla base del consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui i requisiti di partecipazione debbono sussistere ab initio e per tutta la durata della gara. Tale ratio, come è noto, consiste nella necessità di assicurare al committente pubblico la possibilità di stipulare il contratto e dare avvio alla sua esecuzione in qualsiasi momento della procedura, senza dover attendere che l'aggiudicatario risolva eventuali pendenze nei confronti dell'amministrazione finanziaria o degli enti previdenziali, etc.;
- e né può obiettarsi che la situazione del concorrente a carico del quale il debito fiscale viene accertato in corso di gara è oggettivamente diversa da quella dell'operatore il cui debito è stato accertato prima della scadenza del termine di presentazione delle offerte.

## CGA REGIONE SICILIA, 16.08.2019 N. 758

### **Irregolarità fiscale non ancora oggetto un atto dell'Amministrazione finanziaria – Omessa dichiarazione – Non comporta esclusione (art. 80 d.lgs. n. 50/2016)**

Non è motivo di esclusione dalla gara la mancata dichiarazione di un debito con il fisco ancora non oggetto di (o contenuto in) un atto dell'amministrazione finanziaria in pendenza del termine per presentare la domanda di partecipazione alla procedura, che nel suo complesso il contribuente ha poi chiesto di rateizzare e la cui istanza è stata accolta.

La disciplina nazionale in tema di esclusione dalla gare per irregolarità fiscale, anche in ragione del recepimento incompleto della direttiva è molto garantista nei confronti del privato e non del tutto coordinata con il diritto tributario. *Rilevano infatti, in senso escludente, solamente i debiti fiscali definitivamente accertati, per tali intendendosi quelli non contestati in giudizio nei termini di legge ovvero se contestati confermati dal giudice tributario sulla base di una sentenza non più soggetta ad impugnazione; con la conseguenza che la proposizione di un ricorso dinanzi alla competente commissione tributaria (o di un appello o di un ricorso per cassazione), quand'anche manifestamente infondato, è comunque sufficiente a determinare (a perpetuare) la non definitività del debito e, in ultima analisi, a permettere nelle more la partecipazione alle gare, oltre tutto, a scapito degli altri concorrenti che siano invece (del tutto) in regola con il fisco (e magari, proprio per tale ragione, impossibilitati ad offrire ribassi oltre una certa misura).*

*Si intende, quindi, secondo la legislazione in materia di contratti pubblici, che qualunque debito, per quanto rilevante in termini economici, purché (e finché) ancora oggetto di un giudizio tributario (proponibile o) pendente, non potrà essere motivo di esclusione ai sensi dell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti del 2016.*

La previsione della direttiva 24/2014, che permette alle stazioni appaltanti di valutare anche l'esistenza di debiti non ancora definitivi, sulla base di un prudente apprezzamento e attraverso una causa di esclusione di tipo facoltativo, non è stata recepita nel nostro sistema, neppure in occasione dell'ultimo intervento dedicato alla modifica di talune parti del codice dei contratti del 2016 (con il d.l. n. 32 del 2019 e la legge di conversione n. 55 del 2019).

L'art. 80, comma 4, del Codice dei contratti pubblici non si coordina alla perfezione con la disciplina fiscale propriamente intesa.

Nel fare riferimento a "sentenze e atti non più soggetti ad impugnazione" sembra scritto, infatti, pensando essenzialmente alle pretese fiscali (che sono) oggetto di avvisi di accertamento, la cui inoppugnabilità o la cui conferma in giudizio rende "definitivamente accertate" le violazioni (ossia gli omessi pagamenti, nella soglia minima ritenuta rilevante) del contribuente. Molto meno chiaro è invece se, a fronte di un avviso di accertamento divenuto già definitivo ovvero inoppugnabile, possa bastare l'impugnazione della cartella di pagamento, quale atto di riscossione esecutivo di detto avviso, per permettere al contribuente di invocare – magari a distanza di anni dal verificarsi del presupposto – la non definitività della sua irregolarità.

*fonte: sito Giustizia Amministrativa*

## **T.A.R. PERUGIA, 31.07.2019 N. 455**

*regolarità fiscale – istanza di rateizzazione – definizione agevolata – differenza – operatività (art. 80 d.lgs. n. 50/2016)*

*Con specifico riferimento all'istanza di rateizzazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 602/1973, è ormai pacifico che l'esclusione possa essere evitata solo nel caso in cui, entro i termini per la partecipazione alla gara, l'istanza di rateizzazione sia stata accolta – con l'adozione del relativo provvedimento costitutivo – da parte dell'amministrazione finanziaria, non risultando sufficiente a tal fine la sola presentazione della domanda.*

Secondo autorevole giurisprudenza, infatti, "il requisito della regolarità fiscale può dirsi sussistente solo qualora, prima del decorso del termine

*per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara di appalto, l'istanza di rateizzazione sia stata accolta con l'adozione del relativo provvedimento costitutivo” (Consiglio di Stato Ad. Plen., 20 agosto 2013, n. 20).*

Tale orientamento è condiviso anche dalla più recente giurisprudenza che si è pronunciata sul nuovo art. 80 del Codice, osservandosi che in sede di gara pubblica il requisito della regolarità fiscale può essere sussistente, pure in presenza di una violazione accertata, solo se l'istanza di rateizzazione sia stata presentata dal concorrente e sia stata accolta prima della scadenza del termine di presentazione della domanda di partecipazione alla gara, o della presentazione dell'offerta, costituisce pacifica giurisprudenza del giudice amministrativo; non è infatti sufficiente che prima della scadenza del termine di presentazione dell'offerta il contribuente abbia semplicemente inoltrato istanza di rateizzazione, occorrendo anche che, entro la predetta data, il relativo procedimento si sia concluso con un provvedimento favorevole dell'amministrazione finanziaria (Consiglio di Stato, sez. V, 12 febbraio 2018, n. 856; cfr. Consiglio di Stato, sez. V, 18 marzo 2019, n. 1753; idem sez. V, 5 marzo 2019, n. 1525 che, in relazione sempre all'art. 80, comma 4, del Codice richiama le conclusioni dell'Adunanza Plenaria, 20 agosto 2013, n. 20).

Ancora, “la mera presentazione dell'istanza di rateizzazione non rilevi ai fini della dimostrazione del requisito della regolarità fiscale...Pertanto, affinché la stazione appaltante non escluda l'operatore economico dalla gara, è necessario che, al momento della dichiarazione dei requisiti di partecipazione, l'istanza di rateizzazione sia stata non solo presentata ma anche accolta dall'Amministrazione finanziaria” (T.A.R. Piemonte, sez. I, 18 marzo 2019, n. 294; analogamente, Consiglio di Stato, sez. V, 19 febbraio 2018, n. 1028; id., 12 febbraio 2018, n. 856; id., sez. III, 12 aprile 2018, n. 2210; id. sez. V, 22 ottobre 2018, n. 6027, in base alla quale, anche con riferimento all'art. 80, comma 4, del Codice, “l'eventuale ammissione del debitore a rateizzazione può impedire l'esclusione dalla gara ma solo a condizione che, entro la data ultima per la presentazione della domanda, l'istanza sia stata non solo formulata ma anche accolta dall'amministrazione finanziaria. Ciò comporta (per converso) che la conclamata esistenza di un grave insoluto fiscale in epoca antecedente alla presentazione della domanda di partecipazione (e in assenza di istanze di rateizzazione accolte dall'amministrazione finanziaria) non impedisca l'operatività della clausola legale di esclusione”).

Tanto premesso, è del tutto inconferente il richiamo operato dalla difesa della ricorrente a recente arresto del Consiglio di Stato (sez. V, 2 gennaio 2019 n. 15) asseritamente applicabile alla controversia per cui è causa, in

quanto riguardante invece fattispecie differente, come ben argomentato dalla difesa della stazione appaltante.

In quel caso, infatti, l'impegno formale al pagamento delle imposte viene ad essere fatto coincidere (e ad essa viene, pertanto, coordinato) con la procedura di "definizione agevolata" delle pendenze con gli agenti della riscossione di cui all'art. 6 del d.l. n. 193/2016 e non con una semplice istanza di rateizzazione ex art. 19, del d.p.r. n. 602/1973, come invece è accaduto nel caso di cui si controverte.

La differenza, come detto, non è di poco conto perché, mentre nel caso della definizione agevolata ex art. 6. d.l. 193/2016 (istituto di natura eccezionale sotto il profilo temporale), l'ammissione alla procedura non è subordinata ad alcun atto di assenso da parte dell'Agente della riscossione (tanto è vero che è lo stesso contribuente, manifestando la volontà di avvalersene, a decidere il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento e tutti i conseguenti benefici previsti vengono accordati automaticamente), nel caso della semplice rateizzazione ex art. 19 d.p.r. n. 602/1973 il beneficio non si produce automaticamente ma viene "concesso" con apposito atto dell'Agente della riscossione che può, dunque anche denegarlo.

Nella rateizzazione "tradizionale", pertanto, la semplice richiesta del contribuente non può integrare alcuna formalizzazione di impegno al pagamento fintanto che non sia intervenuto apposito provvedimento di ammissione al beneficio e solo se tale ammissione avviene prima della scadenza del termine per la presentazione delle offerte, l'impegno stesso può essere considerato tempestivo ai fini di una partecipazione alla gara senza pendenze ostative.

## **Esclusione dagli appalti pubblici per violazioni fiscali**

*Si analizza il tema dell'esclusione dalle procedure di affidamento degli appalti pubblici per violazioni non definitivamente accertate inerenti imposte e tasse alla luce dell'innovativa sentenza del T.A.R. Puglia n. 975/2024.*

### *1. Introduzione*

La **sentenza T.A.R. Puglia**, Sede di Bari, sez. Unite, **16 settembre 2024, n. 975** affronta una **questione** potenzialmente di grande rilevanza nella **materia degli appalti pubblici**: l'**esclusione di un operatore economico per irregolarità non definitivamente accertate** in tema di **imposte e tasse**.

Il tema si inserisce nell'ambito dell'**art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023** ("Codice dei Contratti Pubblici"), il quale prevede, al ricorrere di determinate condizioni, l'**ipotesi espulsiva del concorrente** in presenza di **gravi violazioni fiscali non definitivamente accertate**.

La pronuncia del T.A.R. Puglia, che ha **annullato l'esclusione della società ricorrente**, si distingue per una **lettura sostanzialistica** e orientata al **principio del favor participationis**, in **controtendenza** rispetto ad alcuni precedenti arresti giurisprudenziali.

## 2. *Il caso di specie*

La controversia ha origine dall'esclusione della ricorrente dalla procedura di gara per l'affidamento di un appalto di servizi.

In fatto, accadeva che la società ricorrente venisse dapprima individuata in posizione utile ai fini dell'aggiudicazione, avendo ottenuto il miglior punteggio e, successivamente, venisse esclusa ai sensi dell'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, a seguito delle verifiche di sussistenza dei requisiti generali e, in particolare, del requisito della regolarità fiscale, in relazione ad avvisi di accertamento di natura tributaria impugnati e ancora *sub iudice*.

Tuttavia, la società aveva provveduto, nelle more del giudizio tributario, ancora in corso, al pagamento di un terzo dell'importo delle pendenze fiscali, in conformità con l'art. 15, D.P.R. 602/1973, che regola la riscossione delle imposte in pendenza di contenzioso tributario.

La ricorrente aveva quindi impugnato il provvedimento di esclusione, sostenendo, in estrema sintesi, che l'omesso pagamento dei residui due terzi, per quanto di importo superiore alla soglia di rilevanza, non potesse essere qualificato come una "*violazione grave non definitivamente accertata*", come prevista dall'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, e, dunque, non potesse giustificare l'esclusione dalla gara.

## 3. *Il quadro normativo di riferimento*

L'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, riporta la disciplina relativa all'esclusione (non automatica, a differenza di quanto previsto dall'articolo che lo precede) delle imprese dalle procedure di gara per irregolarità fiscali e prevede, in particolare, che "*la stazione appaltante esclude [...] un operatore economico qualora ritenga che lo stesso ha commesso gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse*

*o contributi previdenziali. Costituiscono gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale quelle indicate nell'allegato II.10*".

Si tratta delle fattispecie in cui vengono in rilievo obblighi di pagamento di imposte o tasse per un importo pari o superiore al 10% del valore dell'appalto e che deve essere comunque non inferiore a 35.000 euro.

Tuttavia, continua la disposizione, *"La gravità va in ogni caso valutata anche tenendo conto del valore dell'appalto"* e ancora: *"Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o sanzioni, oppure quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine di presentazione dell'offerta, oppure nel caso in cui l'operatore economico abbia compensato il debito tributario con crediti certificati vantati nei confronti della pubblica amministrazione"*.

La disposizione non prevede, in ogni caso, un espresso richiamo alla disciplina che regola l'esigibilità del debito oggetto di accertamento e le modalità di riscossione in pendenza di un giudizio tributario.

Nondimeno, ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 602/1973, in pendenza di un giudizio tributario, la somma esigibile dall'amministrazione finanziaria è unicamente quella corrispondente ad un terzo degli imponibili<sup>1</sup>.

Pertanto, secondo la richiamata disposizione, quando il contribuente è in fase di contenzioso, è tenuto a versare unicamente un terzo dell'importo contestato, mentre la restante parte resta sospesa fino alla definizione del giudizio (di primo grado; con aggiustamenti negli eventuali gradi di giudizio ulteriori). Si tratta di un sistema che mira a garantire che, pur in presenza di un contenzioso, le imposte possano essere comunque progressivamente riscosse, senza compromettere la possibilità di una risoluzione favorevole per il contribuente.

#### *4. La fase cautelare e i precedenti in materia*

Il T.A.R. Puglia, con ordinanza n. 245/2024 aveva rigettato la domanda cautelare avanzata dalla ricorrente ritenendo insussistente il requisito fu-

<sup>1</sup> È in particolare previsto che *"le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati"*.

*mus boni iuris*, ed in particolare osservando che la disciplina prevista dall'art. 15, D.P.R. 602/1973, non potesse precludere l'accertamento della sussistenza delle violazioni gravi non definitivamente accertate<sup>[2]</sup>.

La pronuncia in questione rimarcava il solco già tracciato dalla precedente giurisprudenza in materia, che a più riprese aveva espresso il concetto secondo cui il pagamento di un terzo del tributo, previsto dall'art. 15, D.P.R. 602/1973, fosse irrilevante ai fini della valutazione della gravità delle pendenze fiscali. Inoltre, aveva sottolineato che la stazione appaltante non dispone di un margine discrezionale significativo nell'escludere un operatore economico con debiti fiscali rilevanti. In tal senso, si segnala in particolare la sentenza del T.A.R. Piemonte, sez. I, 20 dicembre 2023, n. 1035<sup>[3]</sup>.

<sup>2</sup> Si legge nel testo dell'ordinanza del T.A.R. Puglia che *“l'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 non sembra possa inibire l'accertamento della grave violazione non definitivamente accertata, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 95, comma 2, e artt. 3 e 4 dell'all. II, 10 del d.lgs. 36 del 2023, che ha indotto la stazione appaltante a disporre l'avversato atto di esclusione dalla gara”*. A ciò il T.A.R. aggiunge che *“nel caso di specie, la corresponsione di un terzo della sanzione da parte della ricorrente (ex art. 15, comma 1, del citato art. 15) non possa essere assimilato all'impegno formale a pagare le imposte e i contributi sia pure in forma rateizzata”*: il riferimento è, in particolare, all'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, laddove prevede l'inapplicabilità della causa di esclusione nei casi in cui *“l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o sanzioni, oppure quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine di presentazione dell'offerta, oppure nel caso in cui l'operatore economico abbia compensato il debito tributario con crediti certificati vantati nei confronti della pubblica amministrazione”*.

<sup>3</sup> La richiamata decisione ha affermato che *“il pagamento di 1/3 delle pretese regolato dall'art. 15 del DPR n. 602/1973 non può neanche essere equiparato alle ipotesi in cui il concorrente abbia pagato o si sia impegnato in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, oppure si sia verificata un'altra causa di estinzione del debito erariale (cfr. art. 95, comma 2, d.lgs. n. 36/2023), posto che dichiaratamente la parte non ha scelto di fare acquiescenza e rateizzare i pagamenti ma unicamente di bloccare la riscossione, pendente la lite”*. In tale contesto il T.A.R. Piemonte, nell'interpretare l'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023 ha ritenuto infatti che *“il legislatore nazionale ha sostanzialmente effettuato la scelta di disegnare una fattispecie complessa, di cui la stazione appaltante deve riscontrare gli esatti contorni, con una previsione che, in combinato disposto con l'allegato, già garantisce meccanismi di proporzionalità in grado di adeguarsi automaticamente al valore dell'appalto tramite il parametro percentuale oltre a inglobare possibili ipotesi di esclusione di rilevanza per addebiti contestati. Resta demandata all'amministrazione, trattandosi di fattispecie complessa (occorre infatti verificare lo stato del contenzioso, oltre che il raggiungimento della prescritta soglia di rilevanza percentuale), di accertare la sussistenza in concreto dei presupposti, senza che ciò comporti, in capo alla stazione appaltante, margini di apprezzamento ulteriori rispetto alla ricostruzione degli elementi rilevanti, il tutto con miglior garanzia di prevedibilità e uniformità delle procedure”*.

La ricorrente aveva tuttavia impugnato l'ordinanza del T.A.R. Puglia innanzi al Consiglio di Stato, il quale, dimostrando maggiore sensibilità ad una interpretazione sistematica delle norme sui contratti pubblici, aveva accolto l'appello cautelare.

In particolare, con ordinanza n. 3020/2024, il Consiglio di Stato ha ritenuto che la stazione appaltante, nel dare applicazione alla disciplina relativa alla causa di esclusione non automatica dalla gara di cui all'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, non avesse valutato l'incidenza della previsione dell'art. 15, D.P.R. 602/1973<sup>4</sup>.

La decisione del Consiglio di Stato ha costituito, quindi, un contributo determinante per il cambio di rotta del T.A.R. Puglia, il quale, come si dirà di seguito, in fase di merito ha completamente sovvertito le argomentazioni spese in sede cautelare.

## 5. Motivazione della sentenza

Il T.A.R. Puglia, nella sentenza n. 975/2024, ha annullato l'esclusione della società ricorrente dalla gara d'appalto, ritenendo che tale provvedimento fosse illegittimo per non avere la stazione appaltante considerato il portato normativo di cui all'art. 15, D.P.R. 602/1973, e, quindi, la circostanza che, in forza di tale disposizione, la ricorrente aveva (legittimamente) versato unicamente un terzo del debito tributario.

Il T.A.R. ha, quindi, accolto il ricorso della società, indicando diverse motivazioni sostanziali che hanno giustificato la sua decisione.

Secondo il T.A.R., in particolare, il testo normativo riguardante le ipotesi di esclusione non automatiche si caratterizza all'evidenza per un maggior *favor*, nei confronti dell'operatore economico concorrente, rispetto alle disposizioni del passato di analogia portata contenuta nei previgenti codici dei contratti pubblici.

Inoltre, il T.A.R. sottolinea che nella nuova disciplina in materia di contratti pubblici l'interpretazione delle norme e la qualificazione dei fatti rilevanti – ai sensi dell'art. 4, D.Lgs. 36/2023, secondo cui: “*Le disposizioni del*

<sup>4</sup> L'ordinanza del Consiglio di Stato riporta in particolare che l'appello cautelare fosse assistito da sufficienti elementi di *fumus boni iuris*, “*nella considerazione che l'amministrazione, nel dare applicazione alla disciplina relativa alla causa di esclusione non automatica dalla gara di cui all'art. 95, comma 2, del d.lgs. n. 36 del 2023, non ha valutato l'incidenza della previsione dell'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 (concernente la riscossione del tributo nella fase amministrativa), in pendenza di ricorso tributario, anche nella prospettiva della comparazione con l'ipotesi, espressamente contemplata, della rateazione del debito*”.

*codice si interpretano e si applicano in base ai principi di cui agli articoli 1, 2 e 3” – è guidata dai principi generali del risultato, della fiducia e dell’accesso al mercato.*

Più specificamente, precisa il T.A.R., in modo sinergico, operano: “*i) il principio del risultato, ex art. 1, d.lgs. n. 36, cit., per il quale le stazioni appaltanti perseguono il risultato dell’affidamento del contratto e della sua esecuzione con la massima tempestività e il migliore rapporto possibile tra qualità e prezzo, nel rispetto dei principi di legalità, trasparenza e concorrenza, quale criterio prioritario per l’esercizio del potere discrezionale e per l’individuazione della regola del caso concreto; ii) il principio della fiducia, ex art. 2, d.lgs. n. 36, cit., per il quale l’esercizio del potere, nel settore dei contratti pubblici, si fonda sul principio della reciproca fiducia nell’azione legittima, trasparente e corretta dell’amministrazione e degli operatori economici; iii) il principio dell’accesso al mercato, ex art. 3, d.lgs. n. 36, cit., per cui le stazioni appaltanti favoriscono l’accesso al mercato degli operatori economici nel rispetto dei principi di concorrenza, di imparzialità, di non discriminazione, di pubblicità e trasparenza, di proporzionalità”.*

Tali indeclinabili principi si aggiungono al canone generale di buona fede, sancito in materia dall’art. 5, D.Lgs. 36/2023, che impone un dovere di collaborazione nei rapporti tra pubblica amministrazione e privati.

Alla luce di tali coordinate ermeneutiche, secondo il T.A.R., deve essere approfondita la verifica dei requisiti generali di partecipazione all’appalto imposti dall’ordinamento per assicurare la partecipazione, prima, e l’affidamento, poi, del contratto di appalto in favore di operatori economici solidi e affidabili (e, nella specie, in regola nei rapporti obbligatori fiscali e previdenziali); verifica che deve essere condotta in modo sostanzialistico e non più in modo formalistico: “*ciò che importa è verificare la sostanziale posizione di affidabilità e di capacità dell’operatore economico a soddisfare i requisiti generali e specifici e la capacità operativa nel realizzare l’opera o i lavori, la fornitura, o il servizio, a seconda dei casi”.*

Ciò tanto più in quanto, mentre l’art. 94, D.Lgs. 36/2023 contempla le cause di esclusione automatica, applicabili sulla base della mera constatazione, l’art. 95 prevede invece le cause di esclusione non automatica, le quali ultime vanno accertate e ponderate, previa apposita istruttoria e puntuale contraddittorio con l’operatore economico interessato.

Tanto precisato, il T.A.R. rileva che, nonostante il codice dei contratti non faccia espresso riferimento alla disciplina dell’art. 15, D.P.R. 602 del 1973, tale disciplina va ritenuta presupposta, secondo una interpretazione sistematica e coerente con i principi generali richiamati.

Sulla base di tali argomentazioni il T.A.R. conclude che il pagamento di un terzo dell'imponibile, ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 602/1973, rende l'ammontare residuo, accertato dall'amministrazione e *sub iudice*, non esigibile in concreto e, pertanto, non dovuto all'attualità; con la conseguenza che *“non può una tale ipotesi logicamente e giuridicamente rientrare nell'ambito delle “violazioni” (seppure non definitivamente accertate) delle obbligazioni tributarie, per di più da connotarsi con la qualificazione della “gravità”, al punto tale da poter determinare un giudizio motivato di esclusione dal procedimento di evidenza pubblica”*.

Nel caso in esame, invece, il T.A.R. ha ritenuto che la stazione appaltante non avesse svolto un'adeguata istruttoria sulla posizione fiscale della società ricorrente, limitandosi ad applicare la causa di esclusione in parola in modo automatico. Secondo il T.A.R., invece, da un lato, l'art. 95, comma 2, D.Lgs. 36/2023, configurando una causa di esclusione non automatica, impone una ponderata istruttoria del caso concreto e, dall'altro, anche la particolare ed articolata posizione fiscale della ricorrente richiedeva una adeguata valutazione.

In conclusione, il T.A.R. Puglia ha accolto il ricorso e, per l'effetto, ha annullato il provvedimento di esclusione.

## *6. Conclusioni*

La sentenza risulta di particolare interesse per vari motivi. In primo luogo, in quanto sovverte – con il supporto di quanto statuito dal Consiglio di Stato in fase cautelare di appello – un precedente indirizzo più restrittivo che, con approccio più formalistico, si era espresso nel senso della irrilevanza del pagamento di un terzo del tributo ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 602/1973 e della sostanziale assenza di margini di discrezionalità in capo alla stazione appaltante nell'esclusione un operatore con pendenze fiscali gravi<sup>5</sup>.

La sentenza del T.A.R. Puglia qui in commento abbraccia invece una interpretazione più sostanzialistica e garantista, in linea con i principi del *favor participationis*, evidenziando la necessità di una valutazione caso per caso delle violazioni fiscali e dei relativi effetti sulle gare d'appalto, evitando automatismi escludenti privi di un'adeguata valutazione sostanziale.

In questo contesto, le stazioni appaltanti sono chiamate a operare una valutazione complessiva, che consideri anche le circostanze particolari

<sup>5</sup> V. la già citata T.A.R. Piemonte, sez. I, 20 dicembre 2023, n. 1035.

dell'impresa, come ad esempio la sua condizione finanziaria, la sua capacità di regolarizzare la propria posizione fiscale o la volontà di risolvere il contenzioso tributario.

L'approccio della sentenza ha inoltre il pregio di dare una visione *organica* del Codice dei Contratti Pubblici, interpretandolo in coordinamento con altre norme dell'ordinamento, nel caso di specie quelle che disciplinano il processo tributario, e prendendo invece le distanze dal precedente indirizzo di altri T.A.R., più *isolazionista*.

È altrettanto importante notare, infine, anche sotto il profilo della tecnica redazionale e dei canoni interpretativi, come il T.A.R., nel decidere, si sia appoggiato in maniera energica sui principi fondamentali, principi che, come noto, sono stati oggetto espresso dell'ultima codicizzazione e che, anzi, nell'impianto del “nuovo” D.Lgs. 36/2023 costituiscono un elemento di crescente importanza per chiunque sia chiamato a interpretare la disciplina in tema di contratti pubblici.

ISBN 9791281716537  
Versione pdf *Open Access* al sito  
[www.muccheditore.it](http://www.muccheditore.it)