



Codice degli appalti

Definizione di violazioni non definitivamente accertate

Position Paper

13 luglio 2022



SOMMARIO

1. Premessa	2
2. Requisito regolarità fiscale in materia di appalti	4
3. Procedura di infrazione europea	6
4. Il decreto attuativo: la corretta definizione dell'oggetto dell'intervento	8
5. Violazione non definitivamente accertata agli obblighi di pagamento	9
6. Nozione di imposte e tasse	14
7. Soglia di gravità correlata al valore dell'appalto	18

1. Premessa

Con il **decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76 (c.d. Decreto semplificazioni)**¹ sono state apportate delle importanti novità in ordine alle cause di esclusione di un operatore economico dalle procedure di affidamento dei contratti pubblici, disciplinate **dall'art. 80, comma 4, DLGS. 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. Codice dei contratti pubblici)**.

In particolare, il requisito di regolarità rispetto agli obblighi di pagamento di imposte, tasse e contributi previdenziali, fino ad allora previsto per le sole **violazioni accertate in via definitiva**, è stato esteso anche alle **violazioni non definitivamente accertate**, riconoscendo alla stazione appaltante il potere discrezionale di escludere gli operatori economici dalla gara qualora sia a conoscenza e possa adeguatamente dimostrare che questi non abbiano ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati.

Merita ricordare che il possesso del requisito di regolarità fiscale è richiesto agli operatori non solo all'atto della presentazione di domanda di partecipazione alla gara, bensì durante l'intero svolgimento della procedura e fino all'aggiudicazione della stessa².

Nelle intenzioni del legislatore tale modifica doveva rispondere alla **procedura di infrazione nei confronti dell'Italia n. 2018/2273 avviata dalla Commissione europea**, la quale riteneva il Codice dei contratti pubblici, in alcuni punti, non conforme alle Direttive europee in materia di appalti (2014/24/UE e 2014/23/UE). Vale la pena ricordare, per completezza, come analoga norma, finalizzata a rispondere alla medesima procedura di infrazione, era stata introdotta con il DL 18 aprile 2019, n. 32 (c.d. Decreto Sblocca cantieri), ma era stata successivamente ritirata in fase di conversione del medesimo decreto per alcune criticità applicative³.

Le modifiche apportate con il Decreto semplificazioni⁴ hanno creato notevole allarme tra gli operatori economici (e tra le stesse stazioni appaltanti) a causa, in primo luogo, dell'**assenza**

¹ Articolo 8, comma 5, lett. b), D.L. 16 luglio 2020, n. 76.

² Articolo 80, comma 6 del Codice dei contratti pubblici.

³ Confindustria, congiuntamente alle altre Associazioni di categoria (ABI, Assonime) avevano evidenziato al Governo come la norma non prevedesse una soglia di gravità per le violazioni non definitive, né individuasse chiari limiti al potere discrezionale delle stazioni appaltanti di esclusione degli operatori economici dalle gare di appalto. Di fronte al rischio di «blocco dei cantieri», in sede di conversione la norma venne eliminata.

⁴ Che ricordiamo si rendono applicabili ai bandi di gara pubblicati dopo la data di entrata in vigore del citato provvedimento (17 luglio 2020).

di una chiara definizione di inottemperanza agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi non definitivamente accertati cui fare riferimento per la verifica del requisito di regolarità fiscale. Così come notevole incertezza si creava riguardo il livello minimo di conoscenza e di adeguata dimostrazione della violazione, fiscale e previdenziale, richiesto alle stazioni appaltanti per esercitare la facoltà di esclusione degli operatori economici.

Tale incerta formulazione rischiava di esporre gli operatori economici ad una penalizzazione del tutto sproporzionata rispetto ad una violazione non definitivamente accertata che, peraltro, nel corso del processo tributario potrebbe essere riconosciuta come inesistente⁵, nonché di generare un potenziale contenzioso amministrativo per le stesse stazioni appaltanti soggette alla possibile contestazione sulle modalità di esercizio (ovvero per il mancato esercizio) del loro potere discrezionale di esclusione dalle gare.

Per ovviare a tali criticità, con la **Legge 23 dicembre 2021, n. 238** (c.d. Legge europea 2019-2020) sono stati introdotti degli **opportuni correttivi**, seppure applicabili **alle sole procedure i cui bandi o avvisi di gara siano pubblicati successivamente al 1° febbraio 2022**⁶, data di entrata in vigore della legge appena citata.

In primo luogo, è stato precisato che ai **fini contributivi e previdenziali** si intendono gravi violazioni non definitivamente accertate quelle ostantive al rilascio del Documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al DM del lavoro e delle politiche sociali del 30 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015, ovvero delle certificazioni rilasciate dagli enti previdenziali di riferimento non aderenti al sistema dello sportello unico previdenziale.

Per quanto concerne i **profili tributari**, invece, pur mantenendo il riferimento alle “gravi violazioni non definitivamente accertate”⁷, si è opportunamente rinviato ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili e previo parere del Dipartimento per le politiche

⁵ I dati della relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario 2020 evidenziano come dopo l'esame delle commissioni tributarie provinciali oltre la metà degli accertamenti tributari è parzialmente o integralmente annullato (solo il 49% degli accertamenti tributari passa indenne il giudizio di primo grado).

⁶ Articolo 10, comma 1, lettera c), n. 2 della Legge 23 dicembre 2021, n. 238.

⁷ Il quinto periodo del comma 4 dell'articolo 80, infatti, continua a prevedere che “..un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso ha commesso **gravi violazioni non definitivamente accertate** agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o contributi previdenziali”.

europee della Presidenza del Consiglio dei ministri, il compito di dettare la corretta definizione di tale locuzione.

Più precisamente, tale decreto dovrà recare *“limiti e condizioni per l’operatività della causa di esclusione relativa a violazioni non definitivamente accertate che, in ogni caso, devono essere correlate al valore dell’appalto e comunque di importo non inferiore a 35.000 euro”*.

Ciò premesso, scopo della presente nota è quello di fornire spunti di riflessione e proporre osservazioni – anche alla luce dell’esperienza pratica maturata dalle associate – che potrebbero essere utili nella materiale redazione del decreto.

2. Requisito regolarità fiscale in materia di appalti

L’articolo 80, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, nella formulazione oggi vigente, prevede che un operatore economico sia obbligatoriamente escluso *“... dalla partecipazione a una procedura d’appalto se ha commesso **violazioni gravi, definitivamente accertate**, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti”*.

I requisiti previsti per rendere la violazione rilevante ai fini **dell’obbligo di esclusione** dalla procedura di appalto sono, pertanto, due:

- 1) la violazione deve essere **“grave”** e, ai sensi del già menzionato comma 4 (secondo periodo), la violazione è tale quando l’omesso pagamento di imposte e tasse è **“superiore all’importo di cui all’articolo 48-bis⁸, commi 1 e 2-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 602”**, ossia superiore a 5.000 euro (a seguito delle modifiche operate con la Legge di Bilancio 2018)⁹;

⁸ L’articolo 48-bis del DPR n. 602/1973 impone alle Pubbliche Amministrazioni (PA) di effettuare precisi controlli fiscali prima di provvedere al pagamento dei debiti commerciali nei confronti dei loro fornitori. Nel merito, si dispone che “[...] *le Amministrazioni Pubbliche - di cui all’articolo 1, comma 2 del DLGS. 20 marzo 2001, n. 165 – e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 10.000 euro (successivamente ridotto a 5.000 euro), verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all’agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell’esercizio dell’attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo”*.

⁹ Per i contributi, invece, come già detto, il quarto periodo del medesimo comma 4 stabilisce che *“costituiscono gravi violazioni in materia contributiva e previdenziale quelle ostantive al rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC)”*.

- 2) la violazione deve essere “**definitivamente accertata**” e, ai sensi del richiamato comma 4 (terzo periodo), sono tali “*quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione*”.

Nei periodi dal quinto al settimo del medesimo comma 4 dell’articolo 80, è invece disciplinata la **facoltà di esclusione**, oggetto della presente nota.

Il quinto periodo, in particolare, prevede che: “*un operatore economico **può** essere escluso...se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso ha commesso **gravi violazioni non definitivamente accertate** agli **obblighi relativi al pagamento** di imposte e tasse o contributi previdenziali*”.

Il successivo settimo periodo – analogamente a quanto già previsto in relazione all’obbligo di esclusione – con l’intenzione di offrire una interpretazione “autentica” del concetto di “gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale”, ne rinvia la definizione ad un decreto ministeriale (alla cui stesura le presenti note intendono offrire un contributo).

Così brevemente ricostruito il quadro normativo di riferimento, pare utile ricordare, insieme alla giurisprudenza amministrativa, come la *ratio* dell’inclusione del requisito di regolarità fiscale contemplata nell’art. 80, comma 4, non abbia un fondamento tributario in quanto “... *ciò che rileva in materia non è la tutela del corretto prelievo fiscale come previsto nell’ordinamento tributario, ma soltanto l’**affidabilità dei soggetti** che contrattano con l’amministrazione; affidabilità che viene meno tanto nel caso di omessi e ritardati pagamenti, quanto nel caso di sottrazione di materia imponibile caratterizzata da artifici e raggiri contabili e quale che sia l’entità dell’evasione accertata..*”.¹⁰

La *ratio* dell’esclusione dalla procedura è, quindi, quella di **tutelare l’affidabilità e la solvibilità finanziaria** del potenziale contraente della P.A. a realizzare l’appalto¹¹. Peraltro, si potrebbe concretizzare una violazione del principio di libera concorrenza qualora fosse garantita la partecipazione di soggetti che, omettendo il pagamento degli oneri fiscali, hanno la possibilità di presentare offerte economiche più vantaggiose rispetto a quelle provenienti da coloro che hanno puntualmente assolto i debiti tributari.

La circostanza che il Codice dei contratti pubblici (articolo 80, comma 4, ultimo periodo) preveda la possibilità per l’operatore economico di evitare l’esclusione qualora, prima della

¹⁰ Consiglio di Stato 15 dicembre 2014, n. 6157; Tar Lazio, Roma, sez. II, 28 dicembre 2017, n. 12472.

¹¹ In tal senso si veda Cass. n. 36821/2016.

scadenza del termine per la presentazione delle domande¹², ottemperi ai suoi obblighi “*ovvero si impegni in modo vincolante a pagare le imposte dovute*” (senza necessità di un immediato pagamento), supporta l’interpretazione che il possesso del requisito di regolarità fiscale risponde all’esigenza di garantire l’affidabilità del soggetto che contratta con la PA e tutelare la libera concorrenza nel mercato, piuttosto che tutelare gli interessi erariali.

Sulla nozione di “impegno vincolante” si auspica che siano illustrate chiaramente nel decreto attuativo le modalità ritenute valide ai fini della vincolatività dell’impegno.

3. Procedura di infrazione europea

Come detto in premessa, nell’intento del legislatore italiano, le modifiche apportate al Codice dei contratti pubblici a partire dal Decreto semplificazioni avrebbero dovuto rispondere ai rilievi contenuti nella procedura di infrazione n. 2018/2273 della Commissione europea, la quale aveva ravvisato degli elementi di incompatibilità della normativa italiana con le direttive comunitarie di riferimento.

In realtà, a nostro avviso, gli interventi del legislatore non risultano conformi, né alla citata procedura di infrazione, né tanto meno alle Direttive europee in materia di appalti (2014/24/UE e 2014/23/UE).

Innanzitutto, occorre sottolineare come la Commissione Europea, nella citata **procedura di infrazione**, in conformità alle Direttive europee, non abbia fatto alcun riferimento agli **accertamenti non definitivi**, ma abbia chiesto allo Stato Italiano esclusivamente di riconoscere alla stazione appaltante la possibilità di escludere gli operatori economici **qualora sia in grado di dimostrare, con adeguata documentazione**, l’inadempienza all’obbligo di pagamento di imposte o contributi da parte degli operatori economici **anche in assenza di una decisione giudiziaria o amministrativa definitiva**.

Testualmente, infatti, si legge nella procedura di infrazione: “*Tuttavia, l’articolo 80, comma 4...non è conforme alle suddette disposizioni della direttiva...in quanto non consente di*

¹² Anche se non è questa la sede opportuna, pare utile porre l’attenzione sul fatto che la possibilità di evitare l’esclusione in parola soltanto fino alla scadenza del termine per la presentazione delle domande (e non quindi anche in corso di gara), appare eccessivamente limitante e contrastante con il principio del *favor participationis*, anche alla luce della appena descritta ratio *legis*.

*escludere un operatore economico che ha violato gli obblighi relativi al pagamento dei imposte o contributi previdenziali qualora tale violazione – **pur non essendo stata stabilita da una decisione giudiziaria o amministrativa avente effetto definitivo** – possa essere comunque adeguatamente dimostrata dall'amministrazione aggiudicatrice o dall'ente aggiudicatore".*

Del resto, anche l'**articolo 38, paragrafo 5 della Direttiva 2014/23/UE**, che costituisce la fonte sovranazionale da cui è scaturita la procedura d'infrazione, non contiene alcun riferimento alle violazioni non definitivamente accertate: *"Inoltre, le amministrazioni aggiudicatrici e gli enti aggiudicatori...possono escludere...dalla partecipazione a una procedura di aggiudicazione...un operatore economico se l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore può dimostrare con **qualsunque mezzo adeguato** che l'operatore economico **non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento** di imposte o contributi previdenziali".*

La normativa comunitaria, quindi, rimette esclusivamente alla valutazione delle stazioni appaltanti, secondo un **giudizio di proporzionalità**, l'individuazione dei "*mezzi adeguati*" che attestino l'esistenza di una violazione tributaria da sanzionare, senza prevedere parametri o soglie numericamente predeterminate. Ciò è ulteriormente provato dal fatto che le direttive europee stabiliscono che in presenza di "**piccoli importi**" o "**lievi irregolarità**" l'eventuale esclusione dell'operatore economico sarebbe chiaramente "**sproporzionata**".

La disciplina italiana in materia di appalti, invece, ha scelto di dare rilevanza alle violazioni di obblighi di pagamento risultanti da provvedimenti "**non definitivi**", introducendo in tal modo non solo un elemento di novità distonico rispetto ai precetti comunitari ma, soprattutto, creando notevole incertezza tra gli operatori, chiamati di volta in volta a stabilire se, nei singoli casi, si fosse in presenza di una "**inottemperanza agli obblighi di pagamento rispetto a gravi violazioni non definitivamente accertate**".

Distaccandosi dall'approccio seguito dalla Direttiva comunitaria, quindi, il legislatore italiano ha introdotto un concetto di violazione "non definitiva" di cui non v'è traccia né nella fonte primaria comunitaria né, a ben vedere, nella procedura d'infrazione.

Che quella prescelta dal legislatore italiano non fosse l'unica strada percorribile per evitare la procedura d'infrazione è dimostrato dal fatto che la **disciplina tedesca in materia di appalti** - che ha recepito le medesime Direttive comunitarie e che **non è stata oggetto di procedure di infrazione** da parte della Commissione Europea - si limita a stabilire:

"§ 123 Le stazioni appaltanti escludono una società dalla partecipazione a una procedura di aggiudicazione dell'appalto in qualsiasi fase della procedura di aggiudicazione, se: 1) la società non ha adempiuto ai propri obblighi di pagamento di imposte, prelievi o contributi

alla sicurezza sociale e ciò è stato stabilito da una decisione giudiziaria o amministrativa definitiva o 2) le stazioni appaltanti possono dimostrare in altro modo adeguato la violazione di un obbligo di cui al capoverso 1).”.

Tuttavia, grazie alle modifiche più recenti apportate all’articolo 80, comma 4, è ora possibile ridurre il grado di incertezza degli operatori dal momento che, come detto, un **apposito decreto**, redatto da organi tecnici, dovrà definire con chiarezza cosa si intenda per “**gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale**”. In tal modo, sarà possibile ridurre sensibilmente lo spazio discrezionale delle stazioni appaltanti nella valutazione delle condizioni necessarie per ritenere l’operatore economico inaffidabile in presenza di una violazione fiscale ancora non definitivamente accertata.

4. Il decreto attuativo: la corretta definizione dell’oggetto dell’intervento

Come visto, sotto il profilo normativo, il settimo periodo del comma 4 stabilisce che il decreto attuativo dovrà:

- (i) **stabilire** quali sono le “**gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale**”, e
- (ii) **recare “limiti” e “condizioni”** per l’operatività della causa di esclusione relativa a violazioni non definitivamente accertate che, in ogni caso, devono essere correlate al valore dell’appalto e comunque di importo non inferiore a 35.000 euro.

Tuttavia, per la corretta delimitazione dell’oggetto del decreto attuativo è necessario tenere in considerazione anche il quinto periodo del medesimo comma il quale, come detto, correla inscindibilmente le gravi violazioni non definitivamente accertate agli “**obblighi di pagamento**” di “**imposte e tasse**”.

Detto in altri termini, quindi, il decreto, più precisamente, dovrà avere cura di definire cosa si intende per “**gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi di pagamento di imposte e tasse**”. Per fare ciò, in linea di principio, esso dovrà:

- a. stabilire cosa sia una “**violazione non definitivamente accertata agli obblighi di pagamento**”;
- b. individuare con precisione quali siano le **imposte e tasse** che rilevano ai fini della disciplina *de qua*;

- c. definire una **soglia di gravità** della violazione, mai inferiore a 35.000 euro e comunque correlata al valore dell'appalto.

Per completezza, infine, pare utile rilevare come l'adozione del decreto in esame sembra porsi come condizione di efficacia della nuova disciplina in tema di esclusione facoltativa; in tal senso farebbe propendere la specificazione normativa secondo la quale il decreto deve recare non solo i limiti, ma anche le “**condizioni per l'operatività**” della causa di esclusione facoltativa.

In altre parole, si potrebbe dire che la disposizione di cui all'articolo 80, comma 4 del Codice dei contratti pubblici, nella parte in cui prevede l'esclusione facoltativa, non possa dirsi operante (*rectius*, avere efficacia) fino a quando non sarà adottato il decreto oggetto del presente contributo alla cui adozione essa è, appunto, “condizionata”. Una ragione in più per sottolineare l'importanza del decreto in esame.

5. Violazione non definitivamente accertata agli obblighi di pagamento

Il primo nodo da sciogliere attiene al concetto di **accertamento** della violazione. Si tratta di un tema particolarmente critico perché nella normativa tributaria i confini del concetto di “accertamento” sono discussi.

In senso stretto, l'avviso di accertamento è l'atto che a seguito di una attività di controllo (formale e/o sostanziale) riporta la pretesa tributaria nei confronti del contribuente già compiutamente individuata. La giurisprudenza più recente, però, estende tale definizione a “*tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete regioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, portino comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria*”.¹³

Ritenendo più corretta la seconda impostazione suggeriamo di fare riferimento nel decreto agli atti che hanno natura di accertamento, aventi funzione impositiva, soggetti ad autonoma impugnazione **ex art. 19 DLGS 31 dicembre 1992, n. 546** o di altre normative specifiche (es. estratto di ruolo ex art. 12, comma 4-bis, D.P.R. n. 602/1973, come modificato di recente dal D.L. n. 146/2021).

¹³ Cassazione nn. 3466/2021, n. 23532/2020; n. 14562/2020; n. 6839/2020.

Non rilevano ai fini dell'esclusione dalle gare di appalto, quindi, il mancato pagamento delle somme richieste mediante le **comunicazioni di irregolarità ed avvisi di liquidazione e controllo formale della dichiarazione (c.d. avvisi bonari)**; tali atti precedono la formale iscrizione a ruolo delle somme dovute e la notifica della cartella di pagamento, che costituisce il primo atto oggetto di impugnazione.

Utili spunti possono ricavarsi, altresì, dalla nozione di **“atto definitivo/definitivamente accertato”** elaborato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 41/E del 2 agosto 2010, e riportata altresì in nota alla **“Certificazione dei carichi pendenti”** che si trascrive per comodità: *«nota 1: un atto si considera definitivo nel caso di inutile decorso del termine per l'impugnazione ovvero nel caso di passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale favorevole in tutto o in parte all'Ufficio»*.

Ne consegue che si possono qualificare come violazioni **non definitivamente accertate** quelle contestate in **sentenze o atti amministrativi che possono essere ancora oggetto di impugnazione**.

Ciò comporta, a titolo esemplificativo, l'irrelevanza delle violazioni contestate in sede di verifica fiscale e risultanti dal **processo verbale di constatazione**, in quanto in tali casi non è stato ancora notificato al contribuente alcun avviso di accertamento contenente la pretesa tributaria.

Merita osservare che la distinzione fra le diverse tipologie di atti di accertamento ha un rilevante impatto anche nell'individuazione del **momento in cui sorge l'obbligo di pagamento**. In particolare, occorre differenziare tra:

- a) gli **accertamenti cc.dd. “esecutivi”** ex art. 29 DL n. 78/2010 (c.d. “concentrazione della riscossione nell'accertamento”) riguardanti le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP, e tributi locali) dove l'atto di accertamento incorpora già un obbligo di pagamento che si può ritenere violato soltanto al decorrere di 60 giorni dalla notifica (termine di impugnazione);¹⁴

¹⁴ Proprio perché l'avviso di accertamento è esecutivo (anche detto impto-esattivo), non vi sarà più alcuna cartella di pagamento contro la quale, magari successivamente, ricorrere. In pratica l'unico atto che il contribuente può impugnare, eccetto quelli cautelari e dell'esecuzione (preavviso di fermo, iscrizioni di ipoteca, pignoramenti, ecc..), è l'avviso di accertamento esecutivo. Se non lo si fa, si può ragionevolmente ritenere che la pretesa sia definitiva.

- b) gli **accertamenti ordinari**¹⁵, inerenti tributi per i quali la violazione dell'obbligo di pagamento si manifesta in un momento ulteriore a seguito della notifica di un successivo atto di liquidazione o di riscossione.¹⁶ A titolo esemplificativo, nell'ipotesi di ricezione di avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, pur essendo atti impugnabili, non trattandosi di accertamenti esecutivi che incorporano già un obbligo di pagamento, la violazione all'obbligo di pagamento si manifesta solo con il mancato pagamento della cartella esattoriale contenente la formale iscrizione a ruolo delle somme liquidate dall'Ufficio.

Il secondo tema – cruciale – che dovrà essere chiarito nel decreto attuativo è il concetto di **“violazione agli obblighi di pagamento”**.

È un principio cardine del nostro ordinamento tributario che, fino a quando la pretesa tributaria non è definitivamente accertata, l'obbligo di pagamento non sempre sussiste, né è sempre riferibile all'intero importo indicato nell'atto. Infatti, fino alla definitività del provvedimento, potrebbe non esservi tecnicamente alcun obbligo di pagamento se non nei limiti di quanto esigibile a titolo di riscossione provvisoria ovvero frazionata in pendenza di giudizio. Peraltro, anche in questi casi, il contribuente avrebbe a disposizione molti strumenti per sospendere l'obbligo di pagamento (ad esempio, sospensione amministrativa o giudiziale, sospensione ex art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, etc).

A nostro avviso è opportuno circoscrivere il “nuovo” potere discrezionale delle stazioni appaltanti alle sole ipotesi di violazioni non definitivamente accertate dove sussista un obbligo di pagamento **“effettivo”**. Dovrebbero quindi essere esclusi gli obblighi per i quali il contribuente abbia ottenuto la **sospensione o l'annullamento (totale o parziale) in via amministrativa o giudiziale, ovvero la rateizzazione sino a decadenza del beneficio rateale secondo le disposizioni applicabili**. Così come, *a fortiori*, dovrebbero essere esclusi gli obblighi di pagamento che non possono essere adempiuti per ragioni indipendenti dalla volontà del contribuente; è il caso, ad esempio, delle somme iscritte a ruolo nelle more della notifica della relativa cartella di pagamento¹⁷ e di tutti gli atti in corso di notifica.

¹⁵ Es. Avviso di rettifica e di liquidazione nell'ambito delle imposte di successione e donazione, avviso di accertamento dell'imposta di registro, ecc.

¹⁶ In tale ipotesi la cartella può essere impugnata autonomamente (rientra nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del DLGS. n. 546/1992). Peraltro, per alcune ipotesi (e.g. canone rai, sanzioni tributarie per violazioni sui versamenti, importi dovuti a seguito di controlli automatizzati o formali, diritto annuale camera di commercio) la riscossione avviene direttamente tramite ruolo, senza che il contribuente riceva alcun atto prodromico. In definitiva, il credito portato dalla cartella non è assolutamente definitivo perché può essere annullato per via amministrativa (autotutela) o **giudiziale**.

¹⁷ Fenomeno, peraltro, che ha avuto una ampia diffusione in epoca COVID.

Nella sostanza, rileverebbero, ai fini dell'esclusione facoltativa, le sole ipotesi di violazioni non definitivamente accertate (vale a dire ancora non definite nell'*an* o nel *quantum* in quanto oggetto di provvedimenti amministrativi ancora impugnabili o oggetto di contenzioso ancora non conclusosi con sentenza passata in giudicato) per le quali sussista al contempo un obbligo di pagamento **inadempito** derivante dai meccanismi di **riscossione a titolo provvisorio e di riscossione frazionata in pendenza di giudizio**, nei limiti delle disposizioni del DPR 29 settembre 1973, n. 602 e dell'articolo 68 del DLGS 31 dicembre 1992, n. 546.¹⁸

A tal riguardo, non deve sfuggire che il nostro sistema tributario già conosce norme, di natura analoga a quella in esame, che danno rilievo alle inadempienze tributarie non già *sic et simpliciter*, bensì limitatamente a quanto **effettivamente "dovuto"** ai sensi della corretta tecnica tributaria. Il più chiaro esempio di quanto sopra è l'art. 23, DLGS. n. 472/1997, che, nello stabilire ipotesi di sospensione dei rimborsi a favore dei contribuenti, attribuisce anch'esso rilievo ad atti "non definitivi", ma ha cura di precisare che la già menzionata sospensione "*opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo*".

Si tratta, peraltro, di una precisa scelta legislativa operata dal DLGS. n. 158/2015 che, in attuazione della Legge delega per la riforma fiscale (L. 23/2014), optò per la suddetta formulazione eliminando quella precedente che, invece, prevedeva la sospensione dei rimborsi "*nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione...*".

Si è dunque transitati **da un criterio "cartolare"**, vigente anteriforma, che considerava la somma "*risultante dall'atto o dalla decisione della Commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo*", **ad un criterio** che impone di individuare – nell'ambito delle somme "facciali" e, appunto, "risultanti" – quali siano gli "**importi dovuti**".

Una ulteriore conferma sulla necessità di verificare il requisito di regolarità fiscale solo con riferimento agli obblighi di pagamento "effettivamente dovuti", rispetto all'importo

¹⁸ Ai sensi di tale disposizione, gli importi dovuti in corso di giudizio, previa diminuzione di quanto già corrisposto, sono i seguenti:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;
- d) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

complessivo indicato nell'atto di accertamento è rinvenibile anche nella **disciplina di controlli fiscali sui pagamenti commerciali effettuati dalle PA** (ex art. 48bis DPR n. 600/1973).

Ricordiamo che tale normativa è richiamata dal Codice degli appalti proprio al fine di individuare una soglia minima di gravità idonea a garantire che il provvedimento di esclusione adottato dalla stazione appaltante rispetti il principio di proporzionalità.

Ciò detto, osserviamo che la stessa Ragioneria Generale dello Stato ha più volte precisato che tale disciplina non può trovare applicazione, per carenza del presupposto dato dal mancato adempimento ad un obbligo di pagamento, in presenza di cartelle di pagamento che siano state oggetto di provvedimento di **rateizzazione** ovvero di **sospensione** (in via di autotutela o in via giurisdizionale, ecc.).¹⁹

Appare evidente che se si è ritenuto che la sospensione dei pagamenti commerciali da parte delle PA non potesse operare in presenza di sospensione o rateizzazione degli obblighi di pagamento oggetto di sospensione o di rateizzazione per l'evidente esigenza di tutelare i diritti dei fornitori commerciali, per le medesime ragioni appare gravemente lesivo dei diritti degli operatori economici partecipanti alle gare prevedere la loro esclusione in presenza di obblighi di pagamento non "effettivi".

Da ultimo, si segnala che l'attuale articolo 80, comma 4 del Codice dei contratti pubblici omette di recepire la seconda parte dell'art. 57, paragrafo 3, della Direttiva 2014/24/UE, secondo cui l'esclusione da una procedura di appalto può essere evitata qualora l'impresa non abbia potuto provvedere a regolarizzare la sua posizione fiscale (pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare) prima della gara poiché ha avuto conoscenza della sua posizione solo in un momento successivo.

La *ratio* di tale previsione sembrerebbe essere quella di valorizzare il comportamento corretto dell'operatore economico che ottempera ai suoi obblighi fiscali; la formulazione attuale della norma rischia, invece, di determinare irragionevoli esclusioni, anche in

¹⁹ La Ragioneria Generale dello Stato, nella circolare del 21 marzo 2018, n. 13/RGS, ha illustrato le modalità di applicazione della disciplina dell'articolo 48-bis del DPR n. 602/1973, dopo le modifiche recate dalla Legge di Bilancio 2018.

Nel merito, confermando passati interventi di prassi (cfr. circolari nn. 28/2007, 29/2007, 22/2008 e 22/2009), la Ragioneria ha chiarito che l'obbligo di verifica contemplato dall'art. 48-bis discende dalla sussistenza di un inadempimento all'obbligo di pagamento di una o più cartelle di pagamento, per importi superiori alla soglia di legge. A tale fine, rilevano le cartelle emesse, sia in base ad iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, sia in base ad accertamenti non definitivi (es. riscossione del tributo in pendenza di giudizio).

presenza di violazioni di esiguo importo ancora sconosciute all'operatore economico e, peraltro, non definitivamente accertate²⁰.

Alla luce di quanto descritto, si auspica che il decreto, nel declinare i “*limiti e delle condizioni*” di operatività della clausola di esclusione facoltativa, valorizzi - analogamente a quanto già previsto a livello comunitario per le irregolarità definitive - la possibilità che l'operatore economico al quale sia stata contestata in corso di procedura l'irregolarità fiscale non definitiva di sanare tale violazione al fine di evitare l'esclusione da parte della stazione appaltante.

Difatti, per quanto sia pacifico che l'esclusione riconducibile alle irregolarità fiscali non definitive abbia natura facoltativa, nel comma 4 dell'art. 80 non è espressamente enunciata la possibilità per l'operatore economico, nonostante la presenza di inadempimenti di carattere non definitivo, di comprovare comunque che le misure da lui adottate sono sufficienti a dimostrare la sua buona condotta (ovvero che l'irregolarità è frutto di un errore di aggiornamento della banca dati dell'amministrazione finanziaria) sulla falsariga di quanto previsto dal comma 7 dello stesso art. 80 rispetto alle fattispecie di cui ai commi 1 e 5 del medesimo articolo (**c.d. self – cleaning**).

6. Nozione di imposte e tasse

Altro dubbio applicativo da risolvere nel decreto riguarda la corretta nozione di “**imposte e tasse**” da adottare, cioè se riferirsi a qualsiasi prestazione di natura tributaria, comunque denominata dal legislatore, per la quale si è registrata una violazione agli obblighi di pagamento, ovvero circoscriverne l'ambito di applicazione.

A nostro avviso, appare corretto circoscrivere la definizione di “imposte e tasse” al verificarsi **contemporaneamente**, delle seguenti condizioni:

1. **i tributi sono soggetti alla giurisdizione del giudice tributario** (ex art. 19, DLGS 31 dicembre 1992, n. 546);
2. **i tributi risultano dai certificati dei carichi fiscali pendenti rilasciati dall'Agenzia delle Entrate.**

²⁰ Va, altresì, considerato che spesso tali casi di irregolarità fiscale sono la conseguenza di errori o disguidi procedurali nella comunicazione tra l'Amministrazione finanziaria e l'AVC PASS.

Attualmente i soggetti partecipanti attestano la loro regolarità fiscale, oggetto di autodichiarazione nel **Documento Unico di partecipazione (DGUE)**, sulla base del certificato sui carichi fiscali pendenti risultanti dall’Agenzia delle Entrate, che riporta le violazioni definitivamente accertate e quelle non definitivamente accertate, **riferite ai soli carichi erariali.**

Con riferimento ai **tributi locali** suggeriamo la loro esclusione dall’ambito dell’articolo 80 del Codice dei Contratti pubblici per le seguenti considerazioni operative.

Ricordiamo, infatti, che l’attuale sistema di gestione della riscossione dei tributi locali che consente ai Comuni di affidarne la riscossione a soggetti privati iscritti in appositi albi, diversi dall’Agenzia delle Entrate Riscossione, i cui dati raccolti non confluiscono nell’Anagrafe tributaria.

Pertanto, allo stato attuale non esiste alcuna banca dati che tenga **in considerazione le violazioni definitivamente accertate agli obblighi di pagamento dei tributi locali (né tanto meno sono incluse le violazioni ai tributi locali non definitivamente accertate)** con la conseguenza che risulta particolarmente difficile per le imprese multi-localizzate sul territorio avere il dato aggiornato sul contenzioso a livello locale.²¹

L’ANAC per superate tali criticità operative ha suggerito di rimettere alla valutazione delle singole stazioni appaltanti la verifica sulle irregolarità fiscali non definitive relative ai tributi locali sulla base di informazioni recuperabili da altre fonti (es. la stazione appaltante ha stipulato a propria discrezione un’apposita convenzione con comuni confinanti per lo scambio di informazioni).²²

Tale posizione, però, contraddice quanto contenuto nella Relazione esplicativa dell’8 agosto 2013 della delibera dell’ex AVCP (ora ANAC) n.111 del 20 dicembre 2012 e quanto sostenuto dall’Agenzia delle Entrate in precedenti documenti di prassi.

In particolare, la Delibera dell’AVCP n.111, nell’ambito del sistema “AVCPass”, sotto il profilo dell’attestazione relativa alla regolarità fiscale, prevede che l’Agenzia delle Entrate

²¹ Segnaliamo per completezza che nel caso di ricezione di un atto di accertamento “esecutivo” sui tributi locali non è previsto - a differenza delle ipotesi di accertamenti riguardanti le imposte sui redditi, l’IRAP e l’IVA - il pagamento frazionato in pendenza di giudizio con la conseguenza che per le irregolarità fiscali relative a tributi locali contestate in via non definitiva il soggetto partecipante dovrebbe corrispondere l’intero importo risultante dall’atto di accertamento, pena il rischio di esclusione facoltativa dalla gara.

²² Parere ANAC n. 2211/2019.

debba trasmettere all’Autorità di Vigilanza, a seguito di specifica richiesta di quest’ultima, le seguenti informazioni:

- le imposte oggetto di controllo sono individuate tramite una tabella riportante i codici tributo;
- i predetti codici tributo «comprendono **esclusivamente i debiti per imposte e tasse (...) gestite dall’Agenzia delle entrate ed oggetto di riscossione nazionale**».

Sul punto, in precedenza, era intervenuta la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 41/E del 3/08/2010 (avente all’oggetto “*Problematiche in materia di certificazione dei requisiti fiscali richiesti per la partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi e relativi subappalti, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE*”) per escludere la verifica sulle irregolarità fiscali ai tributi locali.

Nella circolare viene, infatti, precisato che: “... *come espressamente previsto dal citato articolo 38 del Codice dei contratti pubblici, l’irregolarità fiscale rilevante ai fini dell’esclusione dalle procedure di affidamento può dirsi integrata qualora in capo al contribuente sia stata definitivamente accertata una qualunque **violazione relativa agli obblighi di pagamento di imposte e tasse amministrate dall’Agenzia delle Entrate***”.

Da quanto ci consta le indicazioni operative contenute nel parere ANAC del 2019 non sono state seguite dalle stazioni appaltanti in quanto rischiano di generare una violazione del principio di parità di trattamento tra gli operatori economici, in quanto il potere discrezionale di esclusione della stazione appaltante sarebbe condizionato dalla capacità di quest’ultima di verificare le irregolarità commesse ai tributi locali per il singolo comune di residenza fiscale della impresa partecipante.

Per tali ragioni, si suggerisce di **escludere la rilevanza dei tributi locali ai fini della verifica delle irregolarità fiscali non definitivamente accertate** oggetto del decreto attuativo, quanto meno fino alla entrata in vigore della banca dati nazionale sugli appalti, cioè fino a quando nella stessa siano incluse le informazioni sui tributi locali per tutti i Comuni sul territorio nazionale (a prescindere dell’affidamento della loro riscossione all’Agenzia delle Entrate Riscossione). L’accesso alla banca dati nazionale in cui saranno incluse le informazioni su tutti i tributi locali andrebbe garantito anche ai contribuenti, così come già accade ora in relazione alla banca dati dell’Agenzia delle Entrate Riscossione.

In subordine, si ritiene che tra i tributi locali vadano tenute in considerazione le sole entrate tributarie (IMU) con esclusione, quindi, di eventuali canoni patrimoniali soggetti alla

giurisdizione del giudice ordinario (es. canone patrimoniale di concessione, autorizzazione di spazi pubblici o esposizione pubblicitaria²³).

Le medesime considerazioni sopra citate che supportano l'esclusione dei tributi locali devono intendersi valide anche con riguardo agli **obblighi di pagamento doganali (accise)**, in quanto non sono gestiti dall'Agenzia delle Entrate e, pertanto, non risultano inclusi nel certificato da questa rilasciato (sebbene siano soggetti alla giurisdizione del giudice tributario).

Con riguardo al tema **sanzioni**, si osserva come la giurisprudenza amministrativa, nonostante il tenore letterale della norma, sembra orientata ad includere nella valutazione della gravità delle violazioni anche le **sanzioni ed interessi**, almeno nelle ipotesi in cui siano diretta conseguenza del mancato pagamento di "imposte e tasse".²⁴

Tale interpretazione deriverebbe dall'ultimo periodo dell'art. 80 comma 4 dove si vincola la regolarizzazione della posizione dell'operatore economico all'avvenuto pagamento o impegno vincolante al pagamento delle imposte o dei contributi previdenziali dovuti, "*compresi eventuali interessi o multe*".

Di contro, però, la giurisprudenza amministrativa nega la rilevanza, ai fini dell'applicabilità della disciplina in questione, dell'atto di contestazione di **sanzioni non collegate al tributo (es. violazioni dichiarative)**.²⁵ Secondo i giudici, infatti "*posto che è pacifico tra le parti che la violazione di cui al citato atto di contestazione non ha influito sulla determinazione del tributo e sul suo pagamento, tale violazione non doveva essere richiamata nella certificazione rilasciata ai fini dell'accertamento della regolarità fiscale. Riteniamo più corretto seguire tale impostazione della giurisprudenza amministrativa.*"

Parimenti dovrebbe essere esclusa la rilevanza ai fini della verifica sulla regolarità fiscale delle sanzioni amministrative per **violazioni del codice della strada** di cui al decreto 30 aprile 1992 n 285 in quanto si tratta di entrate non aventi natura tributaria.

²³ Il canone unico patrimoniale (art.1, commi da 816 a 847, legge n. 160/2019) ha sostituito dal 1° gennaio 2021 i seguenti prelievi locali: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e il canone per l'occupazione del suolo stradale. Dalla natura patrimoniale discende l'attribuzione al giudice ordinario della competenza sulle controversie relative al nuovo canone unico.

²⁴ TAR Lombardia, n. 37 del 9 gennaio 2018.

²⁵ TAR Umbria n. 558 del 2019.

7. Soglia di gravità correlata al valore dell'appalto

Da ultimo, il decreto avrà, come detto, il compito di stabilire *“limiti e condizioni per l’operatività della causa di esclusione relativa a violazioni non definitivamente accertate che, in ogni caso, devono essere correlate al valore dell’appalto e comunque di importo non inferiore a 35.000 euro”*.

La gravità della violazione, quindi, dovrà essere **correlata** al valore dell’appalto al fine di valorizzare maggiormente la *ratio* sottesa alla disciplina in oggetto – vale a dire garantire che i soggetti contraenti con la pubblica amministrazione abbiano profili di affidabilità adeguati alla corretta esecuzione dei lavori (tale *ratio* è, peraltro, sottolineata nella pronuncia della Corte di Cassazione n. 36821/2016). Pare peraltro potersi ritenere che la formulazione normativa consenta di prevedere, **accanto** ad uno o più criteri correlati al valore dell’appalto (criteri obbligatori), **anche** criteri d’altro tipo (aggiuntivi rispetto ai primi) quali, ad esempio, criteri legati alle dimensioni dell’operatore economico.

A ciò si lega l’introduzione di una soglia minima di rilevanza (35 mila euro) e della violazione coerente con la disciplina sanzionatoria in ambito penale tributario con analoghe misure di controllo fiscale sugli obblighi di versamento delle ritenute fiscali in materia di appalti di cui all’art. 4 del Decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (cd. Decreto collegato alla legge di Bilancio 2020).

A nostro avviso tale soglia potrebbe essere parametrata al valore complessivo dell’appalto cui partecipa l’impresa, tenendo, altresì, conto del rapporto tra il debito tributario oggetto di contestazione ed il patrimonio del singolo operatore economico, che assicuri l’affidabilità finanziaria complessiva del soggetto aggiudicatario a portare a termine i lavori pubblici assegnati (nonché la maggiore solvibilità riconosciuta ai gruppi aziendali).

In ogni caso, per gli operatori economici è assolutamente prioritario che il criterio di determinazione della predetta soglia - che verrà adottato dalle competenti Amministrazioni nel decreto - sia ispirato a principi di semplicità e di chiarezza applicativa.