

ATTUALITÀ

# Esclusione dagli appalti pubblici per violazioni fiscali

18 Febbraio 2025

**Leonardo De Vecchi**, Partner, LCA Studio Legale  
**Angela Cirasola**, Associate, LCA Studio Legale



**Leonardo De Vecchi**, Partner, LCA Studio Legale

**Angela Cirasola**, Associate, LCA Studio Legale

**> Nome Cognome**

Leonardo De Vecchi si occupa di diritto amministrativo ed è specializzato nel settore degli appalti pubblici – lavori, forniture e servizi – e delle concessioni – incluso, in particolare, il Project Financing – nei quali ha maturato una vasta esperienza, sia nella consulenza day by day, sia nell’assistenza in giudizio avanti gli organi della giustizia amministrativa. E’ esperto di diritto farmaceutico e sanitario e, nel corso degli anni si è occupato di consulenza nei settori dell’energia, del diritto ambientale, dei procedimenti davanti alle Autorità indipendenti, dell’edilizia e urbanistica e dei beni culturali.



**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>.

<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"*.

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 *fumus 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

*di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati"*.

<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"*.

in particolare la sentenza del T.A.R. Piemonte, sez. I, 20 dicembre 2023, n. 1035<sup>3</sup>.

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.

<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".

<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".

## 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 analoga 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 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 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*.

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

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.

**DB** non solo  
diritto  
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

---

