

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 06/05/2013

All'indirizzo <http://xn--leggedistabilit2013-kub.diritto.it/docs/35002-breve-nota-all-a-sentenza-n-1332-emanata-il-5-marzo-2013-dalla-sezione-iii-del-consiglio-di-stato-la-rateizzazione-del-debito-fiscale-pu-causare-l-esclusione-dalla-gara>

Autore: Pipino Massimo

**Breve nota alla Sentenza n. 1332 emanata il 5 marzo 2013  
dalla sezione III del Consiglio di Stato: la rateizzazione del  
debito fiscale può causare l'esclusione dalla gara**

## Massimo Pipino

### Breve nota alla Sentenza n. 1332 emanata il 5 marzo 2013 dalla sezione III del Consiglio di Stato: la rateizzazione del debito fiscale può causare l'esclusione dalla gara

Nell'ambito di una procedura bandita per l'affidamento di un appalto di servizi, la società che era risultata essere l'aggiudicataria provvisoria della gara, e successivamente aveva visto revocarsi l'aggiudicazione stessa da parte della stazione appaltante, provvedeva nei termini ad operare l'impugnazione degli atti di revoca della propria aggiudicazione provvisoria nonché quelli contenenti l'aggiudicazione definitiva a favore di un'altra impresa. A seguito di controlli effettuati dalla P.A. era, infatti, accaduto che la società, originariamente aggiudicataria in via provvisoria del contratto d'appalto di servizi, venisse ritenuta trovarsi in una situazione di irregolarità fiscale e che quindi fosse ritenuta da escludere dall'affidamento definitivo della fornitura ai sensi di quanto viene stabilito dall'articolo 38, comma 1 lettera g) del D.lgs. 163/2006 (Codice degli appalti), il quale prevede che *“sono esclusi dalla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi, né possono essere affidatari di subappalti, e non possono stipulare i relativi contratti i soggetti....che hanno commesso violazioni, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti”*.

In merito alla questione, nel corso del procedimento di primo grado il ricorrente provvedeva a produrre la documentazione relativa all'accordo di rateizzazione fiscale nonché la transazione fiscale afferente i debiti societari intercorsi con l'Erario ai sensi degli articoli 182-bis e 182-ter della Legge fallimentare (come noto l'istituto della transazione fiscale, così come previsto dal dettato dell'articolo 182-ter della Legge fallimentare, rappresenta una particolare procedura "transattiva" intercorrente tra il Fisco ed il contribuente, esperibile in sede di concordato preventivo, così come regolato ai sensi dell'articolo 160 della Legge fallimentare o di accordi di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis della Legge fallimentare. Esso costituisce una deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria, consentendo all'impresa che versa in uno stato di crisi di concordare con l'Erario, alle condizioni e nel rispetto dei limiti imposti dalla legge, una vera e propria operazione finanziaria di ristrutturazione dei debiti fiscali, sia privilegiati che chirografari, attraverso la fissazione di nuove scadenze più dilatate nel tempo, cd. transazione fiscale dilatatoria, oppure, nei casi di crisi finanziaria più grave, mediante una decurtazione del loro ammontare, cd. transazione fiscale remissoria - **vedi nota n. 1**).

Sulla scorta di tale scrittura ed in forza dei principi contenuti nella Circolare 25 maggio 2007, n. 34 dell'Agenzia delle Entrate (principi dai quali emerge che non può essere considerata irregolare la posizione dell'impresa partecipante ad una gara di appalto fino a quando sia ancora pendente il termine per l'impugnazione, o per l'adempimento ovvero, essendo stata proposta impugnazione, non sia passata ancora in giudicato la pronuncia giurisdizionale sfavorevole al contribuente), il ricorrente riteneva di poter sostenere che la propria situazione non fosse riconducibile in alcun modo alla previsione di esclusione sopra riportata, in quanto tali atti dimostravano l'inesistenza di accertamenti definitivi a proprio carico inerenti la violazione delle norme fiscali italiane.

Dagli atti di causa ed in particolare dalla relazione resa dall'Agenzia delle Entrate a seguito di espressa richiesta in tal senso espressa dal Collegio giudicante, emergeva tuttavia come sussistesse a carico della società ricorrente una situazione di abnorme irregolarità fiscale e che il debito fiscale maturato fosse di importo assai maggiore di quello dichiarato negli atti di partecipazione alla gara e nel ricorso introduttivo.

Per quanto poi concerneva la transazione fiscale, essa risultava stipulata in epoca successiva sia alla data di scadenza delle offerte che alla dichiarazione resa ai sensi dell'articolo 38, comma 2 (**vedi nota n. 2**) del codice degli appalti, e che la società aveva inoltrato istanza per la sua modifica asserendo di non essere nelle condizioni di poterla rispettare.

Inoltre, nell'accordo di ristrutturazione era stato chiaramente pattuito che in riferimento ad esso non si doveva intendere che avesse natura novativa delle obbligazioni precedentemente pendenti nei confronti della società ricorrente, con la conseguenza che il mancato adempimento, anche se solamente parziale delle pattuizioni con l'Agenzia delle Entrate, avrebbe comportato a carico della società il ripristino di ogni obbligazione. L'accordo di transazione risultava inoltre essere privo di efficacia non essendo stata ancora conclusa la sua procedura di omologazione.

L'Agenzia delle Entrate concludeva la sua relazione evidenziando l'esistenza di un debito, dovuto al mancato versamento di varie imposte, riferito agli anni precedenti la gara per una somma pari 6 milioni di euro, per altro dichiarato dalla società.

Abbracciando la tesi della ricorrente, il T.A.R. procedeva ad emanare sentenza di accoglimento delle doglianze del soggetto ricorrente, rilevando che la concessione della rateizzazione del preesistente debito tributario e la successiva transazione fiscale non possono essere ricondotte ad una situazione di accertata irregolarità fiscale, e ciò proprio sulla scorta dell'intervenuto accordo con l'Erario. Nella sentenza veniva inoltre rilevato che la mancata conclusione della procedura di omologazione dell'accordo di transazione, come anche gli altri aspetti evidenziati nella relazione, fossero circostanze che ancora non si erano concretizzate e che dunque non dovessero essere considerate.

A sua volta, la società aggiudicataria definitiva, che aveva partecipato al procedimento di primo grado contro la società cui era stato aggiudicato solo provvisoriamente il contratto d'appalto, ricorreva in appello sostenendo che tanto le dichiarazioni relative alla regolarità fiscale depositate presso la P.A. per la partecipazione alla gara, tanto quanto dichiarato nel ricorso introttivo non corrispondevano a verità. La ricorrente in appello deduceva infatti che l'importo di quanto effettivamente dovuto dall'aggiudicataria provvisoria nei confronti dello Stato era notevolmente superiore a quello dichiarato e che tali false informazioni avevano in qualche modo indotto il giudice delle prime cure in errore.

Dalla ricostruzione contabile, sempre secondo la ricorrente in appello, l'accordo intercorso tra l'appellato e l'Erario non avrebbe avuto ad oggetto l'intero suo debito fiscale, ma solamente la somma, inferiore a quanto effettivamente dovuto, che era stata indicata negli atti di parte, permanendo la società in una situazione di irregolarità fiscale almeno per quanto concerneva la parte che non aveva provveduto a dichiarare ma che invece era comunque oggetti di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

A tale argomentazione la società aggiudicataria definitiva affiancava inoltre la mancata omologazione dell'accordo transattivo in parola e dunque la sua inefficacia, nonché il suo mancato rispetto da parte della debitrice.

Questa, a sua volta, sosteneva che a seguito della revoca dell'aggiudicazione definitiva dell'appellante da parte della stazione appaltante e a seguito dell'emanazione della nuova deliberazione di aggiudicazione definitiva della gara a favore di essa appellata, la modifica della sentenza del T.A.R. non avrebbe prodotto alcun effetto utile alla ricorrente in appello, non avendo la stessa impugnato quest'ultima deliberazione.

Il Consiglio di Stato ha da parte sua invece in primo luogo evidenziato che nel caso in cui la sentenza di primo fosse riformata la deliberazione che aveva disposto l'esclusione dell'originario ricorrente sarebbe tornata a produrre i suoi effetti, portando alla caducazione della deliberazione di aggiudicazione definitiva emanata in adempimento della pronuncia di primo grado, con la conseguente aggiudicazione definitiva alla ricorrente in appello.

Per quanto invece attiene il merito concreto della questione, il giudice di seconde cure ha esposto una breve esegesi dell'articolo 38, comma 1 lettera g) del D.lgs. 163/2006 individuando la sua ratio nell'esigenza di garantire l'amministrazione pubblica relativamente alla solvibilità e solidità

finanziaria del soggetto con il quale essa contrae l'obbligazione che si sostanzia nel contratto di appalto, nonché di garantire anche nelle pubbliche gare l'effettività del principio di libera concorrenza. Viene inoltre precisato che l'articolo 38 citato provvede direttamente all'attuazione dell'articolo 45 della direttiva n. 2004/18/CE volta ad accertare i presupposti di solvibilità dell'eventuale futuro contraente della Pubblica Amministrazione.

In riferimento alla ricostruzione operata dal T.A.R. sulla questione, il Consiglio di Stato ritiene che la stessa non sia da condividere e ciò in quanto, seguendo un orientamento largamente condiviso in giurisprudenza, deve essere individuata già nella dichiarazione mendace riportata nell'autodichiarazione una causa di esclusione dalla gara. Il Consiglio di Stato ha poi aggiunto che la dichiarazione parziale delle irregolarità fiscali resa dal concorrente comporta anche una grave carenza del rispetto degli obblighi di correttezza e lealtà a cui i partecipanti alle gare sono sottoposti.

Per quanto concerne invece la ricostruzione operata in punto di fatto dai giudici di prime cure il Consiglio di Stato ha evidenziato come essa non sia da condividere in quanto, dalla lettura della relazione della Agenzia delle Entrate, appariva che il presupposto della rateizzazione e della transazione fiscale fosse da individuarsi proprio negli accertamenti definitivi (sanzioni derivanti da irregolarità fiscali, interessi per debiti) ammessi dalla stessa società. A conclusione della sentenza di accoglimento del ricorso, il Consiglio di Stato ribadisce che essendo stato attestato l'inadempimento della concorrente degli obblighi derivanti sia dalla transazione che dalla rateizzazione e non essendo seguita alcuna omologazione, gli accordi sono da considerarsi come nulli e mai intervenuti, con l'inevitabile conseguenza che la società rientra nelle ipotesi di esclusione previste dall'articolo 38, comma 1 lettera g) del d.lgs. 163/2006.

## **Massimo Pipino**

### **Note**

Nota n. 1. testo articolo 182-ter della Legge fallimentare - **Transazione fiscale.**

*Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi constituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento. Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari.*

*Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui*

*all'articolo 163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al Commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'articolo 171, primo comma, e dall'articolo 172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.*

*Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'articolo 178, primo comma.*

*Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale.*

*La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma.*

*Ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 182-bis.*

Nota n. 2. Codice degli Appalti, articolo 38, comma 2:

*“2. Il candidato o il concorrente attesta il possesso dei requisiti mediante dichiarazione sostitutiva in conformità alle previsioni del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, in cui indica tutte le condanne penali riportate, ivi comprese quelle per le quali abbia beneficiato della non menzione. Ai fini del comma 1, lettera c), il concorrente non è tenuto ad indicare nella dichiarazione le condanne per reati depenalizzati ovvero dichiarati estinti dopo la condanna stessa, né le condanne revocate, né quelle per le quali è intervenuta la riabilitazione. Ai fini del comma 1, lettera g), si intendono gravi le violazioni che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse per un importo superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle relative all'obbligo di pagamento di debiti per imposte e tasse certi, scaduti ed esigibili. Ai fini del comma 1, lettera i), si intendono gravi le violazioni ostative al rilascio del documento unico di regolarità contributiva di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 25 settembre 2002, n. 210, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 266; i soggetti di cui all'articolo 47, comma 1, dimostrano, ai sensi dell' articolo 47, comma 2, il possesso degli stessi requisiti prescritti per il rilascio del documento unico di regolarità contributiva. Ai fini del comma 1, lettera m-quater), il concorrente allega, alternativamente:*

- a) *la dichiarazione di non trovarsi in alcuna situazione di controllo di cui all'articolo 2359 del codice civile rispetto ad alcun soggetto, e di aver formulato l'offerta autonomamente;*
- b) *la dichiarazione di non essere a conoscenza della partecipazione alla medesima procedura di soggetti che si trovano, rispetto al concorrente, in una delle situazioni di controllo di cui all'articolo 2359 del codice civile, e di aver formulato l'offerta autonomamente;*
- c) *la dichiarazione di essere a conoscenza della partecipazione alla medesima procedura di soggetti che si trovano, rispetto al concorrente, in situazione di controllo di cui all'articolo 2359 del codice civile, e di aver formulato l'offerta autonomamente.*

*Nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) e c), la stazione appaltante esclude i concorrenti per i quali accerta che le relative offerte sono imputabili ad un unico centro decisionale, sulla base di univoci elementi. La verifica e l'eventuale esclusione sono disposte dopo l'apertura delle buste contenenti l'offerta economica.*