

La nuova disciplina degli appalti pubblici: il requisito della regolarità fiscale ed il suo "accertamento preventivo".

di Laura Letizia

Sommario:

1. Introduzione; 2. Il requisito della regolarità fiscale nell'ordinamento comunitario e nazionale; 3. La responsabilità solidale dell'appaltatore per gli adempimenti fiscali del subappaltatore; 4. Conclusioni.

1. Introduzione

Gli appalti pubblici di lavori, servizi e forniture, settore economico di grande rilevanza sul piano nazionale ed europeo per il ruolo di regolazione dell'ordinamento e di gestione assunto dal Pubblico in veste di attore-committente, sono stati investiti, negli ultimi anni, da un'intensa attività riformatrice volta alla realizzazione dell'obiettivo comunitario della massima, più efficace e più trasparente concorrenza da realizzarsi attraverso: "un'allocazione efficiente delle risorse per migliorare la qualità dei servizi pubblici, stimolare la crescita economica, la competitività e la creazione di posti di lavoro".(1)

Dall'ultimo decennio dello scorso secolo, com'è noto, una crisi congiunturale profonda con ripercussioni di carattere sociale ed economico ha interessato il mercato degli appalti pubblici ed, in particolar modo, degli appalti di lavori, la cui origine, sebbene scaturente da un insieme complesso di fattori, può essere senz'altro ricondotta anche alle numerosi ipotesi di irregolarità fiscale conseguente a fenomeni di evasione ed elusione degli obblighi tributari imposti (non solo) agli appaltatori.

Una grave alterazione della concorrenza e della par condicio a danno delle imprese più rispettose delle norme tributarie applicabili al settore è stata conseguenza inevitabile, rendendo necessario l'intervento del Legislatore interno che, nel rispetto delle nuove norme comunitarie, ha introdotto più incisivi strumenti di responsabilizzazione e sanzioni più mirate per contrastare il proliferare di fenomeni degenerativi degli obblighi fiscali posti in essere, in special modo, dalla scarsamente controllata filiera dei subappalti.

Le riflessioni che seguono attengono a questioni particolarmente significative, direttamente connesse alle problematiche ora evidenziate: l'analisi del requisito di ordine generale della regolarità fiscale nelle gare ad evidenza pubblica e talune questioni applicative originate dall'entrata in vigore della previsione estensiva dell'accertamento preventivo delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente posto a carico, seppur con effetti giuridici differenti, dell'appaltatore, del subappaltatore e del committente.

Riguardo al primo aspetto, l'indagine condotta ha consentito di evidenziare – tra l'altro - che il rispetto della regolarità fiscale, conditio sine qua non per la partecipazione alle gare ad evidenza pubblica, rappresenta per la Pubblica Amministrazione committente elemento ineludibile per l'effettiva realizzazione del primario interesse teso all'individuazione del miglior contraente.(2)

Quanto al secondo aspetto indagato e relativo alle previsioni normative conseguenti al mancato accertamento preventivo della regolarità fiscale, introdotte dalla disciplina prevista dal D. L. n.223/2006,(3) in rafforzamento del precetto generale del decreto attuativo della c.d. Riforma Biagi, emerge in tutta evidenza la volontà del Legislatore di porre un efficace freno alle deviazioni deresponsabilizzanti degli obblighi di carattere tributario incidenti negativamente sia sul regime della libera concorrenza che sulle casse dell'Erario.

Le novità introdotte dal Codice dei contratti pubblici e dalle nuove norme interne coniugate alle trasformazioni indotte dalle direttive comunitarie, consentono, dunque, alla disciplina degli appalti di perseguire una rinnovata concezione dell'interesse pubblico, strumento funzionale al mercato ed elemento fondamentale per garantire la piena operatività del confronto concorrenziale, valore da promuovere e tutelare.(4)

In tale innovativo contesto, le norme sulle procedure ad evidenza pubblica richiedono un'interpretazione, integrazione ed attuazione rispettosa dei principi che regolano e strutturano il mercato interno rispetto al cui funzionamento il mercato degli appalti pubblici e

l'efficienza della spesa pubblica giocano un ruolo centrale.

Il recepimento delle due nuove Direttive da parte dei singoli Stati membri ha creato, dunque, occasioni rilevanti per rendere il settore più aperto e competitivo attraverso strumenti atti a garantire flessibilità, libertà di azione e di scelta dell'amministrazione aggiudicataria nel rivolgere la propria richiesta al mercato ed assicurano il pieno rispetto dei principi di parità, trasparenza, non discriminazione e concorrenza. Pur tuttavia, a più di due anni dall'approvazione del Codice, dopo ben tre decreti correttivi e diverse modifiche introdotte anche in sede di Leggi Finanziarie, il quadro normativo interno appare talvolta incerto, richiedendo la necessaria connessione della nuova cornice di riferimento alla prassi applicativa e ai suoi protagonisti: le stazioni appaltanti e il complesso dei regolatori.(5)

2. Il requisito della regolarità fiscale

Il Trattato istitutivo della Comunità europea non prevede alcuna norma che direttamente disciplini gli appalti pubblici e l'unico richiamo, contenuto nel co. 2 dell'art. 163 TCE (art. 179 CEE), si limita a prevedere che la Comunità (l'Unione) si propone per il campo della ricerca e dello sviluppo tecnologico di: "permettere alle imprese di sfruttare appieno le potenzialità del mercato interno grazie, in particolare, all'apertura degli appalti pubblici nazionali".(6)

La materia, dunque, è retta sostanzialmente da Direttive, la cui funzione è coordinare le norme nazionali che regolano tale settore economico con l'obiettivo principale di precisarne la portata e, quindi, agevolare l'applicazione dei principi generali nel contesto generale degli appalti pubblici. Questi principi, conseguentemente, sono volti a favorire l'interpretazione delle norme contenute nelle Direttive, colmando eventuali lacune e, queste ultime, nel loro insieme, tendono ad applicare le norme europee volte ad assicurare la libera circolazione delle persone e delle merci, la libera prestazione dei servizi nell'Unione europea(7) oltre che i principi elaborati dalla Corte di Giustizia in tema di parità di trattamento, di non discriminazione, di mutuo riconoscimento, di proporzionalità e di trasparenza.(8)

Il fine primario di tale normativa è garantire a tutti gli operatori dell'Unione il diritto di partecipare, in assoluta parità di condizioni e in piena trasparenza, alle gare pubbliche indipendentemente dallo Stato membro in cui avviene l'aggiudicazione in ossequio al principio della libera concorrenza per il vitale settore economico delle commesse pubbliche con l'obiettivo complementare di salvaguardare l'equilibrio finanziario delle stazioni appaltanti nel timore che le stesse, nell'aggiudicare un appalto, possano lasciarsi guidare da considerazioni non strettamente economiche.(9)

Il coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici, inteso ad assicurare procedure concorrenziali e non discriminatorie nelle gare ad evidenza pubblica nonché un'allocazione ottimale delle risorse attraverso la scelta della migliore offerta richiede, tra l'altro, il rispetto del requisito della regolarità fiscale espressamente previsto nel D. Lgs. n. 163/2006, con il quale è stato approvato il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, in attuazione delle Direttive 2004/17/CEE e 2004/18/CEE.

Nel Capo II, infatti, l'art. 38, dedicato ai requisiti di ordine generale, dispone al 1° comma, lett. g), l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni, degli appalti, dei relativi subappalti e dalla stipula dei rispettivi contratti, di coloro 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".(10)

Nel 2° comma, la norma prevede che il soggetto interessato alla partecipazione alla gara deve fornire alla stazione appaltante una: "dichiarazione sostitutiva, resa in conformità alle disposizioni del D.P.R. n. 455/2000" che - per quanto attiene al requisito di cui si tratta - ha valore auto-attestativo del regolare adempimento degli obblighi tributari.(11)

Su richiesta della stazione appaltante e relativamente ai tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate, il candidato o il concorrente è ulteriormente tenuto a produrre: il "certificato dei carichi pendenti risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria", approvato con provvedimento della stessa Agenzia il 25 giugno 2001.(12)

La stazione appaltante per accertare l'effettiva sussistenza del requisito è tenuta ad attenersi, in quanto vincolanti, alle formali attestazioni degli

organi competenti dell'amministrazione finanziaria(13) che, a loro volta, rilasceranno la relativa certificazione solo dopo aver verificato che al contribuente non debba essere contestata alcuna violazione degli obblighi di carattere tributario con un atto divenuto definitivo per decorso del termine di impugnazione ovvero, nel caso in cui sia stata proposta impugnazione, dal passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale.(14)

Nel Codice, dunque, alla lettera g) dell'art. 38 è stata inserita la locuzione "violazioni definitivamente accertate" per definire con maggiore chiarezza l'insussistenza del requisito ed evitare che possano essere escluse dalla partecipazione alle gare ad evidenza pubblica le imprese che abbiano in contestazione i loro debiti di natura tributaria.

Tuttavia, l'individuazione dell'esatta portata e del momento temporale in cui deve sussistere la regolarità fiscale e, conseguentemente la sua connotazione a contrario, ha reso necessario l'intervento dell'interprete per la presenza di divergenze etimologiche in relazione ai concetti di irregolarità ed omesso adempimento degli obblighi fiscali tra legislazione interna e direttive comunitarie.

La ricerca conseguente, indirizzata verso una definizione sostanzialmente coincidente tra i due ordinamenti in grado di garantire un'applicazione uniforme del requisito tra gli Stati membri ha, poi, richiesto ulteriore attività interpretativa finalizzata a verificare se, anche sul piano giuridico, si producessero effetti e conseguenze differenti.(15)

La giustizia amministrativa, infatti, si è trovata più volte di fronte alla necessità di definire in negativo il requisito individuando evidenti segnali di difformità nella legislazione italiana di recepimento soprattutto rispetto all'interpretazione dell'art. 29 della Direttiva 92/50/CEE.(16)

Formule normative di origine comunitaria, in ogni caso, sono state sottoposte ad interpretazione anche in relazione al settore degli appalti pubblici di forniture(17) ed agli appalti di opere pur se, per questi ultimi, l'oramai abrogata norma interna (art. 75, D.P.R. n. 554/1999)(18) utilizzava una locuzione in parte diversa che collegava l'irregolarità al suo accertamento effettuato "debitamente o definitivamente".

In tal modo, essa risultava più precisa e circostanziata rispetto alle norme in tema di appalti di servizi e di forniture per le quali, invece, è stato necessario l'intervento della Corte di Giustizia.(19)

In particolare, rispetto agli appalti pubblici di servizi, mentre l'art. 12, lett. e), del D. Lgs. n. 157/1995, attuazione della Direttiva suddetta, disponeva l'esclusione dalle gare ad evidenza pubblica per i concorrenti: "non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e delle tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti", l'art. 29, lett. f), si riferiva, invece: "al mancato adempimento degli obblighi tributari conformemente alle disposizioni legislative del Paese dell'amministrazione" dei prestatori di servizi.

Un'ulteriore difformità tra ordinamento interno e comunitario, come accennato, si rinviene nel dettato dell'art. 20, lett. f), della Direttiva 93/36/CEE(20) che inserisce la regolarità fiscale tra i criteri di selezione qualitativa, disponendo l'esclusione dalla partecipazione per qualsiasi fornitore che "non abbia adempiuto agli obblighi tributari conformemente alle disposizioni legislative del Paese in cui è stabilito o del Paese dell'amministrazione".

Invero, per delimitare la questione occorre precisare che il requisito della regolarità fiscale, concetto strettamente legato alla regolarità contributiva, non coincide con l'adempimento degli obblighi di pagamento, essendo elemento diverso ed ulteriore con collocazione temporale posteriore.

Da un punto di vista strettamente fiscale, infatti, può essere ritenuto in regola solo il soggetto passivo che adempie "esattamente" essendosi definita in tutti i suoi elementi l'obbligazione tributaria che necessita, tra l'altro, della verifica e della liquidazione da parte dell'amministrazione finanziaria.(21)

Nei rapporti tributari, inoltre, l'adempimento dell'obbligazione pur non potendo essere semplicemente circoscritto a meri doveri di pagamento rappresenta, pur sempre, tipico modo soddisfacente di estinzione ed, in quanto tale, ammissibile anche nei confronti di quei soggetti passivi a cui, sebbene inizialmente inadempienti, il legislatore riconosca il diritto di sanare anche successivamente eventuali pendenze di carattere fiscale attraverso procedure di regolarizzazione.

Conseguentemente, la posizione del soggetto passivo che soddisfa integralmente la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, anche mediante definizione agevolata: "alla data in cui è richiesta la

certificazione da parte della stazione appaltante, non può essere qualificata come irregolare".(22)

Per tale via, l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il rispetto della normativa fiscale disciplinata nel Codice tra i requisiti richiesti ai partecipanti alle procedure di affidamento, rappresentando uno dei requisiti di affidabilità soggettiva dell'impresa che intende partecipare alla gara ad evidenza pubblica, deve sussistere in ossequio alla par condicio e alla certezza del diritto, storicamente ed attualmente all'atto della presentazione delle offerte e non in quello successivo dell'aggiudicazione con: "insuscettibilità di dimostrazione postuma e fittizia di ciò che non è stato"(23) deve essere integrato con l'ulteriore considerazione che la configurazione delle variabili che la nozione di adempimento delle obbligazioni tributarie include richiede di prescindere da dati meramente ontologici relativi alla storicità dell'adempimento stesso.

Il momento della scadenza del termine per la presentazione delle domande di partecipazione alla gara pubblica che coincide con il termine previsto per l'adempimento degli obblighi di carattere tributario a carico di coloro che intendono presentare domanda può, dunque, essere implementato dalla realizzazione di ulteriori attività, giuridicamente consentite che, seppur solo avviate rispetto a quella data, successivamente troveranno il loro perfezionamento.

Conseguentemente, le situazioni giuridiche soggettive relative a fattispecie caratterizzate da pendenze relative ad un ricorso di natura amministrativa o giurisdizionale ed aventi ad oggetto una pretesa tributaria, nel rispetto dei principi posti dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, dovrebbero esser qualificate non come "irregolari" ma piuttosto come "in corso di regolarizzazione".

La distinzione tra momento ricognitivo dell'obbligazione tributaria e momento successivo di adempimento dell'obbligo di pagamento non trova però alcun riconoscimento nel dettato normativo dell'Unione europea che non contiene previsioni che possono consentire un'attività interpretativa talmente ampia da estendere: "il momento impositivo sino ad aggregare alla nozione di regolarità anche quella di regolarizzazione o, addirittura, creare un tertium genus rappresentato dai soggetti in attesa di regolarizzazione".(24)

A ciò deve aggiungersi, inoltre, che le direttive comunitarie in materia pur facendo spesso ricorso alla dicotomia "adempimento/non adempimento" richiamano in prevalenza il principio della regolarità fiscale (e contributiva).(25)

La ricerca di un significato univoco da attribuire ai pur differenti termini adempimento degli obblighi tributari (ordinamento comunitario) e regolarità fiscale (ordinamento interno) si è così spostata verso un'interpretazione a connotazione positiva del termine (l'essere in regola), dal momento che: "mentre adottando la nozione di adempimento non si vengono a creare particolari problemi, se si accoglie il binomio in regola - non in regola si crea una zona d'ombra ad alto tasso di discrezionalità". (26)

La Commissione europea, del resto, già nel 2001(27) aveva chiaramente precisato che le Direttive del settore presentavano disposizioni che, sin dalla fase della selezione, indicavano tra le cause di esclusione il mancato adempimento degli obblighi relativi ai contributi di sicurezza sociale da parte dei candidati o offerenti.

In tal senso anche l'art. 75, co. 1, lett. e) del D.P.R. n. 544/99,(28) con la previsione dell'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento negli appalti (e dalle concessioni di lavori pubblici) e conseguente divieto alla stipulazione dei relativi contratti, per gli autori di "gravi infrazioni, debitamente accertate, delle norme in materia di sicurezza e di ogni altro obbligo derivante dal rapporto di lavoro" risultante dai dati dell'Osservatorio dei Lavori Pubblici.

In ossequio, dunque, al principio della parità di trattamento tra le imprese da parte delle stazioni appaltanti nella verifica dei requisiti di partecipazione oltre che dei principi indicati nel secondo considerando della Direttiva 2004/14/CE può sostenersi la sostanziale convergenza tra le nozioni di regolarità e adempimento pur con le palesi differenze lessicali(29) tra ordinamento nazionale e comunitario. Conseguentemente, il requisito della regolarità fiscale, direttamente riconducibile all'affidabilità morale, economica e professionale dell'esecutore, deve intendersi rispettato solo da parte delle imprese che lo presentino al momento della qualificazione e sino alla stipula dei relativi contratti negandosi qualsiasi rilevanza ad eventi successivi

sebbene suscettibili di sanatoria ex tunc.(30)

La coincidenza cronologica tra la correttezza fiscale e la partecipazione alla gara implica, dunque, la non rilevanza dell'adempimento tardivo dell'obbligazione tributaria pur se eventualmente riconducibile al momento della scadenza del termine di pagamento, come ad esempio, nel caso dell'accreditamento dell'importo dovuto con valuta retroattiva, il quale può assumere rilievo nelle reciproche relazioni di debito e credito tra i soggetti del rapporto tributario, nel senso di consentire al debitore, con l'adempimento successivo, di evitare le conseguenze del ritardo e conseguire i medesimi benefici che avrebbe ottenuto in caso di esatto adempimento. Per la stazione appaltante, invece, che non è soggetto della predetta obbligazione ma soggetto all'interno dei rapporti costituiti per l'affidamento dell'appalto, la purgazione della mora non può essere considerata valido strumento ai fini del rispetto del requisito della regolarità fiscale.(31)

In senso opposto, ammettere che l'impresa partecipante possa attraverso un'acquisizione tardiva ottenere, sia pure con efficacia retroattiva, il requisito, significherebbe snaturare lo stesso e non considerarlo condizione giuridicamente rilevante e necessaria richiesta proprio nel momento di partecipazione alla gara.

Ulteriormente, una sanatoria ex post delle pendenze di carattere fiscale non solo porrebbe in essere una palese violazione della par condicio tra i concorrenti, determinando un'ingiustificata disparità di trattamento a danno delle imprese rispettose delle norme tributarie (avendo adempiuto prima della presentazione della domanda di partecipazione alla gara), ma ne incentiverebbe, addirittura, la violazione nel momento in cui consentisse l'adempimento solo in caso di aggiudicazione; infine, una regolarizzazione postuma delle inadempienze di carattere fiscale, in quanto dotata di efficacia retroattiva, finirebbe con il non produrre effetti pregiudizievoli per le imprese che eventualmente ne volessero beneficiare.(32)

Un'interpretazione estensiva della nozione, dunque, contrastando con il favor participationis alle gare di appalto, giungerebbe ad escludere tutti i soggetti concorrenti i cui Stati di appartenenza non contemplino o, addirittura, vietino strumenti di regolarizzazione successivi alla presentazione delle domande di partecipazione alle gare ad evidenza pubblica.(33)

La Corte di Giustizia europea, però, con sentenza del 9 febbraio 2006, nel definire i casi specifici e le condizioni inderogabili per possibili regolarizzazioni a posteriori, ha stabilito che il requisito di cui si discute ben può essere: "implementato dalla consentita realizzazione di adempimenti che, seppur avviati al momento della scadenza, possono trovare perfezionamento anche successivo", purché presenti e puntualmente accertati alla scadenza del termine per la presentazione delle domande di partecipazione alla gara. (34)

In tale prospettiva, le misure di condono fiscale o di sanatoria adottate da uno Stato membro, in virtù di un concordato per una rateizzazione o una riduzione dei debiti o, ancora, la presentazione di ricorsi amministrativi o giurisdizionali, impongono all'impresa la necessità di provare entro il termine stabilito dalla normativa o dalla prassi amministrativa nazionale, di aver beneficiato di tali misure o di tale concordato o che si sia presentato ricorso entro tale termine; in assenza, invece, di una normativa o di una prassi amministrativa che individui il dies ad quem, spetterà alla stazione appaltante e, quindi, all'Amministrazione, fissare legittimamente, in sede di redazione del bando, il termine entro il quale l'impresa può essere considerata adempiente ai suoi obblighi fiscali.

Alla luce delle considerazioni esposte, superando il diverso avviso del Consiglio di Stato secondo cui il condono doveva essere già avviato e definito, con l'avvenuta liquidazione di tutti i ratei, in una fase anteriore alla partecipazione,(35) il Giudice comunitario definitivamente ha statuito che: "non è in contrasto con la norma comunitaria un'interpretazione della parallela normativa nazionale che consenta di ritenere in regola con gli obblighi relativi al pagamento dei contributi previdenziali e assicurativi ovvero al pagamento delle imposte e delle tasse, la ditta che, anteriormente al termine fissato per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara, si sia avvalsa di misure di condono fiscale o di sanatoria adottate dalla legislazione nazionale ed i cui pagamenti, dilazionati nell'arco temporale ex lege eventualmente lo consentano, siano in corso di adempimento alla data di presentazione della domanda". Infatti: "l'ordinamento giuridico comunitario assicura la

salvaguardia dei principi fondamentali collegati alla tutela giurisdizionale; di talchè una normativa nazionale che ignorasse totalmente gli effetti della presentazione di un ricorso amministrativo o giurisdizionale sulla possibilità di partecipare ad una procedura di aggiudicazione di un appalto richiederebbe di violare i diritti fondamentali degli interessati".(36)

In definitiva, in regola con gli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse devono essere ritenute - esclusivamente - le imprese che anteriormente al termine fissato per la presentazione della domanda di partecipazione si siano avvalse delle misure di condono fiscale adottate dalla legislazione nazionale e solo se, i relativi pagamenti, siano in corso di adempimento alla data di presentazione della domanda.

A conferma di tale assunto si pone ulteriormente una recente decisione del TAR-Veneto,(37) che richiamando puntualmente i principi elaborati dalla giurisprudenza amministrativa in materia, ha ribadito che la correttezza fiscale (e contributiva) è requisito richiesto all'impresa per la stessa partecipazione alle selezioni per l'aggiudicazione e non requisito per la stipulazione del contratto. Conseguentemente, ai fini della valida partecipazione alla procedura, l'impresa deve essere in regola con tali obblighi fin dalla presentazione della domanda non essendo in alcun modo rilevante un eventuale adempimento tardivo dell'obbligazione tributaria e il condono, inteso come forma di regolarizzazione successiva con efficacia retroattiva, non è da ritenersi ammissibile.(38)

A tali considerazioni e conclusivamente, occorre aggiungere che pur non potendosi impedire, in linea di principio, ad uno Stato membro di indicare, prima della scadenza della gara ad evidenza pubblica, un termine avente efficacia retroattiva in base a proprie scelte di politica fiscale che consentano (anche) la sanatoria di irregolarità fiscali, è assolutamente indispensabile che l'impresa fornisca la prova: "di aver presentato ricorso entro lo stesso termine".(39)

Da ultimo, il TAR Lazio ha stabilito l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento relative ad appalti per l'esecuzione di lavori pubblici anche per i soggetti che versino in situazioni di irregolarità nel pagamento delle imposte e tasse per un importo estremamente esiguo rispetto al valore dell'appalto riguardante, tra l'altro, interessi moratori dovuti al ritardato pagamento di una cartella esattoriale rispetto alla quale, la ricorrente assumeva che non vi fosse alcuna specifica richiesta di pagamento.(40)

3. La responsabilità solidale dell'appaltatore per gli adempimenti fiscali del subappaltatore

Il quadro delle responsabilità dell'appaltatore nei confronti del subappaltatore è sempre stato un elemento critico della relazione contrattuale dell'appalto con riflessi spesso sfavorevoli anche per il committente.

Tra gli interventi legislativi volti a frenare deviazioni deresponsabilizzanti sul versante degli adempimenti di carattere tributario in questo settore un ruolo di assoluta rilevanza ha assunto il D. L. n. 223/2006(41) il cui art. 35, inserito nel titolo III tra le Misure in materia di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, introduce (commi 28-34) un particolareggiato meccanismo con la principale finalità di estendere la responsabilità solidale dell'appaltatore anche ai debiti di natura fiscale.

La previsione di una sanzione che interviene in seguito al mancato rispetto di un requisito definibile di accertamento preventivo della regolarità fiscale (e contributiva) posto a carico dell'appaltatore e strettamente collegato all'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003,(42) assume un ruolo centrale nel sistema di responsabilizzazione dell'impresa.

La nuova disciplina, il cui ambito applicativo si estende a tutte le attività immediatamente percepibili come rilevanti a fini IVA, realizzate in regime agevolativo o esentabili, in base a specifiche previsioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972, include i contratti conclusi dai soggetti pubblici ed, in ogni caso, conclusi dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società di cui agli artt. 73 e 74 del T.U.I.R., approvato con D.P.R. n. 917/1986 (43) ed è stata emanata con l'esplicita finalità di coinvolgere, seppur con i limiti che di seguito si esplicitano, il committente nel controllo della regolarità fiscale e, più in generale, della regolarità dei rapporti di lavoro dei dipendenti degli appaltatori e dei subappaltatori, rappresentando ulteriore elemento del quadro disciplinante il principio della responsabilità solidale.

Le disposizioni contengono previsioni significative in materia di versamenti IVA e ritenute sulle imposte dirette (nonchè contributi

previdenziali ed assistenziali) che incidono direttamente sul rapporto tra appaltatore/subappaltatore e sulla relazione tra committente/appaltatore rispetto ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi ed in virtù del nuovo meccanismo, inoltre, l'appaltatore è tenuto a pagare il corrispettivo dovuto ai propri subappaltatori solo dopo avere verificato che questi ultimi abbiano effettuato, nei confronti dei propri dipendenti, una serie di adempimenti.

Il comma 28 dell'art. 35, L. n. 248/2006, in particolare, mira a garantire: "l'effettuazione e il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente" nonché "il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali" relativi ai dipendenti del subappaltatore, costituendo in capo all'appaltatore un obbligo solidale di versamento.(44)

Tale responsabilità solidale, tuttavia, viene espressamente esclusa nel caso in cui l'appaltatore, prima di pagare il corrispettivo al subappaltatore, si conformi ad un mero dovere di controllo formale (di cui alle disposizioni immediatamente successive) ed accerti - attraverso la documentazione di cui al D.M. n. 74/2008(45) - che gli adempimenti fiscali (e contributivi) connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati al subappaltatore siano stati correttamente eseguiti (co. 29).(46)

Il successivo comma 30, individua, invece, il limite quantitativo della responsabilità che non può in ogni caso superare l'ammontare complessivo dovuto al subappaltatore per il suo contratto; la pregressa disciplina, al contrario, non prevedeva alcun limite determinando la concreta possibilità che la responsabilità dell'appaltatore potesse anche oltrepassare l'importo dovuto al subappaltatore o le vicende del relativo contratto.(47)

Il comma 31 dell'art. 35, dispone, inoltre, che tutti gli atti notificati al debitore principale devono essere notificati anche al responsabile in solido e che sono territorialmente competenti gli uffici ove ha sede il subappaltante.

L'analisi del meccanismo ora descritto, certamente voluto per garantire e tutelare i diritti di riscossione dello Stato e degli enti assicurativi/previdenziali, impone talune riflessioni.

In primo luogo, la documentazione generalmente offerta all'appaltatore per poter effettuare la verifica in oggetto è fondata su modelli di carattere essenzialmente autocertificativo e, pertanto, difficilmente idonea a consentire un efficace controllo; ulteriormente, tale accertamento investe appaltatore e subappaltatore ma esclude il committente tuttavia colpito dagli effetti del meccanismo de quo in virtù di un'impostazione che fonda il suo presupposto nella una diversità tipologica tra contratto di appalto e contratto di subappalto.(48)

Ai sensi del comma 32 dell'art. 35, L. n. 248/2006, infatti: "Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di questo ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore".

Il successivo comma 33 prevede, inoltre, che il committente incorre in una sanzione di carattere amministrativo nel caso in cui non osserva le modalità di pagamento individuate (V. comma precedente) e nel caso in cui gli adempimenti di cui al comma 28: "non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori".

Il committente, dunque, dovrà versare all'appaltatore il corrispettivo dovuto solo a condizione di accertare, attraverso l'acquisizione della documentazione, che siano stati regolarmente effettuati gli adempimenti fiscali (e contributivi) dovuti sia ai dipendenti del proprio appaltatore che ai suoi eventuali subappaltatori.

In definitiva, al committente che stipula un contratto d'appalto nell'ambito di attività soggette ad IVA è imposto un dovere di verifica che si sostanzia nel pretendere dall'appaltatore e dal subappaltatore tutta la documentazione relativa alla effettiva regolarità fiscal-contributiva, la cui inosservanza è sanzionata con l'applicazione, a suo carico, di una pena pecuniaria, di natura amministrativa.

Il meccanismo descritto, in buona sostanza, produce un duplice effetto: per un verso, è strumento di esonero della corresponsabilità dell'appaltatore per gli adempimenti nei confronti dei dipendenti dei subappaltatori (co. 29) e, per un altro, costituisce formale e necessario presupposto per il pagamento di quanto dovuto dal committente all'appaltatore (co.32).

La nuova disciplina, in ogni caso, presenta un limite rilevante non riuscendo ad unire con il vincolo legale della responsabilità solidale tutti i soggetti giuridici partecipi della filiera produttiva che impone ai soli subappalti e fonda il suo baricentro su un sistema preventivo che condiziona il pagamento dei corrispettivi all'esibizione di una documentazione che attesti la regolare esecuzione degli adempimenti fiscali.

La responsabilità solidale del committente rimane estranea al meccanismo sebbene, come cennato, richiamata nell'ultima parte del co. 34, art. 35 e, nonostante il legislatore utilizzi una formula che sembra alludere ad una norma di carattere interpretativo: "...resta fermo quanto previsto dall'art. 29, comma 2, del D. Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, e s.m., che deve intendersi esteso anche per la responsabilità solidale per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente".

4. Conclusioni

Le riflessioni svolte portano a sostenere che le nuove disposizioni non hanno condizionato concretamente l'operatività preesistente della responsabilità solidale negli appalti di opere e di servizi in vigore sin dal 2003, non incidendo i commi 28-34 dell'art. 35, sulla portata e sull'operatività del comma 2, dell'art. 29.

Il confronto delle due proposizioni a cui vanno aggiunte le modifiche introdotte con la Finanziaria 2007 rispetto alla responsabilità solidale in favore dei dipendenti dei subappaltatori fa emergere, in ogni caso, rilevanti problematiche interattive tra le normative,(49) fermo restando che il meccanismo di accertamento preventivo della regolarità fiscale funge da presupposto legale necessario per il corretto pagamento da parte dell'appaltatore del corrispettivo spettante ai propri subappaltatori e, quindi, di quanto dovuto dal committente allo stesso appaltatore.

Conseguentemente, il meccanismo di garanzia ex ante certifica legalmente l'insussistenza di fatti generatori (inadempimenti dell'appaltatore e di eventuali subappaltatori) della obbligazione solidale del committente che, nello schema legale dell'art. 29, D. Lgs. n. 276/2003, può sussistere solo a condizione di affiancare la responsabilità diretta (verso i propri dipendenti) e solidale (verso i dipendenti dei subappaltatori) gravante sull'appaltatore che, viceversa, il rispetto del meccanismo previsto dal D. L. n. 223/2006 fa venire meno.

Con l'emanazione del decreto interministeriale che ha reso finalmente operativa la norma di cui si discute, l'acquisizione della pubblica certificazione attestante che lo stesso appaltatore ed i suoi eventuali subappaltatori hanno regolarmente provveduto ad effettuare e versare le ritenute fiscali,(50) funge - dunque - da presupposto di fatto e di diritto per il venir meno della responsabilità solidale del committente, prevista, per i medesimi titoli, dall'art. 29, co. 2, D. Lgs. 276/2003. Questa certificazione, infatti, ha valore ricognitivo dell'insussistenza di posizioni creditorie di carattere fiscale e, allo stesso tempo, effetto liberatorio per il committente ovvero per l'appaltatore verso i dipendenti dei subappaltatori. In particolare, l'appaltatore una volta effettuato il pagamento, non può più essere chiamato a rispondere, in via solidale, nel caso in cui, successivamente, dovessero emergere per i medesimi titoli nuove posizioni creditorie.(51)

Delicate questioni in ogni caso si pongono soprattutto rispetto alla circostanza che l'art. 35 del decreto Bersani ha previsto ulteriori prescrizioni in merito alla disciplina del contratto di appalto tra appaltatore e subappaltatore che si sovrappongono a quelle, di diverso contenuto, del D. Lgs. n. 276/2003, rispetto al contratto di appalto stipulato dal committente con l'appaltatore.

Si pensi, ad es., alla durata della coobbligazione del committente in merito al versamento delle ritenute fiscali, la cui azione decade decorsi due anni dalla cessazione dell'appalto in virtù dell'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003; nessun termine breve, invece, è stato posto dall'art. 35 del decreto legge in relazione alla responsabilità solidale dell'appaltatore per l'adempimento degli stessi versamenti in favore dei dipendenti del subappaltatore.

Dal verificarsi di tale fattispecie, dunque, consegue che l'amministrazione finanziaria nel caso di omesso versamento delle ritenute fiscali relative ai dipendenti del subappaltatore deve agire entro il termine di decadenza di due anni sia nei confronti del committente che del suo appaltatore mentre, oltre il biennio ed entro i termini previsti dagli ordinari termini prescrizionali, le residua la sola azione verso

l'appaltatore. Nel caso, ancora, che le stesse omissioni siano poste in essere dall'appaltatore, l'amministrazione finanziaria potrà agire solo verso il committente con decadenza biennale.

La maggiore estensione temporale della responsabilità solidale dell'appaltatore, comunque, deve essere coordinata con la limitazione quantitativa degli importi dovuti che, in virtù del comma 30, dell'art. 35, non può eccedere, complessivamente, il corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore.⁽⁵²⁾ L'art. 29, comma 2, D. Lgs. n. 276/2003, diversamente, non pone alcuna limitazione quantitativa alla responsabilità solidale del committente che risponde, pertanto, illimitatamente delle omissioni fiscali che riguardano i dipendenti di appaltatore e subappaltatori.

Dunque, di fronte all'azione di recupero del Fisco per gli omessi adempimenti nei confronti dei dipendenti dell'appaltatore e del subappaltatore, il committente risponde in via solidale brevemente ma illimitatamente rispetto all'appaltatore, la cui obbligazione è più duratura pur se circoscritta entro i limiti del valore nominale del corrispettivo dovuto al subappaltatore.

Nel complesso, tuttavia, una complementarità tra l'art. 29, co. 2, D. Lgs. n. 276/2003 e le disposizioni contenute nei commi 28-33, L. n. 248/2006, è da sostenersi.

Il meccanismo di corresponsabilità, infatti, che opera ex post (rispetto a mancati versamenti) è stato affiancato ad un meccanismo di accertamento ex ante avente la finalità di garantire, preventivamente, il corretto adempimento di tutti i versamenti fiscali (e contributivi).

Rispetto alla tutela successiva del committente per i possibili inadempimenti dell'appaltatore/subappaltatore e relativi al trattamento economico e previdenziale dei lavoratori denunciati solo in seguito alla conclusione dell'appalto, non è prevista alcuna forma specifica pur se, com'è noto, nelle commesse pubbliche l'esecutore vincolato al corretto svolgimento del servizio commissionato, è tenuto in virtù dell'art. 113, D. Lgs. n. 163/2006, a costituire una "garanzia fideiussoria pari al 10% dell'importo contrattuale."⁽⁵³⁾ Tale garanzia sarà svincolata automaticamente e progressivamente con l'avanzamento dei lavori "nel limite massimo dell'iniziale importo garantito" senza necessità del benessere del committente e, per l'ammontare residuo, "pari al 25% dell'iniziale importo garantito", viene ulteriormente svincolata "secondo la normativa vigente" (ovvero all'esito del collaudo).

In seguito all'esito del collaudo dell'opera e/o servizio, dunque, non residua in capo al committente alcun importo che sia idoneo a tutelarla in via surrogatoria rispetto ad un'azione diretta di durata biennale e successiva al rapporto contrattuale, intentata dai lavoratori dell'appaltatore/subappaltatore.

Conseguentemente il committente potrebbe incorrere nel rischio concreto di pagare non solo l'intero prezzo dell'esecuzione dell'appalto ma, successivamente, anche di subire un'azione da parte degli enti impositori (e/o previdenziali, nonché da uno o più dipendenti) per crediti da lavoro non assolti dal datore che tra l'altro, potrebbe trovarsi nelle condizioni di non poter assolvere le proprie obbligazioni.

Conclusivamente, si ritiene che mentre la tutela dei dipendenti sia stata senz'altro potenziata altrettanto non è avvenuto rispetto al committente che chiamato, sia pure indirettamente, ad una maggiore vigilanza su diritti dei lavoratori utilizzati, non è stato però dotato di idonea strumentazione giuridica anche svolgendo "diligentemente" il suo ruolo.⁽⁵⁴⁾

In ogni caso, con la nuova disciplina l'Erario e gli Enti previdenziali potranno rivolgersi direttamente, in virtù dell'art. 1292 cod. civ., all'appaltatore nel caso in cui il subappaltatore non abbia versato quanto dovuto e l'appaltatore, a sua volta, potrà ex art. 1298 cod. civ., esercitare diritto di rivalsa nei confronti del subappaltatore per essere reintegrato del quantum versato.

Una lacuna del nostro ordinamento è stata, dunque, colmata essendo frequenti le ipotesi in cui il subappaltatore non adempiva o ritardava nell'adempimento con ingenti perdite per l'Erario che, tra l'altro, trovava davanti a sé patrimoni insufficienti e non riusciva soddisfare, neppure in via coattiva, i crediti tributari (previdenziali e assicurativi).

La nuova disciplina del regime di responsabilità realizza, così, un duplice obiettivo: incrementa il livello di adempimento degli obblighi fiscali (previdenziali e assicurativi) cui sono tenute le imprese che operano in qualità di appaltatori e subappaltatori e migliora le garanzie per gli Enti impositori (e previdenziali) di riscuotere i propri crediti.⁽⁵⁵⁾

Note:

(1) Cfr. COM (1998) 143 def., Gli appalti pubblici nelle Comunità europee, 11 marzo 1998.

(2) Il D. Lgs. n. 163/2006, elencando puntualmente i soggetti che possono rendersi affidatari dei contratti pubblici (art. 34) ne specifica anche i requisiti (art. 35 ss.). Le previsioni normative relative alla possibilità di far luogo anche all'istituto dell'avalimento (artt. 49- 50) comportano, naturalmente, la puntuale individuazione dei principi ad esso applicabile fermo restando, in ogni caso, che i requisiti di ordine generale e morale devono essere direttamente posseduti dai soggetti partecipanti, siano essi associanti (capogruppo o consorzi) o associati (mandanti o consorziati esecutori). Cfr., pluribus, CdS, v, 18 ottobre 2001, n. 5517; v, 30 gennaio 2002, n. 507; v, 6 giugno 2002, n. 3185 nonché, TAR Veneto, I, 3 marzo 2004, n. 467. In tema, MANGANI, Avalimento e subappalto, in Giust. Amm., 3/2007.

(3) Il D. L. n. 223/2006 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito in L. n. 248/2006, enuclea negli artt. 28-33 le "disposizioni dirette ad incrementare il livello di adempimento degli obblighi fiscali dovuti dai subappaltatori per i propri dipendenti".

(4) Il diritto comunitario come è noto, incide nel nostro ordinamento giuridico sia sul piano legislativo (prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno, obbligo di recepimento delle direttive, direttive self executing, immediata applicabilità dei regolamenti comunitari) sia sul piano amministrativo (interventi della Commissione in materia di aiuti alle imprese, tutela della concorrenza, imposizione, etc.) sia sul piano giudiziario, (principi affermati dalla Corte di Giustizia). Cfr. CACACE, L'idoneità degli operatori economici all'esecuzione di lavori pubblici: un filo conduttore che lega istituti vecchi e nuovi del Codice unificato degli appalti, relazione, Il codice unificato degli appalti: nuovi e vecchi istituti, Roma 11 aprile 2006.

(5) Cfr. CLARICH, FIORENTINO, Appalti e concessioni: regole e prassi per il mercato, Astridonline, aprile 2006.

(6) Nonostante l'assenza di specifiche disposizioni in proposito, nel T.C.E. ed, in seguito nel Trattato dell'Unione, sono stati comunque espressi i principi informatori e gli indirizzi fondamentali dell'intera produzione normativa comunitaria in materia di appalti pubblici, strettamente connessi con l'obiettivo della progressiva integrazione economica dei singoli Stati membri attraverso la creazione di un mercato comune. Ci si riferisce in particolare, ai principi relativi al diritto di stabilimento (artt. 52 ss.), alla libera circolazione dei beni (artt. 30 ss.) e dei servizi (artt. 59 ss.) all'interno della Comunità. Tali disposizioni, a loro volta, trovano base comune nel generale divieto di discriminazione (art. 7) effettuato in base alla nazionalità e nel corrispondente principio del c.d. trattamento nazionale, che comporta il divieto di ogni disposizione legislativa, regolamentare o amministrativa, nonché di ogni prassi amministrativa, atta a restringere o ad ostacolare, all'interno di ciascuno Stato, la circolazione dei prodotti ovvero l'accesso e l'esercizio delle attività economiche di cittadini ed imprese di altri Stati membri, non solo mediante l'adozione di misure espressamente differenziate ma anche di quelle che, seppure indistintamente applicate, non garantiscano una sostanziale parità di trattamento. Cfr., VANNI D'ARCHIRAFI, La dinamica delle direttive comunitarie sugli appalti pubblici e le problematiche del loro recepimento negli Stati membri, in Riv. Pol. Ec., 1994, n. 8/9; BONCOMPAGNI, BOZZI, CHITI ET ALTERI, Gli appalti pubblici nella disciplina comunitaria, Milano, 1996; CASSESE, La signoria comunitaria sul diritto amministrativo, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., vol. 12, 2002, fasc. 2/3; LAURIA, Appalti pubblici e mercato unico europeo, Milano, 2003; CHITI, GRECO (a cura di) Trattato di diritto amministrativo europeo, Milano, 2007.

(7) Cfr. il secondo Considerando della Direttiva 2004/18/CEE. Pur nel silenzio della Direttiva 2004/17/CEE, i principi indicati sono, comunque, ad essa applicabili rispetto alle amministrazioni aggiudicatrici. Per i contributi sulle nuove direttive, cfr., BANDINI ZAGNINI, Appalti pubblici di forniture e servizi: secondo la direttiva n. 2004/18/CE, Torino, 2006; GAROFOLI, SANDULLI, (a cura di), Il nuovo diritto degli appalti pubblici

nella direttiva 2004/18/CEE e nella Legge comunitaria n. 62/200, Milano, 2005; FIORENTINO, LACAVA (a cura di), Le nuove direttive europee degli appalti pubblici, Giorn. Dir. Amm., quad., 9, Milano, 2004; ARROWSMITH, An assessment of the new legislative package on Public Procurement, in Common Market Law Review, 2004, 1277 ss.; BOVIS, The new public procurement regime: a different perspective on the integration of public markets of the European Union, in European Public Law, 2006, 73 ss.; ARNOULD, Secondary policies in public procurement: The innovations of the new directives, in Public Procurement Law Review, 2004, 187 ss.; WILLIAMS, The new procurement directives of the European Union, in PPLR, 2004, 153 ss.; MESSINA, Le nuove direttive comunitarie in materia di appalti pubblici, in Dir. Com. Int., 1/2005, 97 ss.; PROTTO, Il nuovo diritto europeo degli appalti, in Urb. App., 7/2004, 755 ss. Per una ricostruzione del percorso storico-normativo della policy comunitaria in materia di appalti pubblici e, più in generale, sul ruolo della P.A. in tale settore, cfr., CASSESE, La nozione comunitaria di pubblica amministrazione, in Gior. Dir. Amm., 1996, 915 ss.; LAURIA, Appalti pubblici e mercato unico europeo, Torino, 1991 nonché, dello stesso A., I pubblici appalti, disciplina comunitaria e giurisprudenza italiana, Milano, 1988; CHITI, L'organismo di diritto pubblico e la nozione comunitaria di pubblica amministrazione, Bologna, 2000; CIANFLONE, GIOVANNINI, L'appalto di opere pubbliche, Milano, 2003.

(8) Cfr., ancora, il secondo Considerando della Direttiva 2004/18/CEE e il nono Considerando della Direttiva 2004/17/CEE. Per un esame della portata dei suddetti principi, appaiono significative le considerazioni svolte al riguardo dalla Commissione europea il 29 marzo 2000, in G.U.C.E. c-121/2. Sul principio comunitario di eguaglianza quale garanzia di sviluppo per la concorrenza effettiva nell'attribuzione e esecuzione degli appalti pubblici, cfr., tra gli altri, CASSIA, Contracts public et principe communautaire d'égalité de traitement, RTDE, 2002, 412 ss.; FIORENTINO, Appalti e concorrenza nel Codice unico sugli appalti pubblici, relazione, Regole e strategie per gli acquisti pubblici nel nuovo contesto normativo, Roma, 31 marzo 2006.

(9) Tale obiettivo è espresso sia nelle premesse delle due nuove Direttive c.d. procedurali, (2004/17/CEE; 2004/18/CEE) in cui si sottolinea che un'ampia concorrenza serve ad "assicurare un'utilizzazione ottimale delle finanze pubbliche" sia nella recente giurisprudenza in materia. Sul punto, cfr., CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, causa C-380/98, 3/10/2000, in Racc. 2000, I-8035; causa C-470/99, 12/12/2000, in Racc., 11617; cause riunite 285/99 -286/99, 27/11/2001, in Racc., 9233; causa C-18/01, 22/5/2003, in Racc., 5321. Sui rapporti tra ordinamento nazionale e comunitario, tra gli altri, ROSSI, Rapporti fra norme comunitarie e norme interne, in Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1997, XII.

(10) La disposizione era precedentemente contenuta nell'art. 12, lett. e), D. Lgs. n. 157/1995 (Attuazione della direttiva 92/50/CEE in materia di appalti pubblici di servizi), abrogato dall'art. 256, D. Lgs. n. 163/2006.

(11) L'art. 38, D. Lgs. n. 163/2006, dispone, inoltre, al co. 3 che: "Ai fini degli accertamenti relativi alle cause di esclusione di cui al presente articolo, si applica l'art. 43, D.P.R. n. 445/2000; resta fermo, per l'affidatario, l'obbligo di presentare la certificazione di regolarità contributiva di cui all'art. 2, D. L. n. 210/2002, convertito in L. n. 266/2002 e di cui all'art. 3, co. 8, D. Lgs. n. 494/1996 s.m.i.". Il co. 4, ancora, dispone che: "Ai fini degli accertamenti relativi alle cause di cui al presente articolo, nei confronti di candidati o concorrenti non stabiliti in Italia, le stazioni appaltanti chiedono se del caso ai candidati o ai concorrenti di fornire i necessari documenti probatori, e possono altresì chiedere la cooperazione delle autorità competenti. Infine, il co. 5, stabilisce che: "Se nessun documento o certificato è rilasciato da altro Stato dell'Unione europea, costituisce prova sufficiente una dichiarazione giurata, ovvero, negli Stati membri in cui non esiste siffatta dichiarazione, una dichiarazione resa dall'interessato innanzi a un'autorità giudiziaria o amministrativa competente, a un notaio o a un organismo professionale qualificato a riceverla del Paese di origine o di provenienza".

(12) Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2001 è stato approvato il modello di certificazione dei carichi pendenti risultanti al sistema informativo dell'anagrafe tributaria (per le relative istruzioni, cfr. all. c) per gli uffici locali competenti al rilascio. L'Agenzia delle Entrate con una circolare del 25 maggio 2007 ha

esplicitamente sostenuto l'attualità del modello in seguito all'entrata in vigore del Codice. Conseguentemente: "gli Uffici" - dovranno indicare - "nel richiesto certificato, anche le violazioni che non risultano ancora definitivamente accertate. Ciò in quanto la valutazione della sussistenza del requisito della regolarità fiscale di cui, in particolare, al Codice dei contratti pubblici, spetta comunque alla stazione appaltante, alla quale l'Agenzia delle entrate deve fornire tutte le informazioni utili alla verifica dello stesso, sia in relazione alla partecipazione alle procedure di affidamento delle concessioni e degli appalti, nonché dei subappalti, sia in relazione alla successiva stipula dei relativi contratti". Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 34/E, 25 maggio 2007, in G.U. n. 155/2001.

(13) Cfr. CdS, v. 3 giugno 2002, n. 3061: "Alla stazione appaltante è preclusa l'espressione di giudizi in ordine alla regolarità fiscale dell'associazione concorrente nella gara, spettando i controlli sul corretto adempimento degli obblighi fiscali esclusivamente agli organi competenti dell'amministrazione tributaria e non avendo l'amministrazione appaltante né il potere né i mezzi per procedere alla verifica della regolarità fiscale in relazione alle prestazioni pregresse della aggiudicataria." Del resto: "se è vero che l'art. 12 del D. Lgs. n. 157/95, per il tramite del rinvio all'art. 11 del D. Lgs. n. 358/1992, prevedeva l'esclusione dalla partecipazione alle gare per i concorrenti che non fossero in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti, non per questo può dirsi che l'Amministrazione appaltante deve o, che comunque, rientra nelle sue possibilità, esprimere giudizi circa la regolarità fiscale dell'associazione richiedente." Tra l'altro, con la modifica introdotta dall'art. 10 del D. Lgs. n. 65/2000, lo stesso art. 12 ha disposto in modo analogo. Il Consiglio di Stato, inoltre, nella decisione richiamata, ha precisato che i controlli relativi al corretto adempimento degli obblighi fiscali devono essere: "disimpegnati esclusivamente dagli organi competenti dell'Amministrazione tributaria e la situazione non può ritenersi mutata solo per l'espletamento di una procedura di gara". Ulteriorment, non è da escludersi che l'Amministrazione: "pur prendendo atto della dichiarazione auto-attestativa dell'interessato, si attivi, anche senza fermare la procedura di gara, sollecitando gli organi competenti sul territorio affinché dispongano gli accertamenti del caso, in esito ai quali possono intervenire misure sanzionatorie di vario profilo nei confronti della ditta che abbia reso dichiarazioni mendaci, nonché, se possibile, di carattere ripristinatorio nei confronti dei soggetti comunque danneggiati, ad es., in relazione all'illegittima partecipazione ad una procedura di gara". In tema, CdS, v. 1 agosto 2007, n. 4273; TAR Lazio, sez. di Latina, 6 novembre 2006, n. 1541; TAR Sardegna, I, 2 marzo 2006, n. 271; TAR Lazio, III, 18 gennaio 2007, n. 723.

(14) Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, risoluzione, n. 2/E, 3 gennaio 2005. In argomento, MARINO, Sul requisito della regolarità fiscale e contributiva tra diritto comunitario e diritto interno, nota a TAR Lazio, Roma, III, 20/4/2004, n. 3406, in Il Foro Amm. T.A.R., 3, 7/8, luglio-agosto 2004, 2135-2150; PRIMICERIO, Il requisito generale di regolarità fiscale nel codice dei contratti pubblici, in Urb. e App., 2008, 6, 703-710.

(15) La Corte di Giustizia, del resto, già espressamente aveva statuito che la trasposizione di una direttiva nel diritto nazionale non determina necessariamente: "la riproduzione ufficiale e testuale delle sue disposizioni in una norma espressa e specifica e può essere sufficiente, a seconda del contenuto della direttiva stessa, il contesto giuridico generale, purché questo garantisca effettivamente la sua piena applicazione in modo sufficientemente chiaro e preciso, affinché, qualora la direttiva miri a garantire diritti ai singoli, i destinatari siano posti in grado di conoscere la piena portata dei loro diritti e di avvalersene eventualmente dinanzi ai giudici nazionali". CdG, 11 agosto 1995, causa C-433/93, Commissione c/ Repubblica federale di Germania, in Racc. C.d.G., 1995, I-2303. La Commissione europea, a sua volta, ha ribadito che: "Gli Stati membri, quando traspongono le direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale sono tenuti a rispettare il significato dei termini e delle nozioni in esse contenuti per poter garantire l'interpretazione e l'applicazione uniformi di tali norme nei vari Stati membri". COMMISSIONE EUROPEA, memoria, causa C-214/00, Commissione c/ Regno di Spagna, sent. 15 maggio 2003, in Racc. CdG, 2003, I-4669.

(16) Tale Direttiva, Coordinamento delle procedure di aggiudicazione

degli appalti pubblici di servizi ad eccezione dell'art. 41, è stata abrogata dalla Direttiva 2004/18/CEE.

(17) Si pensi, ad es. all'art. 11, lett. e), D. Lgs. n. 358/1992. In particolare, il p. 1, indica - lett. a) - f) - i vari casi di esclusione dalla partecipazione alle gare per gli appalti pubblici di forniture indipendentemente da quanto disposto nell'art. 3, ultimo comma, R. D. 18 n. 2440/1923 e dall'art. 68 del relativo regolamento di esecuzione, approvato con R. D. n. 827/1924.

(18) L'art. 75, D.P.R. n. 544/1999 (c.d. Regolamento Merloni), è stato abrogato con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 163/2006. Invero, tale norma non prevedeva nella sua originaria formulazione il richiamo alla regolarità fiscale, che era un requisito posto dalla Direttiva 93/37, all'art. 24, co. 1, lett. f) e che, in seguito a rilievi espressi dalla Corte dei Conti, fu inserito alla lett. g) dell'art. 75 suddetto.

(19) Tra le varie difformità interpretative appare significativo segnalare che talune decisioni hanno ritenuto illegittima l'esclusione di un concorrente disposta dalla commissione di gara ai sensi dell'art. 12, co. 1, D. Lgs. n. 157/1995, in quanto non in regola con gli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse ove la pretesa fiscale era in contestazione, con lite pendente, davanti al giudice tributario. Pur essendo pacifico, infatti, che il soggetto, in tale caso, non avesse adempiuto agli obblighi in questione, tuttavia i giudici amministrativi hanno precisato che la nozione di adempimento degli obblighi di natura fiscale in senso stretto non è riprodotta nella legislazione nazionale. Conseguentemente, l'illegittimità dell'esclusione è stata dichiarata per il solo fatto che la pretesa di carattere fiscale, pur se non adempiuta era stata, tuttavia, contestata dal soggetto debitore e non ancora definita dal competente organo della giustizia tributaria al momento della partecipazione alla gara. La decisione, pur se non rappresenta certamente un indirizzo univoco si discosta, comunque, da altre e pone delicate difficoltà ermeneutiche. In altre sentenze, infatti, i giudici amministrativi hanno affermato che la correttezza contributiva e per estensione, quella fiscale, è richiesta alla ditta partecipante alla selezione per l'aggiudicazione di un appalto di servizi quale requisito indispensabile non per la stipulazione del contratto ma, piuttosto, per la stessa partecipazione alla gara. In tal senso, si è espresso anche, il Consiglio di Stato sostenendo che per la valida partecipazione alla selezione l'impresa deve essere in regola con gli obblighi previdenziali ed assistenziali fin dal momento della presentazione della domanda e conservare la correttezza contributiva per tutto lo svolgimento della gara, fino all'aggiudicazione, essendo; "del tutto irrilevante un eventuale adempimento tardivo dell'obbligazione contributiva." CdS, decisione n. 288/2006. In tema, LOTTI, Codice Appalti Pubblici. Requisiti generali di partecipazione agli appalti pubblici, in particolare la regolarità fiscale e contributiva per la Corte di Giustizia, in Quad. Amm., Milano, 2006, 27 ss.

CdS, IV, 27 dicembre 2004, n. 8215: "La nozione di regolarità, in genere, attiene alla categoria degli atti, (si pensi ad es., art. 617 c.p.c. come vizio meno grave, che esclude o ricomprende la nullità degli atti); se, invece, è riferita ai comportamenti (come, ad es., quanto previsto dall'art. 1, L. F.) indica un criterio di normalità piuttosto che la puntualità ed esattezza degli adempimenti che, tra l'altro, rispetto agli adempimenti tributari, deve intendersi riferita alle obbligazioni tributarie in genere". Nella stessa sentenza, inoltre tra i tipici doveri procedurali derivanti dalle obbligazioni di carattere tributario, vengono indicati, a titolo di esempio, la tenuta delle scritture contabili e la dichiarazione del contribuente. Le scritture contabili, come è noto, costituiscono un fondamentale mezzo di prova tanto per l'amministrazione finanziaria che per il contribuente. La prima, infatti, fonda sul controllo della loro regolarità sia formale che sostanziale gli eventuali rilievi sugli effettivi debiti di imposta del contribuente; il primo, viceversa, sulla base delle scritture contabili può dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria. Cfr. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, p. g., Torino, 2000, 169; FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2005, 376; RUSSO, Manuale di diritto tributario, p. g., Milano, 2002, 236; FERLAZZO NATOLI, Corso di diritto tributario, p. g., Milano, 2003, 152.

(20) Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di forniture.

(21) Sulla tipicità delle fattispecie estintive delle obbligazioni tributarie, FANTOZZI, Il diritto tributario, cit., 602; FERLAZZO NATOLI, L'attuazione del rapporto obbligatorio. Appunti delle lezioni, I, Milano, 1966, 71.

Contra, CAMMEO, Corso di diritto amministrativo, Padova, 1960, 102.

(22) Cfr., Agenzia delle Entrate, circ. n. 34/E, 25 maggio 2007.

(23) CdS, 27 dicembre 2004, n. 8215. La sentenza richiama, in particolare, il disposto ex art. 8, co. 9, L. n. 109/94 s.m.i., in virtù del quale dal 1° gennaio 2000, i lavori pubblici possono essere affidati esclusivamente ai soggetti qualificati ai sensi dei commi 2 e 3 dello stesso articolo ed esclusi dalle gare per inaffidabilità morale, finanziaria e professionale. Pertanto, già all'atto della qualificazione le imprese, in conformità all'art. 17, D.P.R. n. 34/2000, oltre ai requisiti economico-finanziari e tecnico-organizzativi, devono dimostrare di possedere anche i requisiti di carattere generale che attengono all'affidabilità dell'esecutore. Tale interpretazione, in verità, è andata oltre con la decisione della Corte di Giustizia europea di cui si tratterà più avanti. L'Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici, inoltre, con sua determinazione (n. 47, 12 ottobre 2000) ha provveduto ad individuare la documentazione a carico dei soggetti che intendono qualificarsi per dimostrare l'esistenza dei requisiti d'ordine generale che devono necessariamente sussistere alla data di sottoscrizione del contratto affinché venga rilasciata attestazione di qualificazione. Tali requisiti, del resto, devono permanere al momento della partecipazione alle specifiche procedure di affidamento e di stipulazione dei contratti. Ai sensi dell'art. 75, D.P.R. n. 554/1999 (testo introdotto dall'art. 2, D.P.R. n. 412/2000) è previsto, infatti, che devono essere: "esclusi dalla partecipazione alle procedure di affidamento degli appalti e delle concessioni e non possono stipulare i relativi contratti", le imprese che versano in una delle situazioni di incompatibilità in esso elencate. Il potere di esclusione dalle gare, a decorrere dal 1° gennaio 2000 (art. 8, co. 7, L. n. 109/1994 e s.m.), compete alle stazioni appaltanti. Per completezza di analisi, occorre precisare che nel casellario informatico delle imprese qualificate devono essere inseriti, per la stessa ammissione alle gare, dati e notizie rilevanti delle partecipanti "a disposizione di tutte le stazioni appaltanti per l'individuazione delle imprese nei cui confronti sussistono cause di esclusione dalle procedure di affidamento di lavori pubblici" (art. 27, co. 5, D.P.R. n. 34/2000). In argomento, AUTORITÀ PER LA VIGILANZA SUI LAVORI PUBBLICI. Determinazione n. 13 del 15 luglio 2003, Cause di esclusione dalle gare d'appalto per l'esecuzione di lavori pubblici. Profili interpretativi ed applicativi. Strettamente connessa alle considerazioni sin ora svolte, la decisione del Consiglio di Stato n. 4599 dell'8 agosto 2003: "... mentre il possesso dei requisiti di ordine speciale è attestato dalla SOA ed è insindacabile da parte della stazione appaltante, vanno dichiarati ogni volta i requisiti di ordine generale a nulla rilevando che l'attestazione SOA sia subordinata al loro possesso. La clausola di esclusione relativa alle irregolarità in materia di pagamento di imposte e tasse opera nei confronti di tutti i singoli rappresentanti ed amministratori dell'impresa, anche qualora dette irregolarità si riferiscono a periodi nei quali detti soggetti non erano incardinati nell'impresa concorrente".

(24) Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, I^a sez., 9 febbraio 2006, cause riunite C-226/04 e C-228/04.

(25) Si pensi, ad esempio, all'art. 24, Direttiva 93/37/CEE, lett. f), Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, nonché all'art. 45, lett. f), Direttiva 2004/18/CEE, Coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori, forniture e servizi. La prima norma, ora abrogata dall'art. 82, Direttiva 2004/18/CEE, prevedeva l'esclusione dalla partecipazione alla gara per l'imprenditore: "non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse secondo le disposizioni legali del Paese dove egli è stabilito o del Paese dell'amministrazione aggiudicatrice". L'altra norma, invece, rubricata Situazione personale del candidato o dell'offerente, dispone l'esclusione dalla partecipazione alla gara ad evidenza pubblica per l'operatore economico: "non in regola con gli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse secondo la legislazione del Paese dove è stabilito o del Paese dell'amministrazione aggiudicatrice". CORTE DI GIUSTIZIA, procedimenti riuniti C-226/04 - C-228/04.

(26) In tal senso, TAR-Lazio, 1-bis, 30 giugno 2006, che su tale aspetto così continua: "Soggetti in attesa di regolarizzazione. Imprese sottoposte a procedure di condono c.d. tombale con effetti ex tunc. Ditte in ritardo nei pagamenti delle imposte, etc. A fronte di tali soggetti, come si deve porre l'Amministrazione aggiudicatrice? Può escluderli ovvero, con un'interpretazione a maglia molto larga, perfino con una valutazione caso per caso, ammetterli alla partecipazione alla procedura?".

(27) COM (2001) 566, def., 15 ottobre 2001. Sul punto, inoltre, la Commissione ha precisato che l'esclusione di un concorrente può avvenire nel caso in cui: "non abbia adempiuto agli obblighi riguardanti il pagamento dei contributi di sicurezza sociale conformemente alle disposizioni legislative del Paese in cui è stabilito o di quello dell'Amministrazione".

(28) Il Regolamento di attuazione della Legge quadro in materia di lavori pubblici, ai sensi dell'art. 3, n. 109/1994 s. m., è stato abrogato dall'art. 256, D. Lgs. n. 163/2006. La stessa norma, del resto, indicava che: "per le infrazioni alle norme in materia di sicurezza e di ogni altro obbligo derivante dal rapporto di lavoro debbono intendersi non solo le omissioni inerenti il mancato pagamento dei relativi contributi, quanto anche le infrazioni alle prescrizioni sulla sicurezza nei cantieri. Peraltro, è da considerarsi grave la violazione agli obblighi derivanti dal rapporto di lavoro in caso di omesso versamento dei contributi assicurativi, qualunque ne sia l'importo e fino a che la situazione contributiva non venga regolarizzata".

(29) Del resto, il TAR Puglia-Lecce nella decisione n. 1114, del 12 febbraio 2004, ha precisato in riferimento alle difformità lessicali tra la Direttiva n. 50/92 e la normativa nazionale di riferimento (in quel caso, l'art. 1, co. 217, lett. a) e b), L. n. 622/1996) che: "a) sia l'uso del plurale obblighi sia l'uso dell'aggettivo relativi contenuti nella Direttiva e nella norma, non denotano la volontà del legislatore comunitario e nazionale di escludere il mancato o ritardato pagamento dei contributi previdenziali dall'ambito oggettivo dei casi di esclusione degli appalti pubblici; b) la diversa disposizione normativa in materia di lotta all'evasione contributiva e di emersione del lavoro regolare, costituisce una norma eccezionale, non applicabile in via analogica, contraddistinta dall'applicazione di altra sanzione, in presenza di determinate condizioni; c) dal principio di automaticità delle prestazioni in favore dei lavoratori, cioè a prescindere dal pagamento dei contributi da parte dei datori di lavoro, non può dedursi automaticamente la possibilità di partecipare ai procedimenti di evidenza pubblica; d) al contrario, la ratio legis della disposizione legislativa in commento è quella di non consentire la partecipazione alle gare di appalto pubblico non soltanto alle imprese che evadono gli obblighi contributivi, ma anche alle imprese che non versano i contributi. Ciò non costituisce violazione del principio della par condicio tra i concorrenti ad un pubblico appalto, dal momento che la posizione delle ditte, che non hanno adempiuto agli obblighi contributivi, non può essere messa sullo stesso piano delle ditte che versano in modo puntuale i contributi previdenziali." Cfr., anche, CdS, IV, n. 8215/2004, cit.

(30) Sul punto, TAR Lazio, 1-bis, 17 maggio 2006 n. 3836: "un'interpretazione difforme tesa ad attribuire al concetto di regolarità una definizione a geometria variabile comporterebbe alcuni effetti non conformi al dettato normativo comunitario in tema di affidamento degli appalti pubblici". Ancora, ex multibus, TAR Campania, I, 5 gennaio 1999, n. 36: "i casi di esclusione non sono suscettibili di integrazione e/o interpretazione analogica"; TAR Puglia, Lecce, II, , 3 maggio 2004, n. 2742: "è noto il principio secondo il quale le cause di esclusione debbono essere rigidamente e rigorosamente previste ed altrettanto rigorosamente applicate, senza possibilità di una loro interpretazione estensiva".

(31) CdS, IV, n. 8215/2004, cit.

(32) AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, memoria, TAR Lazio n. 3836/2006. Cfr., inoltre, CdS n. 8215/2004, cit.: "La regolarizzazione a mezzo condono è idonea nell'ambito dell'ordinamento fiscale a raggiungere il suo tipico scopo, che trova la sua ratio in una volontà di clemenza tributaria, con l'effetto di estinzione della pretesa tributaria, definendo le controversie tributarie pendenti e assicurando in forma ridotta la riscossione. Dall'altro lato, tuttavia, tale definizione dei rapporti non ha valore di rilevanza extra-fiscale se non specificato nella relativa legge (un riferimento agli effetti extra-fiscali è contenuto solo per la materia penale) e, soprattutto, non è in grado di eliminare dal mondo del diritto fatti (la avvenuta situazione di irregolarità, il mancato adempimento) già storicamente avvenuti (per il principio secondo cui, ai fini della esclusione ai sensi dell'art. 12 D.Lgs n.157/1995, ciò che rileva, per volontà di legge, è la sostanziale commissione di reati di una certa natura e, quindi, della ininfluenza sia dell'abolito criminis, che delle successive modificazioni in ordine alla disciplina penale dei fatti oggetto dei commessi reati, anche se comportanti la depenalizzazione dei

comportamenti in questione, in caso di sentenza di applicazione della pena su richiesta concorde delle parti ex art. 444 c.p.p.". L'abrogazione del reato o la definizione a mezzo condono sono, dunque, da ritenersi idonei a restituire il requisito di regolarità solo se essi siano intervenuti prima del momento della partecipazione e, dunque, nella fase di accertamento dei requisiti: "si da degradare a meri fatti storici". CdS, IV, 27 aprile 2004, n. 2358. In tema, TESAURO, Solidarietà e condono, in Dir. Prat. Trib., 1976, II, 537; TREMONTI, Imposizione e definitività nel diritto tributario, Milano, 1977, 497; PREZIOSI, Il condono fiscale, Milano, 1987. Più in generale, sulle cause di estinzione delle sanzioni tributarie, FANTOZZI, Il diritto tributario, cit., 656-657; DE MITA, Appunti di diritto tributario, I, Milano, 1987, 35 che definisce l'accertamento definitivo delle violazioni degli obblighi tributari come: "l'incontestabilità dell'esistenza e della misura del debito tributario".

(33) Il principio volto a tutelare la partecipazione alle gare ad evidenza pubblica si applica solo nei casi in cui la clausola del bando sia effettivamente oscura, incerta, contraddittoria e di difficile comprensione che giustifichi un comportamento errato del concorrente. Viceversa, tale principio non può essere invocato per giustificare omissioni su clausole indefettibili del bando o, ancora, per sanare successivamente l'inadempimento degli oneri indicati nelle regole di ammissione alla gara. Allo stesso modo, le previsioni contenute nell'art. 16, D. Lgs. n. 157/1995 (ora trasfuse nell'art. 46, Codice degli appalti) che consentono di integrare la documentazione o di correggere le irregolarità, non possono valere nel caso in cui difettino i requisiti richiesti a pena di esclusione. Cfr., pluribus, TAR Sardegna, n. 1685/2006.

(34) Il supremo organo di giustizia comunitaria nei procedimenti riuniti C-226/04 e C-228/04, ha dato risposta, in funzione di giudice di rinvio, ad una questione pregiudiziale sollevata dal TAR Lazio volta ad individuare e delimitare la portata applicativa dell'art. 12, lett. d) e e) del D. Lgs. n. 157/1995. La Corte di Giustizia ha rilevato, in particolare, che la Direttiva 92/50/CEE indicava nell'art. 29 sette cause di esclusione dei candidati dalla partecipazione ad un appalto, che - seppur tassativamente elencate - potevano essere, in ogni caso, applicate dagli Stati membri nel modo ritenuto più opportuno fino a quando non le avessero integrato con nuove fattispecie. L'art. 29, infatti, non imponeva un'uniformità di applicazione delle cause di esclusione ma, piuttosto, lasciava le stesse nella facoltà degli Stati membri concedendogli un grado di rigore variabile per l'inserimento nella normativa nazionale alleviando o, perlomeno, rendendo più flessibili, i criteri stabiliti dalla norma. La Direttiva suddetta, inoltre, non conteneva una definizione della nozione "non aver adempiuto i suoi obblighi" e, pertanto, all'interprete nazionale era affidato il compito di circoscriverla. In definitiva, la Corte ha ritenuto che sia compito degli Stati membri: "precisare il contenuto e la portata degli obblighi fiscali e previdenziali, nonché le modalità del loro adempimento". Quanto al termine entro cui gli interessati debbono avere assolto agli obblighi tributari previsti e stabiliti dagli ordinamenti interni, esso può essere individuato dalla data di presentazione delle domande di partecipazione fino al momento che precede l'aggiudicazione dell'appalto, coincidente, a sua volta con: a) la data limite per la presentazione della domanda di partecipazione alla gara; b) la data di spedizione della lettera di invito a presentare un'offerta; c) la data limite della presentazione delle offerte dei candidati; d) la data di valutazione delle offerte da parte dell'amministrazione aggiudicatrice; e) il momento che precede immediatamente l'aggiudicazione dell'appalto. In ogni caso, in ossequio ai principi di trasparenza e di parità di trattamento, tale termine: "deve essere determinato con certezza assoluta e reso pubblico, ritenendosi, in via di principio, che sia adempiente il candidato che abbia effettuato integralmente i pagamenti relativi ai suoi obblighi entro il termine prestabilito, altrimenti, egli dovrà poter provare, entro lo stesso termine, di beneficiare di misure di condono fiscale o di sanatoria, come previste dal diritto nazionale, o di un concordato, oppure dovrà aver presentato un ricorso amministrativo o giurisdizionale". Cfr. CdG, 9 febbraio 2006, C-226/04 - C-228/04, 23-24, 31-33, 40, dispositivo).

(35) CdS, decisione 8215/2004 e 7836/2003; nonché, TAR-Lecce, 1114/2004.

(36) Cfr. nota n. 32.

(37) Cfr., TAR Veneto, n. 783, 16 marzo 2007. Tale decisione aveva ad oggetto un ricorso verso l'esclusione da una gara di appalto avanzato da una società contro una delibera del CdA della S.I.A. (Servizi Integrati

Acqua). In particolare, la ricorrente ne chiedeva l'annullamento sul presupposto ritenuto che la sua mancata partecipazione dalla gara per l'appalto del servizio di gestione impianti di depurazione, delle stazioni di sollevamento della rete fognaria e delle centrali di produzione di acqua potabile e reti idriche, fosse illegittima con condanna dell'Amministrazione al risarcimento in forma specifica o per equivalente del danno ingiusto subito in quanto, all'esito del procedimento di verifica dell'anomalia dell'offerta presentata, l'aggiudicazione era andata a favore di una controinteressata. Quest'ultima, a sua volta, proponeva ricorso incidentale sul presupposto ritenuto che la ricorrente non avrebbe neppure potuto essere ammessa alla gara per violazione della lex specialis che impone in capo ai concorrenti il possesso dei requisiti di regolarità contributiva che desumeva da una comunicazione dell'INPS essendo "del tutto irrilevante la successiva sanatoria". Il Collegio, accogliendo il ricorso incidentale e dichiarando improcedibile quello principale, ha richiamato, in particolare, la decisione C.G.A. n. 470, 28 gennaio 2006.

(38) In tal senso, si richiama la questione incidentale sollevata dal TAR Lazio innanzi alla Corte di Giustizia, di cui alla nota 35. Per un significativo commento, si rinvia a CLARIZIA, L'esclusione per irregolarità fiscale (o contributiva) al vaglio della Corte di Giustizia, in Giust. Amm., I, n. 5/2004, nonché, CHITÒ, Adempimento o regolarità della posizione contributiva sullo sfondo del nuovo codice degli appalti, in IUS Sit, 24 giugno 2007.

(39) In tal senso, anche CdS, nn. 783/2003, 228/2006, 3576/2006 e 4962/2006.

(40) TAR-Lazio, 18 gennaio 2007, n. 723. La questione trae origine dalla notifica ad una s.r.l. di una cartella esattoriale a cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/73, chiedeva il pagamento di una somma relativa ad un anno di imposta comprensiva di interessi e sanzioni derivanti dalla liquidazione. La società provvedeva a pagare sebbene oltre i termini prescritti, divenendo debitrice dell'Erario di una somma ulteriore per interessi moratori che saldava solo in seguito alla verifica, effettuata su richiesta della P.A. committente, da parte dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, la predetta Agenzia comunicando che: "la ditta non risultava in regola con gli obblighi tributari, dato che risultava in capo al contribuente delle iscrizioni a ruolo non soddisfatte", faceva annullare l'aggiudicazione provvisoria della gara a favore della s.r.l.. Quest'ultima impugnava il decreto di esclusione innanzi al TAR e a propria difesa, eccepiva, tra l'altro, che la minima entità del debito a fronte del valore dell'appalto non assumeva alcuna incidenza rispetto alla sua affidabilità morale, economica e professionale e che il mancato versamento degli interessi moratori non rientrava tra le ipotesi esplicitamente disciplinate dall'art. 75, co. 1, lett. g), D.P.R. n. 544/99. Ulteriormente, la ricorrente eccepiva la mancata formulazione di una specifica richiesta di pagamento. Il TAR, respingendo il ricorso, ha sostenuto – tra l'altro - la legittimità dell'esclusione della società dalla gara di appalto in quanto: "al momento dell'aggiudicazione provvisoria risultava debitrice, in via definitiva, dell'Amministrazione finanziaria". Inoltre, i giudici amministrativi richiamando l'art. 49, co. 1, D.P.R. n. 600/73, hanno statuito che l'iscrizione a ruolo rappresenta: "oltre che il relativo atto di accertamento, il titolo esecutivo che consente al concessionario della riscossione di promuovere le azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore comportando" - in virtù dell' art. 30 del D.P.R. n. 602/73 - "la produzione di interessi di mora a partire dalla data della notifica della cartella e sino alla data di pagamento". Pertanto, la riscossione coattiva (art. 45 D.P.R. n. 602/73) riguarda tanto le somme espressamente iscritte a ruolo ed indicate nella cartella di pagamento quanto gli interessi di mora (nonché le spese di esecuzione), non occorrendo che venga emesso un autonomo atto di accertamento e tanto meno che vi sia un'esplicita richiesta di pagamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre: "il pagamento tardivo comporta l'insorgenza di un ulteriore debito di carattere tributario in quanto partecipante della stessa natura del debito principale" e in quanto tale, certamente riconoscibile dalla ricorrente anche perché nella cartella esattoriale è testualmente precisato che: "un pagamento di un debito tributario dopo la scadenza prevista implica per il destinatario il pagamento anche degli interessi di mora e dei compensi di riscossione". Sugli interessi moratori, BATTISTONI FERRARA, Gli interessi di mora sulle tasse e imposte indirette sugli

affari, in Riv. Dir. Fin., 1967, I, 283 ss. Sulla natura restitutoria - risarcitoria degli interessi di mora e non sanzionatoria, FANTOZZI, Il diritto tributario, cit., 632.

(41) Tale decreto, convertito con modifiche dalla L. n. 248/2006, ha introdotto significative innovazioni con particolare riferimento alla figura dell'appaltatore. In particolare, il Legislatore è intervenuto sul regime IVA applicabile agli appalti estendendo il meccanismo del c.d. reverse charge, disciplinato nell'art. 17, co. 5, D.P.R. n. 633/72, al settore dell'edilizia. In tema, tra gli altri, cfr., LETIZIA, Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale nazionale ed europeo, in *Innovazione e Diritto*, n. 2/2007. Sulla responsabilità solidale negli appalti pubblici, CALVIERI, Il subappalto, le subforniture ed il nuovo regime di responsabilità introdotto dalla Legge Bersani con l'art. 35 della L. n. 248/2006, in *Lexitalia*, 12/2007; LOPEZ, LUCCHINI, La disciplina attuale tra la Riforma Biagi e il Decreto Bersani, in *La Pratica Forense*, Milano, maggio 2007.

(42) Il D. Lgs. n. 276/2003 è attuativo della c.d. Riforma Biagi, (Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla L. n. 30/2003) posto in essere con le modifiche del D. Lgs. n. 251/2004, della L. n. 80/2005, della L. n. 248/2005 (conv. del D.L. 203/2005), della L. n. 266/2005, della L. n. 248/2006 (conv. del D.L. 223/2006) e della L. n. 296/2006 (L. F. 2006). La disciplina dell'appalto si rinvia nell'art. 29, il cui 1° comma pone una netta differenziazione con la somministrazione di lavoro (il precedente appalto di manodopera), richiedendo che l'appaltatore debba possedere "l'organizzazione dei mezzi necessari ed assumersi il rischio di impresa". Il co. 2, invece, dispone che: "In caso di appalto di servizi il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti". L'interesse del committente al regolare adempimento degli obblighi retributivi e contributivi da parte dell'appaltatore si collega all'art. 1676 cod. civ. che riconosce, come è noto, agli ausiliari dell'appaltatore la facoltà di proporre azione surrogatoria per far valere direttamente i loro crediti nei confronti del committente prima ancora che questi abbia versato all'appaltatore il corrispettivo per la realizzazione dell'opera e fino alla concorrenza del debito che egli ha nei confronti dell'appaltatore, nel tempo in cui propongono la domanda. Si realizza, dunque, anche in tale ipotesi la solidarietà passiva tra appaltatore e committente (sebbene il committente non diventi parte del rapporto) prevista per facilitare l'emersione dal sommerso che, tra l'altro, attraverso il documento unico di regolarità contributiva trova ulteriore rafforzamento. Il DURC, infatti, è strumento utile sia per monitorare l'attività delle imprese e osservare le dinamiche del lavoro che per contrastare le irregolarità di carattere contributivo. Tra l'altro il 25 ottobre 2007, un decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale, nato dall'esigenza di garantire una disciplina uniforme in ordine alle modalità di rilascio e ai contenuti analitici di tale documento, ne ha esteso l'applicazione a tutti i settori di attività. Cfr. DE LELLIS, Appalti e subappalti sotto sorveglianza speciale, *Italia Oggi*, s.s., 16/2007.

(43) Ad una prima lettura, il co. 34, dell'art. 35 crea un'evidente incertezza dal momento che, da un lato, sembra escludere i committenti non esercenti attività commerciale e, dall'altro, invece, ne estende l'applicazione per i soggetti indicati negli artt. 73 e 74 T.u.i.r. L'interpretazione di tale questione non è irrilevante dal momento che potrebbe far sorgere il dubbio relativo all'applicabilità della responsabilità soggettiva anche per gli appalti pubblici e, conseguentemente, alla P.A. committente. Si richiama, al riguardo, una sentenza del Tribunale di Pavia del 29 marzo 2007 sull'interpretazione dell'art. 29 del D. Lgs. n. 276/2003 che, muovendosi nell'alveo della giurisprudenza che ritiene applicabile alla P.A. committente l'art. 1676 del cod. civ., sostiene rispetto al co. 2 della norma sopra citata, ("salvo diverse previsioni da parte della contrattazione collettiva, il committente è obbligato in solido con l'appaltatore, entro il termine di un anno dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti") che la responsabilità solidale operi anche nei confronti della P.A. in relazione agli appalti da essa conferiti. Più precisamente, è stata ritenuta del tutto irrilevante la circostanza che l'art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 276/03, escluda dal suo campo di applicazione le P.A. ed il loro personale poiché trattandosi di legge

emanata dal Governo sulla base di una delega da parte del Parlamento (L. n. 30/03) deve rientrare nei limiti della delega stessa altrimenti si porrebbe come costituzionalmente illegittima. A tale riguardo, l'art. 6, co. 1, della legge delega dispone che le materie delegate alla legislazione da parte del Governo non possono trovare applicazione nei confronti dei dipendenti delle P.A. e, dunque, non richiama le Pubbliche Amministrazioni in quanto tali ma si riferisce esclusivamente ai loro dipendenti. Conseguentemente, seguendo tale impostazione, l'art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 276/03 quando si riferisce alle P.A. necessariamente si riferisce alle stesse quali "datori di lavoro" per sottolineare che non possono utilizzare le forme contrattuali indicate nel D. Lgs. nei confronti dei propri dipendenti. Contrariamente, se il riferimento della norma in questione riguardasse proprio la P.A. intesa come Ente istituzionale, la norma si porrebbe in contrasto con la legge delega, e sarebbe, dunque, costituzionalmente illegittima. Interpretato in tal modo, il citato art. 1, co. 2, pone in essere, conseguentemente, una responsabilità solidale anche nel caso di appalti conferiti dalla P.A. ove il rapporto tra quest'ultima e i lavoratori dell'appalto non è configurabile come rapporto di lavoro subordinato in quanto tali lavoratori non sono dipendenti dell'appaltatore.

(44) Il co. 28 dell'art. 35 contiene, invece, una disposizione molto vicina al testo del co. 6, art. 118, D. Lgs. n. 163/2006, modificato dall'art. 3, co. 1, lett. h), D. Lgs. n. 113/2007. Si è così integrato un quadro normativo caratterizzato dall'estensione della responsabilità solidale sia dell'appaltatore verso i dipendenti (e/o gli ausiliari) del subappaltatore che del committente verso i dipendenti (e/o ausiliari) dell'appaltatore a norma dell'art. 1676 cod. civ. Come è noto, infatti, l'art. 118 del nuovo Codice pur ponendo in essere una ricognizione delle disposizioni vigenti, ha riproposto sostanzialmente il contenuto dell'art. 18, L. n. 55/1990 nel suo testo vigente. La nuova disposizione, in ogni caso, è attuativa della normativa comunitaria che estende la disciplina prima in vigore per i soli appalti di lavori anche agli appalti di servizi e di forniture. Sul piano soggettivo, inoltre, la norma sostituisce all'aggiudicatario la più ampia nozione di affidatario, ricomprendendo l'appaltatore cui siano affidati i lavori indipendentemente da una previa specifica procedura di gara. Tanto, ovviamente, non nel senso di affiancare alle regole sull'evidenza pubblica una parallela forma di affidamento diretto e senza gara ma perché essa può considerarsi legittima nel caso in cui la gara abbia preceduto il momento della stipula dei veri e propri contratti di affidamento. In relazione al tema specifico della solidarietà tributaria, gli interventi della dottrina sono molteplici e significativi. Cfr., AMATUCCI (a cura di), Trattato di diritto tributario, II, Padova, 1994, 453 ss.; CASTALDI, voce solidarietà tributaria, in Enc. Giur. Treccani, vol. XXIX, Roma, 1993; FREGNI, Obbligazione tributaria e codice civile, Torino, 1998, 248 ss.; FANTOZZI, La solidarietà nel diritto tributario, Torino, 1968; MICCINESI, Solidarietà nel diritto tributario, in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., XIV, Torino, 1997, 446 ss. Sulla collocazione dell'istituto ab origine nel diritto civile, cfr., TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Padova, 1995, 254, che sostenendo l'autonomia dell'istituto afferma la non rilevanza pratica del rinvio ai principi contenuti nel codice civile in quanto il diritto tributario prevede, nelle singole leggi di imposta, l'istituto della solidarietà e ne disciplina gli effetti. In senso opposto, FANTOZZI, Corso di Diritto tributario, Torino, 236, secondo il quale: "la questione non è priva di rilevanza pratica dal momento che restano da definire i criteri di integrazione della disciplina tributaria eventualmente lacunosa: e questi sono, in un modo o nell'altro, quelli della disciplina civilistica".

(45) Il D.M. n. 74/2008 ha individuato la documentazione necessaria per la corretta redazione delle comunicazioni tra subappaltatore, appaltatore e committente al fine di esonerare dalla responsabilità solidale l'appaltatore e, dalle sanzioni amministrative, il committente. In primo luogo, l'art. 1 prevede che il subappaltatore deve comunicare all'appaltatore il codice fiscale dei soggetti impiegati nell'esecuzione dell'opera o nella prestazione della fornitura o del servizio affidati, nonché ogni variazione riguardante i medesimi soggetti. Per quanto riguarda la documentazione sull'avvenuto versamento delle ritenute fiscali (artt. 2 e 3), l'azienda subappaltatrice è tenuta a rilasciare all'impresa appaltatrice una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (ex artt. 2 - 47, D.P.R. n. 445/2000) redatta in base ad un modello previsto nell'allegato allo stesso decreto, corredata da copie del modello F-24 a loro volta accompagnate dalle ricevute attestanti l'avvenuto addebito riferito al singolo subappalto. Alternativamente, l'attestazione può essere dimostrata attraverso asseverazione di uno

dei professionisti di cui all'art. 35, D. Lgs. n. 241/2007. Per quanto attiene alla documentazione attestante l'avvenuto versamento dei contributi previdenziali e assicurativi si rinvia all'art. 4, del Decreto. Il rilascio da parte del subappaltatore della documentazione indicata esonera l'impresa appaltatrice dalla responsabilità solidale con riferimento ai lavoratori dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o nella prestazione della fornitura o del servizio, rispetto ai quali viene comunicato il codice fiscale. L'esibizione della stessa documentazione al committente, da parte dell'impresa appaltatrice nel momento del pagamento del corrispettivo determina, invece, la non applicazione delle sanzioni amministrative indicate nella norma. La bozza del decreto aveva ricevuto parere favorevole del CdS già il 23 agosto 2007 (n. 2819/2007).

(46) L'ultima parte del co. 29, art. 35, L. n. 248/2006, come cennato nel testo, consente all'appaltatore di sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione da parte del subappaltatore della predetta documentazione.

(47) Si pensi, per tale ipotesi, al caso degli appalti di non particolare entità effettuati in favore di ditte con notevole esposizione verso i propri ausiliari o dipendenti nonché alle cause estintive delle obbligazioni dell'appaltatore verso il subappaltatore che possono influire sull'ammontare delle somme dovute.

(48) Cfr. CINELLI, NICOLINI, L'avvio della XV Legislatura. Il DPEF 2007-2013 e il "Decreto Bersani", in Riv. it. dir. lav., 2006, III, 214-215; CHIECO, Lavoro e responsabilità solidale negli appalti: dalla legge Bersani alla Finanziaria 2007, w.p. C.S.D.L.E. Massimo D'Antona, 52/2007.

(49) Per questi aspetti, CHIECO, Lavoro e responsabilità solidale negli appalti: dalla legge Bersani alla Finanziaria 2007, cit.

(50) Nonchè a versare i contributi previdenziali e quelli assicurativi obbligatori dei rispettivi dipendenti

(51) Tutto ciò, naturalmente, non riguarda i trattamenti retributivi dovuti ai dipendenti dell'appaltatore e dei subappaltatori estranei, come specificato, al meccanismo di cui ai commi 28-33 dell'art. 35. Tra le varie ipotesi che concretamente potrebbero verificarsi vi è quella, ad es., che il committente, prima di pagare, accerti solo che appaltatore e subappaltatori abbiano versato le imposte dovute al Fisco e non anche i contributi assicurativi all'INAIL, ritenendo non sussistente la sua corresponsabilità in virtù dell'art. 29, D. Lgs. n. 276. Tale circostanza, in ogni caso, esporrebbe il committente alla sanzione amministrativa indicata dal co. 33, art. 35, della D.L. Bersani e il mancato accertamento del corretto versamento dei contributi assicurativi in favore dei dipendenti dell'appaltatore e del subappaltatore creerebbe il presupposto per far scattare sul committente la diversa ipotesi di responsabilità solidale di cui al comma 911, L. F. 2007 posta a tutela dei lavoratori dipendenti dall'appaltatore e/o subappaltatore nel caso di infortuni e malattie professionali rimasti privi di indennizzo.

(52) La diversa formula rispetto all'art. 1676 cod. civ. implica che l'ammontare del corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore definisca il tetto del quantum dovuto al Fisco (ed agli enti previdenziali) per effetto della responsabilità solidale, prescindendo da quanta parte del corrispettivo sia stata effettivamente già versata dal subappaltatore che, pertanto, non varrà a ridurre l'ammontare del debito solidale per il quale è tenuto l'appaltatore.

(53) L'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture ha ritenuto che la riduzione del deposito cauzionale nella misura del 50% per le imprese in possesso della certificazione di qualità deve essere riconosciuta non solo agli appalti di lavori pubblici ma anche agli appalti di servizi e forniture. Inoltre, la garanzia fideiussoria definitiva, da prestare per l'esecuzione del contratto, ex art. 113 D. Lgs. n. 163/2006, essendo costituita sulla base del "10% dell'importo contrattuale" esclude l'applicazione dell'IVA, imposta accessoria, peraltro variabile. Cfr., determinazione n. 7/2007, 11 settembre 2007.

(54) La nuova disciplina, infatti, non prevede espressamente la facoltà per il committente di chiedere all'esito del collaudo (o al momento della corresponsione del saldo finale) e, dunque, all'estinguersi della fideiussione ex art.113, D. Lgs. n. 113/2006, la sottoscrizione di una ulteriore garanzia fideiussoria di durata biennale e di importo congruo che possa essere escussa a fronte di azioni giudiziali intentate dal Fisco, dai dipendenti od altri enti creditori dell'appaltatore e/o del subappaltatore.

(55) AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare n. 28/E, 4 agosto 2006.