

Ammissibilità, portata e limiti delle compensazioni tra crediti fiscali e debiti contributivi ai fini della giustificazione di un'offerta anomala

di Alfredo Mignozzi

Data di pubblicazione: 13-10-2026

(1) La valutazione di anomalia dell'offerta costituisce tipica espressione della discrezionalità tecnica di cui l'amministrazione è titolare per il conseguimento e la cura dell'interesse pubblico ad essa affidato dalla legge: detta valutazione è di norma sottratta al sindacato di legittimità del giudice amministrativo, salvo che non sia manifestamente inficiata da irragionevolezza, irrazionalità, illogicità, arbitrarietà o travisamento dei fatti.

(2) Non costituiscono una valida giustificazione in sede di verifica dell'anomalia dell'offerta, i crediti fiscali invocati dall'operatore economico laddove essi non costituiscono un'economia derivante dall'organizzazione del servizio oggetto di gara, né una riduzione del costo unitario della manodopera, ma rappresentano una disponibilità economica propria dell'impresa, maturata anteriormente e al di fuori della specifica procedura di gara.

(3) Nell'ambito di una gara, l'operatore non può fare ricorso all'utile generale dell'impresa o alla complessiva situazione economica e patrimoniale della società, poiché ciò consentirebbe di presentare offerte in perdita confidando in risorse estranee alla specifica commessa e determinerebbe un'alterazione delle condizioni di concorrenza tra gli operatori economici.

Guida alla lettura

Con la pronuncia **n. 141** del 14 settembre 2026, il **TRGA della Provincia Autonoma di Trento** ha affrontato il tema della **verifica dell'anomalia dell'offerta economica** e, in particolare, si è soffermato sulla **possibilità o meno di addurre la titolarità di un credito fiscale a giustificazione di un'anomalia dell'offerta afferente ai costi della manodopera**: non solo, il TRGA si è soffermato anche sulla **portata che una siffatta giustificazione può avere e sui limiti che essa deve rispettare**.

In via preliminare, si è posto un **problema di tipo processuale**: la possibilità di definire il giudizio con sentenza in forma semplificata all'esito della camera di consiglio fissata per la trattazione dell'incidente cautelare, anche se il ricorrente ha rinunciato alla domanda di sospensiva e anche se non è comparso in udienza.

L'art. **60 CPA**, infatti, prevede espressamente che il **Collegio "sentite sul punto le parti costituite, può definire, in camera di consiglio..."** mentre nel caso di specie le parti non sono state sentite.

Tuttavia, occorre evidenziare che **la rinuncia alla domanda cautelare esonera il giudice dall'obbligo di pronunciarsi su questa, ma non gli sottrae la facoltà di pronunciarsi con sentenza in forma semplificata sull'intera controversia, se le parti non oppongano validi motivi a questa soluzione, legati alla volontà di proporre motivi aggiunti, ricorso incidentale, regolamento di competenza o di giurisdizione** (cfr. Cons. Stato, sez. III, 20 ottobre 2021, n. 7045, pure citata nella sentenza), a nulla valendo l'invocazione del principio dispositivo del processo che non vuol dire *“disporre del funzionale e sollecito andamento del giudizio”* (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 15 gennaio 2018, n. 178, pure citata nella sentenza).

Sul punto il Collegio si è conformato alla giurisprudenza prevalente – appena richiamata -secondo cui **“il rito previsto dall'art. 60 CPA non ha natura consensuale** (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 15 gennaio 2018, n. 178) **e la mancata comparizione delle parti costituite all'udienza cautelare non può impedire al Collegio di trattenere la causa in decisione per emettere sentenza in forma semplificata** (cfr. Cons. Stato, Sez. III, 7 luglio 2014, n. 3453)”.

Ha precisato il Collegio che **l'obbligo di sentire le parti circa la possibilità di decidere il merito della causa è configurabile solo quando queste compaiano mentre la scelta di non comparire o, addirittura, di non costituirsi, “non può costituire ostacolo alla rapida definizione del giudizio, così frustrando la ratio acceleratoria insita nell'art. 60 CPA e il principio costituzionale, che ne sta a fondamento, della ragionevole durata del processo** (cfr. Cons. Stato, Sez. II, 17 febbraio 2021, n. 1453)”.

Sul punto, assumerebbe anche un incidentale rilievo la circostanza che una parte (o anche tutte) abbia presentato note di trattazione scritta che, di fatto, equivalgono alla presenza in udienza con tutte le conseguenze che comportano.

In ogni caso, ha concluso il Collegio, **la definizione immediata del giudizio è un esito “da considerarsi prevedibile a maggior ragione nel rito degli appalti, in quanto nessuna di queste circostanze (cioè la rinuncia alla domanda cautelare e la mancata comparizione alla camera di consiglio) è contemplata tra i motivi ostativi tassativamente previsti dalla disposizione appena citata”**.

Tornando al **merito della questione**, il Collegio ha messo in chiaro fin da subito che **“la valutazione di anomalia dell'offerta costituisce tipica espressione della discrezionalità tecnica di cui l'amministrazione è titolare per il conseguimento e la cura dell'interesse pubblico ad essa affidato dalla legge: detta valutazione è di norma sottratta al sindacato di legittimità del giudice amministrativo, salvo che non sia manifestamente inficiata da irragionevolezza, irrazionalità, illogicità, arbitrarietà o travisamento dei fatti”** come affermato a più riprese dal Consiglio di Stato (cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 2 dicembre 2025, n. 9484; Cons. Stato, Sez. V, 20 marzo 2026, n. 2368; Cons. Stato, Sez. III, 10 luglio 2026, n. 5570 e Cons. Stato, Sez. IV, 4 agosto 2026, n. 6288).

Nel caso di specie la controversia era sorta intorno al fatto che, a fronte di un'offerta economica in cui il costo della manodopera rispecchiava esattamente la stima effettuata dalla stazione appaltante, la stessa offerta aveva previsto un numero di ore di lavoro superiore,

ponendo in rilievo un elemento capace di incidere direttamente sull'organizzazione del servizio (gestione di un asilo nido) e sul costo della manodopera.

A fronte delle richieste di giustificazione avanzate dal RUP, la ditta ricorrente aveva invocato la titolarità di crediti fiscali in grado di abbattere il costo dei contributi previdenziali per i lavoratori e favorire, quindi, un'economia di produzione e l'erogazione di un maggior numero di ore-lavoro, a parità di costo.

Il RUP aveva ritenuto non congrue le giustificazioni addotte dall'operatore economico, concludendo per la non attendibilità dell'offerta economica, sostanzialmente in perdita.

In primo luogo, il TAR ha ritenuto legittimo il provvedimento di esclusione della ditta dalla gara dal momento che quel credito fiscale (o quei crediti fiscali) *“non incide sul costo della prestazione lavorativa, ma esclusivamente sull'esborso finanziario che l'impresa sostiene per farvi fronte; e tale distinzione è decisiva ai fini del giudizio di anomalia e dunque del sindacato sullo stesso”*.

Il TAR ha precisato che **l'oggetto del giudizio di anomalia dell'offerta è il contenuto di quest'ultima**, pertanto, laddove venga in rilievo – come nel caso di specie – l'erogazione di un monte ore superiore a quanto previsto dalla Stazione Appaltante pur a fronte di un identico costo complessivo della manodopera, la giustificazione a supporto dell'anomalia deve contenere la dimostrazione che a questa maggiore erogazione corrisponde un minore costo orario del lavoro.

Se l'operatore economico non è in grado di dimostrare che le ulteriori ore contenute nell'offerta hanno un reale costo inferiore rispetto a quello indicato dalla Stazione Appaltante, allora *“non è sufficiente dimostrare che l'impresa disponga, per ragioni estranee alla gara, di risorse fiscali o patrimoniali suscettibili di essere utilizzate per ridurre l'esborso”* perché evidentemente quel credito fiscale non incide sul costo della prestazione lavorativa a monte, ma soltanto sull'esborso finanziario a valle.

Ciò non significa che il TAR abbia escluso in radice la possibilità di ricorrere ai crediti fiscali, tant'è vero che, a un certo punto della sentenza, afferma espressamente: *“non è infatti in discussione, nel presente giudizio, la legittimità in astratto dell'operazione di compensazione fiscale o contributiva, bensì la sua idoneità a costituire una giustificazione del costo della manodopera nell'ambito della specifica procedura di gara”*.

A tal proposito il Collegio ha richiamato l'**art. 3 del D.Lgs. 33/2025 che consente la compensazione tra crediti fiscali e debiti contributivi nei confronti degli enti impositori** (anche se, per inciso, il RUP aveva ravvisato, e il TAR pure lo ha ribadito, che i crediti fiscali vantati dalla ricorrente non rientravano nell'elenco di cui al comma 5, trattandosi di crediti edilizi), tuttavia – ha affermato il TAR – **tale compensazione deve risultare in modo chiaro e univoco in quella specifica commessa** laddove deve emergere la **correlazione tra il costo per oneri previdenziali che la ditta deve affrontare e il credito fiscale di cui intende avvantaggiarsi**.

Pertanto, secondo il Collegio, correttamente il RUP ha valutato negativamente le giustificazioni addotte dalla società ricorrente, dalle quali risulta che i crediti fiscali *“non rappresentano un’economia interna alla specifica offerta, ma una risorsa esterna alla commessa utilizzata per neutralizzare, almeno in parte, un costo che dalla commessa stessa deriva”*.

In sostanza, dalle giustificazioni rese nell’ambito del subprocedimento di verifica era emerso che la produzione dei crediti fiscali vantati dalla ricorrente a supporto dei maggiori costi derivanti dalle ore aggiuntive offerte rispetto al monte ore minimo previsto dalla Stazione Appaltante perdeva la sua funzione compensativa, per concretizzarsi nella manifestazione di una disponibilità economica propria dell’impresa *“maturata anteriormente e al di fuori della specifica procedura di gara”*.

In tali termini, richiamando il Consiglio di Stato (Cons. Stato, Sez. V, 16 settembre 2025 n. 7333), il TAR ha affermato che l’offerta economica deve prescindere dalla forza economica dell’operatore nel mercato di riferimento e che *“questa non potrebbe mai giustificare un’offerta che si presenti “in perdita” già nella fase di gara per la mancanza di copertura economica di tutte le prestazioni offerte”*, altrimenti ciò vorrebbe dire confidare *“in risorse estranee alla specifica commessa e determinerebbe un’alterazione delle condizioni di concorrenza tra gli operatori economici (cfr. Cons. Stato, Sez. III, 24 Aprile 2026 n. 3239 e Cons. Stato, Sez. V, 7 luglio 2023, n. 6652)”*.

A tal fine – ha sostenuto il TAR – **non si può invocare l’art. 41, co. 14, ultimo periodo**, del D.Lgs. 36/2023 secondo cui *“resta ferma la possibilità per l’operatore economico di dimostrare che il ribasso complessivo dell’importo deriva da una più efficiente organizzazione aziendale”*.

Infatti, **anche l’efficiente organizzazione aziendale deve essere tale in relazione alla specifica commessa**, al punto da mettere in condizione l’operatore economico di dimostrare che l’efficienza organizzativa (oppure una soluzione innovativa) consente di espletare il servizio a costi inferiori.

Non solo, **non si possono invocare nemmeno il principio della fiducia** e il principio del risultato, il primo perché la fiducia deve intendersi in **maniera biunivoca** e nel caso di specie – ha stabilito il TAR – pur a fronte delle puntuali richieste del RUP, la ditta ricorrente non aveva reso chiarimenti adeguati.

Invece, per quanto riguarda il **principio del risultato**, se è vero che questo principio deve **orientare l’affidamento e l’esecuzione dei contratti pubblici** è altrettanto vero che *“l’importanza del risultato nella disciplina dell’attività dell’amministrazione non va riguardata ponendo tale valore in chiave antagonista rispetto al principio di legalità”* ma al massimo serve ad ampliare il perimetro del sindacato giurisdizionale *“facendo transitare nell’area della legittimità e quindi della giustiziabilità, scelte che sinora si pensava attenessero al merito e fossero come tali insindacabili”* (cfr. Cons. Stato, sez. IV, 18 settembre 2025, n. 7361 che a sua volta richiama Cons. Stato, Sez. III, 26 marzo 2024, n. 2866). La stella cometa rimane sempre il principio di legalità.

Infine, il TAR ha giudicato inconferente un precedente pure invocato dalla ditta ricorrente (cfr.

Cons. Stato, Sez. V, 25 agosto 2026 n. 6627) perché in quella fattispecie si trattava di crediti IVA (ammessi alla compensazione dall'art. 3 del D.Lgs. 33/2025 a differenza dei crediti edilizi) e perché la compensazione tra i crediti IVA vantati da quella società e gli oneri previdenziali e contributivi incidenti sui trattamenti retributivi dei dipendenti impiegati nell'esecuzione del servizio avveniva **“all'interno della stessa commessa”**.

In quella fattispecie, il Consiglio di Stato aveva concluso per l'ammissibilità della compensazione, *“posto che l'operazione realizzata dalla cooperativa appellante non è diretta a correggere un'offerta strutturalmente inaffidabile sotto il profilo economico-finanziario né comporta la violazione dei «trattamenti salariali minimi inderogabili stabiliti dalla legge o da fonti autorizzate dalla legge» per i dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'appalto, ma si incentra esclusivamente sulle ragioni che giustificano l'indicazione di un costo della manodopera inferiore a quello stimato dalla stazione appaltante sulla base delle tabelle ministeriali”*.

Pubblicato il 14/09/2026

N. 00141 /2026 REG.PROV.COLL.

N. 00156/2026 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA

I N NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa di Trento

(Sezione Unica)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

ex art. 60 cod. proc. amm.;

sul ricorso numero di registro generale 156 del 2026, proposto da

Raggio di Sole Società Cooperativa Onlus, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, in relazione alla procedura CIG B78F147F8B, rappresentato e difeso dall'avvocato Luca Tozzi, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

- il Comune di Volano, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. 1° febbraio 1973, n. 49 come da ultimo sostituito dall'art. 1 co. 1, del d.lgs. 15 maggio 2023, n. 64, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia, e con domicilio fisico *ex lege* in Trento, largo Porta Nuova n. 9, presso gli uffici della predetta Avvocatura;
- la Provincia Autonoma di Trento, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Giuliana Fozzer, Francesca Corradini e Martina Zini, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia, e con domicilio fisico eletto presso la sede della Provincia in Trento, piazza Dante n. 15;
- la Provincia Autonoma di Trento - Agenzia Provinciale per Gli Appalti e Contratti, non costituita in giudizio;

per l'annullamento

- A. del provvedimento prot. S171/2026/3.5/6441-24 del 9.6.2026 avente ad oggetto la comunicazione di esclusione dalla procedura aperta per l'appalto di gestione del servizio di asilo nido d'infanzia sovracomunale dei Comuni di Volano, Besenello e Calliano CIG B78F147F8B;
- B. di tutti i verbali di gara, compreso il verbale di verifica di congruità dell'offerta e la relazione del dott. Cremascoli ove e per quanto lesiva;
- C. ove e per quanto lesive della nota prot. n. 811823 del 17.10.2025, prot. 824746 del 22.10.2025, prot. 137 del 9.1.2026, prot. 173 del 12.3.2026;
- D. ove e per quanto lesiva della determinazione n. 21 del 27.3.2026 con cui sono stati prorogati i termini della procedura di gara in oggetto per ulteriori tre mesi;
- E. ove e per quanto lesiva della determina a contrarre e della determina di nomina della commissione di gara;
- F. in subordine per l'annullamento dell'intera procedura di gara nonché ai fini della declaratoria del diritto all'esecuzione del servizio per l'intera durata dello stesso.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Vista l'istanza cautelare presentata in via incidentale dalla parte ricorrente;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato per il Comune di Volano, con le relative deduzioni e la documentazione;

Vista la documentazione prodotta dalla parte ricorrente;

Visto l'atto di rinuncia alla misura cautelare;

Visto l'atto di costituzione in giudizio della Provincia Autonoma di Trento;

Visti tutti gli atti della causa;

Visti gli articoli 55, 60, 119 e 120 cod. proc. amm.;

Relatrice alla camera di consiglio del giorno 10 settembre 2026 la cons. Maria

Cappellano e uditi i difensori del Comune di Volano e della Provincia, presenti come
specificato nel verbale;

Sentite le stesse parti presenti, ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm.;

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

A. – Con il ricorso in esame, notificato in data 8 luglio 2026 e depositato il giorno successivo, la società Raggio di Sole Società Cooperativa Onlus ha impugnato gli atti indicati in epigrafe e, in particolare: a) il provvedimento del 9 giugno 2026, di comunicazione di esclusione dalla procedura aperta per l'appalto di gestione del servizio di asilo nido d'infanzia sovracomunale dei Comuni di Volano, Besenello e Calliano; nonché, tutti i verbali di gara, compreso il verbale di verifica di congruità dell'offerta e la relazione del consulente del Comune di Volano ove lesiva.

Con lo stesso mezzo ha contestato anche la determinazione n. 21 del 27 marzo 2026 con cui sono stati prorogati i termini della procedura di gara in oggetto per ulteriori tre mesi; nonché, la determinazione a contrarre e la determinazione di nomina della commissione di gara.

Espone in punto di fatto che:

- la società istante opera stabilmente nel settore degli asili nido, micro-nido e sezioni primavera, gestendo oltre 100 strutture con circa 700 dipendenti in tutto il territorio nazionale;
- ha partecipato alla gara su indicata, per un numero massimo di posti pari a 54 bambini, per tre anni, con opzione per due anni, e per un valore di € 3.798.588,42;
- a tale procedura hanno partecipato l'odierna ricorrente e l'Associazione Amici di Volano, esclusa con provvedimento del 17 ottobre 2025 impugnato con ricorso a questo T.R.G.A. rigettato con sentenza n. 186/2025, confermata dal Consiglio di Stato con sentenza n. 317/2026;
- l'odierna istante – la quale ha indicato un ribasso pari al 2,5% e costi della manodopera per € 1.786.239,84 per il triennio, in coerenza con i costi stimati dall'Amministrazione – è stata destinataria il 9 gennaio 2026 della richiesta di giustificazione dell'offerta economica con riguardo al costo del lavoro, al costo per la formazione, agli oneri della sicurezza aziendali, alle spese relative ai pasti e ai costi generali, fornendo riscontro con nota del 26 gennaio 2026;

- ha, in particolare, giustificato 39 ore in più per gli educatori e 0,5 ore in più per gli ausiliari con il ricorso a crediti fiscali già acquisiti, per un importo complessivo pari a € 299.036,10 per il pagamento di una parte dei contributi previdenziali nella durata complessiva del quinquennio; rappresentando, altresì, ulteriori margini operativi non computati;

- a tali giustificazioni è seguita un'ulteriore richiesta di chiarimenti da parte del RUP con nota del 12 marzo 2026, sia sulla copertura del costo delle ore aggiuntive, sia sulla voce relativa alla fornitura dei pasti, con conseguenti ulteriori chiarimenti inviati dalla ricorrente il 27 marzo 2026, e successivo invio, in data 18 maggio 2026, della documentazione a comprova dei crediti fiscali;

- il RUP – acquisito il parere di un consulente – ha ritenuto l'offerta non congrua proponendo l'esclusione dalla gara, come poi comunicato con nota del 9 giugno 2026.

Si duole di tale esito, affidando il ricorso alla censura di *Violazione e falsa applicazione di legge (art. 110 d.lgs. 36/2023, art. 3 L 241/1990, art. 3 e ss. D.lgs. 33/2025, art. 97 Cost) – Eccesso di potere – Violazione e falsa applicazione dell'art. 23 del Disciplinare di gara – Difetto di motivazione e di istruttoria – Insussistenza dei presupposti.*

Ha, quindi, chiesto l'annullamento degli atti impugnati e la declaratoria del diritto alla stipulazione del contratto, vinte le spese da attribuire al procuratore.

B. – Si è costituito in giudizio, con il patrocinio dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato, il Comune di Volano, il quale ha depositato documentazione e, con memoria, ha chiesto il rigetto del ricorso in quanto infondato, con vittoria di spese.

C. – Si è costituita in giudizio la Provincia Autonoma di Trento.

La parte ricorrente ha rinunciato alla misura cautelare chiedendo l'abbinamento all'udienza di merito.

D. – Alla camera di consiglio del giorno 10 settembre 2026 – uditi i difensori del Comune di Volano e della Provincia – la Presidente del Collegio ha dato avviso della possibile definizione del giudizio con sentenza in forma semplificata ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm..

La difesa della Provincia ha, quindi, spiegato difese orali chiedendo il rigetto del ricorso in quanto infondato, e la causa è stata posta in decisione.

E. – Ritiene preliminarmente il Collegio di potere definire il giudizio con sentenza in forma semplificata ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm. e adottata in esito alla camera di consiglio per la trattazione delle istanze cautelari, sussistendone tutti i presupposti; possibilità, questa, espressamente indicata dalla Presidente del Collegio alle parti presenti.

Ritiene che a tale definizione non osti né l'avvenuta presentazione della rinuncia all'istanza cautelare da parte della ricorrente, né la mancata comparizione della predetta in camera di

consiglio, in quanto come rilevato da costante giurisprudenza:

- “...l'assenza di una delle parti appellate all'udienza camerale, fissata per la trattazione dell'istanza di sospensione proposta ai sensi dell'art. 98 c.p.a., non è preclusiva alla definizione del giudizio in forma semplificata, come questo Consiglio di Stato ha più volte chiarito nella propria giurisprudenza (v., ex plurimis, Cons. St., sez. III, 20 ottobre 2021, n. 7045), dato che il rito previsto dall'art. 60 c.p.a. non ha natura consensuale (Cons. St., sez. V, 15 gennaio 2018, n. 178) e nemmeno la mancata comparizione delle parti costituite all'udienza cautelare può impedire al Collegio di trattenere la causa in decisione per emettere sentenza in forma semplificata (Cons. St., sez. III, 7 luglio 2014, n. 3453) in vista di una sollecita definizione del giudizio, rispondente all'indisponibile principio della effettività della tutela giurisdizionale...” (Consiglio di Stato, sez. III, 22 aprile 2026, n. 3134; conforme, Consiglio di Stato, sez. III, 10 febbraio 2026, n. 1052; 18 agosto 2025, n. 7059; sez. II, 14 luglio 2025, n. 6153; sez. III, 29 aprile 2025, n. 3636);

- “... “...l'immediata definizione della causa ai sensi dell'art. 60 c.p.a. non trova elementi preclusivi nella mancata comparizione, all'odierna camera di consiglio, delle parti costituite, il cui eventuale interesse contrario è sufficientemente garantito dall'accertamento della ritualità della trattazione dell'istanza cautelare, sicché l'assenza volontaria di una parte non può precludere la conversione del rito, “che è potere a chiara caratterizzazione ufficiosa” (Cons. Stato, sez. II, 17 febbraio 2021, n.1453; cfr. Cons. Stato, Sez. III, 26 agosto 2015, n. 4017 e 20 dicembre 2011, n. 6759); sicché, “l'obbligo di sentire le parti circa la possibilità di decidere il merito della causa è, infatti, configurabile solo laddove queste compaiano; mentre la scelta di non comparire alla camera di consiglio fissata per la discussione della domanda cautelare (o, addirittura, di non costituirsi), non può costituire ostacolo alla rapida definizione del giudizio, così frustrando la ratio acceleratoria insita nell'art. 60 c.p.a. ed il principio costituzionale, che ne sta a fondamento, della ragionevole durata del processo” (Cons. Stato, sez. II, n.1453/2021, cit.)...” (Consiglio di Stato, sez. II, 14 gennaio 2022, n. 276; nello stesso senso, Consiglio di Stato, sez. II, 17 febbraio 2021, n. 1453; T.A.R. Lazio, sez. III, 15 maggio 2026, n. 9059).

Nel caso in esame – in presenza di tutti i presupposti previsti dall'art. 60 cod. proc. amm., ed essendo la causa matura per la decisione – né la rinuncia all'istanza cautelare, né la decisione di non comparire all'udienza possono precludere la definizione immediata del giudizio, esito da considerarsi prevedibile a maggior ragione nel rito degli appalti, in quanto nessuna di queste circostanze è contemplata tra i motivi ostativi tassativamente previsti dalla disposizione appena citata.

F. – Nel merito, il ricorso non è fondato.

Deve innanzitutto precisarsi che la ricorrente ha formalmente impugnato sia la determinazione n. 21 del 27 marzo 2026 con cui sono stati prorogati per ulteriori tre mesi i termini della procedura di gara in oggetto; sia, le determinazioni a contrarre e di nomina della commissione di gara, senza tuttavia dedurre avverso tali atti alcuna specifica censura.

Sicché, il ricorso per tale parte presenterebbe anche profili di inammissibilità.

In ogni caso, l'articolata doglianza non può trovare accoglimento.

La questione sottoposta all'esame del Collegio attiene alla congruità dell'offerta presentata dall'operatore economico e, in particolare, alla corretta individuazione del costo della manodopera connesso alle ore di servizio offerte in sede di gara.

Secondo la prospettazione di parte ricorrente, la stazione appaltante avrebbe frainteso quanto rappresentato dalla predetta nelle prime giustificazioni, con le quali – dopo avere rappresentato di avere parametrato la propria offerta sugli stessi importi indicati nella legge di gara – è stato indicato un numero di ore settimanali superiore (39 ore in più per gli educatori; 0,5 in più per il personale ausiliario), che solo apparentemente inciderebbe sui costi annui, in quanto tale incidenza sarebbe abbattuta dalla possibilità di usare i crediti fiscali della ricorrente in compensazione con i contributi INPS.

Pertanto, i crediti fiscali già accertati, per € 299.036,10, sarebbero utilizzati per pagare una parte dei contributi previdenziali nel quinquennio.

Oggetto dello scrutinio di legittimità è, pertanto, la valutazione resa dal RUP, e, in particolare, il giudizio di congruità dell'offerta economica, in ordine al quale, per consolidato orientamento, è stato rilevato che:

- *“...la valutazione di anomalia dell'offerta costituisce tipica espressione della discrezionalità tecnica di cui l'amministrazione è titolare per il conseguimento e la cura dell'interesse pubblico ad essa affidato dalla legge: detta valutazione è di norma sottratta al sindacato di legittimità del giudice amministrativo, salvo che non sia manifestamente inficiata da irragionevolezza, irrazionalità, illogicità, arbitrarietà o travisamento dei fatti; in altri termini, il sindacato del giudice amministrativo sulle valutazioni operate dalla stazione appaltante in ordine al giudizio di anomalia dell'offerta non può estendersi oltre l'apprezzamento della loro intrinseca logicità e ragionevolezza, nonché della congruità della relativa istruttoria, essendo preclusa all'organo giurisdizionale la possibilità di svolgere (autonomamente o a mezzo di consulenti tecnici) un'autonoma verifica circa la sussistenza, o meno, dell'anomalia, trattandosi di questione riservata all'esclusiva discrezionalità tecnica dell'amministrazione; laddove, pertanto, le valutazioni dell'amministrazione in ordine alla congruità della offerta, pur in ipotesi opinabili, siano tuttavia motivate sotto il profilo tecnico discrezionale e fondate su dati, anche statistici, non manifestamente errati né travisati (o del cui errore o travisamento non sia stata fornita alcuna dimostrazione in giudizio), non può che concludersi per il rigetto della relativa impugnazione (ex multis, Consiglio di Stato n. 2170 del 2023...)”* (Consiglio di Stato, sez. V, 20 marzo 2026, n. 2368; in termini, Consiglio di Stato, sez. IV, 2 dicembre 2025, n. 9484);

- *“...il giudizio di congruità dell'offerta costituisce espressione di discrezionalità tecnica della stazione appaltante, sindacabile dal giudice amministrativo nei soli limiti della manifesta illogicità, irragionevolezza o travisamento dei fatti...”* (Consiglio di Stato, sez. III, 10 luglio 2026, n. 5570; conforme Consiglio di Stato, sez. IV, 4 agosto 2026, n. 6288).

Ciò premesso in generale, e venendo al caso di specie, deve osservarsi che:

- per quanto attiene al costo della manodopera, per l'intera durata dell'appalto, la stazione appaltante ha indicato una somma pari ad € 1.786.239,84, a copertura di 35 ore/settimanali per il coordinatore interno; 380 ore/settimanali per gli educatori (14 unità); 100 ore/settimanali per gli ausiliari (4 unità);

- la ricorrente, nell'offerta economica formulata, ha esposto un costo della manodopera pari a € 1.786.239,84 – pertanto, corrispondente alla stima effettuata dalla stazione appaltante – ma per un numero di ore superiore a quelle indicate dall'amministrazione, con un aumento, come già accennato, di 39 ore in più per gli educatori; 0,5 in più per il personale ausiliario.

In particolare, l'offerta tecnica della società prevede, a capienza piena di 54 bambini, l'impiego di 14 educatori, oltre al coordinatore interno, per un totale di 380 ore settimanali di attività degli educatori e di 100 ore settimanali degli ausiliari, oltre alle 35 ore settimanali del coordinatore interno.

La stazione appaltante, nella propria relazione di stima, aveva invece previsto, a parità di capienza, 341 ore settimanali per gli educatori, 99,50 ore settimanali per gli ausiliari e 35 ore settimanali per il coordinatore interno.

Viene, pertanto, in rilievo un elemento che, incidendo direttamente sull'organizzazione del servizio e sul costo della manodopera, del tutto correttamente è stato preso in considerazione dal RUP nell'ambito del giudizio di anomalia dell'offerta.

È, quindi, stato avviato il relativo *iter* con una prima richiesta di puntuali giustificazioni su varie voci, tra cui: a) il costo del lavoro con tutte le precisazioni (CCNL, inquadramento, oneri, accantonamenti per TFR, retribuzioni accessorie); b) il costo della formazione; c) gli oneri della sicurezza aziendali; d) le spese relative ai pasti e costi generali, chiedendo in particolare, quanto alla preparazione dei pasti: *“un prospetto dettagliato della previsione del costo delle spese relative all'acquisto, preparazione e somministrazione dei pasti e dei costi di amministrazione generale (nei costi di amministrazione generale sono da includersi tutti i costi sostenuti dalla Cooperativa per la gestione dell'appalto del nido sovracomunale di Volano, inclusi gli oneri per utenze ed esclusi i costi già sopra evidenziati). Considerato che non è stata presentata richiesta di subappalto si chiede di indicare le modalità organizzative attraverso le quali si intende approntare il servizio di preparazione pasti e la loro consegna, considerato che la struttura sede del servizio è privo del locale cucina, come indicato nel bando di gara”* (cfr. prima richiesta di chiarimenti).

A fronte di tale prima richiesta di giustificazioni, la ricorrente ha risposto evidenziando che *“L'unica variabile riguarda la modalità di pagamento dei contributi INPS e INAIL, che avverrà mediante l'utilizzo di crediti maturati e già nella disponibilità della scrivente società. Tale circostanza consente di “liberare” risorse finanziarie che saranno destinate all'impiego di nuove figure professionali e a ulteriori attività operative.*

Le modalità di impiego di tali risorse, nonché l'eventuale integrazione dell'organico, saranno oggetto di successiva e più dettagliata relazione, anche in funzione della specifica tipologia di precisazioni richieste dall'Amministrazione”.

Nella stessa nota di chiarimenti ha precisato, quale costo INPS a suo carico, il costo, per la durata del quinquennio, pari a € 398.658,12, ribadendo che i crediti fiscali per € 299.036,10 sarebbero stati utilizzati per il pagamento di una parte dei contributivi previdenziali nella durata complessiva del quinquennio, indicando l'ammontare di una parte degli stessi crediti in relazione a ciascuna delle cinque annualità.

Per quanto attiene, poi, alla voce relativa alla fornitura alimenti per i pasti, la ricorrente si è limitata a confermare i costi indicati dalla Stazione Appaltante per la fornitura delle derrate alimentari, indicando il costo di preparazione del singolo pasto pari a circa € 6,22; costo comprendente i costi per l'acquisto delle derrate alimentari, la preparazione dei pasti e la somministrazione, senza tuttavia chiarire come si arriva a tale costo orario.

Per quanto attiene alle modalità organizzative del servizio – per il quale ha confermato di non ricorrere al subappalto – ha fatto riferimento, ma in modo assolutamente generico, alla stipula di un accordo con un centro cottura regolarmente autorizzato, avvalendosi di proprio personale per la preparazione dei pasti e curandone direttamente la consegna presso la struttura.

A tale primochiarimento è seguita un'ulteriore richiesta di chiarimenti da parte del RUP, il quale, come indicato nel verbale, ha osservato innanzitutto come tale calcolo del costo Inps a carico del datore di lavoro fosse stato effettuato sulle (minori) ore previste dalla stazione appaltante, e non su quelle, in aumento, offerte in sede di gara dalla ricorrente; costo che, infatti, il RUP ha riquantificato in € 432.653,20, senza che, su tale punto, la predetta abbia replicato in alcun modo.

E, poiché nei primi chiarimenti la ricorrente ha fatto riferimento solo alla copertura del costo della contribuzione previdenziale, il RUP ha (doverosamente) chiesto ulteriori chiarimenti sulla copertura dei costi delle ore aggiuntive.

Nella seconda richiesta, in particolare, il RUP ha evidenziato che le prime giustificazioni danno contezza della copertura di una parte dei costi, ma non del costo intero, chiedendo un ulteriore chiarimento sia in relazione al costo del personale, in quanto il riferimento ai crediti fiscali – poi ritenuto non utilizzabile – in ogni caso avrebbe coperto solo una parte dei costi, quelli contributivi, senza tuttavia spiegare come avrebbe coperto il costo aggiuntivo connesso al maggior numero di ore offerte (39 ore settimanali); sia, ha nuovamente richiesto un prospetto esplicativo dei costi relativi alla fornitura dei pasti. A fronte di tale ulteriore richiesta di spiegazioni, la ricorrente si è limitata a lamentare una (presunta) scarsa chiarezza della richiesta di spiegazioni, ribadendo l'utilizzo dei crediti fiscali disponibili per le diverse annualità ai fini dell'abbattimento delle ore offerte in misura maggiore; e, con un'ulteriore nota di maggio 2026, ha evidenziato che tali crediti edilizi fiscali hanno generato economie aziendali che garantirebbero la sostenibilità economica dell'offerta.

Osserva, a questo punto, il Collegio che l'iniziale riferimento alla copertura dei contributi INPS ha ceduto il passo al riferimento, generico, in ordine alla sostenibilità dei maggiori costi derivanti dalle ore aggiuntive offerte, grazie alle economie finanziarie; circostanza che non contempla(va) più il riferimento alla compensazione con diretta correlazione tra un credito fiscale e un debito contributivo, ma più in generale – come anche evidenziato nel parere

appositamente richiesto dalla stazione appaltante, e posto anche alla base del giudizio del RUP – si riferisce alla solidità della situazione economica della società, che non potrebbe fare dubitare della capacità di sostenere i maggiori costi derivanti dalle ore aggiuntive offerte rispetto al monte ore minimo previsto dalla Stazione Appaltante.

E, tuttavia, come correttamente concluso dal RUP, i crediti fiscali invocati dalla ricorrente – i quali, peraltro, sono crediti edilizi – non costituiscono un'economia derivante dall'organizzazione del servizio oggetto di gara, né una riduzione del costo unitario della manodopera, ma rappresentano una disponibilità economica propria dell'impresa, maturata anteriormente e al di fuori della specifica procedura di gara. La stessa relazione del consulente del Comune conferma che, nonostante l'indubbio beneficio economico derivante dall'acquisto di crediti fiscali ad un prezzo inferiore al valore nominale, tale vantaggio non può essere imputato *“esclusivamente ai costi connessi con la commessa in commento”*

Lo stesso operatore economico, infatti, non ha sostenuto di poter impiegare le ulteriori ore offerte a un costo inferiore rispetto a quello indicato dalla stazione appaltante; al contrario, ha sostanzialmente confermato i costi orari di riferimento, limitandosi ad affermare che una parte dei relativi oneri contributivi sarebbe stata coperta attraverso crediti fiscali già acquisiti.

In altri termini, il credito fiscale non incide sul costo della prestazione lavorativa, ma esclusivamente sull'esborso finanziario che l'impresa sostiene per farvi fronte; e tale distinzione è decisiva ai fini del giudizio di anomalia e dunque del sindacato sullo stesso.

L'obbligo dell'operatore economico di corrispondere ai lavoratori la retribuzione e di sostenere i relativi oneri previdenziali deriva infatti dall'esecuzione della specifica commessa e deve essere rappresentato nella sua effettiva consistenza economica. Non è invece sufficiente dimostrare che l'impresa disponga, per ragioni estranee alla gara, di risorse fiscali o patrimoniali suscettibili di essere utilizzate per ridurre l'esborso complessivo.

Diversamente opinando, si finirebbe per consentire all'operatore economico di trasferire sulla singola commessa risorse derivanti dalla propria complessiva situazione economico-finanziaria, facendo apparire *ex post* sostenibile un'offerta che, considerata nella sua struttura propria, presenta invece costi superiori a quelli esposti. Né può pervenirsi a diversa conclusione in ragione dell'astratta possibilità, prevista dall'ordinamento tributario e contributivo, di utilizzare crediti fiscali in compensazione con debiti nei confronti degli enti previdenziali.

Non è infatti in discussione, nel presente giudizio, la legittimità in astratto dell'operazione di compensazione fiscale o contributiva, bensì la sua idoneità a costituire una giustificazione del costo della manodopera nell'ambito della specifica procedura di gara.

Nel caso concreto la stazione appaltante non ha illegittimamente disconosciuto la possibilità di utilizzare i crediti in compensazione, ma ha correttamente verificato se tali crediti potessero costituire, nell'ambito del subprocedimento di anomalia, un elemento idoneo a giustificare il minor costo della manodopera dichiarato dall'operatore.

La risposta è stata correttamente negativa, poiché i crediti invocati – peraltro crediti edilizi, non riscontrabili tra quelli che, in base alla normativa invocata, possono astrattamente essere portati in compensazione (v. art. 3 del d. lgs. n. 33/2025) – non rappresentano un'economia interna alla specifica offerta, ma una risorsa esterna alla commessa utilizzata per neutralizzare, almeno in parte, un costo che dalla commessa stessa deriva.

Deve sul punto essere chiarito che la normativa richiamata dalla ricorrente rende certo possibile operare una compensazione tra crediti fiscali e debiti contributivi nei confronti degli enti impositori; e, tuttavia, il ricorso a tale compensazione deve risultare in modo chiaro e specifico nella correlazione tra il costo per oneri previdenziali che la ditta deve affrontare e il correlativo credito fiscale che intende porre in compensazione; correlazione specifica che – come correttamente rilevato dal RUP aderendo al parere appositamente richiesto – non risulta essere stata effettuata, né in alcun modo accennata nei chiarimenti resi.

Pertanto, in assenza di tale specifica correlazione e stima dei costi specifici, non è sufficiente che i crediti astrattamente utilizzabili siano stati certificati dall'Agenzia delle Entrate, in quanto ciò che risulta dirimente ai fini del corretto utilizzo della compensazione – e per scongiurare l'uso di disponibilità economiche quale elemento di solidità della ditta, in distorsione della concorrenza per il mercato – è che sia spiegata in modo univoco la correlazione tra il costo da affrontare per gli oneri previdenziali e contributivi incidenti sui trattamenti retributivi dei dipendenti e la quota di credito fiscale (tra quelli previsti) a copertura dello specifico costo.

D'altro canto – a fronte di chiarimenti estremamente generici offerti alla valutazione del RUP – la ricorrente solo in questa sede, e con una delle due relazioni di parte, ha cercato di spiegare tale correlazione; sicché, non può imputarsi al RUP alcuna carenza istruttoria o di valutazione, peraltro sorretta da un apposito parere richiesto i cui contenuti, fatti propri dal RUP, non sono stati efficacemente contestati.

E lo stesso riferimento agli importi da inserire nella voce "Importi a credito compensati" resta su un piano generico; senza che, pertanto, il RUP, nella sede procedimentale a ciò deputata, abbia potuto apprezzare la puntuale imputazione del vantaggio economico ai costi direttamente connessi alla commessa in interesse.

Ben vero che l'art. 41, co. 14, del d. l. 36/2023 contempla la possibilità per l'operatore economico di *"dimostrare che il ribasso complessivo dell'importo deriva da una più efficiente organizzazione aziendale"*; e, tuttavia, ad avviso del Collegio l'efficiente organizzazione aziendale dovrebbe attenersi pur sempre a quella specifica commessa, consentendo all'operatore economico di dimostrare che la propria organizzazione aziendale consente l'espletamento del servizio con costi inferiori; il tutto, con le relative giustificazioni sulle modalità concrete di copertura dei maggiori costi del personale.

E, come rilevato dal giudice di appello, l'offerta economica deve prescindere dalla forza economica dell'operatore nel mercato di riferimento, *"...dato che questa non potrebbe mai giustificare un'offerta che si presenti "in perdita" già nella fase di gara per la mancanza di copertura economica di tutte le prestazioni offerte"*.

... “I criteri giustificativi dei costi dipendono dalla specifica organizzazione imprenditoriale (che, invero, può consentire: economie nel processo di fornitura del servizio; soluzioni tecniche o condizioni eccezionalmente favorevoli della prestazione; originalità del servizio proposto), da reputarsi tuttavia rilevante per i risultati che consente di raggiungere nel contesto del singolo affidamento, non in relazione all’attività dell’impresa nell’intero mercato nel quale è operativa.

Parimenti, le operazioni di “compensazione” tra distinte voci di costo o tra costi e ricavi (od utile) preventivati (pur nella peculiarità del giudizio concernente la concessione) - che caratterizzano il giudizio di anomalia “globale e sintetico” di cui alla giurisprudenza richiamata dall’appellante - vanno effettuate in riferimento alla singola offerta...” (Consiglio di Stato, sez. V, 16 settembre 2025, n. 7333).

In particolare, è stato affermato che *“le voci in perdita possono trovare compensazione in altri elementi della stessa offerta”,* mentre *“devono essere compensazioni generate all’interno dell’offerta”,* non potendo invece l’operatore fare ricorso all’utile generale dell’impresa o alla complessiva situazione economica e patrimoniale della società, poiché ciò consentirebbe di presentare offerte in perdita confidando in risorse estranee alla specifica commessa e determinerebbe un’alterazione delle condizioni di concorrenza tra gli operatori economici (Consiglio di Stato, sez. III, 24 aprile 2026, n. 3239; Consiglio di Stato, sez. V, 7 luglio 2023, n. 6652).

Non giova alla ricorrente neppure il richiamo ai principi del risultato e della fiducia e della buona fede.

Deve invero osservarsi, quanto alla fiducia, che tale principio ha una connotazione biunivoca, nel senso che la relazione fiduciaria deve vedere protagonista anche l’operatore economico. Nel caso in esame – a fronte di una richiesta chiara da parte del RUP, sia sulle modalità precise di copertura dell’aumento dei costi della manodopera, sia sui costi della fornitura pasti – la ricorrente si è limitata ad opporre generiche contestazioni; e non ha fornito alcun chiarimento, nei termini richiesti dal RUP, per quanto attiene alla fornitura pasti.

Per quanto attiene al principio del risultato, codificato dall’art. 1 del d.lgs. n. 36/2023 come principio prioritario da perseguire nell’affidamento e nell’esecuzione dei contratti pubblici, è stato chiarito che *“...l’importanza del risultato nella disciplina dell’attività dell’amministrazione non va riguardata ponendo tale valore in chiave antagonista rispetto al principio di legalità, rispetto al quale potrebbe realizzare una potenziale frizione: al contrario, come pure è stato efficacemente sostenuto successivamente all’entrata in vigore del richiamato d.lg. n. 36 del 2023, il risultato concorre ad integrare il paradigma normativo del provvedimento e dunque ad ampliare il perimetro del sindacato giurisdizionale piuttosto che diminuirlo, facendo transitare nell’area della legittimità, e quindi della giustiziabilità, opzioni e scelte che sinora si pensava attenessero al merito e fossero come tali insindacabili” (Cons. Stato, Sez. III, 26 marzo 2024, n.2866)...* (Consiglio di Stato, sez. IV, 18 settembre 2025, n. 7361).

Non giova alla ricorrente neppure il recentissimo precedente del Consiglio di Stato versato in atti (sentenza n. 6627/2026), in quanto la fattispecie non pare sovrapponibile, per almeno due

ordini di ragioni: a) in quel caso la compensazione atteneva ad un credito IVA, laddove nel caso di specie si tratta di crediti edilizi; b) risultava una compensazione all'interno della stessa commessa, tra i crediti IVA vantati dalla società e gli oneri previdenziali e contributivi incidenti sui trattamenti retributivi dei dipendenti impiegati nell'esecuzione del servizio.

Osserva conclusivamente il Collegio che, dall'esame del verbale di non congruità emerge con chiarezza il ragionamento del RUP sulle incongruenze delle giustificazioni e, pertanto, la non attendibilità dell'offerta economica, sostanzialmente in perdita; conclusione alla quale il RUP è giunto sia in base al costo effettivo del personale sul cui aumento ha inciso l'aumento delle ore offerte, senza la possibilità di utilizzare *ex post*, i crediti fiscali per giustificare l'aumento del costo della manodopera; sia, in base all'utile molto esiguo rispetto ad un'offerta in perdita; sia, ancora, tenuto conto della mancata giustificazione del costo per la fornitura dei pasti. Il giudizio conclusivo di non congruità dell'offerta risulta, pertanto, sorretto da un'adeguata istruttoria e da una motivazione coerente con gli elementi emersi nel corso del procedimento, nonché conforme ai principi elaborati dalla giurisprudenza amministrativa in materia di verifica di anomalia e di necessaria riferibilità delle giustificazioni alla specifica offerta.

G. – Conclusivamente, per tutto quanto esposto e rilevato, il ricorso in quanto infondato deve essere rigettato, con salvezza di tutti gli atti impugnati.

H. – Le spese di giudizio ai sensi degli articoli 26 cod. proc. amm. e 91 cod. proc. civ., seguono la soccombenza e si liquidano nella misura quantificata in dispositivo in favore del Comune di Volano, tenuto conto della media complessità delle questioni giuridiche affrontate e della concreta attività difensiva svolta; le stesse possono, invece, essere compensate con la Provincia Autonoma di Trento, che non ha presentato difese scritte.

P.Q.M.

Il Tribunale Regionale di Giustizia Amministrativa della Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo rigetta.

Condanna Raggio di Sole Società Cooperativa Onlus al pagamento delle spese di giudizio, che liquida in favore del Comune di Volano quantificandole in € 2.500,00 (euro duemilacinquecento/00), oltre oneri accessori come per legge; compensa le spese di lite con la Provincia Autonoma di Trento.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Trento nella camera di consiglio del giorno 10 settembre 2026 con l'intervento dei magistrati:

Alessandra Farina, Presidente

Maria Cappellano, Consigliere, Estensore

Giacomo Bernardi, Consigliere