



N° PAP-00252-2026

Il presente atto viene affisso all'Albo  
Pretorio on-line  
dal 20/01/2026 al 04/02/2026

L'incaricato della pubblicazione  
MARIA LUIGIA DE BELLIS

# Comune di Afragola

Città metropolitana di Napoli

**AREA: SETTORE AFFARI ISTITUZIONALI E SERVIZI AL CITTADINO**

**DETERMINAZIONE RCG N° 56/2026 DEL 20/01/2026**

N° DetSet 9/2026 del 14/01/2026

**Dirigente: FRANCESCO AFFINITO**

**OGGETTO: SAPNA S.p.A.- liquidazione fattura n. 1905 del 31/12/2025 per il servizio di "conferimento dei rifiuti CER 200301 rifiuti urbani non differenziati anno 2025.**

## ATTESTAZIONE DI CONFORMITA'

Il Sottoscritto \_\_\_\_\_  
in qualità di \_\_\_\_\_

attesta che la presente copia cartacea della Determinazione Dirigenziale N° RCG 56/2026, composta da n°..... fogli, è conforme al documento informatico originale firmato digitalmente ai sensi del D.Lgs N° 82/2005.

Afragola, \_\_\_\_\_

Firma e Timbro dell'Ufficio

N.B. Da compilare a cura del Soggetto Autorizzato

Premesso

che il D.Lgs 195 del 30-12-2009- convertito in Legge n. 26 del 26 febbraio 2010 ha sancito la cosiddetta provincializzazione del ciclo dei rifiuti in Regione Campania imponendo ai Comuni la copertura integrale dei costi già a partire dal 2010;

con atto del Notaio Giancarlo Laurini, registrato in Napoli il 30-12-2009 presso l'Agenzia delle Entrate di Napoli 2 al n. 13792/1T, veniva costituita la S.A.P.NA. SpA (Sistema Ambiente Provincia di Napoli), alla quale il Presidente della Provincia di Napoli, con Decreto n. 144 del 17/03/2010 "conferiva i compiti e le attività attribuite alla Provincia di Napoli dalla L. 26 febbraio 2010, n. 26 di conversione con modificazioni del D.L. 195/09..."; il D.L. n. 1 del 14-01-2013 art. 1 ha "prorogato gli effetti della Legge 26 del 26 febbraio 2010 al 30 giugno 2013. Dopo tale data, in materia di competenza nel ciclo integrato dei rifiuti urbani, in Regione Campania sarà applicato quanto previsto dall'art. 19 comma 1 del D.L. 95 del 06-07-2012 (spending review), che attribuisce ai Comuni la competenza in materia di gestione dei rifiuti urbani". (il termine di cui sopra è stato successivamente più volte differito con provvedimenti di carattere normativo contenuti in particolare nei c.d. "decreti milleproroghe");

che a partire dalla scadenza del predetto termine si applicano le disposizioni dell'articolo 14 comma 27 lettera f) del D.L. 31-05-2010 n. 78 convertito con modificazioni nella legge 30-07-2010 n. 122 in base alle quali rientrano tra le funzioni fondamentali dei Comuni l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, trasporto e conferimento (o recupero e/o smaltimento) dei rifiuti urbani, e la riscossione dei relativi tributi; che, per effetto di queste disposizioni, la S.A.P.NA. SpA, società in "house providing" a socio unico dell'Amministrazione Provinciale di Napoli, è stata tenuta a svolgere tutte le attività relative allo smaltimento dei rifiuti;

che per ultimo la Legge Regionale della Campania n. 14 del 26-05-2016 "Norme di attuazione della disciplina europea e nazionale in materia di rifiuti" all'art. 40 comma 3 recita testualmente: "Le società provinciali, istituite ai sensi del decreto-legge 30 dicembre 2009 n. 195 convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010 n. 26, continuano a svolgere le funzioni alle stesse assegnate fino alla data dell'effettivo avvio di esercizio da parte del nuovo soggetto gestore, individuato ai sensi della presente legge, e comunque non oltre i 90 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge";

che con Determina Direttore Generale EDA Napoli 1 n. 34 del 27/03/2023, pubblicata in data 27-03-2023 (reg. 38/2023), è stato validato il piano economico finanziario **per la determinazione della tariffa del gestore SAP.NA S.P.A. per gli anni 2023-2024 e 2025** (nel rispetto di quanto previsto dalla deliberazione ARERA n. 363 del 03/08/2021);

che con determina RCG N° 8/2024 del 11/01/2024 veniva approvata la bozza di convenzione/contratto di servizi anno 2024 e 2025, in fase di sottoscrizione, destinata a regolare i rapporti tra la S.A.P.NA. SpA ed il Comune di Afragola per i conferimenti dei rifiuti di CER 20.03.01 (rifiuti indifferenziati).

che con nota identificata **U.0008384.07-08-2024 la** S.A.P.NA Spa comunicava per l'anno 2025 la tariffa risultava incrementata del solo 3%, a fronte di un incremento tariffario determinato dal metodo pari al 6,9% e che pertanto il costo era pari **190,63 €/t + iva e ristori ( TOTALE TARIFFA €/T 215,61) ;**

### Considerato:

che con DETERMINAZIONE **RCG N° 683/2025 DEL 09/04/2025** si è proceduto all'impegno delle somme per il PERIODO GENNAIO LUGLIO 2025 con una stima delle quantità (impegno n. 1201/2025) in relazione alle somme disponibili rimandando l' impegno contabile per i conferimenti da agosto a dicembre 2025 a dopo un eventuale disimpegno sui residui dei capitoli di spesa del settore trattandosi di servizio pubblico essenziale che non può essere interrotto o procrastinato;

che con DETERMINAZIONE RCG N° 1673/2025 DEL 10/09/2025 si è proceduto ad un ulteriore impegno delle somme per il periodo agosto- dicembre 2025 a seguito di disimpegno sui capitoli di spesa del settore trattandosi di servizio pubblico essenziale che non può essere interrotto o procrastinato;

con DETERMINAZIONE RCG N° 2314/2025 DEL 09/12/2025 si ulteriormente proceduto ad integrare le somme per il periodo novembre dicembre 2025 a seguito maggiori quantità conferite con contestuale disimpegno sui capitoli di spesa del settore;

con DETERMINAZIONE RCG N° 2481/2025 DEL 31/12/2025 si provvedeva ancora ad implementare le somme per il periodo di dicembre 2025 a seguito maggiori quantità conferite con contestuale disimpegno sui capitoli di spesa del settore;

il **cronoprogramma** dei servizi previsto, conseguente alla Determina Dirigenziale RCG N° 8/2024 del 11/01/2024, e RCG N° 683/2025 DEL 09/04/2025 sotto indicato relativo al periodo gennaio - dicembre 2025 presso la SAPNA S.p.a

CRONOPROGRAMMA SAPNA SPA												
Valore totale quadro economico € 3.174.991,75	Gennaio 2025	Febbraio 2025	Marzo 2025	Aprile 2025	Maggio 2025	Giugno 2025	Luglio 2025	Agosto 2025	Settembre 2025	Ottobre 2025	Novembre 2025	Dicembre 2025
Approvazione Det. RCG N° 8/2024 del 11/01/2024 e RCG N° 683/2025 DEL 09/04/2025												
Esecuzione del convenzione												
Fine della convenzione 31/12/2025												

Verificato che la S.A.P.NA Spa, ha trasmesso la fattura **n. 1905 del 31/12/2025** con la relativa causale ( conferimenti dicembre 2025 + Quota ristori dicembre 2025) indicata in tabella di cui l'importo IVA è dettagliato nella fattura allegata.

SAPNA 2025												
n°	data	protocollo	registrazione	imponibile	IVA	TOTALE	Causale	Capitolo	Impegno	Liquidazioni	Disponibilità	RESIDUO su impegni
1905	31/12/2025	001220/2026	52/2026	€ 291.316,62	€ 28.254,04	€ 319.570,66	Dicembre 2025+ quota ristori dicembre 2025	387	1201/2025		€ 2.174.991,00	
								387	3373/2025		€ 1.263.492,59	
								387	4640/2025		€ 60.006,21	
								384	5202/2025		€ 40.676,78	
										Fattura 157 del 20/02/2025 del 15/03/2025		
										Fattura 463 del 15/03/2025	-€ 603.871,33	
										Fattura 633 del 22/05/2025	-€ 291.066,61	
										Fattura 774 del 05/06/2025	-€ 324.279,64	
										Fattura 924 del 30/06/2025	-€ 290.889,82	
										Fattura 1073 del 04/08/2025	-€ 279.233,78	
										Fattura 11234 del 31/08/2025	-€ 301.817,08	
										Fattura 1399 del 30/09/2025	-€ 249.793,98	
										Fattura 1507 del 31/10/2025	-€ 285.348,56	
										Fattura 1740 del 30/11/2025	-€ 288.816,87	
											-€ 275.270,81	
TOTALE				€ 291.316,62	€ 28.254,04	€ 319.570,66					€ 348.778,10	€ 29.207,44

Rilevato le quantità di rifiuti conferiti presso gli impianti SAPNA S.P.A. di cui alla tabella certificata consultabile sul sito web: [www.sapnapoli.it/flussi](http://www.sapnapoli.it/flussi) ed opportunamente allegata

tenuto conto:

1. che in materia di disciplina del DURC la società in questione risulta esclusa dagli obblighi di verifica in quanto soggetto a totale capitale pubblico che esercita prestazioni in base ad un diritto di esclusiva (L. 26/2010 - circolare MEF 54293 / 2008 - faq AVCP)

1. che altresì, in materia di verifica Equitalia, il Ministero dell' Economia e Finanza con circolare n. 13 del 21/03/2018- MEF - RGS - Prot. 41794 del 21/03/2018 (allegata -vedasi pag. 9-) - ha chiarito che non ricorra l'obbligo dell'espletamento della verifica, prevista all'articolo 2 del D.M. n. 40/2008, nelle ipotesi di pagamenti disposti tra gli enti pubblici e le società a totale partecipazione pubblica diretta.

Si propone la liquidazione della fattura in oggetto.

Istruttore Direttivo  
Arch.Giovanni Antonio Iengo

## IL DIRIGENTE DI SETTORE

Visto:

la relazione in premessa che si intende qui approvata e riportata

- l'art. 107 del D.L.gs. 267/2000 (denominato T.U.E.L.) che disciplina gli adempimenti di competenza del Dirigente di Settore o di servizio;
- Lo statuto comunale e il vigente regolamento degli Uffici e dei Servizi, relativamente alle attribuzioni dei Dirigenti di Settore o di Servizio con rilievo esterno;
- L'art.183 del T.U.E.L. e gli art.42 e segg. del Regolamento Comunale di contabilità che disciplinano le procedure di assunzione delle prenotazioni e degli impegni di spesa;
- L'art. 147 bis del T.U.E.L. In materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile.

### DETERMINA

1. di liquidare in favore della S.A.P.NA. SpA (Sistema Ambiente Provincia di Napoli) la **somma € 319.570,66 (IMPONIBILE € 291.316,62 + IVA € 28.254,04)** a saldo della fattura **n. 1905 del 31/12/2025** con la relativa causale (conferimenti dicembre 2025 + Quota ristori dicembre 2025) );
2. di effettuare il pagamento a titolo di imponibile di **€ 291.316,62** a favore della S.A.P.N.A. S.p.a P.IVA 06520871218 cod. beneficiario 15664 su - IBAN IT92E0306903496100000017450;
3. di dare atto che, l'importo riferito all'IVA pari ad **€ 28.254,04, verrà** versato direttamente all'Erario a cura del committente art. 17-ter D.P.R. 633/72;
4. di imputare il pagamento sull' **esercizio finanziario 2025, capitolo 387 impegno 3373/2025 (per € 248.605,95 )- capitolo 387 impegno 4640/2025 (per € 60.006,61) e capitolo 384 impegno 5202/2025 (per € 10.958,50)** meglio specificato secondo la tabella che segue:

Capitolo	Impegno	Somma impegnata	RESIDUO1	Liquidazione precedente fattura 1740 del 30/11/2025	DISPONIBILITÀ	SOMME DA IMPUTARE PER LA LIQUIDAZIONE
387	1201/2025	€ 2.174.991,00	0	0	0	0
387	3373/2025	€ 1.263.492,59	€ 523.876,76	€ 275.270,81	€ 248.605,95	€ 248.605,95
387	4640/2025	€ 60.006,21	€ 60.006,21	0	€ 60.006,21	€ 60.006,21
384	5202/2025	€ 40.676,78	€ 40.676,78	0	€ 40.676,78	€ 10.958,50
TOTALE					€ 349.288,94	€ 319.570,66

dare atto che la presente determina:

è esecutiva dal momento dell'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria da parte del Dirigente del Settore Finanziario qualora la presente comporti impegni di spesa;

va pubblicata all'Albo Pretorio di questo Ente per 15 (quindici) giorni consecutivi;

il Responsabile dell'Ufficio Segreteria annoterà sotto la propria responsabilità, sul frontespizio del presente atto, il numero d'ordine progressivo e la data di registrazione coincidente con quella del Registro Generale;

va inserita nel fascicolo delle determinazioni, tenuto presso l'Ufficio Segreteria.

Il Dirigente

Avv.to Francesco AFFINITO

Documento di consultazione

**CIRCOLARE N. 13**

Roma,

*Ministero*  
*dell'Economia e delle Finanze*  
 DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO  
 ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA  
 UFFICI XI - IX

Prot. n.  
 Allegati: 1

Agli Uffici centrali del bilancio presso le  
 Amministrazioni centrali dello Stato  
 LORO SEDI

Alle Ragionerie territoriali dello Stato  
 LORO SEDI

Ai Revisori dei conti in rappresentanza  
 del Ministero dell'economia e delle  
 finanze presso enti e organismi  
 pubblici  
 LORO SEDI

e, p.c.:

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri  
 ROMA

Alle Amministrazioni centrali dello Stato  
 LORO SEDI

Al Consiglio di Stato  
 ROMA

Alla Corte dei conti  
 ROMA

All'Avvocatura generale dello Stato  
 ROMA

All'Agenzia delle entrate-Riscossione  
 ROMA

**OGGETTO:** Decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, concernente *“Modalità di attuazione dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni”* – Chiarimenti aggiuntivi.

**PREMESSA**

A decorrere dal 1° marzo 2018, per i pagamenti di importo superiore a cinquemila euro

(diecimila euro per il periodo antecedente) disposti dalle pubbliche amministrazioni (e dalle società interamente partecipate dalle stesse), occorre rispettare le prescrizioni stabilite dall'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 – introdotto dall'articolo 2, comma 9, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 – nonché quelle recate dal relativo regolamento di attuazione, adottato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40.

Orbene, ancorché la disciplina di cui all'articolo 48-bis – almeno nella sua struttura di base e al netto delle modifiche normative intervenute – sia in vigore da circa un decennio e sebbene in via interpretativa, attraverso documenti di prassi, siano stati affrontati e risolti vari aspetti critici, nel corso del tempo, in disparte dalle accennate modifiche normative, sono emerse fattispecie nuove o particolari, per cui, allo scopo di fornire un ulteriore ausilio orientativo, soprattutto ai soggetti preposti ai controlli amministrativi e contabili presso gli enti, principalmente pubblici, interessati, si è ravvisata l'opportunità di diramare chiarimenti aggiuntivi a quelli sinora diffusi.

Pertanto, nella presente circolare – il cui contenuto è stato condiviso con il Dipartimento delle finanze che ne è co-firmatario – nel dare ovviamente conto delle novità legislative recentemente sopravvenute, sono analizzati taluni profili critici, tra quelli ritenuti più interessanti e di maggiore rilevanza, presentatisi spesso ultimamente, onde offrire le soluzioni interpretative reputate corrette.

Ciò premesso, si rivela decisamente funzionale, oltre che doveroso, riproporre preliminarmente una breve ricognizione della disciplina di settore e delle istruzioni diramate, accennando pure alle disposizioni normative che, in qualche modo, presentano dei riflessi significativi per la tematica trattata, pur non incidendo in via diretta sulla stessa.

## **1. PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E DOCUMENTI DI PRASSI**

Il riferimento normativo cardine è costituito, ovviamente, dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, che, per pronta consultazione, è di seguito trascritto nel testo attualmente vigente, come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 986, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

*“1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per*



*territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. La presente disposizione non si applica alle aziende o società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero della legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero che abbiano ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19 del presente decreto.*

*2. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1.*

*2-bis. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, l'importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito.”*

Il comma 988 dell'articolo 1 della legge n. 205/2017 fissa, altresì, la decorrenza dell'applicazione della nuova soglia di cinquemila euro, rispetto a quella precedente di diecimila euro, al 1° marzo 2018.

Come accennato, la specifica disciplina attuativa è contenuta nel regolamento di cui al D.M. n. 40/2008, pure interessato da modifiche direttamente operate dall'articolo 1, comma 987, della legge n. 205/2017. Al riguardo, è imprescindibile mettere in luce la novità recata dalla lettera b) dell'anzidetto comma 987, con cui, a far data dal 1° marzo 2018, la sospensione del pagamento al beneficiario, nel caso risultasse inadempiente all'obbligo di versamento, vede il termine fissato dall'articolo 3, comma 4, del D.M. n. 40/2008, aumentare da trenta a sessanta giorni. Va parimenti evidenziato che, in disparte dalle modifiche normative apportate, il successivo comma 989 statuisce che resta fermo il potere regolamentare previsto dal comma 2 dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973.

In aggiunta, poi, varie altre disposizioni di legge prendono in considerazione, in modo più o meno diretto, la fattispecie esposta nel nominato articolo 48-bis. Così, senza pretesa di esaustività, di seguito si dà cenno delle norme apparse maggiormente meritevoli di menzione, riportate secondo un criterio meramente cronologico.

In primo luogo, è da rimarcare la prescrizione recata dall'articolo 1, comma 4-bis, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, secondo il quale, in presenza della segnalazione di cui al citato articolo 48-bis, il soggetto pubblico deve comunque procedere al pagamento in favore del beneficiario delle somme eccedenti l'ammontare del debito oggetto dell'inadempimento – comprensivo delle spese e degli interessi di mora dovuti – salvo quanto disposto dall'articolo 72-ter del menzionato D.P.R. n. 602/1973 e dall'articolo 545 del codice di procedura civile. Il successivo comma 4-ter del ricordato articolo 1

sancisce, in particolare, come il mancato pagamento dell'eccedenza in parola costituisca violazione dei doveri d'ufficio.

In secondo luogo – con puntuale riferimento ai crediti “*certi, liquidi ed esigibili maturati nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, per somministrazioni, forniture ed appalti e per obbligazioni relative a prestazioni professionali alla data del 31 dicembre 2013*”, crediti certificabili tramite la piattaforma elettronica di cui all’articolo 7, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 – l’articolo 37 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, nel disciplinare la cessione dei crediti certificati, dispone che la verifica ai sensi dell’articolo 48-*bis* deve essere effettuata dalle pubbliche amministrazioni all’atto della certificazione dei crediti esclusivamente nei confronti dei soggetti creditori e, all’atto del pagamento, unicamente nei confronti del cessionario (comma 7-*ter*).

Di rilievo sono pure talune previsioni del codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50. In particolare, l’articolo 80, comma 4 – modificato dall’articolo 49, comma 1, lettera *d*), del decreto legislativo 19 aprile 2017, n. 56 – annovera tra le cause di esclusione di un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d’appalto la commissione di gravi violazioni, definitivamente accertate (in quanto contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione), rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti, affermando, altresì, che costituiscono gravi violazioni “*quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all’importo di cui all’articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*” (su siffatta previsione ‘espulsiva’ – in vigenza della disposizione, di analogo tenore, di cui all’articolo 38, comma 1, lettera *g*, e comma 2, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 – Consiglio di Stato, sez. V, sentenza n. 4606 del 3 novembre 2016).

Oltre alla normativa citata, occorre ricordare i vari documenti di prassi diramati in ordine all’applicazione dell’articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, dei quali si è dato sinora solo incidentalmente cenno.

Più nello specifico, si rappresenta che i documenti di prassi tuttora da ritenere validi – fatte salve minime parziali eccezioni, dovute fondamentalmente a interventi normativi sopravvenuti e delle quali si darà conto nel prosieguo – sono i seguenti:

- circolare 29 luglio 2008, n. 22/RGS, pubblicata nella Gazzetta ufficiale, serie generale n. 186 del 9 agosto 2008;
- circolare 8 ottobre 2009, n. 29/RGS, pubblicata nella Gazzetta ufficiale, serie generale

n. 246 del 22 ottobre 2009;

- circolare 23 settembre 2011, n. 27/RGS, pubblicata nella Gazzetta ufficiale, serie generale n. 253 del 29 ottobre 2011.

È appena il caso di soggiungere che detti documenti, oltre ad essere stati pubblicati nella Gazzetta ufficiale, sono liberamente consultabili on-line sul sito istituzionale del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, all'indirizzo [www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it) nella sezione "Consulta l'archivio circolari".

## 2. AMBITO SOGGETTIVO

L'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, quanto alla delimitazione del perimetro inerente ai soggetti tenuti alla sua applicazione, indica *"le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica"*, mentre l'articolo 1, comma 1, lettera a), del D.M. n. 40/2008, ricomprende tra i soggetti obbligati a eseguire la verifica di madempienza solo *"le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, e le società a totale partecipazione pubblica"*, stante il rinvio, operato dal successivo articolo 6, ad altro regolamento – al momento non ancora adottato – per la disciplina applicabile *"anche nei confronti delle società a prevalente partecipazione pubblica."*

Ciò premesso, nel corso del tempo sono insorte diverse perplessità circa la precisa delimitazione dell'ambito soggettivo 'attivo', cioè degli enti e delle società tenuti ad ottemperare agli obblighi di verifica di cui al cennato articolo 48-*bis*, sia in ordine a talune particolari tipologie di enti sia in ragione della disciplina sopravvenuta in tema, genericamente, di pubbliche amministrazioni e di finanza pubblica (il riferimento principale è al conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni e all'elenco delle unità istituzionali appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche redatto dall'Istituto nazionale di statistica-ISTAT, ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, tra l'altro più volte oggetto di modifiche e integrazioni).

Cosicché – in disparte dalle esclusioni esplicite contenute nel medesimo articolo 48-*bis*, comma 1, riguardanti le aziende e le società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-*sexies* del decreto-legge n. 306/1992 – se non sono sorti dubbi, ad esempio, in ordine all'assoggettamento all'obbligo in argomento per quanto attiene alle amministrazioni statali e agli enti pubblici non economici, qualche criticità è stata manifestata con riguardo alle società interamente partecipate e, soprattutto, a una serie di soggetti, numericamente contenuta, ma di tipologia varia, quali gli enti pubblici economici, le aziende speciali, le aziende speciali consortili,

le fondazioni di 'diritto pubblico', le associazioni e gli enti a struttura associativa.

In proposito, si rammenta che alcune indicazioni circa l'obbligo di ottemperare alla disciplina recata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 sono state fornite nei citati documenti di prassi. Così, segnatamente alle società interamente partecipate, si conferma quanto esposto nella circolare n. 22/RGS del 2008 secondo cui *"le società tenute a dare applicazione alla disciplina in discorso sono esclusivamente quelle a totale partecipazione pubblica diretta."*

Quanto alle altre tipologie di enti, stante pure il progressivo sviluppo nel corso del tempo di più approfondite analisi interpretative – attente a rispettare la lettera e la *ratio* della disciplina specifica, senza comprometterne la coerenza di fondo – si rappresenta di seguito il frutto delle conclusioni maturate.

Circa gli enti pubblici economici – tra i quali rientrano, ad esempio, i consorzi di sviluppo industriale (articolo 36 della legge 5 ottobre 1991, n. 317) – va chiaramente rilevato come, a rigore, l'articolo 48-*bis*, nel richiamare espressamente le *"amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica"*, non li annoveri esplicitamente tra i soggetti obbligati.

Tuttavia, ragioni sostanziali e di ordine logico e giuridico militano a far ritenere che l'obbligo in discorso sussista anche in capo agli enti pubblici economici.

In primo luogo, infatti, si profilerebbe come gravemente disarmonico un sistema dove, nell'applicazione dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, gli enti pubblici economici risultassero esclusi da un obbligo legale, fissato a tutela della pronta riscossione di crediti aventi rilevanza pubblica (in massima parte di natura tributaria e previdenziale), posto a carico, invece, oltre che delle amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici non economici, delle società – a prescindere dalle dimensioni e dalla forma giuridica – a prevalente partecipazione pubblica, alle quali, evidentemente, partecipano nel capitale di rischio pure soggetti privati (ai fini dell'analisi ermeneutica svolta, non rileva il fatto che dette società, in virtù del rinvio operato dall'articolo 6 del D.M. n. 40/2008 a un regolamento ancora da emanare, non siano, al momento, concretamente assoggettate all'obbligo *de quo*). In altri termini, apparirebbe come poco ragionevole che una previsione di legge ponesse un obbligo, per la tutela di ragioni di credito pubbliche, a carico di società pubbliche partecipate anche da privati, escludendone, invece, gli enti pubblici economici i quali, ad ogni modo, perseguono ontologicamente interessi pubblici.

In secondo luogo, non può essere trascurato che gli enti pubblici economici, pur agendo prevalentemente secondo la disciplina privatistica, dispongono sempre di un potere pubblicistico – il cui livello minimo è costituito dal potere di autoorganizzazione, esercitato attraverso l'emanazione di regolamenti o statuti, assente nell'ambito giuridico societario – e sono sottoposti a controlli

specifici, tra cui spicca l'esercizio della vigilanza (soprattutto sugli organi) da parte dell'amministrazione pubblica di riferimento nonché, talora, della Corte dei conti.

A margine, poi, non va dimenticato che storicamente non poche delle società oggi partecipate dallo Stato erano, inizialmente, enti pubblici economici di afferenza statale, assumendo la veste giuridica societaria nel corso del tempo (è il caso, ad esempio, della trasformazione in società per azioni delle Ferrovie dello Stato italiane-FS o anche FSI, delle Poste italiane, di Cassa depositi e prestiti-CDP).

Dagli esempi ricordati emerge abbastanza nitidamente che, nell'ambito dell'evoluzione dell'assetto organizzativo pubblico, non è certo raro riscontrare il passaggio della trasformazione giuridica da ente pubblico economico a società di capitali (talvolta anche viceversa, come è accaduto dal 1° luglio 2017 per Equitalia servizi di riscossione S.p.a., società interamente posseduta dall'Agenzia delle entrate e dall'Istituto nazionale della previdenza sociale-INPS, divenuta ente pubblico economico, con il nome di Agenzia delle entrate-Riscossione, di seguito, per brevità, anche AdER), per cui apparirebbe singolare, relativamente agli aspetti qui d'interesse, ritenere che un ente nella sua 'fase' di ente pubblico economico non risulti assoggettato agli obblighi di natura pubblicistica scaturenti dalle previsioni dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, mentre siffatti obblighi scatterebbero nella sua successiva 'fase' di sostanziale evoluzione privatistica, con la trasformazione in società commerciale, o, all'opposto, che, assoggettato all'obbligo di verifica nella sua veste societaria, ne risultasse escluso dal momento di trasformazione in ente pubblico economico.

Per quanto sopra, si esprime l'avviso, in sintesi, che una corretta interpretazione delle finalità della disciplina in argomento, non disgiuntamente da ragioni sistematiche e dalla maggiore rispondenza a principi di ragionevolezza, conduca a far ritenere che gli enti pubblici economici, prima di effettuare pagamenti di importo superiore alla soglia individuata dalla legge, debbano svolgere nei confronti dei beneficiari la verifica di cui all'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973.

In buona sostanza, si è dell'opinione che – segnatamente all'ambito pubblico – tutte le amministrazioni pubbliche, statali o meno, e gli enti pubblici, anche economici, siano tenuti a dare seguito e rispettare la disciplina recata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e dal relativo regolamento di attuazione adottato con il D.M. n. 40/2008.

Siffatta conclusione permette, altresì, di sciogliere i dubbi profilati nei confronti delle aziende speciali, anche consortili, e delle altre aziende pubbliche in considerazione della loro riconducibilità nell'ambito degli enti pubblici (Consiglio di Stato, sezione IV, sentenza n. 820 del 20 febbraio 2014; Autorità nazionale anticorruzione-ANAC, orientamento n. 15/2015/AC del 30 aprile 2015), indipendentemente dal fatto che le stesse siano qualificate come enti pubblici economici o

meno, rientrando egualmente nell'obbligo di effettuare, ricorrendone gli altri presupposti, la verifica contemplata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973.

Per quanto concerne, poi, altri soggetti, quali, ad esempio, le fondazioni e le associazioni di enti pubblici (queste ultime denominate, in alcune classificazioni, enti a struttura associativa), è da ritenere che all'interno del perimetro sinora delineato – comprensivo delle amministrazioni pubbliche individuate dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001, dagli enti pubblici, anche economici, nonché dalle società interamente partecipate e, in prospettiva, dalle società a prevalente partecipazione pubblica – non siano riconducibili le fondazioni e le associazioni, benché fondate e costituite da soggetti pubblici. Infatti, si tratterebbe di una dilatazione eccessiva dell'area dei soggetti tenuti all'effettuazione della verifica contemplata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, giuridicamente non fondata.

Da quanto esposto discende, ad esempio, che gli enti di previdenza e assistenza sociale – aventi natura di associazione o fondazione e personalità di diritto privato, giusta previsioni dell'articolo 1 del decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509 – non rientrino così tra i soggetti tenuti, al ricorrere delle altre condizioni, ad effettuare la verifica contemplata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, né vi rientrino gli enti a struttura associativa, sempreché non abbiano personalità giuridica di diritto pubblico, ancorché indicati nell'elenco ISTAT, stante lo schema civilistico sostanzialmente osservato, a prescindere dalla circostanza di essere costituiti, interamente o meno, da enti pubblici.

Infine, sempre in ordine all'ambito soggettivo 'attivo', un cenno va dato anche alle gestioni commissariali, previste non di rado da norme, statali o regionali, in relazione a settori specifici o a situazioni particolari. In proposito, non sembra possano sussistere dubbi circa la loro riconducibilità nell'alveo delle pubbliche amministrazioni, non solo per la fonte che le istituisce o disciplina, ma soprattutto per i poteri che le connotano. Pertanto, anche le gestioni commissariali, ricorrendone i presupposti di legge, sono tenute ad effettuare, prima di procedere al pagamento, la verifica contemplata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973.

Esemplificando, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001, e gli enti pubblici, economici e non economici, e le società interamente direttamente partecipate soggiacciono all'obbligo di effettuare l'anzidetta verifica, al ricorrere dei presupposti di legge, mentre risultano esclusi dal medesimo obbligo, pure se presenti nell'elenco ISTAT, le fondazioni e le associazioni.

Per completezza, relativamente all'ambito soggettivo 'passivo', rappresentato dai soggetti beneficiari dei pagamenti, si rammenta che tale tema è stato già affrontato nella circolare n. 22/RGS del 2008, nel paragrafo *RAPPORTI NELL'AMBITO DELLA PUBBLICA*

*AMMINISTRAZIONE*, al quale pure si rimanda. Sul punto, però, appare conveniente svolgere qualche ulteriore considerazione, atteso che in detta circolare si è espresso l'avviso che il menzionato articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 non trovi applicazione per i pagamenti disposti a favore delle amministrazioni pubbliche ricomprese nell'elenco ISTAT, poiché, in generale, tra le diverse amministrazioni pubbliche – essendo tutte riconducibili, in modo più o meno diretto, all'unico soggetto pubblico originario e sovrano sul territorio, cioè lo Stato – non sussistono quegli obblighi di garanzia e cautela in materia di adempimento delle cartelle di pagamento sottesi alla *ratio* dell'articolo 48-*bis*. Infatti, non sembra superfluo aggiungere che, per ragioni di simmetria, le amministrazioni pubbliche che risultano tenute ad effettuare la verifica prescritta dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, non possono a loro volta, quando risultanti beneficiarie dei pagamenti, essere sottoposte alla verifica in discorso.

In definitiva, onde chiarire i rapporti tra amministrazioni pubbliche, enti e società rientranti nell'ambito soggettivo dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, si ritiene non ricorra l'obbligo dell'espletamento della verifica, prevista all'articolo 2 del D.M. n. 40/2008, nelle ipotesi di pagamenti disposti da tutti i suddetti soggetti tra loro: amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001, nonché, per le motivazioni sopra illustrate, gli enti pubblici, anche economici, e le società a totale partecipazione pubblica diretta.

### **3. SCISSIONE DEI PAGAMENTI**

Il regime della scissione dei pagamenti, c.d. “*split payment*” – disciplinato dall'articolo 17-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dall'articolo 1, comma 629, lettera *b*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e recentemente modificato prima dall'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e ancora dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172 – ha comportato, per i soggetti che ne risultano destinatari, la suddivisione dei pagamenti dovuti in adempimento di contratti di lavori, servizi o forniture, tra l'imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto-IVA, da un lato, e il relativo tributo, dall'altro. Si tratta di un regime transitorio che, in deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, il Consiglio dell'Unione europea ha accordato all'Italia, accettando la richiesta avanzata in proposito, con la decisione n. 2017/784 del 25 aprile 2017, pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea n. L 118 del 6 maggio 2017, e che terminerà il 30 giugno 2020.

Nello specifico, l'articolo 17-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce, per quanto qui d'interesse, che le pubbliche amministrazioni – nonché altri soggetti, solo in parte

riconducibili all'ambito di applicazione dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, quali le società interamente partecipate da amministrazioni pubbliche – che non sono debitorici d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di IVA devono, in ogni caso, versare direttamente all'erario, anziché al fornitore, l'imposta indicata in fattura.

Si tratta di un regime secondo il quale, in buona sostanza, le amministrazioni pubbliche (e, come detto, talune società oltre ad alcune fondazioni) interessate, anziché provvedere, come ordinariamente previsto, ad eseguire un unico pagamento al proprio fornitore, ne dovranno effettuare due distinti: un primo, concernente il corrispettivo dei lavori, prestazioni o forniture, direttamente al fornitore; un secondo, anche dal punto di vista temporale, inerente alla relativa IVA, da compiere a favore dell'erario.

Tale circostanza ha, quindi, rimesso in discussione, per certi versi, quanto esposto nella circolare n. 22/RGS del 2008, laddove è affermato che *“la soglia di diecimila euro [cinquemila a decorrere dal 1° marzo 2018, n.d.r.], fissata dall'articolo 48-bis per far scattare l'obbligo di verifica, deve ritenersi al lordo dell'IVA”* (paragrafo *DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DEL PAGAMENTO IN ORDINE ALL'IVA*).

Ne discende che, allorquando soggette al regime della scissione dei pagamenti, le amministrazioni, ai fini dell'individuazione della soglia dei cinquemila euro di cui all'articolo 48-bis, non dovranno considerare l'IVA, bensì dovranno tener conto, quindi, soltanto di quanto effettivamente spettante in via diretta al proprio fornitore, cioè dell'importo al netto dell'IVA.

#### **4. PAGAMENTO E GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA**

L'obbligazione di pagamento da assoggettare alla verifica *ex* articolo 48-bis può derivare da contratto ovvero da fatto illecito o da *“ogni altro atto o fatto idoneo a produrla in conformità all'ordinamento giuridico”*, giusta statuizioni dell'articolo 1173 c.c., ‘atti’ nel cui novero rientrano anche i provvedimenti giurisdizionali esecutivi (su tali profili, si rinvia, per ulteriori approfondimenti, alla circolare n. 27/RGS del 2011).

Quanto sopra è da ritenere valido – fatte salve le ipotesi di esclusione dall'obbligo della verifica come declinate nella normativa di settore e come enucleate in via interpretativa nei più volte ricordati documenti di prassi – anche relativamente ai pagamenti scaturenti da un giudizio di ottemperanza, ivi inclusi quelli disposti, ricorrendone i presupposti, dal commissario *ad acta* nominato dal giudice.

Infatti, a fronte dell'obbligo dell'amministrazione di conformarsi al giudicato e agli altri provvedimenti equiparati per soddisfare la pretesa del creditore, sussiste il correlato potere-dovere di procedere alla verifica postulata dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973. L'esercizio di tale



potere-dovere, fondato su una norma primaria, appare idoneo a limitare l'obbligo dell'amministrazione di procedere al pagamento di somme dovute anche qualora lo stesso si fondi, appunto, su un giudicato.

Né può rivelarsi funzionale a superare l'intervenuto pignoramento – disposto, a seguito della verifica di cui all'articolo 48-*bis*, ai sensi dell'articolo 72-*bis* del medesimo D.P.R. n. 602/1973 – un eventuale giudizio di ottemperanza promosso dal creditore e volto ad ottenere il pagamento di quanto già riconosciuto in sede giudiziale, ma a dispetto della situazione di inadempienza concernente l'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare pari almeno alla soglia fissata dalla legge.

Invero, l'esame del giudice dell'ottemperanza in ordine agli effetti sull'obbligo dell'amministrazione di conformarsi alle sentenze passate in giudicato e agli altri provvedimenti alle stesse equiparati non può prescindere né può ignorare l'altro obbligo, incombente alla medesima amministrazione e fondato sulla legge, di procedere alla verifica contemplata dall'articolo 48-*bis*, che come più volte indicato comporta, alla sussistenza di un inadempimento all'obbligo di versamento scaturente da una o più cartelle di pagamento di importo pari o superiore alla soglia di legge, di sospendere il pagamento e di segnalare l'inadempimento all'agente della riscossione, affinché si attivi per riscuotere coattivamente il debito iscritto a ruolo, nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 3 del D.M. n. 40/2008 (sostanzialmente in tal senso, Tribunale amministrativo regionale dell'Umbria, sez. I, sentenza n. 23 del 3 gennaio 2014, nella quale, peraltro, sono pure tracciate le analogie del procedimento previsto dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 con quello contenuto nell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 2010, n. 207, che *“prevede il pagamento delle inadempienze accertate mediante il documento unico di regolarità contributiva “direttamente agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile”, previa trattenuta dall'importo corrispondente dal certificato di pagamento.”*).

## **5. PAGAMENTO AGLI EREDI DEL BENEFICIARIO ORIGINARIO**

Può accadere che, nelle more dell'effettuazione del pagamento, avvenga il decesso del beneficiario, per cui si è posto il dubbio circa l'eventuale sottoposizione degli eredi alla verifica disciplinata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, soprattutto allorché gli stessi abbiano acquisito il diritto di credito a titolo ereditario e non *iure proprio* (è il caso, ad esempio, delle indennità liquidate per il decesso del lavoratore dante causa, ai sensi degli articoli 2118 e 2120 c.c.). Ciò precisato, non si ravvisano, fatte salve specifiche ipotesi di esclusione legale, motivi idonei a giustificare un'esclusione dagli obblighi di verifica posti dalla disciplina in discorso: infatti, in una simile evenienza, la verifica sarà eseguita nei confronti degli eredi separatamente considerati, invece

che nei riguardi del loro dante causa. Al limite, potrà accadere che l'importo originariamente dovuto, a seguito del subentro di una pluralità di eredi con il conseguente frazionamento delle somme spettanti a ciascuno, non raggiunga più la soglia fissata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 (potrebbe essere il caso, ad esempio, di un canone di locazione da pagare frazionatamente in favore degli eredi dell'originario titolare del relativo contratto, essendo gli stessi subentrati *ex lege* nel rapporto locativo). Nello specifico, si reputa che la verifica vada effettuata nei confronti di ciascun coerede, ovviamente per la parte allo stesso spettante in ragione della singola quota ereditaria, sempreché detta quota singolarmente considerata, e non la somma delle quote spettanti a tutti i coeredi, superi la soglia fissata dalla legge.

In tema di pagamenti agli eredi, poi, vanno svolte ulteriori precisazioni.

In primo luogo, occorre operare una riflessione sulle ipotesi che non sono state ritenute assoggettate all'obbligo di verifica sancito dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, allorquando sia stata la particolare condizione del beneficiario a far propendere per una siffatta esclusione.

Invero, si espone l'avviso che in talune evenienze – tra le quali possono essere ricomprese genericamente le fattispecie risarcitorie ‘personali’ – venendo meno le ragioni che, in via interpretativa, sono state enunciate per sostenere un'esclusione dal menzionato obbligo di verifica, i pagamenti disposti agli eredi risultino a buon diritto, ferma restando la sussistenza degli altri presupposti di legge, da assoggettare alla disciplina di cui all'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973. Così, in ordine alle indennità connesse allo stato di salute o al ristoro di un danno biologico subito, con la circolare n. 22/RGS del 2008 è stato chiarito come esse debbano essere escluse dall'obbligo di verifica di cui al citato articolo 48-*bis*, poiché trovano il loro fondamento giuridico nella tutela costituzionalmente garantita del diritto alla salute e all'integrità fisica, espressione di diritti fondamentali della persona umana.

Coerentemente, una siffatta esclusione può ritenersi valevole, qualora il pagamento debba essere effettuato nei confronti del diretto beneficiario, cioè della persona il cui diritto alla salute sia stato leso – pure nella ragionevole presupposizione che siano somme destinate a curare o, quantomeno, ad alleviare i postumi delle lesioni subite – ma non allorché il pagamento sia erogato in favore degli eredi del danneggiato, stante la non immediata riconducibilità alla tutela del diritto fondamentale alla salute del diritto di credito da loro vantato in qualità di eredi, vertendosi, in definitiva, di semplice prestazione patrimoniale.

Pertanto, nel caso, ad esempio, di una “*pensione tabellare privilegiata*” riconosciuta con sentenza in esito ad un processo, iniziato dalla persona avente diritto, deceduta in corso di causa, successivamente riassunto dai suoi eredi, magari dapprima dal coniuge e, a seguito della sua morte, dal figlio, non si appalesano ragioni idonee a sostenere l'esclusione della verifica *de qua*.

Un'altra tematica da analizzare attiene alle indennità da liquidare in caso di morte del prestatore di lavoro, peraltro già affrontata nella circolare n. 29/RGS del 2009, segnatamente al pagamento delle indennità di cui agli articoli 2118 c.c. (indennità di mancato preavviso) e 2120 c.c. (indennità di fine rapporto) da parte del datore di lavoro in favore di un soggetto, diverso dal prestatore di lavoro, a causa del decesso di quest'ultimo, secondo quanto statuito dall'articolo 2122 c.c.

Al riguardo, nella circolare testé citata è stato chiarito che la verifica prevista dall'articolo 48-*bis* deve svolgersi in capo al soggetto (o ai soggetti) cui, in base all'articolo 2122 c.c., spettano le indennità in discorso: segnatamente il coniuge, i figli e, se a carico del lavoratore, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado (articolo 2122, primo comma, c.c.) nonché, in mancanza delle predette persone, coloro che sono individuati secondo le norme della successione legittima (articolo 2122, terzo comma, c.c.).

Ciò nondimeno, sono state sollevate perplessità circa l'eventuale esistenza di limiti alla pignorabilità delle indennità in argomento da parte dell'agente della riscossione per il recupero coattivo dei crediti iscritti a ruolo, specificatamente alla sussistenza dei limiti – fissati dall'articolo 72-*ter* del D.P.R. n. 602/1973 – alla pignorabilità delle *“somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento”*. Orbene, anche se l'ampiezza della locuzione *“somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego”* sembrerebbe, *prima facie*, poter ricomprendere anche le indennità di cui all'articolo 2122 c.c., non può sottacersi come queste ultime non appaiano *“relative al rapporto di lavoro”*, trovando piuttosto il loro autonomo fondamento in un diritto acquisito dal beneficiario *iure proprio* (primo comma) ovvero *iure successionis* (terzo comma).

Inoltre, si rammenta che, alla luce del principio generale della responsabilità patrimoniale del debitore inadempiente di cui all'articolo 2740 c.c. – secondo cui *“Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge”* – le ipotesi di impignorabilità assoluta o relativa sono da considerarsi eccezionali e, come tali, appaiono insuscettibili di interpretazione analogica ai sensi dell'articolo 14 delle disposizioni sulla legge in generale, c.d. *“preleggi”*.

A tal proposito, la Corte costituzionale ha affermato che *“la tutela della certezza dei rapporti giuridici, in quanto collegata agli strumenti di protezione del credito personale, non consente di negare in radice la pignorabilità degli emolumenti ma di attenuarla per particolari situazioni la cui individuazione è riservata alla discrezionalità del legislatore”* (sentenza n. 248 del

3 dicembre 2015).

In definitiva, considerata la portata e la *ratio* della disciplina in discorso, in merito alla corresponsione, a favore dei soggetti indicati dall'articolo 2122 c.c., di somme dovute a titolo di indennità in caso di morte del prestatore di lavoro, non emergono elementi idonei – in linea con i criteri interpretativi illustrati nelle circolari diramate in materia (n. 22/RGS del 2008, n. 29/RGS del 2009, e soprattutto, n. 27/RGS del 2011) – per escludere la sussistenza dell'obbligo di verifica a norma dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e l'intero assoggettamento di tali somme alle disposizioni recate dal successivo articolo 72-*bis*. Conseguentemente, qualora le somme erogate *ex* articolo 2122 c.c. siano oggetto di pignoramento da parte dell'agente della riscossione, si ritiene che non possano applicarsi le limitazioni alla pignorabilità contemplate dall'articolo 72-*ter* del D.P.R. n. 602/1973.

## 6. MANDATO CON RAPPRESENTANZA E PROCURA ALL'INCASSO

Non pochi dubbi sono stati espressi dalle amministrazioni interessate, laddove il beneficiario, anziché procedere direttamente ad incassare il credito vantato, si sia avvalso di un terzo.

Caso tipico è il mandato con rappresentanza (articolo 1704 c.c.) – quello senza rappresentanza, per intuibili ragioni, non può neppure essere preso in considerazione, mancando la possibilità per il mandatario di spendere il nome del mandante – per cui il mandatario agisce in nome e per conto del mandante e gli atti conclusi dal primo (rappresentante) con il terzo producono gli effetti giuridici direttamente in capo al secondo (rappresentato). Si tratta di un negozio giuridico per mezzo del quale un soggetto, per compiere atti che riguardano direttamente la propria sfera giuridica, si avvale di un terzo che, quindi, agisce in suo nome e conto.

Ne discende abbastanza agevolmente che in una simile fattispecie la verifica di cui all'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 non può che essere espletata nei confronti del solo mandante, trattandosi dell'unico effettivo beneficiario, a prescindere dai rapporti sottostanti tra lo stesso e il mandatario.

Ciò chiarito, le maggiori perplessità sono sorte con riferimento alle somme liquidate a seguito di un giudizio il cui 'percipiente' risulti, infine, l'avvocato difensore.

Sul tema puntuale occorre distinguere se l'avvocato sia antistatario o semplice incaricato all'incasso.

Per quanto attiene alle spese legali distratte in favore dell'avvocato difensore della parte vincitrice nell'ambito di un processo, l'articolo 93 c.p.c. dispone che *“Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distragga in favore suo e*

*degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate*". Dal canto suo, la giurisprudenza ha precisato che il credito sorge direttamente a favore del difensore nei confronti del soccombente, dovendosi escludere che si verta in un'ipotesi di cessione di credito, da parte del cliente, al proprio difensore (Cassazione, sez. lavoro, sentenza n. 15639 del 18 ottobre 2003).

Conseguentemente, ove l'amministrazione sia parte soccombente, con riferimento al pagamento delle somme distratte ai sensi dell'articolo 93 c.p.c., si è dell'avviso che solo in capo al difensore debba essere effettuata la verifica prevista dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, in quanto effettivo titolare del diritto di credito.

Al contrario, nel caso della procura all'incasso, pure rilasciata a favore del proprio difensore, si rimarca che il mandato conferito ad un terzo non produce il trasferimento della titolarità del diritto di credito che rimane, così, in capo al mandante, effettivo beneficiario del pagamento, per cui si è dell'avviso che la verifica in questione debba essere effettuata esclusivamente in capo a quest'ultimo.

D'altro canto, una diversa interpretazione che conduca ad effettuare la verifica nei confronti del soggetto delegato alla riscossione potrebbe generare prevedibili effetti elusivi, vanificando, quindi, le finalità perseguite dall'articolo 48-*bis* in ordine alla tutela dell'interesse erariale.

#### **7. VERIFICA EX ARTICOLO 48-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 E INADEMPIENZA CONTRIBUTIVA**

L'obbligo di verifica scaturente dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 va pure posto in relazione alla presenza degli elementi legittimanti l'intervento sostitutivo previsto dall'articolo 30, comma 5, del decreto legislativo n. 50/2016 – come recentemente modificato dall'articolo 20, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo n. 56/2017 – in base al quale *"In caso di inadempienza contributiva risultante dal documento unico di regolarità contributiva relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi di cui all'articolo 105, impiegato nell'esecuzione del contratto, la stazione appaltante trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile."* Peraltro, siffatto intervento sostitutivo, benché con un orizzonte in parte diverso, è pure previsto dall'articolo 31, commi 3 e seguenti, del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98.

Infatti, può porsi un problema di potenziale conflitto tra le norme appena richiamate,

allorché, in sede di pagamento, siano riscontrate contemporaneamente entrambe le ipotesi di inadempienza considerate: contributiva e 'fiscale'.

In siffatta circostanza, quindi, deve essere stabilito se vada prioritariamente effettuato il pagamento, in via sostitutiva, dei contributi dovuti dal beneficiario inadempiente, giusta lettera del nominato articolo 30, comma 5, del decreto legislativo n. 50/2016, ovvero disposto il pagamento nei confronti dell'agente della riscossione a fronte della verifica di cui all'articolo 48-bis – e del successivo pignoramento *ex* articolo 72-bis – del D.P.R. n. 602/1973.

Come accennato, l'articolo 30, comma 5, del decreto legislativo n. 50/2016 – ma l'obbligo era stato già introdotto dall'articolo 4, comma 2, del D.P.R. n. 207/2010 – in sintesi prevede che, qualora il documento unico di regolarità contributiva-DURC relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi non risultasse regolare, la stazione appaltante è tenuta a trattenere l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto ai competenti enti previdenziali e assicurativi, mentre l'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, in presenza di cartelle di pagamento inadempite per un importo pari almeno alla soglia fissata dalla legge, concede all'agente della riscossione di procedere, osservando il procedimento delineato dal successivo articolo 72-bis, al pignoramento presso terzi.

Senonché, si reputa che, a fronte della possibilità concessa all'agente della riscossione, sussista a carico della stazione appaltante un obbligo preciso, fissato ora pure da una norma di rango primario – attuativa, in particolare, delle direttive dell'Unione europea 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014 – in ordine all'effettuazione dell'intervento sostitutivo, in presenza di DURC irregolare.

Ne discende, così, che la verifica di cui all'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 dovrebbe essere eseguita con riferimento all'importo residuo, come risultante a seguito dell'intervento sostitutivo, ancora spettante al beneficiario, ove superiore alla soglia prevista dal medesimo articolo. D'altro canto, una diversa soluzione presenterebbe non poche criticità. Infatti, va considerato che l'irregolarità contributiva, al netto dei tempi procedurali occorrenti, è destinata a sfociare in un'iscrizione a ruolo, per cui effettuare prima la verifica ai sensi dell'articolo 48-bis potrebbe condurre a una duplicazione di versamenti a danno del beneficiario, poiché, in prima battuta, interverrebbe il pignoramento dei contributi non versati e iscritti a ruolo (per il quale, a norma dell'articolo 72-bis del D.P.R. n. 602/1973, è previsto un termine di sessanta giorni per versare all'agente della riscossione l'importo pignorato) e, successivamente, all'atto del pagamento della differenza, scatterebbe l'intervento sostitutivo proprio per la medesima irregolarità contributiva.

È appena il caso di soggiungere che l'interpretazione testé prospettata è in linea con l'orientamento formulato nella circolare n. 3/2012 diramata in data 16 febbraio 2012 dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nonché con l'avviso espresso dall'INPS nella circolare n. 54/2012 del 13 aprile 2012.

Nello specifico, nella circolare n. 3/2012 è stato fatto presente che le finalità sottostanti all'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 non sembrano poter interferire con l'attuazione dell'intervento sostitutivo della stazione appaltante in caso di riscontrata irregolarità contributiva, atteso che l'intervento sostitutivo, anche nelle ipotesi di inadempienza verificata ai sensi dell'articolo 48-*bis*, impedisce il pagamento dell'appaltatore, in quanto le somme spettanti originariamente a quest'ultimo sono versate direttamente agli enti previdenziali, senza intaccare il principio contenuto nel medesimo articolo 48-*bis*.

In conclusione, quindi, sulla scorta anche di una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni in rassegna, tenuto conto, in particolare, dei principi enucleabili dall'articolo 38 della Costituzione, si ritiene che la verifica di cui all'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 vada effettuata con riferimento all'importo che residua a seguito dell'intervento sostitutivo, sempreché detto importo risulti superiore, a decorrere dal 1° marzo 2018, alla soglia di cinquemila euro.

## 8. CESSIONE DEL CREDITO

La tematica afferente alla cessione del credito è da ritenere, in relazione all'applicazione dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, tra quelle rivelatesi più complesse.

Ciò premesso, si ricorda che varie indicazioni in merito sono state già illustrate nelle circolari n. 22/RGS del 2008 e n. 29/RGS del 2009, alle quali si rinvia.

In buona sostanza e a titolo esemplificativo, volendo schematizzare i termini del problema, nell'ipotesi di cessione del credito, quanto all'applicazione dell'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, possono fondamentalmente verificarsi le seguenti situazioni:

- a) il cedente presta il proprio assenso, secondo il procedimento descritto nella circolare n. 29/RGS del 2009, a far effettuare immediatamente la verifica di inadempienza a proprio carico da parte dell'amministrazione ceduta che, conseguentemente, darà notizia dei relativi esiti al cessionario. Soltanto nel caso, poi, che l'esito risulti di “*non inadempimento*”, l'amministrazione provvederà ad effettuare, al momento del pagamento, una seconda verifica esclusivamente nei confronti del cessionario;
- b) il cedente, al contrario, non presta il proprio assenso a far effettuare la verifica prevista dall'articolo 48-*bis*, con l'effetto che, a prescindere dall'accettazione anche tacita dell'amministrazione ceduta, quest'ultima sarà tenuta a effettuare la verifica *de qua* nei

confronti del solo cedente, originario creditore, all'atto del pagamento a favore del cessionario, da ritenere, peraltro, consapevole del rischio che il cedente possa risultare, infine, inadempiente agli obblighi di versamento di cartelle di pagamento.

È appena il caso di aggiungere che nell'evenienza prospettata alla lettera b), si reputa opportuno, oltre ad essere maggiormente trasparente, che l'amministrazione ceduta si adoperi per non prestare il proprio consenso alla cessione del credito, anche per scongiurare possibili contestazioni.

#### **9. VERIFICA EX ARTICOLO 48-BIS DEL D.P.R. N. 602/1973 E FERMO AMMINISTRATIVO**

Un problema di compatibilità normativa si è posto tra la verifica, e i suoi effetti, di cui all'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 e il fermo amministrativo disciplinato dall'articolo 69, sesto e settimo comma, del regio decreto n. 2440/1923, secondo il quale *“Qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo.*

*Tra le amministrazioni dello Stato devono intendersi le Agenzie da esso istituite, anche quando dotate di personalità giuridica. Alle predette amministrazioni devono intendersi equiparate l'Agenzia del demanio e l'Agenzia per le erogazioni in agricoltura, in considerazione sia della natura delle funzioni svolte, di rilevanza statale e riferibili direttamente allo Stato, sia della qualità, relativamente all'Agenzia per le erogazioni in agricoltura, di rappresentante dello Stato italiano nei confronti della Commissione europea ai sensi del decreto legislativo 27 maggio 1999, n. 165, e successive modificazioni.”*

Il problema che si è presentato attiene, più nello specifico, alla vigenza dell'istituto del fermo amministrativo dopo l'entrata in vigore dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, attese le non trascurabili analogie esistenti, soprattutto con riguardo all'esigenza per le pubbliche amministrazioni di non pagare chi, per altro verso, risulta essere un proprio debitore.

Tuttavia, una disamina attenta delle richiamate disposizioni fa emergere una serie di differenze sostanziali che, quindi, porta a concludere per la vigenza della disciplina del fermo amministrativo.

A dispetto delle aree di sovrapposizione, va inizialmente rilevato come l'articolo 69, sesto comma, del R.D. n. 2440/1923, abbia presupposti e finalità distinte rispetto all'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, il quale, si rammenta, presuppone l'esistenza di ruoli già emessi e tradotti in cartelle di pagamento rimaste senza esito, a prescindere dal soggetto titolare del credito espresso



nelle stesse, ed è norma volta a rafforzarne l'esecutività, con l'effetto di escludere che i debitori morosi di somme iscritte a ruolo possano beneficiare, grazie al pignoramento azionabile dall'agente della riscossione, di pagamenti disposti da pubbliche amministrazioni.

Il fermo amministrativo, invece, è azionabile dalle sole amministrazioni creditrici appartenenti allo Stato o rientranti nelle agenzie istituite dallo Stato stesso, essendo loro riconosciuta la facoltà di chiedere alle amministrazioni debtrici, se anch'esse appartenenti allo Stato, di sospendere i propri pagamenti quando le prime ritengano di avere verso il beneficiario del pagamento medesimo ragioni di credito, anche se non ancora confermate da titoli che vi attribuiscano certezza, liquidità ed esigibilità. In concreto, la norma mira evidentemente a tutelare, in via cautelare, la possibilità di soddisfare, in un prossimo futuro, un credito dello Stato, una volta divenuto certo, liquido ed esigibile, eventualmente anche attraverso la compensazione legale con i crediti vantati dal soggetto debitore dei primi.

Fermo amministrativo e verifica disciplinata dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 costituiscono, dunque, istituti aventi un diverso raggio d'azione e diversi presupposti e finalità, benché possano risultare, in qualche misura, complementari tra loro (Cassazione, sez. 5, ordinanza n. 15017 del 16 giugno 2017).

## **10. AGGIORNAMENTI SUL TRATTAMENTO DELLE IRREGOLARITA'**

Riguardo al trattamento di eventuali irregolarità, in ordine all'effettuazione della verifica prescritta dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e dal D.M. n. 40/2008, sono state fornite indicazioni nella circolare n. 27/RGS del 2011, alla quale si rinvia.

Tuttavia, come noto, dal 1° luglio 2017 è stato istituito l'ente pubblico economico Agenzia delle entrate-Riscossione, in luogo di Equitalia servizi di riscossione S.p.a., per cui è maturata l'esigenza di aggiornare il modello denominato Allegato A, unito alla predetta circolare n. 27/RGS del 2011, il quale è da intendersi sostituito con il nuovo Allegato A accluso alla presente. Tra le modifiche di maggior rilievo, si segnala l'eliminazione del numero di telefax dell'agente della riscossione, dovendo l'anzidetto Allegato A essere trasmesso, al ricorrere dei presupposti previsti e previa trasformazione in documento digitale (file .pdf), esclusivamente tramite posta elettronica certificata all'indirizzo [sospensione.mandati@pec.agenziariscossione.gov.it](mailto:sospensione.mandati@pec.agenziariscossione.gov.it), utilizzando necessariamente una casella di posta istituzionale.

Il procedimento da seguire può essere così compendiato.

Allorché in sede di controllo di regolarità amministrativa e contabile uno dei soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, rilevi l'omissione della verifica prescritta dall'articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, senza che ricorra una delle fattispecie

di esclusione dall'obbligo della stessa, l'amministrazione dovrà essere invitata ad effettuare – entro un termine che può utilmente essere fissato in dieci giorni lavorativi – una verifica 'ora per allora' finalizzata a riscontrare se la mancata verifica in discorso abbia aggravato o compromesso per l'agente della riscossione la possibilità di recuperare quanto dovuto dal beneficiario per cartelle di pagamento scadute e inevase. Ad ogni buon fine, non sembra fuori luogo richiamare l'attenzione sul fatto che, nell'espletamento di simili riscontri, occorre tener conto dei diversi importi indicati dall'articolo 48-bis e succedutisi nel tempo, per cui va presa in considerazione la soglia applicabile al momento in cui si è compiuta la rilevata irregolarità, non già quella vigente al momento del controllo.

Così, nelle more dell'implementazione di un sistema telematico che renda possibile effettuare on line il predetto accertamento, l'amministrazione – attraverso l'operatore incaricato di procedere al servizio di verifica ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. n. 40/2008 – dovrà formulare apposita richiesta, secondo il facsimile unito alla presente circolare (Allegato A), da inviare all'AdER esclusivamente per posta elettronica certificata, secondo le indicazioni poc'anzi esposte.

Sulla scorta della predetta richiesta, l'agente della riscossione sarà in grado di accertare se il beneficiario del pagamento si trova attualmente in posizione di inadempienza rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari o superiore alla soglia legalmente individuata – sino, ovviamente, all'importo del pagamento – e, nel solo caso affermativo, se tale posizione di inadempienza era già esistente, sulla base dell'obbligo derivante dalle medesime cartelle, all'epoca in cui è stato effettuato dall'amministrazione il pagamento al beneficiario.

L'esito del suddetto accertamento sarà comunicato da AdER direttamente all'amministrazione interessata, nel termine di trenta giorni, sempre attraverso posta elettronica certificata.

Laddove l'esito dell'accertamento palesi un perdurante stato di inadempimento a carico del beneficiario, gli organi di controllo provvederanno senza indugio – e, comunque, nel rispetto dei termini di prescrizione indicati dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e dall'articolo 66 del decreto legislativo n. 174/2016 – a trasmettere apposita denuncia alla competente Procura regionale della magistratura contabile.

Va da sé che, in presenza di uno specifico invito del soggetto o dei soggetti preposti al controllo di regolarità amministrativa e contabile, qualora l'Amministrazione non provveda ad effettuare, secondo il procedimento delineato, il dovuto accertamento presso AdER, inevitabilmente, dovrà essere inoltrata, a causa del palese contegno omissivo, la relativa segnalazione alla

magistratura contabile, denunciando i fatti occorsi.

## **11. PAGAMENTO DI TRIBUTI A FAVORE DI SOCIETA' DI CAPITALI**

In virtù di rapporti concessori, essenzialmente con riguardo al settore degli enti territoriali, può accadere che taluni tributi locali dovuti da una pubblica amministrazione siano materialmente riscossi da una società di capitali, cioè da un soggetto formalmente di natura privata. Avviene, ad esempio, che la tariffa rifiuti-TARI spettante ai Comuni sia in concreto riscossa da società di capitali partecipate dagli stessi (attualmente, è il caso, tra gli altri, di Roma Capitale, dove la TARI è riscossa da AMA S.p.a., del Comune di Venezia, dove la riscossione è curata da Veritas S.p.a., del Comune di Firenze con Alia servizi ambientali S.p.a. e del Comune di Ancona con Ancona entrate s.r.l.), per cui è sorto il dubbio se, all'atto del pagamento, occorra procedere preliminarmente ad effettuare la verifica contemplata dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 nei confronti della società beneficiaria.

In merito, come si è avuto modo di chiarire nella circolare n. 22/RGS del 2008, è da ritenere che non rientrino nell'obbligo di verifica in discorso i versamenti di tributi o contributi assistenziali e previdenziali, e ciò a prescindere dalla natura giuridica del soggetto deputato alla gestione della riscossione, trattandosi di versamenti direttamente sanciti dalla legge, in sostanziale applicazione degli obblighi tributari scaturiti dai principi costituzionali in materia (principalmente, articoli 23 e 53 della Costituzione).

## **12. FRAZIONAMENTO DEI PAGAMENTI**

Nella circolare n. 22/RGS del 2008, alla quale pure si rimanda per altri approfondimenti, si è avuto modo di esplicitare come si ponga in contrasto con la disciplina recata dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 il frazionamento dei pagamenti, poiché, tra l'altro, si avrebbe l'effetto di disporre più rimesse finanziarie al di sotto della soglia prevista, con la conseguenza di eludere i vincoli di legge sulla prescritta verifica.

Tale artificioso frazionamento, ovviamente, va considerato tanto con riguardo alle eventuali esigenze del beneficiario quanto a quelle dell'amministrazione debitrice.

In pratica, il divieto di artificioso frazionamento comporta che nessuna rilevanza può avere, ad esempio, un'istanza del beneficiario volta a diluire nel tempo il proprio credito a fronte di un credito unitario il quale, almeno ai fini in discorso, non può che essere considerato indivisibile.

Parimenti senza effetti, sempre in relazione agli obblighi di verifica in argomento, deve ritenersi l'esigenza dell'amministrazione, in presenza di una liquidazione unica, di procedere a una suddivisione dei pagamenti, magari per motivi di cautela in ragione di prestazioni o forniture non del

tutto soddisfacenti, dovendo, in siffatta evenienza, agire per tutelare i propri interessi con l'esercizio dei pertinenti diritti riconosciuti dall'ordinamento (quali, ad esempio, il diritto di recesso, l'azione di risoluzione, ecc.), senza optare per 'scomporre' l'importo dovuto.

È appena il caso di soggiungere che in ipotesi di artificioso frazionamento è stata riconosciuta, da parte del giudice contabile, l'esistenza di un danno erariale in misura pari alla somma dei pagamenti frazionatamente eseguiti (Corte dei conti, sez. giur. Calabria, sentenza n. 66 del 1° aprile 2016).

### **13. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

L'analisi di nuove fattispecie e l'esperienza maturata nel tempo ha permesso, anche attraverso il continuo e proficuo confronto con il Dipartimento delle finanze, di approfondire ulteriormente le problematiche rivenienti dall'applicazione della disciplina introdotta dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 e dalle novità legislative succedutesi, consentendo di giungere alla formulazione del presente documento di prassi che va ad arricchire le indicazioni già diffuse in merito.

Nel convincimento che lo strumentario così fornito possa essere di significativo aiuto nello svolgimento delle attività di controllo, si auspica una fattiva e proficua collaborazione nel seguire le indicazioni diramate, promuovendo pure la loro conoscenza agli operatori delle pubbliche amministrazioni interessate.

Il Direttore Generale delle Finanze

Firmato digitalmente *Fabrizia Lapecorella*

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato digitalmente *Daniele Franco*

# FATTURA ELETTRONICA

## Dati relativi alla trasmissione

- Identificativo del trasmittente: IT10209790152
- Progressivo di invio: 9757
- Formato Trasmissione: FPA12
- Codice Amministrazione destinataria: YFOU23

## Dati del cedente / prestatore

### Dati anagrafici

- Identificativo fiscale ai fini IVA: IT06520871218
- Codice fiscale: 06520871218
- Denominazione: S.A.P. NA.SISTEMA AMBIENTE PROVINCIA DI NAPOLI SPA
- Regime fiscale: RF01 (ordinario)

### Dati della sede

- Indirizzo: PIAZZA MATTEOTTI
- Numero civico: 1
- CAP: 80133
- Comune: Napoli
- Provincia: NA
- Nazione: IT

### Recapiti

- E-mail: SAPNA@PEC.IT

## Dati del cessionario / committente

### Dati anagrafici

- Identificativo fiscale ai fini IVA: IT01547311215
- Codice Fiscale: 80047540630
- Denominazione: COMUNE DI AFRAGOLA

### Dati della sede

- Indirizzo: PIAZZA MUNICIPIO
- Numero civico: 1
- CAP: 80021
- Comune: Afragola
- Provincia: NA
- Nazione: IT

## Dati generali del documento

- Tipologia documento: TD24(!!! codice non previsto !!!)
- Valuta importi: EUR
- Data documento: 2025-12-31 (31 Dicembre 2025)
- Numero documento: 1905
- Importo totale documento: 319570.66

### Bollo

- Bollo virtuale: SI

## Dati relativi alle linee di dettaglio della fornitura

### Nr. linea: 1

- Descrizione bene/servizio: Vs dare per conferimento di rifiuto codice CER 200301 nel mese di Dicembre 2025. Il costo di gestione del ciclo dei rifiuti urbani per l'anno 2025 è stato approvato con Determina Direttore Generale EDA Napoli 1 n. 42 del 02/08/2024; Determina Direttore Generale EDA Napoli 2 n. 87 del 02/08/2024; Determina Direttore Generale EDA Napoli 3 n. 84 del 02/08/2024. Rif. ns nota prot. 8384 del 07/08/2024. La tabella mensile dei conferimenti certificata è consultabile sul sito web: [www.sapnapoli.it/flussi](http://www.sapnapoli.it/flussi)
- Quantità: 1482.14
- Unità di misura: t
- Valore unitario: 190.63
- Valore totale: 282540.35
- IVA (%): 10.00

### Nr. linea: 2

- Descrizione bene/servizio: Quota ristori Dicembre 2025
- Quantità: 1482.14
- Unità di misura: t
- Valore unitario: 5.92
- Valore totale: 8774.27
- IVA (%): 0.00
- Natura operazione: N2.2(!!! codice non previsto !!!)

### Nr. linea: 3

- Tipo cessione/prestazione: AC (spesa accessoria)
- Descrizione bene/servizio: Bollo su importi esenti
- Quantità: 1.00
- Valore unitario: 2.00
- Valore totale: 2.00
- IVA (%): 0.00
- Natura operazione: N1 (esclusa ex art.15)

## Dati di riepilogo per aliquota IVA e natura

- Aliquota IVA (%): 10.00
- Totale imponibile/importo: 282540.35
- Totale imposta: 28254.04
- Esigibilità IVA: S (scissione dei pagamenti)
- Aliquota IVA (%): 0.00
- Natura operazioni: N2.2(!!! codice non previsto !!!)
- Totale imponibile/importo: 8774.27
- Totale imposta: 0.00
- Riferimento normativo: F.C. Iva DPR 633/72
- Aliquota IVA (%): 0.00
- Natura operazioni: N1 (escluse ex art.15)
- Totale imponibile/importo: 2.00
- Totale imposta: 0.00
- Riferimento normativo: Art. 15 del DPR 633/72

### **Dati relativi al pagamento**

- Condizioni di pagamento: TP02 (pagamento completo)
- **Dettaglio pagamento**
  - Modalità: MP05 (bonifico)
  - Data scadenza pagamento: 2026-01-31 (31 Gennaio 2026)
  - Importo: 291316.62
  - Istituto finanziario: Intesa Sanpaolo Spa
  - Codice IBAN: IT92E0306903496100000017450
  - Codice ABI: 03069
  - Codice CAB: 03496

### **Dati relativi agli allegati**

- Nome dell'allegato: Fattura\_1905-2025.pdf
- Formato: PDF
- Descrizione: Fattura\_1905-2025.pdf

	COMUNI CONFERITORI	TMB CAIVANO	TMB TUFINO	TMB GIUGLIANO	TMV ACERRA	TOT. DICEMBRE 2025
		20.03.01	20.03.01	20.03.01	20.03.01	20.03.01
		TON	TON	TON	TON.	TON
1	ACERRA	854,340				854,340
2	AFRAGOLA			1.482,140		1.482,140
3	AGEROLA		100,040			100,040
4	ANACAPRI		96,940			96,940
5	ARZANO			774,420		774,420
6	BACOLI			83,520		83,520
7	BARANO D'ISCHIA			183,840		183,840
8	BOSCOREALE		582,220			582,220
9	BOSCOTRECASE		179,560			179,560
10	BRUSCIANO		411,280			411,280
11	CAIVANO	1.068,800				1.068,800
12	CALVIZZANO			303,660		303,660
13	CAMPOSANO		42,420			42,420
14	CAPRI		153,500			153,500
15	CARBONARA DI NOLA		30,160			30,160
16	CARDITO			165,620		165,620
17	CASALNUOVO DI NAPOLI			1.064,100		1.064,100
18	CASAMARCIANO		36,920			36,920
19	CASAMICCIOLA TERME			255,980		255,980
20	CASANDRINO			194,800		194,800
21	CASAVATORE			381,880		381,880
22	CASOLA DI NAPOLI		26,480			26,480
23	CASORIA			1.562,760		1.562,760
24	CASTELLAMMARE DI STABIA		1.099,760			1.099,760
25	CASTELLO DI CISTERNA		119,600			119,600
26	CERCOLA		248,500			248,500
27	CICCIANO		96,200			96,200
28	CIMITILE		17,240			17,240
29	COMIZIANO		5,600			5,600
30	CRISPANO			289,400		289,400
31	ERCOLANO		783,280			783,280
32	FORIO D'ISCHIA			441,260		441,260
33	FRATTAMAGGIORE			800,880		800,880
34	FRATTAMINORE			279,640		279,640
35	GIUGLIANO IN CAMPANIA			2.088,540		2.088,540
36	GRAGNANO		249,480			249,480
37	GRUMO NEVANO			279,460		279,460
38	ISCHIA			504,900		504,900
39	LACCO AMENO			106,940		106,940
40	LETTERE		32,280			32,280
41	LIVERI		23,940			23,940
42	MARANO DI NAPOLI			1.439,700		1.439,700
43	MARIGLIANELLA		87,000			87,000
44	MARIGLIANO		608,960			608,960
45	MASSA DI SOMMA		3,680			3,680
46	MASSA LUBRENSE		117,680			117,680
47	MELITO DI NAPOLI			802,000		802,000
48	META		88,700			88,700
49	MONTE DI PROCIDA			72,140		72,140
50	MUGNANO DI NAPOLI			794,940		794,940



51	NAPOLI	24.420,200	108,100	87,020	193,620	24.808,940
52	NOLA		459,200			459,200
53	OTTAVIANO		91,160			91,160
54	PALMA CAMPANIA		185,360			185,360
55	PIANO DI SORRENTO		160,760			160,760
56	PIMONTE		34,780			34,780
57	POGGIOMARINO		321,940			321,940
58	POLLENA TROCCHIA		209,940			209,940
59	POMIGLIANO D'ARCO		579,700			579,700
60	POMPEI		642,060			642,060
61	PORTICI		924,400			924,400
62	POZZUOLI			1.553,260		1.553,260
63	PROCIDA			131,440		131,440
64	QUALIANO			494,160		494,160
66	QUARTO			441,060		441,060
67	ROCCARAINOLA		58,320			58,320
68	SAN GENNARO VESUVIANO		109,420			109,420
69	SAN GIORGIO A CREMANO		596,140			596,140
70	SAN GIUSEPPE VESUVIANO		407,100			407,100
71	SAN PAOLO BEL SITO		46,900			46,900
72	SAN SEBASTIANO AL VESUVIO		108,300			108,300
73	SAN VITALIANO		54,100			54,100
74	SANT'AGNELLO		113,060			113,060
75	SANT'ANASTASIA		218,380			218,380
76	SANT'ANTIMO			701,700		701,700
77	SANT'ANTONIO ABATE		99,120			99,120
78	SANTA MARIA LA CARITA'		104,120			104,120
79	SAVIANO		207,380			207,380
80	SCISCIANO		67,860			67,860
81	SERRARA FONTANA			45,380		45,380
82	SOMMA VESUVIANA		551,000			551,000
83	SORRENTO		267,720			267,720
84	STRIANO		89,620			89,620
85	TERZIGNO		102,640			102,640
86	TORRE ANNUNZIATA		514,340			514,340
87	TORRE DEL GRECO		2.082,080			2.082,080
88	TRECASE		19,420			19,420
89	TUFINO		22,000			22,000
90	VICO EQUENSE		183,840			183,840
91	VILLARICCA			500,940		500,940
92	VISCIANO		8,660			8,660
93	VOLLA		476,700			476,700
94	NATO	11,900				11,900
95	CONS.CIM. OTTAVIANO S.G.VES.		39,720			39,720
96	PORTO	75,640				75,640

97	APICE	44,480		44,480
98	BENEVENTO	-		-
99	BUCCIANO	9,800		9,800
100	CAMPOLI TABURNO	5,600		5,600
101	FOIANO DI VAL FORTONE	5,060		5,060
102	FOGLIANISE	32,820		32,820
103	FORCHIA	3,660		3,660
104	MOIANO	27,400		27,400
105	PAGO VEIANO	15,780		15,780
106	PAUPISI	10,160		10,160
107	PAOLISI	12,980		12,980
108	SAN LORENZELLO	23,140		23,140
109	SANT'ANGELO A CUPOLO	27,960		27,960
110	SAN LEUCIO DEL SANNIO	24,800		24,800
111	TOCCO CAUDIO	8,300		8,300
112	MONTE SARCHIO	59,360		59,360
113	PIETRELICINA	18,840		18,840
114	ARPAIA	19,200		19,200
115	CASALDUNI	7,520		7,520
116	PONTE	9,340		9,340
117	SAN MARTINO SANNITA	8,120		8,120
118	S. BARTOLOMEO IN GALDO	34,660		34,660
119	BONEA	6,240		6,240
120	S. NICOLA MANFREDI	-		-
121	VITULANO	26,420		26,420
122	PADULI	22,780		22,780
123	CASTELFRANCO IN MISCANO	4,360		4,360
124	SAN GIORGIO DEL SANNIO	67,880		67,880
125	SAN LUPO	-		-
126	SANTA CROCE DEL SANNIO	8,200		8,200
127	REINO	6,060		6,060
128	CASTELPOTO	5,620		5,620
129	FRAGNETO MONFORTE	4,600		4,600
130	AIROLA	-		-
131	PONTELANDOLFO	15,980		15,980
132	BUONALBERGO	7,720		7,720
133	CALVI	22,760		22,760
134	SANT'AGATA DE' GOTI	61,720		61,720
135	PESCO SANNITA	10,560		10,560
136	GUARDIA SANFRAMONDI	19,060		19,060
137	MORCONE	27,280		27,280
138	APOLLOSA	12,680		12,680
139	DURAZZANO	-		-
140	CERRETO SANNITA	26,900		26,900
141	PIETRAROJA	2,180		2,180
142	MONTEFALCONE DI VAL FORTONE	6,400		6,400
143	COLLE SANNITA	6,940		6,940
144	BASELICE	7,620		7,620
145	SANT'ARCANGELO TRIMONTE	5,500		5,500
146	CAMPOLATTARO	3,260		3,260
147	ARPAISE	2,420		2,420
148	CEPPALONI	26,260		26,260
149	STIR CASALDUNI	-		-
150	SOLOFRA	-		-
151	MONTEFORTE IRPINIA	-		-
152	AIELLO DEL SABATO	-		-
153	ARIANO IRPINO	-		-
154	SUMMONTE	-		-
155	ASIA BENEVENTO	-		-
		26.430,880	16.333,140	18.307,480
				61.071,500

VISTO DI REGOLARITA' CONTABILE

Relativamente alla Determinazione Dirigenziale N° DetSet 9/2026 del 14/01/2026, avente oggetto:  
SAPNA S.p.A.- liquidazione fattura n. 1905 del 31/12/2025 per il servizio di “conferimento dei rifiuti CER 200301 rifiuti urbani non differenziati anno 2025.

Dettaglio movimenti contabili

Creditore	Causale	Importo	M	P	T	Mac ro	Cap	Art	N. Imp.	Anno	N. Liq.	Anno Liq.
	liquidazione fattura n. 1905 del 31/12/2025 per il servizio di “conferimento dei rifiuti CER 200301 rifiuti urbani anno 2025	€ 319.570,66					384-387		3373; 4640; 5202	2025	47	2026

Totale Importo: € 319.570,66

Parere Liquidazione: vista la determinazione in oggetto, si attesta di aver eseguito i controlli ed i riscontri amministrativi, contabili e fiscali sul presente atto ai sensi dell’art. 184 del TUEL 267/2000; e di aver verificato la disponibilità sull’impegno riportato nel prospetto.