

La nuova verifica ex art. 48 bis, comma 1-ter, D.P.R. 602/1973. La quiete prima della tempesta?



***Riflessioni di carattere giuridico ed operativo in attesa della disciplina attuativa.
(di Massimiliano Difilippi)***

1. Introduzione

A poco più di 40 giorni dalla decorrenza della nuova disciplina riguardante la verifica della regolarità fiscale prodromica al pagamento dei compensi professionali dovuti a qualsiasi titolo dalle pubbliche amministrazioni e dalle società a prevalenza partecipazione pubblica, al permanere del silenzio delle autorità preposte sugli aspetti

tecnici, giuridici e procedurali del controllo e del conseguente esito, fanno eco i rilievi mossi dagli ordini professionali, tra i quali non manca chi solleva dubbi sulla legittimità costituzionale della norma in esame^[1].

2. Il comma 1-ter dell'art. 48 bis, D.P.R. 602/1973

Si riporta il testo del comma 1-ter dell'art. 48 bis del DPR 602/1973, introdotto dall'art. 1, comma 725, della legge n. 199/2025 (leggi di bilancio 2026):

“1-ter. Relativamente alle somme di cui all'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dovute agli esercenti arti e professioni per l'attività professionale dai medesimi svolta, anche in favore di persone ammesse al patrocinio a spese dello Stato, le disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo si applicano, a decorrere dal 15 giugno 2026, anche al pagamento di importi fino a 5.000 euro; in tal caso, i soggetti di cui allo stesso comma 1 verificano se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento di qualunque ammontare e, in caso affermativo, sono tenuti a procedere, direttamente in base all'esito della verifica, al pagamento in favore:

- 1. a) dell'agente della riscossione, fino a concorrenza del debito risultante dalla verifica;*
- 2. b) del beneficiario, nei limiti delle somme eventualmente eccedenti l'ammontare del predetto debito.”*

La norma, pertanto, introduce un nuovo adempimento a carico delle pubbliche amministrazioni e delle società a prevalente partecipazione pubblica, le quali, prima di corrispondere pagamenti per compensi professionali di importo pari o inferiore a 5.000 euro, dovranno verificare la regolarità fiscale del percipiente.

Rispetto alla procedura “ordinaria”, obbligatoria soltanto per i pagamenti di importo superiore a 5.000 euro, all'esito della quale l'Agente della Riscossione, in caso di accertata inadempienza del beneficiario rispetto all'obbligo di versamento di una o più cartelle iscritte a ruolo per un importo complessivo pari almeno alla predetta somma, notifica al soggetto pubblico ed al soggetto inadempiente l'ordine di versamento di cui all'articolo 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, nel caso in esame, le pubbliche amministrazioni sarebbero tenute a procedere *“direttamente, in base all'esito della*

verifica, al pagamento in favore” dell’Agente della riscossione, fino alla concorrenza del debito, corrispondendo al beneficiario, invece, l’eventuale importo eccedente il debito stesso.

3. La natura giuridica del nuovo controllo

Rispetto alla procedura azionata nei modi previsti dal comma 1 dell’articolo in questione e disciplinata dall’art. 72-*bis* del medesimo decreto, ricalcante nella sostanza la procedura esecutiva del pignoramento presso terzi, quella introdotta dal comma 1-ter sfugge a una collocazione sistematica univoca, non risultando riconducibile ad alcuna delle categorie giuridiche esistenti. Il meccanismo non integra un pignoramento presso terzi, in quanto privo dei presupposti esecutivi e del contraddittorio che ne costituiscono la struttura; non configura una compensazione in senso tecnico, per l’assenza della necessaria identità soggettiva tra i rapporti coinvolti e, in ultimo, non si esaurisce nella figura della sostituzione d’imposta, rispetto alla quale presenta un nesso causale del tutto differente, tenuto conto che il soggetto pubblico debitore effettuerebbe il controllo sull’importo calcolato al netto delle ritenute di imposta previste dalla legge, eccezion fatta per i professionisti aderenti ai regimi speciali contemplati dalla normativa vigente.

Ci si trova, piuttosto, dinanzi a una fattispecie atipica, in cui i soggetti pubblici sono chiamati a svolgere una funzione esecutiva del credito erariale in virtù del solo esito della verifica telematica, senza essere parte del rapporto tributario sottostante e senza che al professionista sia riconosciuto alcuno strumento di tutela preventiva.

L’incertezza qualificatoria non è priva di conseguenze pratiche: da essa dipendono, tra l’altro, l’individuazione del giudice competente in caso di contestazione, la disciplina applicabile all’eventuale pagamento indebito e il regime di responsabilità della PA.

Infine, oltre ai riflessi di natura squisitamente teorico-giuridica, considerando altresì che anche la procedura prevista dal comma 1 dell’art. 48 bis, vista la copiosa, seppur generica e frammentaria in taluni aspetti, documentazione di prassi a riguardo, è ancora soggetta all’eterogenea interpretazione degli attori coinvolti nel procedimento, non ci è dato, considerata la pendenza delle disposizioni attuative, avere contezza dell’impatto operativo del nuovo tipo di controllo sulle attuali procedure di pagamento disciplinate dai soggetti pubblici, ancorché rientranti nell’esercizio della loro autonomia organizzativa, seppur con i limiti imposti loro dalla legge.

4. Dubbi e speranze

*“...verificano se il beneficiario è inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento di qualunque ammontare e, in caso affermativo, sono tenuti a procedere, **direttamente in base all’esito della verifica**...”*

Rappresentando in questa sede i dubbi interpretativi sull’espletamento del controllo in argomento, già condivisi da altri colleghi operanti negli uffici finanziari, appare evidente che, se da un lato, sia l’elemento soggettivo (chi deve effettuare il controllo) che quello oggettivo (su cosa effettuarlo) appaiono ben circostanziati, dall’altro, è proprio l’aspetto operativo (come espletarlo e cosa fare dopo) a porre, in primo luogo, fondate incertezze sull’inquadramento temporale delle attività da porre in essere a seguito dell’accertato esito di “inadempienza” del soggetto beneficiario del pagamento.

Se nella procedura “ordinaria” di cui al comma 1, nei casi di riscontrata inadempienza conseguente alla segnalazione del soggetto pubblico, la conclusione delle procedure di pagamento è chiaramente subordinata all’esito del procedimento istruttorio in capo all’agente della riscossione, che provvederà a notificare l’atto di cui all’art. 72 *bis* del D.P.R. 602/73 oppure a rilasciare liberatoria, consentendo pertanto al soggetto pubblico di corrispondere il dovuto al beneficiario, nel nuovo comma 1-ter, invece, la predetta fase di accertamento del debito contestato non è prevista.

Procedere “*direttamente in base all’esito della verifica*”, infatti, induce a ritenere che l’obbligo per i soggetti pubblici di concludere la procedura di pagamento sorga immediatamente dopo l’acquisizione del risultato della procedura di controllo, emettendo l’ordinativo di pagamento a favore del beneficiario (in caso di esito negativo del controllo), a favore dell’Agente della riscossione (in caso di accertata inadempienza pari o superiore all’importo segnalato) o, infine, ripartendo la somma da pagare in quota parte (emettendo pertanto due ordinativi), in modo da sanare la posizione del soggetto inadempiente per il tramite del versamento effettuato a favore dell’agente della riscossione e, contestualmente, corrispondere al beneficiario l’eventuale quota residuale.

Tecnicamente, applicando le regole del Siope+ riguardanti l’emissione degli OPI, tenuto conto dell’immediatezza con la quale effettuare il pagamento, che, pertanto, non renderebbe possibile gestire la somma da riversare all’agente della riscossione mediante regolarizzazione contabile in partite di giro, nei primi due casi sopra ipotizzati sarà necessario intervenire sulla liquidazione contabile inserendo lo stesso agente come quietanzante (totale o parziale) nei modi indicati dalle predette regole.

Se, quindi, non si intravedono rilevanti elementi di criticità tecniche nelle attività riguardanti la fase immediatamente successiva al controllo, poiché sostanzialmente analoghe a quanto già previsto per la quella “ordinaria” di cui al comma 1, a parere di chi scrive, data l’esecuzione “in tempo reale” di tutte le fasi della procedura, ed appurato che, ad oggi, l’unico strumento di controllo telematico disponibile è quello utilizzato nell’ambito delle fattispecie di cui al comma 1 dell’articolo in argomento, il sistema informatico dell’Agente della riscossione svolgerà un ruolo chiave per determinare l’efficienza e l’efficacia del procedimento, dovendone garantire soprattutto la legittimità.

Infatti, richiamando quanto sopra evidenziato sull’atipicità della natura giuridica della procedura *de qua* e considerando altresì che l’attività del soggetto pubblico è vincolata all’esito del controllo, l’agente della riscossione dovrà gestire informaticamente il procedimento garantendo il raggiungimento del proprio fine istituzionale, seppur temperato dal rispetto dei diritti del contribuente e dal principio di buon andamento della pubblica amministrazione.

Si auspica, a tal fine, che l’invocata disciplina di dettaglio provvederà, in primo luogo, a garantire che l’esito conseguente alla richiesta inoltrata dal soggetto pubblico prenda ad oggetto soltanto i crediti certi, liquidi ed esigibili ascritti all’Agente della riscossione, non considerando, pertanto:

1. le iscrizioni a ruolo per le quali è stata notificata l’impugnazione o che sono oggetto di provvedimenti giurisdizionali di sospensione dell’efficacia;
2. le rateizzazioni dei debiti iscritti a ruolo di cui all’art. 19 del D.P.R. 602/1973, già accolte;
3. le istanze di verifica sul medesimo contribuente inoltrate da altri soggetti pubblici, e già perfezionate.

Diversamente, al compenso spettante al contribuente presuntivamente inadempiente, potrebbero essere decurtate, arrivando anche ad azzerarlo, somme relative a debiti iscritti a ruolo oggetto di contenziosi pendenti con l’agente della riscossione, privi pertanto dell’elemento dell’esigibilità, somme per il cui pagamento era stata accordata la rateizzazione o, nella peggiore delle ipotesi, somme relative a pendenze che già altri soggetti pubblici avevano provveduto a sanare, costringendolo in quest’ultimo caso ad adottare le misure necessarie ad ottenere la ripetizione dell’indebito da parte dell’agente della riscossione.

In secondo luogo, il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, impone che si dovrà altresì garantire la speditezza dell'azione amministrativa del soggetto pubblico istante attraverso:

1. l'immediato rilascio della liberatoria in caso di accertata regolarità del beneficiario sottoposto a verifica;
2. l'immediata e corretta quantificazione dell'ammontare esatto che dovrà essere versato all'agente della riscossione, la contestuale comunicazione dei riferimenti (anagrafici e bancari) della sede competente per territorio e degli identificativi da inserire nella causale dell'ordinativo di pagamento, in caso di riscontrata inadempienza.

Sotto questo profilo, il sistema informatico interessato dovrà essere necessariamente migliorato.

Ancora oggi, infatti, sono frequenti i casi nei quali – facendo riferimento alla procedura "ordinaria" di cui al primo comma – sui procedimenti di spesa delle pubbliche amministrazioni impattano gli effetti dei contenziosi insorti tra il beneficiario "esecutato" e l'agente della riscossione a seguito dell'avvio dell'azione esecutiva, nei quali il primo contesta la legittimità o la quantificazione delle somme oggetto della stessa. I soggetti pubblici, pertanto, se da un lato sono obbligati comunque a rispettare i doveri del terzo pignorato, dall'altro, sono gravati inoltre dell'onere di organizzare amministrativamente la gestione dei procedimenti pendenti. Considerando anche l'ulteriore recente introduzione del dovere di concludere, nel caso del pagamento dei debiti commerciali, l'espletamento dell'intero processo di spesa entro i ridotti termini previsti dal nuovo aggiornamento dell'allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, l'efficienza dei procedimenti facenti capo agli uffici del servizio finanziario, responsabili degli adempimenti in materia, è messa sempre di più a dura prova.

5. Il ruolo del Servizio finanziario

Come sopra rappresentato, i riflessi dell'introduzione del nuovo controllo introdotto impatteranno certamente sulle attività degli operatori incaricati all'emissione degli ordinativi di pagamento, incrementando il novero delle operazioni da effettuare preliminarmente all'emissione degli stessi.

Sul punto, giova ribadire in questa sede che l'omessa effettuazione dei controlli previsti dall'art. 48 bis del D.P.R. 602/1973 rappresenterebbe, qualora venisse successivamente accertata l'inadempienza del beneficiario alla data di pagamento, una

violazione palese dei doveri d'ufficio previsti da norma procedimentale, con la conseguente insorgenza dei profili di responsabilità disciplinare e amministrativo-contabile derivanti dalla condotta omissiva.

Infine, non appena sarà possibile conoscere la regolamentazione puntuale del controllo in esame, spetterà al servizio finanziario l'onere di elaborare e trasmettere agli altri servizi la necessaria informativa a riguardo. Considerato che l'attività conseguente all'effettuazione del controllo è, come sopra affermato, meramente esecutiva e che, salvo che per errori materiali commessi nell'effettuazione del pagamento, nessun elemento di responsabilità potrebbe essere eccepito dal professionista nei confronti dei soggetti pubblici obbligati alla verifica, nel caso in cui questo dovesse sollevare contestazioni in merito all'*an* e al *quantum* delle somme coattivamente introitate dall'agente della riscossione.

Costituirebbe buona prassi, invece, informare preventivamente il professionista, anche tramite espresso riferimento alla sussistenza dell'obbligo *de quo* prima di procedere al pagamento delle sue spettanze, da inserire nelle clausole disciplinanti il rapporto contrattuale. Per altre fattispecie, sarebbe in ogni caso opportuno che l'ufficio competente alla spesa procedesse ad informare la controparte del sussistente obbligo nell'ambito della corrispondenza riguardante il procedimento di spesa, specificando altresì che gli uffici non potranno acquisire nessuna documentazione sostitutiva a riguardo, essendo quello telematico l'unico mezzo legittimato a liberare il soggetto pubblico dall'onere della verifica.

6. Conclusioni

Quanto sopra esposto rappresenta il risultato dell'interpretazione letterale della norma introdotta, ottenuto dopo aver rapportato la sua portata con quella delle già vigenti disposizioni in materia, con l'obiettivo di delineare i possibili effetti sugli interessi delle parti coinvolte nella nuova forma di controllo.

Ritenendo necessaria, oramai, una revisione organica del D.M. 40/2008, considerata la recente introduzione dei commi 1-bis e 1-ter, si auspica che la disciplina riguardante la verifica in argomento sia costituzionalmente orientata a garantire il diritto alla difesa di cui all'art. 24 e l'integrità del principio del giusto processo di cui all'art. 111.

Un diverso orientamento contrasterebbe con la *ratio* della norma (il recupero dell'efficienza della riscossione pubblica), comportando, invece, ipotizzando l'alto numero di contenziosi nei quali l'agente della riscossione verrebbe chiamato in causa,

la paralisi della riscossione stessa.

Si tratta di una sfida altamente performante, soprattutto per l'agente della riscossione, sul quale graverà l'onere di gestire ed aggiornare in tempo reale tutte le informazioni sulle posizioni iscritte a ruolo. Considerato quanto riportato nel documento sotto allegato, che illustra alcune statistiche sulla gestione dei carichi affidati all'Agenzia delle Entrate – Riscossione, da altamente performante, la sfida potrebbe diventare impossibile.