



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

**CIRCOLARE N. 24**

- 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
- Agli Uffici Centrali di Bilancio presso le  
Amministrazioni Centrali  
LORO SEDI
- Alle Ragionerie Territoriali dello Stato  
LORO SEDI
- All' Agenzia delle Entrate  
ROMA
- All' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli  
ROMA
- All' Agenzia del Demanio  
ROMA
- e p.c.:
- Alla Banca d'Italia  
ROMA
- Al Dipartimento del Tesoro  
SEDE
- Al Dipartimento delle Finanze  
SEDE
- Al Dipartimento dell'Amministrazione  
Generale, del Personale e dei Servizi  
SEDE

**OGGETTO:** Modalità di utilizzo dello speciale ordine di pagamento-SOP, previsto dall'articolo 14 del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 – Istruzioni e chiarimenti.

**PREMESSA**

In via generale, non può essere esclusa la circostanza per cui una Amministrazione dello Stato sia temporaneamente impossibilitata a dare corso a un'ingiunzione di pagamento, sancita da un provvedimento giurisdizionale o da un lodo arbitrale avente efficacia esecutiva, per la momentanea carenza di disponibilità finanziarie nel pertinente capitolo di spesa.

Al fine di ovviare, nel rispetto dei diritti del creditore già riconosciuti in sede contenziosa, alla suddetta problematica, la vigente normativa consente, in presenza di determinati presupposti, al dirigente responsabile di emettere uno speciale ordine di pagamento (di seguito, SOP) rivolto alla tesoreria dello Stato (Banca d'Italia), con il quale chiede alla stessa di effettuare il pagamento registrandolo in conto sospeso, in attesa della regolarizzazione contabile che avverrà non appena saranno rese disponibili le necessarie risorse sul pertinente capitolo. Si tratta di un procedimento speciale – fondamentalmente correlato a situazioni di emergenza, dovendo limitare tali operazioni, costituenti partite in conto sospeso, nei soli casi dovuti e per il tempo strettamente necessario – finalizzato, tra l'altro, ad evitare i possibili aggravii di spesa scaturenti da una procedura esecutiva intrapresa dal creditore, il tutto al fine di contemperare, in pratica, il diritto del medesimo creditore con le esigenze di finanza pubblica, le quali potrebbero essere lese, ad esempio, da un eventuale pignoramento dei fondi in tesoreria.

Ciò brevemente premesso, con la presente circolare si intendono diramare più esaustive indicazioni in merito agli aspetti operativi concernenti i SOP, non solo per quanto attiene ai presupposti per la loro emissione, ma anche, se non soprattutto, in riferimento alle fasi di monitoraggio e controllo incombenti, a seconda dei casi, alle Ragionerie Territoriali dello Stato (RTS) o agli Uffici Centrali di Bilancio (UCB) competenti (d'ora in avanti, complessivamente, anche 'sistema delle ragionerie' oppure 'uffici di controllo'), illustrando l'intero ciclo di vita del SOP, dall'avvio del procedimento alla fase di regolazione contabile.

## **1. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO**

La norma cardine afferente ai SOP è costituita dall'articolo 14, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 – modificato, in relazione ai profili in esame, dall'articolo 147 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e dall'articolo 44 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – il quale, per gli aspetti qui d'interesse, ai commi 1 e 2, testualmente recita:

*“1. Le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto.*

*l-bis. ... omissis ...*

2. *Nell'ambito delle amministrazioni dello Stato, nei casi previsti dal comma 1, il dirigente responsabile della spesa, in assenza di disponibilità finanziarie nel pertinente capitolo, dispone il pagamento mediante emissione di uno speciale ordine di pagamento rivolto all'istituto tesoriere, da regolare in conto sospeso. La reintegrazione dei capitoli avviene a carico del fondo previsto dall'articolo 7 della legge 5 agosto 1978, n. 468, in deroga alle prescrizioni dell'ultimo comma. Con decreto del Ministro del tesoro sono determinate le modalità di emissione nonché le caratteristiche dello speciale ordine di pagamento previsto dal presente comma.*”

Successivamente, prima con il decreto 2 aprile 1997 del Ministro del Tesoro e, dopo, con il decreto 1° ottobre 2002 del Ministro dell'Economia e delle Finanze (provvedimento pubblicato nella Gazzetta ufficiale 23 novembre 2002, n. 275), sono state dettate le regole concernenti le modalità di emissione nonché le caratteristiche del SOP, atto contenente l'ordine rivolto al tesoriere per il pagamento di somme dovute in applicazione di provvedimenti giurisdizionali o di lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva. Allo scopo, il precisato decreto ministeriale reca in allegato uno schema utilizzabile per l'emissione del SOP.

A valenza più ampia, va pure tenuta in debita considerazione la disposizione di cui all'articolo 17, afferente alla registrazione dei pagamenti in conto sospeso, del decreto 29 maggio 2007 del Ministro dell'Economia e delle Finanze (provvedimento pubblicato nella Gazzetta ufficiale 16 luglio 2007, supplemento ordinario n. 160), recante le Istruzioni sul Servizio di Tesoreria dello Stato (ISTS).

Oltre alla normativa di rango primario e secondario testé richiamata, per illustrare la tematica, sono state diramate, a suo tempo, le seguenti circolari:

- n. 74/RGS del 15 ottobre 1997;
- n. 44/RGS del 4 dicembre 2002;
- n. 27/RGS del 19 maggio 2003;
- n. 20/RGS del 6 maggio 2004;
- n. 22/RGS del 3 giugno 2005;
- n. 31/RGS del 26 ottobre 2005;
- n. 1/RGS del 12 gennaio 2010.

Ciò precisato, come pure accennato in *Premessa*, esigenze di semplificazione amministrativa hanno imposto di addivenire alla emanazione della presente circolare, in modo da emanare più organiche istruzioni in materia, superando le problematiche risultanti dalla stratificazione di comportamenti e indicazioni avvenuta nel tempo, anche a causa del succedersi dei numerosi documenti di prassi sopra elencati.

Quanto alle modalità espositive, le questioni trattate, con particolare attenzione ai temi

pratici, attengono ai presupposti per l'emissione del SOP, agli adempimenti di natura amministrativa e contabile in capo alle Amministrazioni interessate, ai profili di regolazione contabile, agli aspetti generali concernenti il monitoraggio e controllo e a quelli inerenti alle responsabilità.

## **2. I PRESUPPOSTI PER L'EMISSIONE DEL SOP**

Non appare superfluo esporre che l'iter per l'emissione del SOP è un procedimento che si applica esclusivamente alle Amministrazioni statali, costituendo il SOP, peraltro, un atto dovuto, sempreché ne ricorrano i presupposti di legge. D'altra parte, una ingiustificata inerzia dell'Amministrazione, come accennato, oltre a ledere i diritti del creditore, può comportare maggiori oneri per la finanza pubblica, con potenziali risvolti in ordine a profili di responsabilità amministrativa del dirigente interessato, preposto all'esecuzione della sentenza di condanna della pubblica amministrazione.

Per legittimare l'emissione del SOP, comunque, occorre che il creditore provveda alla notifica della sentenza (o del lodo) – in cui è sancita la condanna al pagamento di una somma di denaro – all'Avvocatura dello Stato, per la decorrenza dei termini strettamente processuali, e alla competente Amministrazione statale, ai fini della decorrenza dei termini per l'esecuzione spontanea da parte della stessa. In proposito, si sottolinea che la sola notificazione all'Avvocatura dello Stato non reca alcun effetto quanto allo *spatium adimplendi* per l'Amministrazione debitrice e non consente al creditore di attivare la procedura di esecuzione forzata. A norma dell'articolo 14, comma 1, del decreto-legge n. 669/1996, occorre, invero, che il creditore notifichi il titolo esecutivo, comportante l'obbligo del pagamento di somme di denaro, all'Amministrazione debitrice la quale, dal canto suo, ha centoventi giorni per adempiere. Pendente il predetto termine, il creditore non può procedere ad atti di esecuzione forzata, né alla notifica di un atto di precetto.

Di converso, trascorso senza esiti il ricordato termine di centoventi giorni, il creditore acquista la possibilità di ricorrere all'azione esecutiva.

Il comma 1 del menzionato articolo 14, quindi, ha statuito un termine di centoventi giorni per consentire alle Amministrazioni dello Stato (per inciso, termine che vale anche per gli Enti pubblici non economici) di ottemperare a provvedimenti giurisdizionali o lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva, inibendo al creditore, durante tale periodo, l'attivazione di procedure per l'esecuzione forzata.

Il successivo comma 2, riferendosi esclusivamente alle Amministrazioni dello Stato, ha stabilito che, in assenza di disponibilità finanziarie nel pertinente capitolo, possa provvedersi mediante l'emissione del SOP in conto sospeso. Quanto alla reintegrazione dei capitoli, la stessa è

posta a carico del Fondo di riserva per le spese obbligatorie, ora previsto dall'articolo 26 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ma già disciplinato dall'articolo 7 dell'abrogata legge 5 agosto 1978, n. 468.

A margine, si rimarca l'esigenza del rispetto delle predette disposizioni, soprattutto allo scopo di salvaguardare i profili di finanza pubblica, non tralasciando di esporre come il termine di centoventi giorni è fissato a favore del debitore ai sensi dell'articolo 1184 del codice civile, per cui va posta la massima attenzione, da parte di ciascuna Amministrazione, per il sollecito recapito della sentenza o lodo arbitrale al funzionario responsabile del procedimento, onde assicurare il rispetto dell'anzidetto termine. Ad ogni modo, si sottolinea ancora una volta, per quanto riguarda l'ambito di applicazione del SOP, che destinatarie della disposizione in questione sono le unità organizzative appartenenti al settore delle Amministrazioni centrali e periferiche dello Stato nonché i funzionari delegati dell'Agenzia delle Entrate, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dell'Agenzia del Demanio, relativamente ai capitoli del bilancio dello Stato gestiti dalle medesime Agenzie (in tal senso, parere n. 32882/RGS reso in data 25 marzo 2002).

Ciò illustrato, in ordine ai presupposti legali per l'applicazione della norma, le Amministrazioni dello Stato, in sintesi, devono verificare, quale *conditio sine qua non*, la coesistenza dei seguenti due elementi:

- a) notifica di un provvedimento giurisdizionale o di un lodo arbitrale con efficacia esecutiva;
- b) insufficiente disponibilità di risorse sul pertinente capitolo di spesa e, più precisamente, la ricorrenza, a seconda dei casi, di una delle seguenti situazioni:
  - 1) gli ordinatori primari di spesa che operano presso le Amministrazioni centrali dello Stato, gestendo direttamente le somme sui capitoli di bilancio, verificano immediatamente l'incapienza del capitolo;
  - 2) gli ordinatori primari di spesa presso gli uffici periferici delle Amministrazioni dello Stato, ricevendo gli stanziamenti mediante assegnazioni ai sensi della legge 17 agosto 1960, n. 908, verificano l'insufficienza dei fondi assegnati;
  - 3) i funzionari delegati, destinatari di ordine di accreditamento in contabilità ordinaria, verificano, solo dopo aver avuto esito negativo alla nuova e specifica richiesta di attribuzione fondi, l'insufficienza di risorse sull'apertura di credito a loro favore;
  - 4) i funzionari delegati, titolari di contabilità speciale e destinatari dei consequenziali ordini di accreditamento, verificano, solo dopo aver avuto

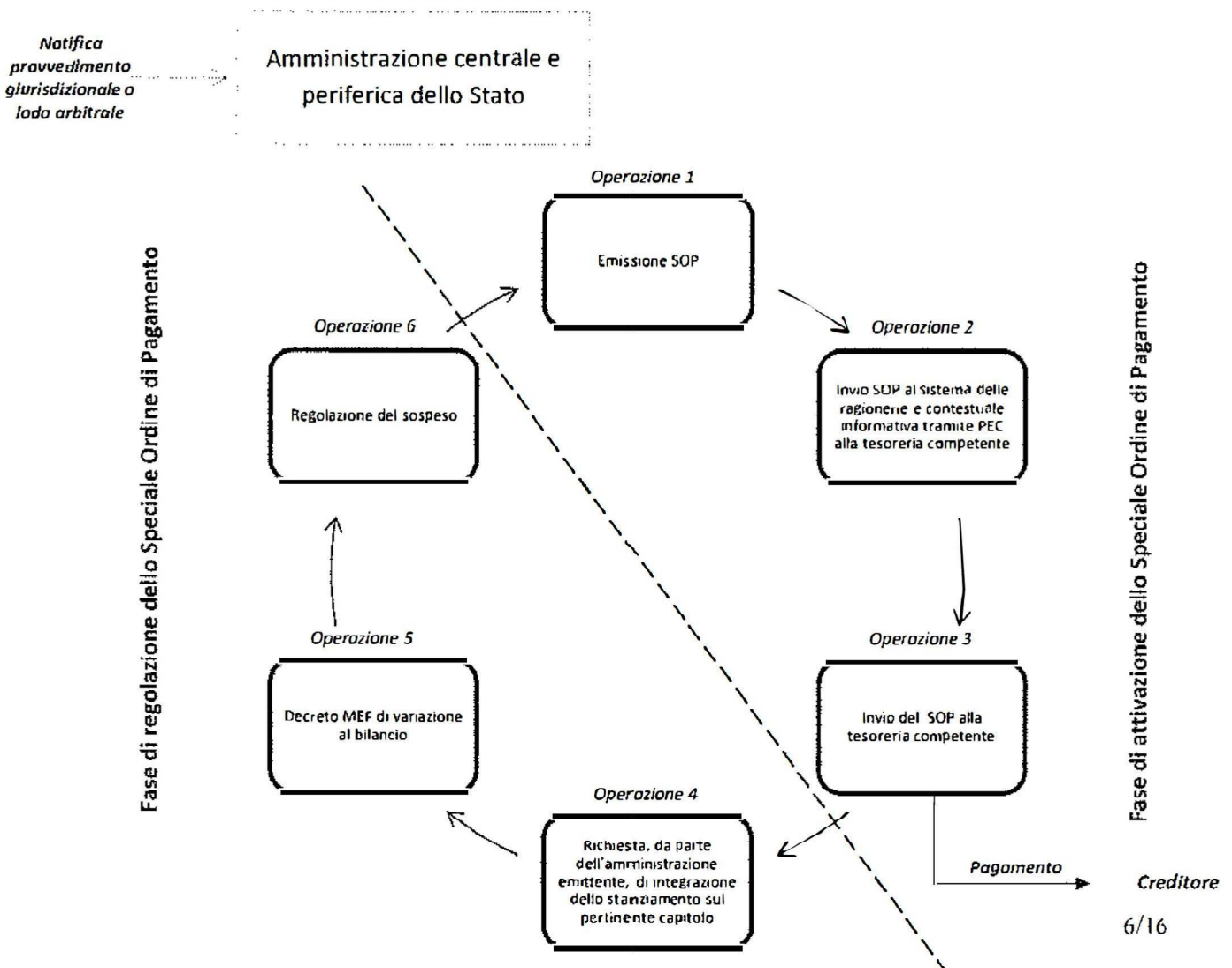
esito negativo alla nuova e specifica richiesta di attribuzione fondi. l'insufficiente disponibilità di risorse, ferma restando la salvaguardia delle prioritarie esigenze di gestione (quali, ad esempio, il pagamento di spese obbligatorie o indifferibili).

Si soggiunge, inoltre, che il responsabile del procedimento, previo svolgimento dell'attività istruttoria sulla scorta della documentazione in proprio possesso, emette il SOP e lo trasmette per il controllo preventivo di regolarità amministrativo e contabile al pertinente ufficio appartenente al sistema delle ragionerie.

### 3. IL CICLO DI VITA DEL SOP

Preliminarmente, prima di sviluppare la trattazione per singolo 'gruppo' di Amministrazioni interessate, si rappresenta che nel processo di gestione del ciclo di vita contabile del SOP possono essere identificate, per grandi linee, due fasi distinte – sotto l'aspetto logico, più che strettamente giuridico – emblematicamente schematizzate nel prospetto appresso proposto.

Schema 1 – Ciclo di vita del SOP: procedura generale di attivazione e regolazione di uno speciale ordine di pagamento in conto sospeso da parte dell'Amministrazione centrale e periferica dello Stato



La prima fase attiene all'attivazione e può essere suddivisa in tre momenti principali: 1) emissione del SOP; 2) invio del SOP al sistema delle ragionerie per il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, con contestuale informativa, mediante posta elettronica certificata (PEC), alla tesoreria competente; 3) invio del SOP, per il tramite del sistema delle ragionerie, alla tesoreria di competenza per il pagamento.

La seconda fase, invece, inerisce alla regolazione del SOP e, parimenti, vede tre passaggi nodali: 1) richiesta di integrazione dei fondi occorrenti sul capitolo incapiente al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, per il tramite dell'UCB di competenza; 2) decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di variazione al bilancio dello Stato per l'integrazione dei fondi sul pertinente capitolo, 3) emissione del titolo di spesa per la regolarizzazione del sospeso da parte dell'Amministrazione che ha già emesso il SOP.

Dal punto di vista giuridico, però, non va trascurato che la richiesta di integrazione dei fondi occorrenti sul capitolo risultato incapiente avviene contestualmente all'emissione del SOP, per cui l'avvio delle due fasi rappresentate nello schema è, in concreto, pressoché coevo. In proposito, si sottolinea l'esigenza, al fine di consentire la corretta imputazione nel bilancio dello Stato delle somme esitate e per una maggiore trasparenza dei conti pubblici, che l'emissione del titolo di spesa per la regolarizzazione del sospeso avvenga possibilmente entro sei mesi dall'emissione del SOP. Dal canto suo, una volta pagato il SOP, la tesoreria, allo scopo di agevolare la sistemazione delle partite, procederà, con cadenza mensile e tramite PEC, a informare dell'avvenuto pagamento l'Amministrazione emittente e il competente ufficio del sistema delle ragionerie.

Inquadrato il contesto generale, si può scendere più agevolmente nella illustrazione dei procedimenti che vanno seguiti in materia di SOP, appresso distinti per Amministrazioni centrali dello Stato. Amministrazioni periferiche dello Stato. Agenzie fiscali nonché per i commissari *ad acta*.

#### **4. ATTIVAZIONE E REGOLAZIONE DEL SOP DA PARTE DI UN'AMMINISTRAZIONE CENTRALE DELLO STATO**

Nell'ipotesi in cui risulti interessata un'Amministrazione centrale dello Stato, la stessa deve provvedere a porre in essere le seguenti operazioni, rispettando un ben delineato ordine logico-formale.

In primo luogo, va emesso materialmente il SOP – tenendo conto dello schema allegato al decreto ministeriale 1° ottobre 2002 – avendo cura di indicare puntualmente, oltre agli altri

elementi necessari per il pagamento, gli estremi della sentenza o del lodo arbitrale avente efficacia esecutiva in relazione al quale viene disposto il provvedimento. Inoltre, aspetto non meno importante, vanno specificati il capitolo di bilancio sul quale la spesa avrebbe dovuto gravare nonché, ovviamente, l'Amministrazione emittente.

Successivamente, il SOP deve essere inviato all'UCB di competenza per il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, al quale, dopo l'esito positivo del controllo, incombe l'onere di inviare il SOP alla tesoreria competente, per il pagamento. In occasione di entrambi gli invii, va data opportuna informativa della circostanza, tramite PEC, alla predetta tesoreria – da parte, rispettivamente, dell'ufficio emittente, prima, e dell'UCB, dopo – precisando l'importo da pagare, il soggetto beneficiario e la modalità di pagamento.

Parallelamente, l'Amministrazione deve richiedere l'integrazione dello stanziamento sul capitolo risultato carente al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. Ispettorato Generale del Bilancio per il tramite del competente UCB, indicando l'importo del pagamento e il relativo capitolo di spesa. Detta richiesta è essenziale ai fini dell'emissione del decreto ministeriale di variazione al bilancio dello Stato, mediante prelevamento dal Fondo di cui al citato articolo 26 della legge n. 196/2009, anche allo scopo di escludere che per la medesima fattispecie non risultino richieste di integrazione fondi o di riassegnazione di residui passivi perenti.

Infine, a seguito del decreto ministeriale di variazione al bilancio dello Stato, va emesso un titolo di spesa intestato al capo della tesoreria competente – la tesoreria, cioè, che ha effettuato il pagamento – per la sistemazione del SOP registrato in conto sospeso, utilizzando la modalità di estinzione specifica "sistemazione pagamenti urgenti", per gestire in modo puntuale i titoli informatici destinati alla regolarizzazione dei SOP.

## **5. ATTIVAZIONE E REGOLAZIONE DEL SOP DA PARTE DI UN'AMMINISTRAZIONE PERIFERICA DELLO STATO**

Qualora, invece, risulti interessata un'Amministrazione periferica dello Stato, sarà l'ordinatore primario di spesa o il funzionario delegato, a seconda dei casi, a curare lo svolgimento degli adempimenti amministrativo-contabili, sostanzialmente secondo le modalità appena illustrate per le Amministrazioni centrali, tenendo presente, però, che nel caso del funzionario delegato l'ufficio emittente il SOP potrebbe avere solo un collegamento funzionale con l'Amministrazione alla quale va riferita la spesa, essendo proprio quest'ultima Amministrazione titolare del relativo capitolo di spesa.

Ad ogni modo, nella fase di emissione e regolazione del SOP occorre considerare le



seguenti specificità:

- il SOP deve essere sempre inviato, per il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, alla competente RTS;
- all'esito positivo del controllo, la RTS, unitamente all'inoltro del SOP alla tesoreria, darà alla stessa la relativa informativa a mezzo PEC, con l'indicazione dell'importo da pagare, del soggetto beneficiario e della modalità di pagamento;
- la richiesta di integrazione dello stanziamento va indirizzata all'Amministrazione centrale di appartenenza – ovvero, se diversa, all'Amministrazione centrale titolare della gestione del pertinente capitolo di spesa – che, sulla scorta dei dati ricevuti e per il tramite del coesistente UCB, provvederà ad inoltrarla, distinta per singolo capitolo di spesa, al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale del Bilancio. La predetta richiesta, inoltre, va inviata per conoscenza alla RTS interessata.

Infine, segnatamente al funzionario delegato, si evidenzia che il titolo di spesa emesso per la regolarizzazione del pagamento contabilizzato in conto sospeso è da ricomprendere nell'elenco dei titoli pagati di cui all'articolo 9, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 20 aprile 1994, n. 367.

## **6. ATTIVAZIONE E REGOLAZIONE DEL SOP DA PARTE DI UN'AGENZIA FISCALE**

Nell'ipotesi siano interessate, poi, le Agenzie fiscali (Agenzia Entrate, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Agenzia del Demanio), sarà cura del proprio funzionario delegato – limitatamente a quei capitoli per i quali le anzidette Agenzie hanno la delega per la gestione dei fondi tramite ordini di accreditamento sui capitoli del bilancio dello Stato – effettuare l'emissione del SOP e, altresì, eseguire i pertinenti adempimenti amministrativo-contabili, sulla scorta delle modalità poc'anzi descritte per le Amministrazioni periferiche dello Stato.

Al riguardo, gli uffici centrali delle medesime Agenzie – in base alle comunicazioni ricevute dai propri uffici periferici nei quali opera un funzionario delegato – si occuperanno di effettuare una quantificazione per capitoli di spesa dei SOP emessi, informandone, di conseguenza, il Dipartimento delle Finanze. Quest'ultimo, per il tramite dell'UCB presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, provvederà, dunque, ad inoltrare un'appropriata richiesta di integrazione fondi, ai fini della sistemazione contabile delle partite in conto sospeso.

## **7. ATTIVAZIONE E REGOLAZIONE DEL SOP DA PARTE DEL COMMISSARIO AD ACTA**

Per gli aspetti qui d'interesse, si fa riferimento alla nomina di un commissario *ad acta* intervenuta nel caso in cui, sostanzialmente, l'Amministrazione sia restata inerte di fronte ad una pronuncia giurisdizionale di condanna al pagamento di una somma di denaro.

Invero, tale figura trova esplicito riconoscimento normativo, per il processo amministrativo, nell'articolo 21 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, nonché, per il processo tributario, nell'articolo 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Ciò posto, a carattere generale, la posizione del commissario *ad acta* può essere considerata sotto due diversi profili: il rapporto con l'Amministrazione sostituita e il rapporto con il giudice.

Dal primo punto di vista, la relazione che s'instaura tra l'Amministrazione statale sostituita e il commissario *ad acta*, nominato per l'adozione di uno specifico atto, è di natura intersoggettiva, e non interorganica, poiché il commissario esercita poteri autonomi, ancorché aventi gli stessi effetti verso i terzi di quelli dell'Amministrazione, dovendo provvedere in luogo di quest'ultima, per superare la constatata inerzia dell'azione amministrativa (in proposito, tra le altre, seppur con riferimento agli enti locali, Consiglio di Stato, sez. IV, sent. n. 327 del 21 gennaio 2013).

Dal secondo punto di vista, il commissario *ad acta*, nominato, ai sensi degli articoli 21 e 114, comma 4, lett. d), del decreto legislativo n. 104/2010, è un ausiliare del giudice e titolare di un potere che trova diretto fondamento nella pronuncia giurisdizionale da portare ad esecuzione (in tal senso, Consiglio di Stato, sez. V, sent. n. 1194 del 1° marzo 2012).

A prescindere, comunque, da tali aspetti, il commissario *ad acta* è legittimato, ricorrendone le altre condizioni, all'emissione del SOP, ovviamente nel solo caso in cui l'Amministrazione inerte sia organicamente appartenente allo Stato.

Nello specifico, essendo stato il commissario *ad acta* nominato a fronte di un'Amministrazione risultata inerte, la sua azione si sostituisce a quella dell'Amministrazione inadempiente, anche per quanto attiene all'emissione del SOP, rientrando detto atto tra quelli che il commissario, se necessario, può adottare.

Ciò chiarito, si precisa, ferma restando un'eventuale iniziativa del commissario *ad acta*, che compete comunque all'Amministrazione statale sostituita richiedere l'integrazione dello stanziamento sul capitolo risultato carente, secondo le modalità in precedenza illustrate e sempre avvalendosi del competente UCB, ai fini dell'emissione del decreto ministeriale di variazione al bilancio.

Menzione particolare merita, poi, il SOP emesso dal commissario *ad acta* nel giudizio di ottemperanza, ex articolo 70 del decreto legislativo n. 546/1992, per l'esecuzione di una sentenza passata in giudicato del giudice tributario. In siffatto procedimento, il commissario *ad acta* può emettere, ricorrendone gli altri presupposti, un SOP (circolare 4 febbraio 2003, n. 5/E, dell'Agenzia delle Entrate), allo scopo di consentire che il giudicato trovi piena attuazione nei confronti dell'Agenzia fiscale obbligata.

Quanto alla fase di regolazione contabile, nel richiamare le indicazioni sinora fornite, si evidenzia che sarà il pertinente ufficio centrale dell'Agenzia fiscale interessata a coinvolgere il Dipartimento delle Finanze per attivare la richiesta di integrazione dello stanziamento sul capitolo risultato incapiente.

## **8. CONTABILIZZAZIONE E REGOLAZIONE DEL SOP**

Per quanto attiene alla contabilizzazione, il SOP è registrato dalla Banca d'Italia tra i pagamenti in conto sospeso di cui all'articolo 17 delle ISTS. In particolare, come visto, il SOP afferisce alle somme pagate dalle tesorerie sulla base di un ordine emesso in assenza di fondi sul pertinente capitolo. Ne consegue che l'Amministrazione statale che ricorre a tale procedura speciale ha egualmente l'obbligo di emettere, in tempi rapidi, il titolo di spesa primario, allo scopo di regolarizzare il SOP non appena ricevuta l'integrazione dei fondi tramite decreto ministeriale, in virtù delle previsioni dell'articolo 26, comma 2, della legge n. 196/2009.

In concreto, le Amministrazioni statali emittenti il SOP, ai fini della regolazione contabile, devono provvedere a:

1. richiedere al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, con le modalità precedentemente illustrate, l'integrazione del capitolo di bilancio dello Stato risultato incapiente, per affrontare le spese urgenti scaturenti da provvedimenti giurisdizionali o da lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva;

2. emettere il titolo di spesa a fronte del pagamento eseguito dalla tesoreria in esecuzione del SOP, una volta ripristinate sul pertinente capitolo le disponibilità dei fondi necessari.

È d'obbligo sottolineare come la richiesta di ripiano al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato assume particolare rilevanza, poiché consente di porre in essere tutti gli interventi per la sollecita eliminazione – con ogni consentita urgenza e, comunque, possibilmente entro sei mesi dall'emissione del SOP – del “sospeso” di tesoreria attraverso le operazioni di regolazione contabile anzidette.

## 9. MONITORAGGIO E CONTROLLO

Come rappresentato, le unità amministrative centrali e periferiche dello Stato, ai sensi del decreto ministeriale 1° ottobre 2002, devono inviare al competente ufficio appartenente al sistema delle ragioniere, il SOP – completo della documentazione giustificativa e, in particolare, del provvedimento giurisdizionale o del lodo arbitrale avente efficacia esecutiva – per il prescritto controllo preventivo, giusta statuizioni dell'articolo 5 e seguenti del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, al fine di consentire il pagamento del creditore procedente da parte della tesoreria competente.

Le RTS e gli UCB, in qualità di uffici di controllo, verificano, preliminarmente, la correttezza degli elementi indicati nelle varie sezioni del SOP e accertano che nella causale siano indicati gli estremi del provvedimento giurisdizionale ovvero del lodo arbitrale avente efficacia esecutiva, in relazione al quale è disposto il pagamento (articolo 1, comma 2, del più volte richiamato decreto ministeriale 1° ottobre 2002). Nello specifico, gli anzidetti uffici provvedono, mediante apposite scritture, ad annotare cronologicamente il SOP ricevuto, indicando:

- il numero d'ordine progressivo;
- l'ufficio emittente;
- gli estremi del provvedimento giurisdizionale o del lodo arbitrale dante causa;
- la data e il protocollo di arrivo del titolo di spesa;
- l'importo;
- la data e il protocollo di spedizione alla tesoreria;
- la successiva data di reintegro dei fondi;
- lo stato di previsione e il capitolo interessato nonché, qualora il SOP sia emesso da

funzionario delegato titolare di contabilità speciale, il relativo numero e la tesoreria interessata.

Con l'occasione, non appare fuori luogo ricordare che il SOP costituisce un vero e proprio titolo di pagamento, per quanto caratterizzato da specifiche peculiarità rispetto ai titoli ordinari. Ne consegue che deve contenere tutti gli elementi essenziali che caratterizzano i titoli di spesa, come chiaramente individuati dall'articolo 71 delle ISTS. In particolare, come già ribadito più volte, il SOP deve contenere, tra le altre informazioni obbligatorie, anche l'indicazione dell'Amministrazione emittente e il capitolo di spesa (o il numero della contabilità speciale per i funzionari delegati titolari di questa tipologia di conti), per la corretta imputazione del pagamento. L'indicazione di questi elementi consente alla Banca d'Italia, in sede di contabilizzazione e successiva rendicontazione telematica dei pagamenti in conto sospeso, di identificare e classificare i pagamenti effettuati tramite tale procedura sotto il profilo soggettivo e oggettivo, dando

l'opportunità al Ministero dell'Economia e delle Finanze di monitorare il fenomeno nel suo complesso. In quest'ottica, gli uffici appartenenti al sistema delle ragionerie e deputati al controllo preventivo devono verificare che sul SOP siano presenti tutti gli elementi necessari ed, eventualmente, restituire all'Amministrazione emittente i titoli privi di dette informazioni, affinché siano completati. Per le stesse finalità, qualora un titolo pervenisse alla tesoreria competente per il pagamento senza l'indicazione degli elementi essenziali, lo stesso non potrà avere corso.

Specificatamente ai profili afferenti al controllo preventivo, gli uffici di controllo procederanno a svolgere le verifiche stabilite dal decreto legislativo n. 123/2011.

Sul punto, non sembra fuori luogo ricordare che, a norma dell'articolo 10, comma 3, lettera b), del decreto legislativo n. 123/2011, è radicalmente esclusa la possibilità di disporre l'ulteriore corso di SOP *“non derivanti da provvedimenti giurisdizionali o lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva”*.

Tra i riscontri da effettuare in sede di controllo preventivo, si richiama l'attenzione su alcuni adempimenti preliminari che l'Amministrazione emittente il SOP deve effettuare – dandone dimostrazione documentale – prima di disporre il pagamento, e, più puntualmente:

1. espletamento, per i pagamenti superiori a diecimila euro, della verifica prevista dall'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sempreché ne sussista l'obbligo (per approfondimenti, si rimanda alla circolare 23 settembre 2011, n. 27/RGS);
2. appuramento che le somme indicate nel SOP non abbiano formato oggetto di certificazione del credito, ai sensi dei decreti 22 maggio 2012 e 24 settembre 2012 del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

All'esito positivo del prescritto esame, i citati uffici di controllo appongono, su ciascun titolo, il *“visto di regolarità amministrativa e contabile”* attestante l'avvenuto riscontro e ne curano l'invio – dandone contestuale avviso tramite PEC, con la specifica dell'importo, del beneficiario e della modalità di pagamento – alla competente tesoreria, mediante lettera di accompagnamento in duplice esemplare. Le tesorerie forniscono riscontro dell'avvenuta ricezione e pagamento alle RTS e alle Amministrazioni emittenti, sempre avvalendosi della PEC.

Ciò esposto, gli uffici di controllo sono tenuti a monitorare costantemente gli sviluppi del procedimento di ripianamento delle spese in conto sospeso, assicurando interventi diretti sulle Amministrazioni emittenti – o, comunque, alle quali la spesa va riferita – per la sollecita sistemazione contabile dei pagamenti in discorso. Soprattutto, si rammenta che l'Amministrazione emittente deve chiedere, secondo le modalità descritte, il reintegro del pertinente capitolo di bilancio dello Stato per poter emettere, successivamente, il titolo di spesa per la sistemazione contabile del

SOP.

Qualora, poi, il SOP risulti privo della contestuale richiesta di integrazione dello stanziamento sul capitolo, gli uffici di controllo daranno, comunque, corso allo stesso, ferma restando la necessaria verifica dei presupposti che ne legittimano l'emissione. Ad ogni modo, si ribadisce che resta in capo all'Amministrazione l'obbligo di attivarsi per giungere alla regolazione contabile del SOP, alla quale dovrà provvedersi senza ritardo.

Per quanto attiene all'ipotesi della notificazione di un decreto ingiuntivo per il quale si ignori l'eventuale avvenuta opposizione (il decreto ingiuntivo non opposto, come noto, acquista autorità di cosa giudicata anche in relazione al titolo dante causa: Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 4510 del 1° marzo 2005 e Sez. I, sent. n. 18725 del 6 settembre 2007), la possibilità di dar corso allo stesso, emettendo il SOP, è subordinata alla circostanza che l'Amministrazione interessata abbia formalmente riconosciuto la fondatezza della pretesa vantata dal creditore precedente, ovvero l'Avvocatura dello Stato abbia comunicato la mancata opposizione al decreto ritualmente notificato. Siffatta conclusione trova giustificazione, fondamentalmente, in ragioni di semplificazione amministrativa.

Con riferimento, poi, al controllo successivo sui rendiconti amministrativi del funzionario delegato emittente il SOP, in base a quanto stabilito dal richiamato decreto legislativo n. 123/2011, gli uffici del sistema delle ragioni avranno cura di verificare, tra gli altri adempimenti, la completezza della documentazione afferente ai titoli di spesa emessi per la regolarizzazione del SOP.

Ciò posto, a carattere generale, gli uffici di controllo devono prestare la massima attenzione all'esame dei SOP, attuando un costante monitoraggio sulle relative procedure, allo scopo di pervenire in tempi ristretti alla definizione, da parte delle Amministrazioni interessate, delle partite in conto sospeso. E' opportuno ricordare, infatti, che i pagamenti eseguiti tramite SOP non hanno un'immediata imputazione nell'ambito del bilancio dello Stato, ma vengono iscritti dalla Banca d'Italia su un apposito conto, trattandosi di pagamenti in attesa della definitiva contabilizzazione che avverrà solo con l'emissione del titolo di spesa per la regolarizzazione. Da qui la necessità, più volte ribadita, che ciascuna Amministrazione emittente il SOP proceda rapidamente – e, comunque, possibilmente entro i sei mesi successivi all'emissione del SOP – a regolarizzare il “conto sospeso”, al fine di consentire la corretta imputazione nel bilancio dello Stato delle somme esitate nonché di rendere trasparente e leggibile il procedimento di siffatto strumento di pagamento, come pure raccomandato dalla magistratura contabile (deliberazione n. 15/2009/G del 2 ottobre 2009).

Per completezza, infine, non sembra peregrino sottolineare che il Fondo di riserva per le

spese obbligatorie e d'ordine, destinato a reintegrare gli stanziamenti per far fronte ai pagamenti per la regolarizzazione dei SOP. in linea di principio, non si palesa idoneo a fronteggiare provvedimenti esecutivi afferenti a importi di notevole entità e conseguenti ad esposizioni debitorie strutturali, per le quali occorrerà, più opportunamente, ricercare le pertinenti soluzioni sul piano legislativo.

#### **10. ASPETTI CONCERNENTI IPOTESI DI RESPONSABILITA'**

Si raccomanda alle Amministrazioni destinatarie della disciplina in materia di SOP, anche allo scopo di salvaguardare le ragioni del creditore, di rispettare rigorosamente il procedimento delineato, volto ad assicurare, entro centoventi giorni dalla notifica del titolo esecutivo, l'adempimento dei provvedimenti giurisdizionali e lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva, pure in carenza della relativa disponibilità finanziaria sul pertinente capitolo.

Più precisamente, non deve essere lasciato spirare il termine di cui sopra – trattandosi, come già ricordato, di termine posto a favore del debitore ai sensi dell'articolo 1184 del codice civile – intervenendo, nel caso ne ricorresse la necessità, per sollecitare la consegna della sentenza o del lodo arbitrale al funzionario responsabile del procedimento, affinché, previo svolgimento della prescritta attività istruttoria, si possa procedere, in presenza dei presupposti di legge, a dare corso al pagamento tramite SOP.

A margine, si soggiunge che il mancato ricorso al SOP, in presenza dei presupposti prescritti dalla legge, può configurare un'omissione di atti dovuti, riferibile al dirigente responsabile o al funzionario delegato, foriera di determinare – oltre ad un ingiustificato aggravio del procedimento amministrativo – un'ipotesi di danno erariale in ragione dei maggiori oneri addossati, soprattutto per spese legali, all'Amministrazione dello Stato. Infatti, qualora la mancata emissione del SOP dipenda da una colpevole inerzia, la circostanza deve formare oggetto di segnalazione alla competente Procura regionale della Corte dei Conti.

#### **11. NOTAZIONI CONCLUSIVE**

Si invitano le Amministrazioni interessate ad apprestare per tempo e in modo appropriato le necessarie risorse finanziarie, onde ridurre il ricorso ai SOP, strumento da utilizzare eccezionalmente solo nella comprovata impossibilità di seguire le procedure ordinarie di pagamento.

Infine, nel raccomandare di attenersi scrupolosamente alle istruzioni fornite con la presente circolare, non appare superfluo soggiungere che, conseguentemente, sono da ritenere superate le indicazioni a suo tempo fornite con le ricordate circolari n. 74/RGS del 1997, n. 44/RGS del 2002, n. 27/RGS del 2003, n. 20/RGS del 2004, n. 22/RGS del 2005, n. 31/RGS del 2005 e n.

1/RGS del 2010.

Dal canto suo, il Dipartimento delle Finanze, cui la presente circolare è anche diretta, avrà cura di valutare la necessità di diramare apposite istruzioni integrative alle Agenzie fiscali.



Il Ragioniere Generale dello Stato

