

## La solidarietà tributaria passiva dei soci illimitatamente responsabili riceve lo stop della Cassazione.

di Enrico Larocca  
Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

Una delle questioni più controverse in diritto tributario, è *l'estensione automatica ai soci, illimitatamente e solidalmente responsabili, dell'obbligo di corrispondere i tributi dovuti dalla società partecipata, a seguito di accertamento tributario divenuto definitivo*. Nelle società di capitali, il problema - eccetto le ipotesi di tassazione delle S.r.l. "per trasparenza" - non sussiste, essendo i soci responsabili nei limiti del capitale conferito. Nelle società di persone la questione assume toni diversi, specie in rapporto alle società in nome collettivo e ai soci accomandatari delle società in accomandita semplice. L'art. 2291 del codice civile, in tema di società in nome collettivo, stabilisce che: *tutti i soci rispondono solidamente e illimitatamente per le obbligazioni sociali*.

L'art. 2313 del codice civile, in tema di società in accomandita, stabilisce che in queste società sono i soci accomandatari che rispondono illimitatamente e solidalmente delle obbligazioni sociali. Cosicché, la responsabilità dei soci accomandanti delle S.a.s., è equivalente a quella di un socio di una società di capitali che non abbia optato per il regime della trasparenza fiscale. Va tuttavia ricordato che, il coinvolgimento del patrimonio personale del socio illimitatamente responsabile, in caso di inadempienza della società, opera esclusivamente *in via sussidiaria*. Qual è il significato di una simile disposizione? Sostanzialmente si statuisce che il creditore sociale non potrà aggredire il patrimonio personale dei soci, fino a

# Il commercialista telematico

---

quando non avrà provato di aver escusso, infruttuosamente, il patrimonio della società e sempre nei limiti della quota non coperta con la liquidazione del patrimonio appartenente la società. Non esiste, dunque, né un automatismo di soggezione del patrimonio personale del socio illimitatamente responsabile, alle vicende patrimoniali della società, né un'opzione discrezionale dei creditori sociali che consente loro di aggredire il bene ritenuto più facilmente liquidabile. Questo è lo scenario di diritto positivo, nel quale si è mossa la recente sentenza della Cassazione n. 18012/2005, che ribaltando il suo precedente orientamento – Cass. 1592 del 05/09/2001 – ha stabilito il principio *che non è legittima l'azione dell'Amministrazione Finanziaria volta a pretendere dal socio illimitatamente e solidamente responsabile, il pagamento delle imposte o delle maggiori imposte, dalla società*

*dovute, a seguito di accertamento divenuto definitivo*<sup>1</sup>. Nella sentenza della S.C. del 2001, era stato affrontato un caso di mancato pagamento da parte della società, di imposte a seguito di accertamento fiscale divenuto definitivo, al quale aveva fatto seguito l'iscrizione a ruolo, a carico della società, delle maggiori imposte. Non avendo la società provveduto al pagamento delle imposte iscritte a ruolo, il concessionario della riscossione aveva notificato al socio accomandatario della società, avviso di mora, per procedere coattivamente nei suoi confronti, azionando così il *principio di solidarietà passiva del socio con la società risultata insolvente*. Ne seguiva l'opposizione del socio alla procedura testé azionata, per carenza di legittimazione passiva per I.V.A. in capo allo stesso socio e per improcedibilità dell'azione di recupero

---

<sup>1</sup> Sul tema F. Napolitano in "Il Fisco" n. 5/2006.

# Il commercialista telematico

---

dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti del socio illimitatamente e solidamente responsabile. In particolare, l'azione esecutiva nei confronti del socio, avrebbe richiesto - secondo il socio opponente - l'accertamento della sua responsabilità, a seguito di sentenza del giudice ordinario, cosa che nella fattispecie non esisteva. La S.C. ritenne non fondate le eccezioni poste dal socio accomandatario e stabilì il principio che : *nessuna norma di carattere tributario consentiva di derogare al principio di diritto societario per il quale ciascun socio nelle collettive e l'accomandatario nelle accomandita sono illimitatamente e solidalmente responsabili per le obbligazioni sociali, comprese quelle tributarie.* La S.C. stabilì che entrambe le eccezioni mosse dal socio accomandatario, in ragione di quanto disposto dall'art. 2313 del codice civile erano infondate, posto che nessuna

norma di carattere tributario, introduce una deroga al regime della responsabilità dei soci prevista da codice civile e né tantomeno si potrebbe accettare il principio che il creditore Erario non goda dello stesso livello di tutela accordato a qualunque altro creditore sociale. Inoltre, la S.C. ebbe a precisare che la scelta degli strumenti – civilistici o fiscali – da utilizzare non è questione riservata alla volontà delle parti, quanto piuttosto dipende dalla materia di cui si discute. Superata la questione dell'esistenza dell'obbligo giuridico in capo al socio, restava secondo la sentenza della S.C. del 2001, la questione dell'esercizio del diritto di difesa che non risultava compromesso dalla circostanza che al socio era stato notificato il solo *avviso di mora* e non *l'avviso di accertamento*, potendo quest'ultimo azionare il ricorso contro l'avviso di mora con tutte le eccezioni del caso. A giudizio del

# Il commercialista telematico

---

Napolitano<sup>2</sup>, l'eccezione maggiore riguarderebbe la pedissequa utilizzabilità degli strumenti di riscossione previsti dal D.P.R. 602/1973, e in particolare, della possibilità di notificazione al socio illimitatamente e solidalmente responsabile, del solo avviso di mora, non preceduto da nessun altro atto impositivo. E ciò in considerazione della natura immediatamente esecutiva dell'avviso di mora o della cartella esattoriale. Nella sentenza n. 18012/2005 la Cassazione, superando il suo precedente orientamento, afferma che in materia di responsabilità solidale è applicabile la disciplina di cui all'art. 1292 e seguenti del codice civile, con il quale si definisce un *principio di autonomia dei rapporti sostanziali tra creditore e ciascuno dei condebitori solidali e della incomunicabilità agli altri condebitori degli effetti pregiudizievoli ( o potenzialmente*

*pregiudizievoli ) degli atti compiuti nei confronti di un condebitore solidale. Ne consegue che, l'Amministrazione finanziaria non è legittimata – indipendentemente dalla fonte giuridica della solidarietà passiva tributaria – a notificare alla società l'atto impositivo e la cartella esattoriale e procedere alla notificazione dell'avviso di mora per la riscossione del credito nei confronti del socio illimitatamente e solidalmente responsabile. A giudizio della Cassazione vi osterebbe: 1) il principio di autonomia dei rapporti di credito-debito; 2) il principio di tutela del diritto di difesa del socio coobbligato; 3) il disposto di cui all'art. 1306 del codice civile, per il quale i condebitori che non hanno partecipato al giudizio conclusosi con la condanna di uno di essi, hanno di fronte al giudicato, la veste di terzi e come tali non subiscono gli effetti propri della cosa giudicata. La S.C. aggiunge una chiosa finale che*

---

<sup>2</sup> F. Napolitano, ibidem.

# Il commercialista telematico

---

sottolinea come l'esercizio del diritto di difesa non deve essere qualcosa di astrattamente configurabile, bensì di concretamente realizzabile, specie in rapporto a partecipazioni non più possedute alla data di notifica dell'avviso di mora o della cartella esattoriale, che dati gli strettissimi tempi di impugnazione, non consentirebbero al socio non più tale, di costruire un'adeguata difesa contro le pretese del Fisco. Ci domandiamo se esistono altri motivi di doglianza avverso l'attivazione dell'azione esecutiva nei confronti del socio responsabile in solido. Certo che ne esistono, perché non c'è nel D.P.R. 602/1973 alcuna norma che consenta di agire esecutivamente nei confronti di un soggetto che non è intestatario del ruolo – intestato alla società debitrice e partecipata - consegnato al concessionario esattoriale e conseguentemente non essendo il socio intestatario del ruolo, non sarebbe

possibile esperire nei suoi confronti la procedura di riscossione coattiva. Il concessionario può agire coattivamente per la riscossione dei tributi, solo nei confronti dei soggetti che risultano iscritti nei ruoli a questi consegnati dagli Uffici impositori, non essendo possibile delegare al concessionario della riscossione il compito di individuare i debitori. Spetta agli Uffici impositori l'obbligo di formare correttamente il ruolo e di fornire al concessionario della riscossione, il titolo per agire nei confronti del coobbligato solidale. Come altrettanto vero, è che il Fisco, al pari di qualunque altro creditore non è esente dall'obbligo di fornire la prova dell'avvenuta escussione preventiva del patrimonio societario, condizione *sine qua non* per l'esercizio dell'azione di recupero, anche parziale nei confronti dei soci coobbligati, così come dispone il codice civile. E ciò anche in presenza di procedura concorsuale

# Il commercialista telematico

---

non ancora definita, poiché la prova dell'incapienza patrimoniale societaria, che consentirebbe di azionare la procedura esecuzione coattiva sul

patrimonio dei soci coobbligati, si avrà solo con la pubblicazione del decreto di chiusura della procedura concorsuale ex art. 119 della legge fallimentare.

Gennaio 2006

COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

Gennaio 2006

© 1995 - 2006 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.