

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO VILLANI



**Il socio illimitatamente responsabile può opporsi
alla cartella di pagamento non impugnata dalla
società facendo valere il beneficium excussionis**

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Il socio illimitatamente responsabile può opporsi alla cartella di pagamento non impugnata dalla società facendo valere il beneficium excussionis

1. Il principio di diritto

2. Il caso

3. La motivazione della sentenza

3.1. Il quadro giurisprudenziale di riferimento in materia di beneficium excussionis

4. Le conclusioni

1 Il principio di diritto

La Suprema Corte di Cassazione nella sentenza **n. 28709**, pronunciata a Sezioni Unite **il 16 dicembre 2020**, ha affermato il principio di diritto in base al quale in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi, **in caso di avviso di accertamento notificato alla società e da quest'ultima non impugnato, il socio può impugnare la successiva cartella notificatagli eccependo la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale.**

In tale ipotesi, se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che il creditore può soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; di converso, se si tratta di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a parte che non risulti "*aliunde*" dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, a esempio, nel caso in cui la società sia cancellata).

Da ciò ne discende che:

- se **l'Amministrazione finanziaria prova la totale incapienza patrimoniale**, il ricorso dovrà essere **rigettato**;
- se, di converso, il **coobbligato beneficiario prova la sufficienza del patrimonio**, il ricorso andrà accolto;
- se la **prova della capienza è parziale**, il ricorso sarà accolto **negli stessi limiti**;
- **qualora la prova non sia raggiunta**, si applicherà la norma sussidiaria contemplata dall'**art. 2697 c.c.**, che prevede l'accoglimento o il rigetto del ricorso a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario.

2 Il caso

I fatti di causa oggetto di esame della citata sentenza delle Sezioni Unite attengono a un soggetto **socio di una snc fino al 2004**.

L'Agenzia delle Entrate ha emesso nei confronti della **società** un avviso di accertamento per IVA e IRAP relative all'anno 2000, che ha affermato di avere regolarmente notificato presso la sede legale e nelle mani dell'ultimo legale rappresentante della società.

A tale avviso di accertamento, peraltro non impugnato neppure dall'altro socio della società, ha fatto seguito la notificazione della cartella di pagamento oggetto del giudizio, che l'ex socio ha impugnato, contestando per un verso che l'avviso di accertamento prodromico fosse stato notificato alla società e lamentando per altro verso la violazione del principio di sussidiarietà, a causa dell'inosservanza del *beneficium excussionis* che gli spettava.

Tanto premesso, la CTP di Brescia ha respinto il ricorso e, successivamente la CTR Lombardia ha rigettato il successivo appello proposto dall'ex socio .

Precisamente, i giudici di appello hanno ritenuto legittima la notificazione dell'avviso di accertamento, avvenuta presso la sede della società, nel frattempo trasformatasi, a mani dell'ultima legale rappresentante; **inoltre, i giudici di seconde cure hanno aggiunto che il beneficium excussionis può essere invocato soltanto nella fase esecutiva, alla quale la cartella di pagamento è prodromica.**

A seguito di tale pronuncia di secondo grado, l'ex socio ha proposto ricorso per Cassazione.

3 La motivazione della sentenza

Con la sentenza oggetto di esame (n.28709/2020) la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha statuito in merito alla possibilità, per il socio di una società di persone, di opporre il c.d. *beneficium excussionis*.

Più nel dettaglio, la questione posta con l'ordinanza interlocutoria ha ad oggetto un tema irriducibile alle sole relazioni società in nome collettivo/soci, disciplinate dall'articolo 2304 c.c. (che si estende alle società in accomandita semplice e per azioni, per i rinvii degli articoli 2315 e 2461 c.c.), oltre che a quelle società semplice/soci, regolate, per il profilo in esame, dall'articolo 2268 c.c. (applicabile anche alle società irregolari, in base agli articoli 2297 e 2317 c.c.).

Parimenti, anche il cessionario d'azienda o di ramo d'azienda, assume la veste di coobbligato in solido col cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni, nei limiti indicati dall'art. 14, comma 1 del D.lgs n. 472/1997 ; difatti, anche in tale ipotesi, si tratta di un coobbligato in via sussidiaria, perchè gode del beneficio della preventiva escussione del cedente.

3.1 Il quadro giurisprudenziale di riferimento in materia di *beneficium excussionis*

I giudici di legittimità nella parte motiva della sentenza *de qua*, prima di giungere all'enucleazione del principio di diritto indicato in premessa nel presente contributo, ha dato contezza dell'exkursus giurisprudenziale relativo all'impugnabilità della cartella per inosservanza del *beneficium excussionis*.

Tanto premesso, a tal proposito occorre evidenziare che, dal punto di vista normativo, il legislatore ha previsto all'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, per quanto riguarda i debiti tributari, che l'agente della riscossione è legittimato a notificare al socio obbligato in via sussidiaria la cartella di pagamento emessa sulla base del ruolo iscritto a carico della società. Nell'ambito dei debiti tributari, infatti, la cartella di pagamento svolge una funzione equivalente al precetto e rappresenta un atto prodromico alla fase esecutiva. Nel dipanare l'*iter* motivazionale seguito, il Supremo Consesso ha dapprima sottolineato

che gli orientamenti maturati sull'impugnabilità della cartella per inosservanza del *beneficium excussionis*, che hanno originato il contrasto rilevato con l'ordinanza interlocutoria, hanno avuto riguardo, indifferentemente, alla posizione del socio illimitatamente responsabile e a quella del cessionario o conferitario d'azienda o di un ramo di essa.

L'**orientamento maggioritario** indicato nell'ordinanza interlocutoria ha statuito che il beneficio di preventiva escussione opera esclusivamente in sede esecutiva; ad ogni buon conto si può agire sempre in sede cognitoria per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio (tra varie, Cass. 12 agosto 2004, n. 15713; 15 luglio 2005, n. 15036; 10 gennaio 2017, n. 279 e, da ultimo, 16 ottobre 2020, n. 22629).

In riferimento a tale orientamento maggioritario, i giudici di legittimità nella sentenza in esame, hanno continuato sottolineando che in materia tributaria la cartella di pagamento non è un atto esecutivo, ma si limita a preannunciare l'azione esecutiva, rispondendo per quest'aspetto a funzione di precetto, **e che è in questa fase inapplicabile il *beneficium excussionis*, l'inosservanza del quale non concreta alcuna violazione deducibile con l'impugnazione della cartella** (Cass. 3 gennaio 2014, Cass. n. 15966 del 29 luglio 2016; Cass. n. 1996 del 24 gennaio 2019).

Al contrario, secondo l'**orientamento minoritario**, in caso di ricorso al procedimento di riscossione di tributi mediante ruolo legittimamente l'obbligato in via sussidiaria può far valere il *beneficium excussionis* con l'impugnazione della cartella di pagamento.

Tale orientamento giurisprudenziale minoritario, in primo luogo ha affermato che la preventiva escussione costituisce un presupposto fondante l'azione di riscossione coattiva nei confronti del socio (Cass. n. 7000 del 8 maggio 2003).

Alla luce di tanto, la pretesa tributaria va fatta valere nei confronti della società e solo dopo l'inutile tentativo di escussione di questa, può essere fatta valere la pretesa esecutiva nei confronti del socio (Cass. n. 10584 del 9 maggio 2007).

In secondo luogo, predetta interpretazione minoritaria ha evidenziato che l'esclusione dalla giurisdizione tributaria delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notificazione della cartella di pagamento, unitamente all'esclusione delle opposizioni all'esecuzione, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, comporterebbe che l'obbligato in via sussidiaria non avrebbe alcuna possibilità di ottenere tutela in caso d'inosservanza del *beneficium excussionis* stabilito in proprio favore. A ciò si è aggiunto che l'iscrizione a ruolo che violi il *beneficium*

excussionis conforma l'attività di riscossione determinandone l'illegittimità, che si riflette sulla predisposizione e sulla notificazione della cartella.

Per tale ragione, sarebbe nulla la cartella di pagamento notificata direttamente all'obbligato in via sussidiaria in violazione del *beneficium excussionis* (**Cass. 27 febbraio 2017, n. 4959**).

Predetto orientamento, inoltre, ha ribadito il principio espresso dalla Consulta con la sentenza **n.114/18**, che ha dichiarato incostituzionale **l'art.57 del D.P.R. n. 602/ 1973** nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notificazione della cartella di pagamento o all'intimazione di pagamento prevista dall'articolo 50 del medesimo D.P.R., sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 c.p.c. (**Cass. 27 settembre 2018, n. 23260; 31 gennaio 2019, n. 2878**).

I giudici di legittimità nella sentenza in esame (Cass. S.U.n.28709/2020) hanno condiviso il principio dell'orientamento maggioritario e, in particolare, hanno precisato che, a seguito della citata sentenza del Giudice delle Leggi, non è più necessario colmare vuoti di tutela per il coobbligato sussidiario, sulla quale puntava l'orientamento minoritario. Inoltre, la Suprema Corte ha aggiunto che tale ultimo orientamento comporterebbe un trattamento deteriore per il Fisco perché:

- **sarebbe impossibilitato a perfezionare il titolo esecutivo da far valere nei confronti del socio/coobbligato solidale senza aver prima atteso l'esito dell'escussione coattiva dei beni della società**, sicché si troverebbe esposto all'impossibilità di recuperare il proprio credito per intervenuto decorso del termine di decadenza previsto, per la notificazione della cartella dall'**art.25 D.P.R. n. 602 del 1973** (ossia entro due anni dalla data in cui sono divenuti definitivi gli accertamenti effettuati dall'Ufficio);
- parimenti, in caso di avviso di accertamento esecutivo (cd. atto "impoesattivo"), previsto dall'art. 29 D.L. n. 78/2010 (conv., con modif., con L. 30 luglio 2010, n. 122), il Fisco non potrebbe notificare al socio illimitatamente responsabile prima dell'escussione dei beni sociali, esponendosi anche in tal caso al rischio di non poter rispettare i termini previsti a pena di decadenza dall'art.43 D.P.R.n.600/1973 e dall'art.57 del D.P.R.n. 633/1972.

Dopo aver fatto le dovute premesse riguardo agli orientamenti giurisprudenziali progressi in materia, i giudici di legittimità nella sentenza *de qua* hanno evidenziato che

il tema oggetto della loro pronuncia attiene **all'ambito di cognizione del giudice competente a decidere sull'impugnazione della cartella di pagamento ricevuta dall'obbligato in via sussidiaria in relazione a un debito dell'obbligato principale che scaturisce da un avviso di accertamento non impugnato.**

Tanto premesso a parere della Suprema Corte di Cassazione, occorre chiarire l'identificazione della portata soggettiva del titolo esecutivo nella riscossione e nell'esecuzione a mezzo ruolo di imposte, in relazione ai coobbligati in via sussidiaria, nonchè i margini entro i quali costoro possono esercitare il proprio diritto di difesa.

Difatti, la ricostruzione della **portata soggettiva del titolo nella riscossione ed esecuzione di tributi a mezzo ruolo** è conformata, sul piano sostanziale, dalla posizione, rispetto all'ente creditore, dell'obbligato in via principale e di quello sussidiario.

A questo punto del loro *iter* motivazionale, i giudici di legittimità hanno fatto le dovute premesse sull'obbligazione sussidiaria del socio illimitatamente responsabile.

Precisamente, la Suprema Corte ha sottolineato che

“nei confronti dell'ente creditore il socio illimitatamente responsabili è obbligato, per i debiti sociali, in via sussidiaria, ma al pari della società (Cass., sez. un., 13 febbraio 2015, n. 3022), anche per quelli tributari, e pure se sia receduto -come nel caso in esame-, in base all'articolo 2290 c.c. (tra varie, Cass. 22 dicembre 2014, n. 27189 e 4 marzo 2020, n. 6020). Si tratta di una responsabilità “da posizione”, perchè deriva dalla qualità di socio e concerne indistintamente e automaticamente tutti i debiti della società: quella del socio non è un'obbligazione da fatto proprio, ma è propria, e scaturisce direttamente dalla legge”.

Da ciò ne discende che, **l'esistenza dell'obbligo della società o del cedente è costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile o di quello del cessionario/conferitario; pertanto, quest'obbligo, sebbene diverso per causa, concerne il medesimo oggetto, ossia il debito d'imposta.**

Ne consegue che l'ente creditore notifica soltanto alla società o soltanto al cedente l'avviso di accertamento, senza necessità di *simultaneus processus* con i soci o col cessionario/conferitario (Cass. n.24795 del 21 novembre 2014; Cass. n. 25765 del 5 dicembre 2014; Cass. n.9527 del 11 maggio 2016); difatti i soggetti passivi del tributo sono appunto loro ed è rispetto a loro che va accertato che il tributo è dovuto, ai fini della formazione del titolo esecutivo, ossia del ruolo (**art. 49, comma 1 D.P.R. n. 602 del 1973, articolo 49, comma 1**).

Tanto chiarito, i giudici di legittimità hanno evidenziato che è sufficiente notificare ai soci illimitatamente responsabili e al cessionario/conferitario d'azienda o di un ramo di essa la cartella di pagamento o anche soltanto l'avviso di mora - oggi, l'intimazione di pagamento- che sono atti giuridicamente dipendenti dal ruolo già formatosi nei confronti del soggetto passivo d'imposta (v. Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704).

Nello specifico, secondo il Supremo Consesso, qualora, come nel caso in esame, l'iscrizione sia avvenuta in base a un avviso notificato alla società e da questa non impugnato, il socio può lamentare **non soltanto l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, ma anche l'inesistenza originaria o sopravvenuta del credito in esso consacrato, ossia della pretesa tributaria, per inesistenza dei fatti costitutivi o per esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi** (Cass., S.U., n. 19889 del 23 luglio 2019).

A questo punto del suo iter motivazionale, la Corte di Cassazione ha precisato che dei diversi profili di contestazione proponibili dal socio quale coobbligato in via sussidiaria, l'ordinanza interlocutoria tratta solo quello concernente la violazione della sussidiarietà dell'obbligazione, introdotto mediante la denuncia di violazione del *beneficium excussionis*, previsto nel caso in esame dall'art. 2304 c.c., ed esclude in assoluto che esso possa trovare ingresso nella fase antecedente all'inizio dell'esecuzione forzata, salvo che nel caso in cui sia stata notificata l'intimazione ad adempiere prevista dall'art.50 D.P.R.n.602/1973.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno criticato la sentenza **n.114/2018** della Corte Costituzionale in cui ha statuito che vi sarebbe pienezza di tutela in quanto le azioni non esercitabili davanti al giudice tributario sarebbero “compensate” dalla facoltà di proporre opposizione all'esecuzione davanti al giudice ordinario ex articolo 615 c.p.c., contro il pignoramento.

A parere della Corte di Cassazione, la tesi della Consulta non può essere eseguita poiché comporta un vistoso vuoto di tutela per il coobbligato sussidiario, che sarebbe costretto ad aspettare il pignoramento, per natura invasivo della sua sfera giuridica, per far valere l'improcedibilità dell'azione esecutiva, oppure a sperare, per poterlo fare, che gli sia notificata l'intimazione ad adempiere, la quale è soltanto eventuale (art. 50 comma 2 D.P.R. n.602/1973 e dell'art. 29, comma 1, lett.e) come convertito).

Invero, il Supremo Consesso ha evidenziato che è la stessa Consulta che ha escluso il vuoto di tutela:

“...la prevista inammissibilità dell’opposizione all’esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perchè questa c’è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L’inammissibilità dell’opposizione ex articolo 615 c.p.c., si salda, in simmetria complementare, con la proponibilità del ricorso Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19, assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale” (Corte Cost. n. 114/18, punto 11; nello stesso, Cass. 28 novembre 2019, n. 31090).

Pertanto, il socio **può impugnare la cartella proponendo l’intera gamma delle contestazioni che gli spettano dinanzi al giudice tributario.**

A tal proposito la Suprema Corte ha sottolineato che è orientamento pacifico delle Sezioni Unite che la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato (Cass.,S.U. n. 15425 del 7 luglio 2014;Cass.S.U., n. 18979 del 31 luglio 2017).

Inoltre, la giurisdizione tributaria ha carattere pieno ed esclusivo, appunto *ratione materiae* (Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315) e si radica indipendentemente dal contenuto della domanda (Cass., sez. un., 27 settembre 2006, n. 20889).

In particolare, l’ambito di cognizione del giudice tributario si estende sino all’inizio della fase dell’esecuzione forzata, **sicchè sono sottratte alla giurisdizione tributaria le sole controversie attinenti alla fase dell’esecuzione forzata, mentre quelle scaturite dall’impugnazione degli atti prodromici all’esecuzione, quali la cartella di pagamento o l’intimazione di pagamento, se autonomamente impugnabili ai sensi dell’art. 19 del D.lgs n.546/1992, sono devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie** (Cass.,S.U., 31 marzo 2008, n. 8279; sez. un., 3 maggio 2016, n. 8770).

Sul punto, i giudici di legittimità hanno sottolineato che sebbene l’art. 19 del D.lgs n.546/1992 si limiti a individuare gli atti di cui possono conoscere le Commissioni Tributarie, **senza precisare quale possa essere l’oggetto del giudizio**, deriva chiaramente dal sistema che **anche in materia tributaria si possono svolgere contestazioni a tutto tondo.**

Alla luce di tanto, chi ricorre contro atti relativi a crediti tributari è quindi ammesso a denunciarne l’irregolarità formale, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, rientrano nel perimetro dell’opposizione agli atti esecutivi

(Cass., S.U. 5 maggio 2011, n. 9840; Cass. S.U. 17 aprile 2012, n. 5994); ma è anche ammesso, qualora non si siano formate preclusioni, a contestare il diritto del creditore di procedere esecutivamente, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, appartengono al perimetro dell'opposizione all'esecuzione.

Inoltre, a parere della Suprema Corte,

“Non avrebbe senso una tutela aggiuntiva dinanzi alla giurisdizione ordinaria (del resto esclusa da Corte Cost. n. 114/18, cit.), magari al solo fine di ottenere la sola tutela prevista dall'articolo 615 c.p.c., comma 1, ossia la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo: il giudice tributario, difatti, a norma del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 47, investito del giudizio d'impugnazione di atti della riscossione, può appunto sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato, qualora al ricorrente possa derivare dall'atto un danno grave e irreparabile, e, quindi, può disporre per quest'aspetto tutele corrispondenti a quelle interne al procedimento di opposizione all'esecuzione (Corte Cost. n. 114/18, punto 9, ultimo cpv; Cass., sez. un., n. 7822/20, cit., punto 3.8.1)”.

Invero, l'assetto normativo così delineato dal legislatore trova conferma in caso d'impugnazione dell'accertamento esecutivo (**c.d. atto impositivo**) che realizza l'accorpamento in un solo atto delle funzioni di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto; così eliminata l'iscrizione a ruolo, non vi è più necessità di notificare la cartella di pagamento.

Per tale ragione, il coobbligato deve ricevere la notificazione dell'accertamento esecutivo, e non può che impugnarlo dinanzi al giudice tributario.

Sulla base di tali argomentazioni, i giudici di legittimità, hanno ritenuto eccessivo l'orientamento minoritario secondo cui l'escussione del patrimonio sociale debba comunque precedere la notificazione della cartella al socio, la quale, altrimenti, sarebbe nulla ab origine; **la violazione del *beneficium excussionis* non configura difatti un vizio proprio della cartella, perché la relativa deduzione è eccezione che va a integrare autonoma causa petendi d'impugnazione appartenente al perimetro dell'opposizione all'esecuzione.**

Per di più, per ottenere la sospensione occorre provare il *fumus boni iuris*, ossia l'insussistenza della qualità di socio illimitatamente responsabile, o la violazione dell'ordine.

Da ciò ne deriva che l'istante deve evidenziare la propria situazione economica, gli effetti lesivi irreversibili e inadeguatamente ristorabili dell'esecuzione e, comunque, l'intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione dell'atto e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso (Corte Cost. 7 giugno 2010, n. 217).

In particolare, quel che conta, per poter affermare l'inoperatività della responsabilità sussidiaria è, quanto al rapporto società/soci, la dimostrazione che la società ha la capacità patrimoniale di soddisfare i propri debiti (Cass. 8 luglio 1983, n. 4606; 3 marzo 2011, n. 5136).

La responsabilità sussidiaria può, difatti, scattare soltanto quando il creditore non riesca a soddisfarsi, in tutto o in parte, sui beni dell'obbligato principale.

Si tratta, quindi, di una questione di prova di esistenza, o di inesistenza, di quella capacità.

Più nel dettaglio, dal punto di vista probatorio:

- **nella società semplice (e nelle società irregolari) è sul socio che incombe l'onere di provare che il creditore può agevolmente soddisfarsi sul patrimonio sociale** (Cass. 15 dicembre 1990, n. 11921 e da Cass. n. 7000/03, cit.);
- **nel caso della società in nome collettivo e di quelle in accomandita semplice e per azioni, l'onere della prova s'inverte: qui è il creditore a dover provare l'insufficienza del patrimonio sociale.**

Tale differente onere probatorio scaturisce dalla diversa condizione giuridica della società registrata rispetto a quella non registrata: è soltanto in relazione alla prima, difatti, che il creditore sociale è posto in grado di conoscere, attraverso la pubblicità del contratto sociale e delle sue modificazioni, i conferimenti dei soci e le loro successive vicende, sicché il socio è giustamente dispensato dall'onere d'indicargli i beni sui quali potersi soddisfare. Il Supremo Consesso ha, altresì, evidenziato che le modalità della prova divengono poi tanto più gravose, e il coefficiente di rischio di soccombenza aumenta, quanto più dubbie siano le circostanze.

Nello specifico, quando risulti *aliunde* dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito (ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata), non c'è necessità per il creditore di sperimentare l'azione esecutiva sul patrimonio della società (Cass. n. 4606/83, cit.). Sul versante opposto, anche l'esito negativo del pignoramento presso terzi è inidoneo a far ritenere certa l'incapienza

del patrimonio societario, potendo la società disporre di altri beni sufficienti a garantire il soddisfacimento del credito (Cass. n. 5136/11, cit.).

In breve, pertanto:

- se l'Amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto;
- se, invece, il coobbligato beneficiario prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto;
- se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti;
- se nessuna prova si riesce a dare, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'articolo 2697 c.c., comporterà che il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario.

Da ciò ne consegue che l'accoglimento, totale o parziale del ricorso, non potrà che condurre al corrispondente annullamento della cartella nei confronti del socio. Il che esclude in radice che si ponga il problema della decadenza.

Inoltre, il coobbligato beneficiario, non decade dal diritto di far valere il beneficio; per tale ragione, se non lo fa valere impugnando la cartella, lo potrà fare contro l'eventuale intimazione successiva e, in mancanza, impugnando il pignoramento, ma stavolta dinanzi al giudice dell'esecuzione.

Difatti, la natura sussidiaria della propria obbligazione resta tale anche se non la si fa valere direttamente.

4 Conclusioni

La Corte di Cassazione, sulla base delle suesposte considerazioni rese al termine del suo *iter* motivazionale, corredato da un excursus degli orientamenti giurisprudenziali in materia, è giunta a enucleare il seguente principio di diritto **in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi, il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla società e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato**, ossia:

“il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l’altro) la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale. In tal caso, se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l’onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l’amministrazione creditrice a dover provare l’insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti aliunde dimostrata in modo certo l’insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata). Ne consegue che, se l’amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se, invece, il coobbligato beneficiario prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto. Se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, l’applicazione della regola suppletiva posta dall’articolo 2697 c.c., comporterà che il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l’onere della prova graverà sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario”.

Lecce, 20/09/2021

Avv. *Maurizio Villani*

Avv. *Lucia Morciano*

**STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI**
