

Civile Ord. Sez. U Num. 24845 Anno 2026
Presidente: D'ASCOLA PASQUALE
Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Data pubblicazione: 29/08/2026



ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. r.g. 16814-2025 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- ricorrente -

contro

SETTE LAURA, RICCI FERNANDA, GRECO PASQUALE, SETTE GIOVANNI, GAUDIO FRANCESCO;

- intimati -

avverso la sentenza n. 159/2025 del TRIBUNALE di PAOLA, depositata il 07/02/2025.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14/04/2026 dal Consigliere ANDREINA GIUDICEPIETRO;

lette le conclusioni scritte del Sostituto Procuratore Generale MAURO VITIELLO, il quale chiede che la Corte voglia accogliere il ricorso nel suo primo motivo, assorbente rispetto i restanti.

FATTI DI CAUSA

1. Francesco Gaudio notificò all'Agenzia delle entrate atto di pignoramento presso terzi, invitando l'Amministrazione finanziaria a rendere la dichiarazione di cui all'art. 547 c.p.c. in relazione alla posizione della "G&S Costruzioni Generali s.r.l. in liquidazione". L'Agenzia delle Entrate rendeva dichiarazione negativa, contestata dal creditore procedente ex art.547 c.p.c.

2. Con ordinanza del 4.9.2020, il Tribunale di Paola, sezione esecuzioni mobiliari, accogliendo l'istanza del creditore procedente, dichiarava che il terzo Agenzia delle entrate era debitore del debitore esecutato G&S Costruzioni Generali s.r.l. in liquidazione, per l'importo di euro 5.000,00, assegnando alla parte interessata il termine di sessanta giorni per l'introduzione del giudizio di merito.

Con atto di citazione l'Agenzia delle entrate introduceva il giudizio di merito, ai sensi dell'art.548 c.p.c., sollevando, in via pregiudiziale, l'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore del giudice tributario, rigettata dal Tribunale di Paola con la sentenza n.159/2025, pubblicata il 7 febbraio 2025, con cui si ritenevano infondate tutte le doglianze dell'amministrazione finanziaria in ordine alla sussistenza del diritto di credito dedotto nella procedura esecutiva.

3. Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle entrate ricorre, con tre motivi, contro Francesco Gaudio, nonché Pasquale Greco, Fernanda Ricci, Giovanni Sette e Laura Sette, che sono rimasti intimati.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale per l'adunanza del 14 aprile 2026.

Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto l'accoglimento, con portata assorbente, del primo motivo di ricorso, dovendosi ritenere la giurisdizione del giudice tributario.

In prossimità dell'udienza, la ricorrente ha depositato memoria, insistendo per l'accoglimento del ricorso alla luce di Cass. S.U. n.3773/2014, i cui principi sarebbero applicabili anche a seguito della nuova disciplina normativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art.360, primo comma, n.1, c.p.c., il difetto di giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, in quanto la controversia, avente ad oggetto la contestazione della dichiarazione resa dall'amministrazione finanziaria quale terza pignorata ai sensi dell'art. 548 c.p.c., deve essere decisa dal giudice tributario, conformemente a quanto statuito da Cass. S.U. n.3773/2014.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente, in subordine, denuncia la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., dell'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, per avere il giudice di merito predicato l'esistenza del credito di 5.000 euro in capo alla debitrice esecutata, credito che tuttavia per legge è sottoposto a diretta compensazione da parte dell'ufficio e, come tale, non è aggredibile da ulteriori creditori privati.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente, in subordine, denuncia sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., l'omessa motivazione, in violazione dell'art.132 c.p.c., per avere il giudice di merito (i) omesso qualsiasi motivazione sul rigetto del secondo motivo dell'opposizione, che poneva la questione dell'applicabilità nel caso di specie dell'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, del tutto ignorata dal Tribunale, e (ii) apoditticamente affermato che il creditore procedente aveva provato l'esistenza del credito della debitrice esecutata.

2.1. Il primo motivo è infondato.

Come rilevato da parte ricorrente, le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n.3773/2014, confermata da Cass. S.U. n. 9570/2014, hanno affermato che, nel caso in cui il giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo, di cui all'art. 548 cod. proc. civ., abbia ad oggetto l'esistenza di un credito d'imposta del contribuente esecutato, la controversia investe un rapporto di natura tributaria e, pertanto, sussiste la giurisdizione del giudice tributario, ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dovendosi ritenere - in virtù

di una doverosa interpretazione estensiva del "catalogo degli atti impugnabili" di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) - che anche la dichiarazione negativa resa dall'Agenzia delle Entrate, terzo pignorato, costituisca espressione del potere impositivo ad essa spettante.

Nelle citate pronunce, le Sezioni Unite hanno riconosciuto la giurisdizione del Giudice Tributario, allorquando, come nel caso di specie, la controversia investa un rapporto di natura tributaria, avente ad oggetto l'accertamento della esistenza o meno di crediti d'imposta del contribuente esecutato. Le Sezioni Unite, nella citata pronuncia 3773//2014, dopo avere evidenziato che, <<ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dall'art.2 d.lgs. 546/1992>> ed avere puntualizzato che tale disciplina non resta condizionata in senso limitativo dall'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. n.546/1992, hanno espressamente affermato che la mancanza di uno di tali atti, non preclude l'accesso del cittadino alla tutela giurisdizionale ogni qualvolta esista un atto che si riveli comunque idoneo, in ragione del suo contenuto, a far sorgere l'interesse ad agire ex art.100 c.p.c.

Nella specie la controversia ha ad oggetto la contestazione della dichiarazione negativa resa dall'amministrazione finanziaria nella procedura esecutiva relativa al pignoramento di un credito d'imposta della contribuente esecutata.

Non appaiono sussistere ragioni idonee ad impedire il riconoscimento alla dichiarazione negativa resa dall'Agenzia delle Entrate, quale terzo pignorato, della natura di atto costituente espressione del potere impositivo ad essa spettante, nè appare pertinente, ai fini dell'individuazione della giurisdizione, il riferimento nella sentenza impugnata a Cass. S.U. n. 7822/2020 (in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria), dato che nella specie l'amministrazione finanziaria non è il creditore procedente, ma è terza pignorata, in relazione ad un credito tributario del debitore esecutato.

Tuttavia, il presupposto chiaramente esplicitato nelle citate pronunce delle Sezioni Unite nn. 3773 e 9570 del 2014 risiede nella considerazione che <<il

giudizio, pur essendo promosso dal creditore in forza di una propria legittimazione ad agire e non in via surrogatoria del debitore, non ha rilevanza limitata alla sola azione esecutiva, ma - anche per motivi di economia e celerità processuale richiesti dai principi del giusto processo ex art. 111 Cost. - si conclude con una sentenza dal duplice contenuto di accertamento: l'uno, idoneo ad acquistare autorità di cosa giudicata sostanziale tra le parti del rapporto, avente ad oggetto il credito del debitore esecutato - che, pertanto, è litisconsorte necessario - nei confronti del terzo pignorato (si tratta, cioè, di un vero e proprio giudizio di cognizione sull'esistenza del detto credito); l'altro, di rilevanza meramente processuale, attinente all'assoggettività del credito pignorato all'espropriazione forzata, efficace nei rapporti tra creditore procedente e terzo *debitor debitoris* e come tale rilevante ai soli fini dell'esecuzione in corso, secondo la forma dell'accertamento incidentale ex lege>> (Cass. S.U. 3773/2014, in motivazione).

A questo punto, occorre verificare se tale interpretazione sia sostenibile anche a seguito delle modifiche apportate agli artt. 548 e 549 c.p.c. dalla legge n. 228 del 2012 e dal d.l. n. 132 del 2014 (conv. con modif. dalla legge n. 162 del 2014) ed infine dal d.l. 27 giugno 2015 (convertito dalla legge n. 132 del 2015).

Questa Corte ha già affermato che nell'espropriazione forzata presso terzi, in seguito alle modifiche apportate dalla l. n. 228 del 2012, dal d.l. n. 132 del 2014 e dal d.l. n. 83 del 2015, l'accertamento dell'obbligo del terzo si configura alla stregua di subprocedimento contenzioso interno alla procedura esecutiva, funzionalmente devoluto al giudice di questa e volto alla delibazione dell'effettiva esistenza di un diritto di credito ai soli fini dell'esecuzione in corso, sicché l'ordinanza che lo definisce è priva di rilievo o efficacia panprocessuale e inidonea (anche soltanto in potenza) alla formazione di un giudicato sull'*an* o sul *quantum* del debito del terzo nei confronti dell'esecutato (Cass. n.23123/2022).

Il subprocedimento di accertamento dell'obbligo del terzo, diversamente da quanto affermato rispetto al giudizio regolato dal previgente art. 548 c.p.c., non ha la funzione di ricostruire le vicende tra debitore e *debitor debitoris*, bensì di stabilire, al solo fine della definizione della procedura espropriativa, se il terzo

debitore, in esito all'eventuale ordinanza di assegnazione del credito, possa legittimamente liberarsi pagando al creditore procedente anziché al debitore e, quindi, se e nella misura in cui avrebbe potuto farlo pagando a quest'ultimo. (v. Cass. n.13131/2025, principio affermato ex art. 363, comma 3, c.p.c.).

L'ordinanza del giudice dell'esecuzione può essere impugnata dal creditore o dal terzo con l'opposizione agli atti esecutivi, nelle forme di cui all'art.617 c.p.c., e la decisione resa in sede di opposizione sarà a sua volta impugnabile con il ricorso in Cassazione ex art.111 Cost.

Come rilevato in dottrina, il testo previgente dell'art.549 c.p.c. prevedeva che le contestazioni relative alla dichiarazione del terzo fossero decise in ogni caso con una sentenza appellabile, evidentemente destinata ad accertare anche l'esistenza del diritto del debitore esecutato nei confronti del terzo; il che portava a ritenere che il processo dovesse adeguarsi alle regole di giurisdizione, competenza e rito applicabili al giudizio eventualmente instaurato dal debitore esecutato nei confronti del terzo.

Nell'attuale disciplina, invece, il giudice dell'esecuzione è investito di un momento cognitorio i cui risultati possono essere ridiscussi nell'ambito di un giudizio (di cognizione) di opposizione agli atti esecutivi, impugnabile solo in Cassazione ex art. 111 Cost.

A seguito della riforma dell'art. 549 c.p.c., la contestazione sulla dichiarazione del terzo è definita in via incidentale nel giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo, con effetti limitati al processo esecutivo. Così come l'ordinanza con cui il giudice dell'esecuzione risolve l'incidente di cognizione ha valenza limitata all'esecuzione in corso, egualmente la sentenza emessa all'esito dell'opposizione è inidonea alla formazione di un giudicato sull'*an* o sul *quantum* del debito del terzo nei confronti dell'esecutato.

La sentenza emessa all'esito del giudizio di opposizione è idonea al giudicato limitatamente al rapporto tra creditore procedente e terzo, mentre in relazione al rapporto tra debitore esecutato e terzo la decisione farà stato ai soli fini dell'assoggettabilità del credito alla procedura esecutiva.

La fattispecie in esame riguarda una procedura esecutiva promossa successivamente all'entrata in vigore delle modifiche legislative, pertanto

l'accertamento del rapporto di credito oggetto di pignoramento non fa stato nei confronti del debitore esecutato, ma solo tra creditore e terzo, avendo un'efficacia limitata alla fase esecutiva.

In particolare, con riferimento al caso in esame, in cui si tratta del pignoramento di un credito di natura tributaria, il creditore procedente può comunque avvalersi della tutela esecutiva nei confronti del terzo innanzi al giudice ordinario, sebbene la dichiarazione negativa dell'amministrazione finanziaria conservi la natura di atto espressivo del potere impositivo che può essere impugnata dal debitore esecutato innanzi al giudice tributario nei termini di legge.

In conclusione, rigettato il primo motivo, il ricorso va rimesso alla Terza Sezione civile di questa Corte, competente per l'esame degli ulteriori motivi, ex art.142 disp. att. c.p.c.

P.Q.M.

La Corte, a Sezioni Unite, rigetta il primo motivo di ricorso e dichiara la giurisdizione del giudice ordinario, rimettendo la causa alla Terza Sezione civile. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili della Corte Suprema di Cassazione, in data 14 aprile 2026.

Il Presidente
Pasquale D'Ascola