



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della CAMPANIA Sezione 9, riunita in udienza il 23/11/2022 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

\_\_\_\_\_, Presidente e Relatore

\_\_\_\_\_, Giudice

\_\_\_\_\_, Giudice

in data 23/11/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. \_\_\_\_\_ depositato il 28/07/2021

**proposto da**

**Difeso da**

Luciano Coppola - CPPLCN79T24C349H

**ed elettivamente domiciliato presso** l.coppola@avvocatinocera-pec.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Salerno - Via Degli Uffici Finanziari 7 84131 Salerno SA

**elettivamente domiciliato presso** dp.salerno@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 34/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale SALERNO sez. 11 e pubblicata il 08/01/2021

**Atti impositivi:**

- ATTO DI RETTICA n. \_\_\_\_\_

IRPEF-DETRAZIONI DI IMPOSTA 2017

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** come in atti.

**Resistente/Appellato:** come in atti.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 34/2020 la COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SALERNO ha respinto, con integrale compensazione tra le parti delle spese processuali, il ricorso proposto da \_\_\_\_\_ avverso l'atto di rettifica n. \_\_\_\_\_ di cui in oggetto, relativo alla rideterminazione della percentuale di "detrazione per figli a carico" di cui alla dichiarazione 730/2017.

A sostegno del proprio convincimento, il primo giudice, ritenuta l'insussistenza di vizi formali, ha affermato, conformemente a propria richiamata pregressa giurisprudenza, la correttezza del riconoscimento della detrazione in questione "al raggiungimento della maggiore età del figlio...ai sensi e per gli effetti dell'art. 12 TUIR, a ciascuno dei due coniugi in ragione del 50%".

Avverso tale sentenza ha proposto gravame la suddetta contribuente con ricorso depositato telematicamente in data 28.7.2021. Riepilogate le vicende di causa e le precedenti difese, l'appellante ha lamentato, in particolare:

- che erroneamente ed immotivatamente non era stata accolta l'eccezione relativa alla formazione "del giudicato esterno (dedotta dalla ricorrente con memoria nel primo grado di giudizio) e costituito dalla Sentenza n. 5392/2020 pronunciata in data 21.10.2020 e depositata in data 12.11.2020, nel giudizio avente R.G.R. n. \_\_\_\_\_, emessa tra le stesse parti, e passata in giudicato in data 12/05/2021 (in quanto non impugnata)...con la quale la CTR accoglieva il gravame proposto dall'istante annullando la comunicazione di irregolarità (anno 2014)";

- che "la sentenza è affetta da error in iudicando per aver il Primo Collegio errato nella valutazione degli atti di causa", laddove, a fronte della tesi dell'A.F. secondo cui andavano rettificate "le percentuali di detrazione a carico dichiarata per l'annualità d'imposta 2016, sul rilievo che, essendo le figlie divenute maggiorenni e venendo meno l'affidamento con la maggiore età, le detrazioni non potessero essere riconosciute in misura integrale, ma andassero ripartite tra i genitori divorziati, in mancanza di accordo, nella misura del 50%", l'art. 12 del Tuir (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) assegna invece "le detrazioni per figli a carico al genitore legalmente separato o divorziato <<affidatario>>", prevedendo "la detrazione nella misura del 50% solo nel caso di separazione non legale ed effettiva e di affidamento congiunto o condiviso tra coniugi legalmente separati o divorziati, salvo accordo tra i coniugi per un diverso tipo di ripartizione", sicchè, "alla luce di siffatta normativa, non si capisce come l'Ufficio abbia potuto ritenere spettanti anche ad altro soggetto non affidatario le detrazioni per figli a carico";

- che, in particolare, nessun rilievo aveva la circostanza "del raggiungimento della maggiore età delle figlie", atteso che, "una volta che i figli abbiano raggiunta la maggiore età, nulla cambia in punto di diritto alla detraibilità se i figli, come nel caso di specie, non sono autonomamente autosufficienti non percependo, o quasi, reddito", laddove la legge "concede le detrazioni anche ai genitori di figli maggiorenni che possono considerarsi a carico se percepiscono un reddito inferiore ai 2.840,51 euro annui al lordo degli oneri deducibili";

- che, del resto, "le stesse circolari in materia della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle

Entrate” più volte hanno “chiarito che anche in seguito al raggiungimento della maggiore età da parte del figlio a carico, la detrazione può continuare ad essere ripartita nella stessa misura in cui era ripartita quando il figlio era minorenni...(circolare 15/E del 2007, paragrafo 1.4.5)”;

- che solo in caso di “presentazione di un accordo formale successivo al giudicato della sentenza, con il quale sia stato deciso di ripartire la detrazione fiscale al 50%... l'Ufficio delle Entrate potrebbe procedere nei confronti di chi ha usufruito dell'indebita detrazione”;

- che, al contrario, “nel caso di specie, tra i coniugi è intervenuta in primis sentenza di separazione legale emessa dal Tribunale di Nocera Inferiore (n. 1028/04 - alleg.), con la quale la ricorrente veniva dichiarata affidataria delle figlie minori. E in virtù di tale sentenza, quindi, la Sig.ra \_\_\_\_\_ acquisiva il diritto, ai sensi dell'art. 12 del Tuir, alla detrazione per figli a carico nella misura del 100% in quanto coniuge legalmente separata dichiarata dal Giudice affidataria delle figlie. Con successiva sentenza di divorzio dello stesso Tribunale di Nocera Inferiore (n. 564/2014 -) il Giudice, considerato che le figlie, ancorchè maggiorenni, fossero però ancora incapaci di provvedere autonomamente a se stesse in quanto non economicamente autosufficienti, ha stabilito che le stesse continuassero a convivere con la madre ed ad essere alla stessa di fatto affidate, dovendosi ragionevolmente farsi rientrare nel concetto di affidamento tutto ciò che occorre per provvedere alla cura, l'istruzione e all'educazione del figlio, ivi compresa la necessità di un alloggio, e di cui un figlio fuori dubbio continua fisiologicamente a necessitare sebbene maggiorenne”, con la conseguenza “che la sentenza di divorzio confermava che le figlie della ricorrente non economicamente indipendenti ancorchè maggiorenni continuassero ad essere <<a carico>> della madre” e “che le figlie, oltre a far parte, ad oggi, dello stato di famiglia della madre per essere con la stessa conviventi, rientravano anche nel suo nucleo familiare per essere integralmente a carico della stessa oltre che per legge anche di fatto incombendo sulla stessa tutti i relativi <<oneri familiari>>”, tanto più “in considerazione del fatto che il padre ha puntualmente disatteso e violato l'obbligo impostogli dal Giudice di versare l'assegno di mantenimento alle figlie maggiorenni non ancora economicamente autosufficienti (vedi atti di pignoramento allegati), facendo ricadere dunque sulla madre l'onere di occuparsi di tutti i fabbisogni delle figlie”.

Ha pertanto concluso chiedendo di volere “accogliere l'appello e per l'effetto annullare il provvedimento n. \_\_\_\_\_ codice atto: \ \_\_\_\_\_, dichiarando inesistente e comunque inesigibile il credito ivi contenuto. Con tutte le consequenziali pronunce e statuizioni e, in specie, la condanna al rimborso di quanto in denegata ipotesi l'odierno esponente fosse costretto a pagare nelle more del giudizio al solo fine di evitare gli atti esecutivi o di quanto venisse ad ella coattivamente prelevato con rivalutazione ed interessi, come per legge. Con vittoria di spese, e competenze oltre accessori di entrambi i gradi di giudizio, da determinarsi ex D.M. 55/2014 e succ. mod. e integraz., e da distrarre in favore del sottoscritto avvocato ai sensi dell'art. 93 c.p.c.”.

L'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIR. PROV. DI SALERNO ha depositato telematicamente in data 16.9.2021 controdeduzioni con le quali ha resistito al gravame e ne ha chiesto come in atti il disattendimento in quanto infondato, con vittoria di spese. Ha controdedotto, in particolare:

- che, stante “il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria con riferimento ad ogni periodo d'imposta (art. 7 TUIR),...è esclusa una generale ed automatica rilevanza del giudicato relativo ad un periodo d'imposta rispetto ad un altro”, e pertanto “non è opponibile il giudicato esterno in ordine a questioni di diritto, come quella dell'interpretazione dell'art. 12 TUIR in merito alla percentuale spettante ai coniugi divorziati per i figli maggiorenni a carico”;

- che “in relazione all'applicazione dell'art. 12 TUIR la sentenza impugnata è correttamente motivata, posto che al raggiungimento della maggiore età del figlio la detrazione va riconosciuta agli ex coniugi in parti uguali, in mancanza di diverso accordo”, sicchè, “in assenza di provvedimenti sull'affidamento – come nel caso di specie – la detrazione è ripartita in parti uguali tra i coniugi, salvo diverso accordo”;

- che, in particolare, “nel caso di specie, la sentenza n. 1028/04 (avente ad oggetto la separazione legale tra i coniugi) aveva stabilito che i figli minorenni fossero affidati alla madre, prevedendo l'onere per l'altro coniuge di contribuire al loro mantenimento mediante corresponsione di un assegno fisso mensile”, laddove, “successivamente, la sentenza del Tribunale di Nocera Inferiore n. 564/2014 (che dichiara la cessazione degli effetti civili del matrimonio) non ha stabilito l'affidamento delle figlie alla madre (come erroneamente sostenuto dalla parte) ma ha solo preso atto che le figlie <<risultano conviventi con la madre>> (circostanza irrilevante ai fini della detrazione ex art. 12 TUIR) puntualizzando che <<nulla deve essere disposto in merito ai rapporti delle parti con le figlie, rapporti che sono risultati alquanto contrastati nel presente procedimento, in quanto tutte e tre le figlie delle parti risultano, allo stato, essere maggiorenni>>”, confermando “l'obbligo, in capo al padre, di versare un assegno per il mantenimento delle figlie di euro 600,00 mensili aggiungendovi l'obbligo di corrispondere il 50% delle spese straordinarie occorrenti per le figlie, documentate e concordate, in quanto le figlie non hanno una autonomia reddituale”;

- che “un figlio, anche se economicamente non autonomo, al compimento del diciottesimo anno di età, non può più essere considerato affidato a uno dei due genitori. Tale condizione rileva anche in ambito fiscale, dove, ai fini della detraibilità, si prescinde peraltro dal requisito della convivenza (da cui l'irrelevanza dello stato di famiglia)”, sicchè, “in conclusione, l'affido esclusivo del figlio minorenni ad uno dei coniugi termina con il compimento della maggiore età, a prescindere dalla convivenza con il suddetto, ed è da considerarsi fiscalmente a carico di entrambi i genitori al 50%, salvo diverso accordo”;

- che “la detrazione non è stata negata dall'Ufficio in ragione del fatto che le figlie non sarebbero tout court fiscalmente a carico in quanto maggiorenni, in quanto – come si evince dalla comunicazione oggetto di causa – viene recuperato il 50% della detrazione fruita dalla parte (al 100%, con rettifica da € 2.080,00 ad € 1.040,00)”.

L'A.D.E. ha inoltre spiegato appello incidentale avverso l'omessa pronuncia in ordine all'eccezione inammissibilità del ricorso introduttivo”, laddove l'atto impugnato “si sostanzia in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di controllo formale della dichiarazione e non contiene una pretesa impositiva definitiva, non producendo effetti negativi immediati per il destinatario”, nè rientra “nell'elenco degli atti tassativamente indicati dall'art. 19 del decreto legislativo n. 546/1992”.

In data 26.7.2022 la contribuente ha depositato memoria illustrativa e di replica.

In data odierna la causa è stata decisa come da dispositivo in atti.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Esaminando in ordine logico le questioni agitate dalle parti, va preliminarmente disattesa l'eccezione, implicitamente respinta dal primo giudice e riproposta dall'A.D.E. con l'appello incidentale, relativa alla come sopra lamentata “inammissibilità del ricorso introduttivo”.

Invero, devesi sul punto osservare che è ormai del tutto consolidato l'orientamento della S.C. secondo cui, in tema di contenzioso tributario, pur avendo l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19

del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, tuttavia, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa (cfr., proprio in tema di comunicazione d'irregolarità, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3315 del 19/02/2016), laddove nella specie l'atto impugnato esprime inequivocabilmente una pretesa tributaria avanzata dall'Amministrazione, con tanto di minaccia sanzionatoria, ed è pertanto impugnabile.

Passando quindi ad esaminare l'appello principale, lo stesso è fondato, e va pertanto accolto, per le seguenti considerazioni.

Invero, anche a volere in ipotesi escludere la formazione di un vero e proprio giudicato esterno derivante da sentenze pronunciate per altre annualità per le quali eventualmente avrebbe potuto diversamente atteggiarsi la situazione come a carico o meno delle figlie della contribuente, devono qui richiamarsi sotto il profilo motivazionale, ex art. 118 disp. att. c.p.c., le condivisibili argomentazioni ivi contenute, secondo cui:

- "benché, in seguito al raggiungimento della maggiore età, i figli non possano più esser considerati come affidati ad uno dei genitori (od ad entrambi), essi possono tuttavia ancora esser considerati persone <<a carico>>", "sicché, in assenza di una modifica delle precedenti statuizioni in materia di affidamento, il regime delle detrazioni può continuare ad esser regolato come in precedenza", in armonia con quanto stabilito dall'art. 12 del T.u.i.r. e dalla circolare 15/E del 2007 dell'Agenzia delle Entrate, peraltro non essendo contestato "che il peso del sostentamento dei figli sia di fatto a carico della contribuente, oggi appellante, sicché ricorrono gli elementi per riconoscere a sua favore il diritto alla detrazione" (cfr. Sent. CTR Campania n. 4595/2021);

- che, del resto, secondo quanto previsto dalla stessa "circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2007, al paragrafo n. 1.4.5.... si ritiene che i genitori possano continuare, salvo diverso accordo, a fruire per il figlio maggiorenne e non portatore di handicap, della detrazione ripartita nella medesima misura in cui era ripartita nel periodo della minore età del figlio" (cfr. Sent. CTR Campania n. 5392/2020).

Concorrono in tal senso, ed in via assorbente in applicazione del principio della c.d. "ragione più liquida" per la risoluzione della controversia (cfr. Cass., Sez. 6 - L, Sentenza n. 12002 del 28/05/2014; Cass., SS. UU., Sentenza n. 9936 del 08/05/2014), gli ulteriori rilievi:

- che l'evidente "ratio" dell'art. 12 del TUIR è quella di consentire la detrazione in questione, in caso di scioglimento degli effetti civili del matrimonio, e salvo diverso accordo (del quale nel caso di specie non vi è traccia), al solo genitore che abbia effettivamente in carico il figlio;

- che tale situazione si verifica ovviamente in caso di affidamento esclusivo ma, anche sul piano presuntivo (e come nel caso che occupa è documentalmente riscontrato e non convincentemente contestato), ben può perpetuarsi anche dopo il raggiungimento della maggiore età del figlio;

- che, tale ultima situazione, nella specie, appare appunto agevolmente ravvisabile, posto che la stessa A.D.E. ricorda "che la sentenza n. 1028/04 (avente ad oggetto la separazione legale tra i coniugi) aveva stabilito che i figli minorenni fossero affidati alla madre, prevedendo l'onere per l'altro coniuge di contribuire al loro mantenimento mediante corresponsione di un assegno fisso mensile", nel mentre che tale situazione di carico è presumibilmente continuata e comunque non risulta affatto venuta meno nel periodo successivo al raggiungimento della maggiore età delle figlie della contribuente, in particolare avendo la successiva Sentenza del Tribunale di Nocera Inf. n. 564/2014 confermato il concorso dell'ex coniuge della contribuente al mantenimento delle figlie (obbligo peraltro non risultante adempiuto);

- che la stessa A.D.E. sembra ormai essersi adeguata a tali evidenze, avendo, come risulta documentato,

accolto reclamo della contribuente avverso analoghe pretese per l'annualità 2018 a fronte degli enunciati principi che "la detrazione spettava al genitore affidatario come anche esplicitamente spiegato in una circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 15/E del 2007 e conforme al principio dell' art. 12 TUIR, secondo il quale la detrazione spetta al genitore affidatario, la cui posizione non muta anche dopo il raggiungimento della maggiore età del figlio quando questi non sia economicamente autosufficiente".

Per le suesposte – ed assorbenti – considerazioni, disatteso l'appello incidentale, l'appello principale va quindi accolto, con annullamento, in integrale riforma della gravata decisione, dell'atto impugnato.

Le spese processuali del doppio grado possono essere integralmente compensate tra le parti, in considerazione della novità e controvertibilità delle questioni trattate, difatti con differente esito decisorio tra il primo ed il secondo grado.

**P.Q.M.**

accoglie l'appello principale, rigetta l'appello incidentale e compensa per intero tra le parti le spese processuali.

Così deciso in Salerno, li 23.11.2022

Il Presidente est.

(firma digitale a margine)