



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 20 dicembre 2024

OGGETTO: *Consulenza giuridica - Dichiarazione di successione presentata oltre il termine di dodici mesi di cui all'articolo 31, comma 1, del TUS - Richiesta agevolazione c.d. "prima casa"*

Con istanza di consulenza giuridica è stato esposto il seguente quesito

QUESITO

La Direzione istante (di seguito "Direzione") fa presente che sono state avanzate numerose richieste di riconoscimento dell'agevolazione c.d. "prima casa" ex articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in sede di presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine ordinario di dodici mesi dall'apertura della successione medesima, previsto dall'articolo 31, comma 1, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito anche "TUS"). Nella trattazione delle predette richieste di agevolazione si sono registrati comportamenti non uniformi da parte degli uffici territoriali, che:

- in taluni casi, hanno riconosciuto l'agevolazione richiesta, sul presupposto dell'assenza di un termine perentorio, sia per la presentazione della dichiarazione di successione, sia per la richiesta di

fruizione dell'agevolazione in esame in presenza dei presupposti per la sua spettanza;

- in altri casi, hanno negato l'applicazione del regime di favore, assumendo che l'agevolazione va richiesta dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione di successione, ai sensi dell'articolo 28 (*"Dichiarazione di successione"*) del citato TUS, entro dodici mesi dall'apertura della successione.

Risultano, inoltre, pendenti alcune controversie introdotte con le istanze di reclamo mediazione o con i ricorsi giurisdizionali proposti avverso gli avvisi di liquidazione emessi nei casi di mancato riconoscimento dell'agevolazione *"prima casa"*.

Nelle predette controversie, gli uffici negano la spettanza dell'agevolazione in esame nel caso di presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine di dodici mesi, richiamando le ordinanze della Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n.9890 e 24 settembre 2020, n. 20132, secondo le quali *«trattasi di norma agevolativa e quindi di stretta interpretazione, per cui spettava al contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, D.Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 28, entro 12 mesi dall'apertura della successione»*.

Premesso quanto sopra, al fine di uniformare il comportamento degli uffici, la *Direzione* istante chiede chiarimenti in ordine alla individuazione di un limite temporale alla possibilità di richiedere l'agevolazione *"prima casa"* in un momento successivo al termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La *Direzione* formula le seguenti considerazioni:

«1. Termine per la presentazione della dichiarazione di successione e delle dichiarazioni modificativa e integrativa.

Ai sensi dell'art. 31, comma 1 del TUS "La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione". Tale termine non è, tuttavia, previsto dal legislatore a pena di decadenza. Invero, ai sensi dell'art. 33, comma 1 del TUS, "L'ufficio del registro liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio". Dunque, dal combinato disposto degli artt. 31, comma 1 e 33, comma 1, del TUS, si ricava che, nel caso in cui la dichiarazione di successione sia presentata oltre il termine ordinario di dodici mesi, ma comunque prima della notifica dell'avviso di accertamento d'ufficio o, in mancanza, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione (fissato in cinque anni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione omessa, ai sensi dell'art. 27, comma 4, del TUS), tale dichiarazione sarà liquidata dall'Ufficio, che provvederà ad effettuare il controllo delle imposte autoliquidate e ad irrogare le sanzioni per omessa o tardiva presentazione della dichiarazione previste dall'art. 50 del TUS.

Diversamente, nel caso in cui la denuncia di successione sia presentata oltre i cinque anni dal termine di presentazione, l'Ufficio non potrà irrogare la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione, essendo decaduto dal potere di accertamento del presupposto impositivo, analogamente a quanto accade nell'ipotesi di atti portati alla registrazione oltre il termine quinquennale di cui all'art. 76 del DPR n. 131 del 1986. Con riferimento, inoltre, alla dichiarazione integrativa o modificativa della denuncia di successione, il comma 3 del predetto art. 31 del TUS dispone che "Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l'osservanza delle disposizioni degli articoli 28, 29 e 30". In merito all'emendabilità della dichiarazione di successione, la risoluzione n. 8/E del 13 gennaio 2012, nel

superare la risoluzione n. 101 del 18 giugno 1999, secondo cui, "al di fuori delle ipotesi di errore materiale o di calcolo che emergono 'ictu oculi', eventuali precisazioni o rettifiche per poter essere prese in considerazione dall'ufficio devono essere effettuate nelle stesse forme e negli stessi termini previsti per la dichiarazione che si intende correggere", ha affermato che "deve ritenersi che i contribuenti possano procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo, e gli uffici dell'Agenzia sono tenuti a valutare tali rettifiche, a condizione che tali modifiche vengano dichiarate prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del decorso del termine ultimo previsto dall'articolo 27, comma 3, del TUS, per la notifica del medesimo (due anni dal pagamento dell'imposta principale)".

Tale soluzione è stata adottata sulla scorta del mutato orientamento invalso nella giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. sez. un., sent. n. 14088 del 2004 e Cass. sent. n. 24265 del 2011).

In particolare, in riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 27 luglio 2004, n. 14088, nel citato documento di prassi si legge che "la Corte di Cassazione nella richiamata sentenza ha, quindi, affermato un principio di emendabilità e di ritrattabilità della dichiarazione di successione, "sottratte al termine fissato per la dichiarazione medesima (art. 31 cit.)". Il termine di presentazione della dichiarazione "attiene alle modalità di adempimento di un obbligo e non all'esercizio di un potere onde il mancato rispetto non inciderà sull'efficacia della dichiarazione, potendo solo comportare l'applicazione delle sanzioni corrispondenti".

A parere della Corte, la dichiarazione di successione costituisce un momento dell'iter procedimentale finalizzato all'accertamento dell'obbligazione tributaria che "si conclude con l'emissione, da parte dell'ufficio, dell'atto impositivo, sulla base dei dati emergenti dalla dichiarazione, che avrà, per ciò stesso, esaurito la sua funzione.

Da ciò consegue che la dichiarazione di successione è emendabile finché non intervenga un avviso di accertamento di maggior valore".

Con riguardo, poi, alla pronuncia della Cassazione 18 novembre 2011, n. 24265, la citata risoluzione n. 8/E del 2012 ha sottolineato che "è stato precisato che la Corte di Cassazione "con indirizzo ormai consolidato" ha condivisibilmente affermato che "la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell'art. 31 D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (con la precisazione che l'eventuale "mancata osservanza" di tale termine potrà comportare solo l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 50 e ss.), "purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta".

In altri termini, dal documento di prassi in commento, si può ricavare che la prima dichiarazione, seppure presentata oltre il termine di dodici mesi dall'apertura della successione, è pienamente efficace, comportando il mancato rispetto del termine di presentazione soltanto effetti di tipo sanzionatorio.

2. Possibilità di rendere le dichiarazioni richieste ai fini dell'agevolazione cd. "prima casa" in un momento successivo

La Nota II bis) all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 prevede, al ricorrere di determinate condizioni, la cui sussistenza deve essere dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, la "applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse" (cd. agevolazione "prima casa").

Inoltre, l'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, che al comma 3, ai sensi del quale "Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da

successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131", consente l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200,00, se l'immobile caduto in successione è una casa di abitazione non di lusso (Al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: "non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969" sono sostituite dalle seguenti: "ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9") e se almeno uno degli eredi possiede i requisiti richiesti per fruire del regime di favore c.d. "prima casa", al comma 4 prevede che "Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione".

In altri termini, le dichiarazioni strumentali alla fruizione del regime di favore della "prima casa" devono essere richieste nell'atto traslativo dell'immobile in relazione al quale si intende richiedere l'agevolazione.

Le citate norme non prevedono, tuttavia, che le dichiarazioni in esame debbano essere rese nell'atto di acquisizione a pena di decadenza.

Peraltro, l'Agenzia si è più volte espressa, nei propri documenti di prassi, riconoscendo sebbene in relazione a specifiche tipologie di atti la possibilità di rimediare all'omissione nell'atto originario delle dichiarazioni da rendere ai fini dell'applicabilità del regime di favore, mediante l'inserimento di dette dichiarazioni in un successivo atto integrativo.

In particolare, con riferimento agli atti di compravendita, nella circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, al punto 9, è stata riconosciuta al contribuente la possibilità di rendere le dichiarazioni previste dalla legge per fruire del regime di favore "prima casa", ove erroneamente omesse nell'atto di compravendita, con un atto integrativo successivo al rogito.

La risoluzione n. 110 del 2 ottobre 2006, ha, poi, esteso la possibilità di integrazione dell'atto originario anche ai casi della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione, prevedendo la formazione, con le stesse modalità, di un atto successivo contenente le dichiarazioni omesse nell'atto originario necessarie per beneficiare del regime di favore c.d. "prima casa".

Precisamente, secondo la citata risoluzione n. 110 del 2006, "Per l'applicazione del regime di favore "prima casa", in sostanza, ciò che conta è la ricorrenza dei presupposti soggettivi e oggettivi in capo al richiedente, al momento della stipula dell'atto di trasferimento. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato". La risoluzione n. 110 del 2006 perviene ad analoga soluzione anche con riguardo al particolare trattamento fiscale riconosciuto ai trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e in piani di recupero.

Occorre tuttavia che, ai fini dell'agevolazione, le suddette dichiarazioni siano prodotte entro il termine di "... tre anni dal giorno del pagamento ..." fissato, a pena di decadenza, dall'art. 17, comma 5, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, per la richiesta di rimborso delle imposte originariamente pagate, ma non più dovute a fronte della successiva richiesta di agevolazione prima casa (Cass. 11 giugno 2001, n. 7835).

Nei casi in cui il trasferimento dell'immobile avvenga con provvedimento giudiziale, inoltre, l'Agenzia ha chiarito che è possibile rendere le dichiarazioni strumentali all'applicazione del beneficio fiscale connesso all'acquisto della "prima

casa" anche in un momento successivo all'emanazione del provvedimento giudiziale di trasferimento immobiliare, purché ciò avvenga entro la registrazione dell'atto.

In merito, la risoluzione 38/E del 28 maggio 2021, dopo aver ribadito che "è possibile chiedere l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" anche nelle ipotesi in cui il trasferimento immobiliare avviene con un provvedimento giudiziale", ha precisato che "A tal fine, le previste dichiarazioni sono rese dalla parte interessata, di regola, nelle more del giudizio talché risultino dal provvedimento medesimo.

È stato, altresì, chiarito che è, tuttavia, possibile rendere tali dichiarazioni anche in un momento successivo, purché comunque ciò avvenga prima della registrazione dell'atto (cfr. circolare 12 agosto 2005, n. 38, che richiama la precedente circolare 16 ottobre 1997, n. 267). In tal senso, anche le successive risoluzioni n.370 del 3 ottobre 2008 con la quale è stato precisato che, nel caso in cui il contribuente non abbia richiesto le agevolazioni fiscali "prima casa" nella domanda di partecipazione ad un'asta immobiliare, le dichiarazioni riguardanti il possesso dei requisiti possono essere rese nelle more della registrazione del decreto di trasferimento e n. 90 del 17 ottobre 2014, concernente una ipotesi di sentenza che accerta l'usucapione".

3. Termine per la richiesta di agevolazione "prima casa".

Come anticipato in precedenza, dalle disposizioni normative che disciplinano il regime di favore della "prima casa" non si evince un termine decadenziale entro il quale debba essere richiesta l'applicazione dell'agevolazione.

Al contrario, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità espresso con riferimento alla diversa agevolazione di cui all'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, "in ordine ai benefici, questa Corte ha ritenuto già, in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, che non è dato rinvenire nell'ordinamento alcun principio generale immanente nel sistema secondo il quale un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione sarebbe irrevocabilmente perduta, potendosi anzi dedurre il principio contrario secondo il

quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione (DPR n. 131 del 1986, art. 77)" (Cass. 11 giugno 2010, n. 14117; nello stesso senso, Cass. n. 19612 del 2011, n. 23588 del 2011, n. 22268 del 2011, n. 20015 del 2011, n. 16112 del 2011; n. 12892 del 2011; 10384 del 2011; 14117 del 2010).

Sul tema, la risoluzione n. 40/E del 27 giugno 2013, nel richiamare la predetta giurisprudenza, ha affermato che "In sostanza, secondo l'orientamento giurisprudenziale sopra ricordato, più volte successivamente confermato, quando il legislatore ha voluto subordinare l'accesso ad un trattamento agevolato a particolari formalità da eseguirsi a pena di decadenza lo ha espressamente stabilito".

L'assenza nel nostro ordinamento di un termine decadenziale per la richiesta dell'agevolazione "prima casa" in sede di dichiarazione di successione non sembra, inoltre, possa essere contrastata mediante il richiamo alle sopra citate ordinanze della Corte di Cassazione n. 9890 del 2019 e n. 20132 del 2020, atteso che si tratta di pronunce rese in merito a controversie non del tutto analoghe all'ipotesi in esame (nei casi all'attenzione della Suprema Corte, la dichiarazione di successione era stata presentata, ma veniva contestata la diretta riconducibilità dell'agevolazione al soggetto richiedente) e che, in ogni caso, non esprimono un orientamento di legittimità, allo stato, consolidato.

Ciò posto, l'esigenza di certezza del diritto e la necessità di uno svolgimento uniforme delle attività di controllo, tuttavia, impongono come sottolineato dalla Suprema Corte di individuare degli "ovvi limiti temporali" alla possibilità di richiedere l'agevolazione in un momento successivo al termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Alla luce di quanto sin qui esposto, si ritiene che detto limite temporale possa essere individuato nella intervenuta notifica dell'avviso di accertamento d'ufficio o, in mancanza, nel termine di decadenza dall'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione, ossia nei cinque anni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione omessa ai sensi dell'articolo 27, comma 4 del TUS.

Pertanto in linea generale (salvo le precisazioni che seguono), l'agevolazione "prima casa" potrà essere riconosciuta in sede di liquidazione della prima dichiarazione di successione qualora, sebbene presentata oltre il termine previsto dall'articolo 31, comma 1 del TUS, non sia successiva alla notifica dell'avviso di accertamento di ufficio (articolo 33, comma 1 TUS) o, in mancanza, al termine di decadenza dall'azione di accertamento della omessa dichiarazione.

Diversamente, nell'ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata in un momento successivo allo scadere del termine per il trasferimento della residenza, si ritiene che l'agevolazione "prima casa" non possa essere riconosciuta già in sede di liquidazione della dichiarazione. Resta in ogni caso dovuto in sede di controllo l'appuramento della sussistenza di tutti i requisiti oggettivi e soggettivi normativamente richiesti per usufruire dell'agevolazione.

Pertanto, gli Uffici [...], nella gestione della liquidazione delle dichiarazioni di successione e delle controversie pendenti, saranno invitati a seguire le indicazioni operative sopra esposte, di cui si auspica la condivisione da parte della Direzione Centrale in indirizzo».

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

In relazione all'agevolazione "prima casa" per i trasferimenti derivanti da successioni o donazioni, l'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, comma 3, prevede che «Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni

concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131». Per abitazioni "non di lusso", sono intese case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9.

Il successivo comma 4 dello stesso articolo 69 dispone che «le dichiarazioni di cui alla nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, [...] sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione».

Tale agevolazione, consistente nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna, deve essere richiesta dal contribuente nella dichiarazione di successione.

Al riguardo, la circolare 7 maggio 2001, n. 44 chiarisce che *«la volontà di fruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 [...] del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione»* e nella quale deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti e delle condizioni previste per l'acquisto della prima abitazione dalla Nota II-bis all'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n.131 del 1986.

Nel caso in cui non siano state rese dal contribuente le dichiarazioni relative ai requisiti e alle condizioni per fruire dell'agevolazione "prima casa", nella dichiarazione di successione, la risoluzione 2 ottobre 2006, n. 110/E chiarisce che *«la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione [...]. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato».*

Pertanto, al pari delle ipotesi di omissione delle suddette dichiarazioni nell'atto di compravendita (*cf.* circolare 12 agosto 2005, n. 38/E), è possibile, con un atto integrativo, nella medesima forma dell'atto precedente, rendere successivamente le dichiarazioni omesse, anche per i trasferimenti derivanti da successione e donazione.

Nei trasferimenti per successione, dunque, le citate dichiarazioni devono essere rese in sede di dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva.

In relazione ai termini per la presentazione della dichiarazione di successione, l'articolo 31 (rubricato "*Termine per la presentazione della dichiarazione*") del TUS prevede che «*1. La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione [...] 3. Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l'osservanza delle disposizioni degli articoli 28, 29 e 30 [...]*».

Con riferimento ai termini per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta, il successivo articolo 33 (rubricato "*Liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione*", come modificato dall'articolo 1, del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, i cui termini di efficacia sono disciplinati dall'articolo 9, comma 3 del citato decreto), comma 1, del TUS, prevede che «*I soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio [...]*».

In caso di omessa presentazione della dichiarazione di successione, l'articolo 27 del TUS, comma 4, dispone che «*Se la dichiarazione della successione è stata omessa l'imposta è accertata e liquidata d'ufficio a norma dell'art. 35. Se è stata omessa la dichiarazione sostitutiva o la dichiarazione integrativa di cui all'art. 28, comma 6, si procede d'ufficio, rispettivamente, alla riliquidazione dell'imposta o alla liquidazione della maggiore imposta. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa*».

Dal combinato disposto dei suddetti articoli, emerge che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata oltre il termine ordinario di dodici mesi, ma prima della notifica dell'avviso di accertamento d'ufficio e, comunque, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione (*ex*

articolo 27, comma 4, TUS citato), la dichiarazione è liquidata dall'ufficio, che provvede ad effettuare il controllo delle imposte autoliquidate e ad irrogare le sanzioni per l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione (*ex* articolo 50 del TUS).

Riguardo alla emendabilità della dichiarazione di successione, la risoluzione 13 gennaio 2012, n. 8/E chiarisce che *«deve ritenersi che i contribuenti possano procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo, e gli uffici dell'Agenzia sono tenuti a valutare tali rettifiche, a condizione che tali modifiche vengano dichiarate prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del decorso del termine ultimo previsto dall'articolo 27, comma 3, del TUS, per la notifica del medesimo (due anni dal pagamento dell'imposta principale)»*.

Ai sensi del citato articolo 27 (rubricato *“Procedimento e termini”*), comma 3, *«La rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale»*.

Dai chiarimenti di cui al citato documento di prassi consegue, dunque, che la possibilità di richiedere l'agevolazione *“prima casa”*, con dichiarazione integrativa o sostitutiva, trova un limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, *ex* articolo 27, comma 3, del TUS.

In caso di dichiarazione di successione omessa, si ritiene che l'agevolazione *“prima casa”* possa essere richiesta entro il termine di decadenza dall'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione e, dunque, entro cinque anni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione omessa, ai sensi del citato articolo 27, comma 4 del TUS.

Resta ferma la verifica dei presupposti soggettivi e oggettivi necessari per fruire dell'agevolazione *“prima casa”*, che devono sussistere al momento del trasferimento dell'immobile, che per gli acquisti *mortis causa* coincide con la data di apertura della successione (*cf.* Cassazione, ordinanza 27 aprile 2021, n.11101; circolare 16 novembre 2000, n. 207).

Si precisa, infine, che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata in un momento successivo allo scadere del termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza, si ritiene che l'agevolazione "*prima casa*" non possa essere richiesta in mancanza del suddetto requisito al momento dell'apertura della successione, atteso che la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto (*ex Nota II-bis*, lettera *a*) o in un atto integrativo prima dello scadere del termine di diciotto mesi (*cf.* risoluzione 27 aprile 2017, n. 53).

Le presenti conclusioni non appaiono in contrasto con le ordinanze della Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n. 9890 e 24 settembre 2020, n. 20132, in quanto riferite a fattispecie non del tutto analoghe alle ipotesi in esame.

Nelle richiamate decisioni, infatti, si afferma il principio generale relativo alla necessità per l'erede di richiedere formalmente le agevolazioni, non essendo sufficiente il semplice possesso di fatto dei requisiti. Ciò, in quanto, il diritto all'agevolazione, che spetta esclusivamente se sussistono le condizioni previste dalla citata *Nota II-bis*, deve, comunque, essere invocato dal richiedente, tramite la presentazione della dichiarazione di successione nel rispetto delle norme del TUS.

In considerazione di quanto precede, si invitano le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE AD
INTERIM

Firmato digitalmente

