

Possono essere chieste le agevolazioni prima casa in una successione presentata tardivamente dopo il decorso dei cinque anni dalla morte del *de cuius*? Ho trovato un appunto secondo il quale l'AE in tal caso negherebbe l'agevolazione in quanto l'agevolazione prima casa rappresenta un beneficio che non può essere privo di una scadenza, che l'Ufficio ritiene di far coincidere con il termine di decadenza per l'accertamento della stessa obbligazione tributaria. Si tratta di un orientamento consolidato o siete a conoscenza di documenti di prassi in senso favorevole al contribuente?

Nel mio archivio ho trovato questo articolo di Michele Arcangelo Casino (notaio in pensione) che sostiene la tesi favorevole al contribuente.

Per quanto a mia conoscenza, la prassi degli uffici è in senso contrario.

Mi accodo al Maestro unendo articolo e sentenza

Insostenibilità della tesi che nega l'accesso al *bonus* prima casa invocato con dichiarazione di successione tardiva

di Michele Arcangelo Casino

(in "il fisco" n. 40 del 2021, pag. 1-3853)

SOMMARIO: [1. Premessa](#) [2. Insostenibilità della tesi dell'Agenzia delle entrate](#) [3. La nostra tesi: i benefici fiscali possono legittimamente invocarsi](#) [4. Insostenibilità di altra tesi](#) [5. Ritrasferimento dell'alloggio ereditato](#)

*In base al combinato disposto dell'art. 27, comma 6, TUS e dell'art. 69 della Legge n. 342/2000 può legittimamente sostenersi che le agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa possono essere invocate nella dichiarazione di successione del *de cuius*, anche se questa venisse presentata tardivamente oltre 6 anni dalla data del decesso.*

[1. Premessa](#)

L'art. 69, comma 3, della Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale) dispone che le **imposte ipotecaria e catastale** sono applicate in **misura fissa** per i trasferimenti di proprietà di case di abitazione non di lusso derivanti da **successioni e donazioni**, quando in capo al beneficiario sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della **prima abitazione** dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

Il successivo comma 4 dello stesso art. 69 stabilisce che il contribuente - sussistendone i requisiti e condizioni di legge - possa invocare i benefici "prima casa" facendone espressa **richiesta nella dichiarazione di successione** del *de cuius*.

È incontrovertibile che né questa legge, né altre disposizioni normative fissano, a pena di decadenza, i termini oltre i quali non è più consentito al contribuente fare siffatta richiesta.

Ciononostante, una sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio⁽¹⁾ ha ritenuto che possono concedersi i benefici "prima casa" solo se la dichiarazione di successione venga presentata **entro 12 mesi dall'apertura della successione** del *de*

cuius.

A sua volta (ma per altra ragione), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che tali benefici non possono concedersi se la richiesta delle agevolazioni è fatta in seno ad una dichiarazione di successione presentata oltre 6 anni dalla morte del *de cuius*.

In proposito, l'Agenzia delle entrate, rispondendo ad un interpello proposto nel 2014⁽²⁾, sostiene che, vero è che la Legge n. 342/2000 non indica alcun termine decadenziale, ma è pur vero che la agevolazione "prima casa" rappresenta un beneficio che, per la stessa certezza del diritto, non può essere privo di una scadenza; **limite temporale** che l'Ufficio ritiene - *ex se* -, acrobaticamente, di stabilire in analogia a quanto previsto per l'accertamento della stessa obbligazione tributaria. Sostiene l'Agenzia delle entrate che l'Ufficio deve poter valutare quanto dichiarato dal contribuente, e quindi se si considera che, in caso di dichiarazione di successione omessa, l'Agenzia delle entrate deve notificare l'avviso di liquidazione entro il **termine di decadenza di cinque anni** dalla scadenza del termine per la **presentazione della dichiarazione** stessa (art. 27, comma 4, TUS), deve ritenersi che l'agevolazione "prima casa" può essere richiesta solo entro il termine di decadenza di 5 anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione (*id est*, entro 6 anni dalla morte); per cui, in caso di presentazione tardiva di oltre i 6 anni dal decesso, il contribuente deve ritenersi già decaduto dal diritto di invocare le predette agevolazioni.

Tanto esposto, pare però a chi scrive che, sia la tesi sostenuta dalla Agenzia delle entrate, sia quella sostenuta dalla precitata sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio siano del tutto infondate, essendo incompatibili con le positive previsioni legislative vigenti in materia, come qui di seguito dimostreremo.

Giova al riguardo evidenziare che è principio pacifico in dottrina e giurisprudenza⁽³⁾ che la disciplina giuridica di un istituto deve essere tratta dalle norme positive che sostanziano l'istituto medesimo. È altresì principio pacifico che l'interprete deve essere estremamente prudente a proporre **interpretazioni creative o abroganti**, a pena di erigersi egli stesso a creatore del diritto⁽⁴⁾ o di indossare la casacca del rivoluzionario⁽⁵⁾ smanioso di sopprimere l'ordinamento esistente. Invero, la norma, intesa come precetto giuridico vincolante, discende dal testo; sicché l'interprete, nella esegesi delle norme giuridiche, non può ad esse attribuire - giusta art. 12 Disposizioni Preliminari al c.c. - altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse e la intenzione del legislatore, e può proporre eccezionalmente interpretazioni abroganti e creative solo se l'effetto giuridico risultante dalla formulazione legislativa delle norme sistematicamente considerate sia incoerente ed incompatibile con l'ordinamento giuridico.

2. Insostenibilità della tesi dell'Agenzia delle entrate

Fatta questa premessa, la tesi della Agenzia delle entrate deve ritenersi insostenibile⁽⁶⁾, innanzitutto perché nel diritto tributario è immanente il principio per cui, in mancanza di una specifica norma decadenziale, la Pubblica amministrazione non può bloccare o limitare l'esercizio dei diritti soggettivi del cittadino. Invero, come insegna la Cassazione⁽⁷⁾ e così pure la dottrina⁽⁸⁾, la "**decadenza**" è un istituto giuridico di natura eccezionale, in quanto essa costituisce deroga al principio fondamentale del libero esercizio dei propri diritti; ragion per cui può trovare applicazione solo in presenza di espressa disposizione di legge e di certo **non** può applicarsi **in via di interpretazione analogica**.

Pertanto il Fisco non può fissare *ex se* un termine decadenziale (6 anni dalla morte del *de cuius*), congetturando di poterlo ricavare in via di interpretazione analogica da quanto previsto per l'accertamento e liquidazione dell'imposta successoria. Peraltro v'è da notarsi che - nel caso in questione - mancano addirittura i presupposti di una applicazione analogica, dal momento che presupposto della applicazione analogica è che manchi una precisa disposizione di legge⁽⁹⁾, laddove invece il TUS ha puntualmente ed esaustivamente disciplinato - anche per la dichiarazione di successione tardivamente presentata - sia la fase della presentazione della dichiarazione, sia

quella dell'accertamento e liquidazione dell'imposta: così come chiaramente si evince dall'esegesi delle disposizioni di legge contenute nel Testo Unico successioni e donazioni (TUS) di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346. Valga il vero. Il TUS(10) dispone che la **dichiarazione di successione** deve essere presentata entro **12 mesi dalla data di apertura** della successione. In caso di mancata presentazione entro tale termine, la legge prevede sanzioni, sia in caso di presentazione tardiva, sia in caso di omissione della presentazione.

Il TUS(11) dispone inoltre che, se dopo la presentazione della dichiarazione sopravviene un evento che dia luogo al **mutamento della devoluzione ereditaria** (ad es., il caso di una successione legittima divenuta testamentaria a seguito del ritrovamento del testamento del *de cuius*), ovvero un evento il cui verificarsi dia luogo all'applicazione dell'imposta in misura più alta (ad es. il caso di sopravvenienze ereditarie), i soggetti obbligati devono presentare una **nuova dichiarazione** di successione **sostitutiva o integrativa**. L'Ufficio, in tal caso, è tenuto a liquidare l'imposta in base alla nuova dichiarazione modificativa(12), che però deve essere presentata(13) entro la data di scadenza del termine previsto per la presentazione della originaria dichiarazione (i 12 mesi di cui all'art. 31, comma 1). Ordunque, il TUS, accanto ed oltre alla rituale e ordinaria dichiarazione di successione, ha previsto anche questi due "tipi" di dichiarazione successoria (ossia la dichiarazione sostitutiva e quella integrativa); tipi di dichiarazione la cui disciplina trova puntuale riscontro nelle previsioni legislative dell'art. 28, comma 6, dell'art. 31, comma 3, e dell'art. 33, comma 4, TUS.

Per questi due tipi di dichiarazioni successorie appare assolutamente ragionevole ed essenziale la stringente tempistica prevista per la loro presentazione dall'art. 31, comma 3 (gli stessi 12 mesi dal decesso indicati per la presentazione della prima dichiarazione), essendo esse destinate a sostituire la precedente dichiarazione presentata. Ma, oltre le fattispecie della dichiarazione successoria principale e delle dichiarazioni sostitutive o integrative, il legislatore tributario ha previsto(14) anche un particolarissimo "tipo" di **dichiarazione successoria tardiva**, ossia un tipo di dichiarazione caratterizzata dal fatto di poter essere presentata **oltre 5 anni dalla scadenza** del termine fissato per la presentazione della dichiarazione omessa. Trattasi di un tipo di dichiarazione presentata in un periodo in cui ormai il Fisco è come un "Re nudo", un Re senza corona e senza scorta, un re disarmato, essendosi verificata nei suoi confronti la decadenza per l'esercizio dei suoi poteri di accertamento e liquidazione dell'imposta successoria (decadenza draconianamente stabilita dall'art. 27, comma 4, del TUS).

Il successivo comma 6 dello stesso art. 27 stabilisce, invero, che il contribuente possa, comunque, volontariamente presentare la dichiarazione successoria e che in tal caso l'**imposta** è comunque **dovuta** (mentre si intendono ovviamente **prescritte** le **penalità** e gli **interessi** per la verificata tardività).

A differenza delle dichiarazioni sostitutive o integrative (che sono nuove ed ulteriori dichiarazioni di successione rispetto alla prima presentata), questo tipo di dichiarazione costituisce la **prima e unica dichiarazione** del contribuente. Trattasi di un distinto e diverso tipo di dichiarazione successoria espressamente previsto nell'art. 27, comma 6, TUS, e la cui disciplina trova più compiuto ed esaustivo riscontro nelle previsioni normative contenute nello stesso art. 27, commi 2-3-5, TUS (l'art. 27, comma 6, stabilisce, infatti, che per siffatta dichiarazione tardiva si applicano le disposizioni dei precedenti commi 2, 3 e 5).

Ne consegue:

a) che l'imposta è liquidata in base a questa tardiva dichiarazione volontaria;

b) che l'avviso di liquidazione deve essere notificato entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione. Pertanto, una volta presentata siffatta tardiva dichiarazione, viene a cessare la precedente situazione di decadenza inflitta all'Ufficio dall'art. 27, comma 4; l'**Ufficio** viene **rimesso in termini** e riacquista

tutti i **poteri di accertamento e liquidazione** dell'imposta, ossia tutti i poteri finalizzati al corretto adempimento dell'obbligazione fiscale. L'Ufficio, quindi, riacquista e può esercitare tutti gli stessi poteri che per legge gli spettano sia nel caso di presentazione della dichiarazione successoria ordinaria, sia nel caso di presentazione di quella sostitutiva o integrativa. Dunque, anche nel caso di presentazione di questo particolarissimo tipo di dichiarazione tardiva, la legge ha puntualmente disciplinato la fase dell'accertamento e liquidazione dell'imposta. È importante notare che, giusta il combinato disposto dei commi 6 e 2 dell'art. 27, la **liquidazione** dell'imposta deve essere notificata entro il termine di **decadenza di tre anni** dalla data di presentazione di siffatta tardiva dichiarazione di successione, così come parimenti avviene nel caso della dichiarazione ordinaria e nel caso della dichiarazione sostitutiva-integrativa.

Ne consegue che, anche nel caso di questo predetto tipo di dichiarazione volontaria tardiva, l'Ufficio ha un congruo termine a sua disposizione per controllare e valutare la veridicità ed esattezza di quanto dichiarato dal contribuente. Pertanto l'Ufficio, sulla base dei dati emergenti dalla **dichiarazione presentata**, riconoscerà o denegherà i benefici richiesti, a seconda che al momento dell'apertura della successione sussistevano o non sussistevano i requisiti di legge per invocare le **agevolazioni "prima casa"**. È noto in proposito che l'**accertamento** dovrà essere necessariamente effettuato con riferimento **al momento del decesso** del *de cuius*, che costituisce invero il fatto generatore del tributo.

In conclusione, alla stregua delle su rilevate considerazioni sull'istituto della decadenza e sulla rilevanza dell'art. 27 TUS, risulta evidente, oltre ogni ragionevole dubbio, che le argomentazioni proposte dall'Agenzia delle entrate sono prive di qualsiasi addentellato normativo.

3. La nostra tesi: i benefici fiscali possono legittimamente invocarsi

Venendo ora, più specificamente, al quesito se il contribuente possa invocare i benefici "prima casa" tramite una dichiarazione presentata volontariamente oltre il termine di decadenza stabilito nel comma 4 dell'art. 27 TUS, occorre necessariamente fare riferimento al combinato disposto dell'art. 27, comma 6, del TUS e dell'[art. 69](#), comma 4, della Legge n. 342/2000.

La risposta al quesito è assolutamente positiva.

Al riguardo, non può non tenersi conto dei seguenti indici:

- il TUS prevede e disciplina più e **diversi tipi di dichiarazione di successione**: quella **ordinaria**; quella **sostitutiva**; quella **integrativa**; e quella **tardiva e volontaria** presentata oltre il termine di decadenza stabilito nel comma 4 dell'art. 27;
- l'[art. 69](#) della Legge n. 342/2000 stabilisce che il contribuente possa invocare le **agevolazioni** facendone **espressa richiesta** nella dichiarazione di successione del *de cuius*. Dunque la legge non esclude che la richiesta delle agevolazioni possa farsi anche in sede e tramite la predetta **dichiarazione tardiva e volontaria**;

- né la Legge n. 342/2000, né altre disposizioni legislative fissano, a pena di decadenza, i **termini** entro cui è consentito al contribuente fare espressa richiesta delle agevolazioni.

In proposito è bene ricordare che, in tema di interpretazione della legge, è principio fondamentale quello secondo cui ciò che non sta scritto nella legge si presume che non sia stato voluto dal legislatore (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*);

- l'art. 27, comma 2, TUS stabilisce che la liquidazione dell'imposta deve essere notificata entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione (ordinaria) o della dichiarazione sostitutiva o integrativa. Il successivo comma 6 dello stesso art. 27 stabilisce che la stessa disciplina prevista dal predetto comma 2 dell'art. 27 trova applicazione anche per la dichiarazione tardiva e volontaria presentata oltre il termine di decadenza stabilito nel comma 4 dell'art. 27. Dunque, anche per la dichiarazione tardiva in oggetto il TUS ha previsto e disciplinato in modo puntuale ed esaustivo la fase dell'accertamento e della liquidazione dell'imposta.

Orbene, tanto esposto, ne consegue incontrovertibilmente che è consentito al contribuente formulare la espressa richiesta delle agevolazioni anche in seno alla predetta **dichiarazione tardiva** di successione.

Trattasi invero di un “**tipo legale e normato di dichiarazione successoria**” che ogni contribuente è facultato ad utilizzare nell’ambito della sua autonomia privata. Il che significa che la legge consente al contribuente di presentare la dichiarazione di successione anche in data molto tardiva rispetto al momento dell’avvenuto decesso del *de cuius*. La legge, dunque, riconosce come meritevole di tutela giuridica l’intento del contribuente che decida di autoregolamentare anche in tal modo i propri interessi e le esigenze della propria vita di relazione. Ad esempio, la tardività può essere occasionata dall’esistenza di discordie tra i successibili; o dal disinteresse di alcuni di loro; o perché essi non sono a conoscenza dei beni immobili del *de cuius*; o perché taluni beni non sono correttamente censiti in Catasto ed occorre quindi un talvolta gravoso previo align del Catasto con le risultanze dei Registri immobiliari.

Nello stesso tempo, la legge, dopo aver attribuito al contribuente la facoltà di utilizzare questa modalità di dichiarazione di successione, ne fissa la disciplina con norme imperative ed inderogabili. L’art. 27, comma 6, TUS rappresenta il suggello legislativo di questa ulteriore modalità di dichiarazione successoria, e quindi la “tipicizza”; pertanto, l’interprete non può rifiutarsi di prendere atto di questa ulteriore tipo di dichiarazione di successione, né può arbitrariamente non constatarne e valutarne la relativa *vim ac potestatem*.

4. Insostenibilità di altra tesi

A tale stregua, stante siffatta innegabile facoltà spettante per legge al contribuente, deve ritenersi senz’altro infondata anche la tesi sostenuta dalla precitata sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio⁽¹⁵⁾ secondo la quale il contribuente può fare espressa richiesta dei benefici solo se la dichiarazione di successione venga presentata entro 12 mesi dall’apertura della successione del *de cuius*. Al riguardo la Commissione tributaria regionale del Lazio motiva tale sua decisione esponendo che, vero è che la legge non indica alcun termine decadenziale, ma è pur vero che la medesima legge “impone” precise modalità (richiesta di fruizione dell’agevolazione all’interno della dichiarazione di successione) ed una stringente tempistica (12 mesi dal decesso) per poter godere delle agevolazioni, giusta quanto previsto dall’art. 31, comma 3, TUS per la fattispecie della dichiarazione di successione integrativa o modificativa di cui all’art. 28, comma 6, TUS. In proposito la Commissione tributaria crede di trovare conferma alle proprie conclusioni facendo espresso rinvio a quanto deciso dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 9890 del 9 aprile 2019 e con la ordinanza n. 20132 del 24 settembre 2020. Ma a questo punto è chiaro l’abbaglio esegetico in cui è incorsa la Commissione. Infatti, in dette decisioni la **Corte di cassazione** ha semplicemente messo in evidenza quanto segue:

a) che l’agevolazione prima casa va concessa solo se il contribuente ne ha fatto **espressa richiesta** nella dichiarazione di successione;

b) che, ove mai non ne abbia fatto espressa richiesta nella dichiarazione di successione presentata, il contribuente può ugualmente farne richiesta tramite una dichiarazione **integrativa o modificativa**, da presentare entro 12 mesi dell’apertura della successione. Come si può facilmente notare, la Cassazione si è limitata a evidenziare quanto disposto dall’art. 31, comma 3, TUS, e cioè che la dichiarazione ordinaria di successione può essere modificata sino alla scadenza del termine dei 12 mesi dalla data di apertura della successione, mediante presentazione di una nuova ed ulteriore dichiarazione (detta integrativa o modificativa).

Or dunque, la Cassazione non ha statuito che i benefici “prima casa” possano richiedersi solo con dichiarazione di successione presentata entro 12 mesi; ma si è limitata solo a chiarire che il contribuente (parte ricorrente nel giudizio di cassazione), avendo dimenticato di farne richiesta nella dichiarazione di successione, avrebbe avuto la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, giusta art. 28, comma 6 (che,

in quanto dichiarazione modificativa di quella già presentata, va a sua volta presentata fino alla medesima scadenza dei 12 mesi previsti dall'art. 31, comma 1). A nostro avviso, non può non rimarcarsi che ben **diversa** è la **fattispecie** del particolarissimo tipo di dichiarazione di successione presentata **oltre il termine di decadenza di 5 anni** dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa. Infatti, secondo la disciplina testualmente e positivamente fissata nel TUS, la sua presentazione è logicamente **disancorata dal rispetto del termine dei 12 mesi** dalla data del decesso del *de cuius*. Dal TUS si evince in modo chiaro che la regola del rispetto della tempistica dei 12 mesi dal decesso è stata sancita dal legislatore (art. 31, comma 3, TUS) esclusivamente in relazione al tipo di dichiarazione ordinaria ed in relazione alla dichiarazione sostitutiva *ex art. 28, comma 6, TUS*. Ma tale regola non può valere - **per il principio di non contraddizione** - in relazione al particolarissimo tipo di dichiarazione di successione **tardiva e volontaria** presentata a norma dell'art. 27, comma 6, tipo quest'ultimo di dichiarazione successoria che può presentarsi soltanto dopo che sia decorso un ben più lungo lasso di tempo di 12 mesi dal decesso. In conclusione, è evidente, oltre ogni ragionevole dubbio, che le argomentazioni proposte dalla Commissione tributaria regionale del Lazio sono prive di qualsiasi addentellato normativo.

5. Ritrasferimento dell'alloggio ereditato

Giova, infine, accennare anche ad un'altra questione connessa al tema sin qui trattato della suindicata tardiva e volontaria dichiarazione di successione. Si tratta di chiarire dopo quanto tempo il contribuente che abbia fruito delle agevolazioni "prima casa" in virtù di una tardiva dichiarazione di successione presentata oltre 6 anni dalla morte del *de cuius* possa trasferire liberamente a terzi l'alloggio acquisito, senza che gli si possa opporre revoca o decadenza dai benefici conseguiti. Come è noto, la Nota II-bis, comma 4, all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U.R. dispone che, in caso di **trasferimento** per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati coi benefici *prima del decorso di 5 anni "dalla data del loro acquisto"*, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30% delle stesse imposte. Orbene, trattandosi di successione ereditaria, la predetta locuzione ("dalla data del loro acquisto") potrebbe indurre l'interprete a riferirsi all'atto di accettazione ereditaria, comportante l'**acquisto dei beni ereditati**, il cui effetto retroattivo - giusta [art. 459](#) c.c. - risale **al momento dell'apertura della successione**; per cui l'interprete potrebbe ritenere che il contribuente che abbia fatto uso della suddetta dichiarazione tardiva di oltre 6 anni dal decesso sia già nelle possibilità di rivendere liberamente l'alloggio senza subire revoca dei benefici conseguiti, avendone acquisito il diritto di proprietà sin dal momento dell'apertura della successione (risalente ormai a più di 5 anni). Ma al riguardo va notato che il presupposto dell'imposta di successione non è l'accettazione ereditaria, bensì l'evento-morte del *de cuius* segnalato al Fisco mediante la presentazione della relativa dichiarazione di successione([16](#)). A tale stregua, riteniamo che la locuzione "data del loro di acquisto" deve interpretarsi non già come riferentesi al "momento" in cui si diventa proprietari, bensì alla data dell'**atto formale d'acquisto** (ossia del "documento") tramite cui si realizza l'effetto traslativo. In caso di acquisto *inter vivos* a titolo oneroso, tale è l'atto di compravendita; in caso di acquisto *inter vivos* a titolo gratuito, tale è l'atto di donazione; mentre, in caso di acquisto *mortis causa*, tale è la **dichiarazione di successione** con cui sono stati richiesti e conseguiti i benefici "prima casa". Diversamente opinando, nel caso di benefici conseguiti in base ad una tardiva dichiarazione di successione presentata dopo 6 anni dal decesso del *de cuius*, ove mai si ritenesse che il dichiarante tardivo possa trasferire da subito e liberamente l'alloggio ereditato (senza subire revoca dei benefici conseguiti), si assisterebbe al tradimento della *ratio* su cui poggia la concessione dei benefici per l'acquisto "**prima casa**". Infatti, dal tenore della predetta Nota II-bis, comma 4 si evince che i benefici sono stati dal legislatore concessi([17](#)) a condizione che l'alloggio acquistato resti nella

disponibilità del contribuente per un certo non breve periodo (almeno cinque anni). Intento del legislatore era quello di favorire un “**acquisto stabile**” della prima abitazione; *ratio* che verrebbe evidentemente tradita nel caso di una rivendita subitanea. Al riguardo, giova rilevare che la Nota II-*bis*, comma 4, disponendo che è consentito l’atto di ritrasferimento, a titolo oneroso o gratuito, solo se il contribuente trasferisca l’alloggio dopo il decorso di 5 anni dalla data del suo acquisto, fa riferimento al caso dell’acquisto operato con atto di compravendita o di donazione e richiede che - per evitare la revoca dei benefici - sia necessario che l’alienante abbia conservato il possesso dell’alloggio ereditato per almeno 5 anni. A tale stregua, la regola del “**possesso quinquennale**” non può non valere anche nel caso della predetta **tardiva e volontaria dichiarazione di successione** presentata ai sensi dell’art. 27, comma 6, TUS. Invero, in tema di trasferimento di alloggi derivanti da successioni, l’[art. 69](#), comma 3, della Legge n. 342/2000 richiede espressamente la sussistenza degli stessi requisiti e condizioni previsti in materia di acquisto della prima abitazione dall’art. 1, comma 1, della Tariffa, Parte Prima allegata al T.U.R.

Note:

- (1) Comm. trib. reg. Lazio, sentenza n. 3395/2021 del 7 luglio 2021.
- (2) Agenzia delle entrate, Direzione Regionale Lazio, interpello n. 913-618/2014, prot. n. 10007 del 1° maggio 2015, concernente l’interpretazione dell’[art. 69](#), comma 3, della Legge n. 342/2000.
- (3) Avallato anche dalla Corte costituzionale con sentenza n. 311 del 10 marzo 1988.
- (4) F. Galgano, *Trattato di diritto civile*, Vol. I, CEDAM, 2009, pag. 104.
- (5) G. Bonilini - F. Tommaseo, *Il Codice civile. Commentario. Art. 404-413*, Milano, 2008, pag. 26.
- (6) Cfr. M.A. Casino, “Tardività della presentazione della dichiarazione di successione e richiesta benefici ‘prima casa’”, in *il fisco*, n. 38/2018, pag. 3656 ss.
- (7) Cass. 13 giugno 1979, n. 3331.
- (8) V. Tedeschi, “Decadenza”, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1962, pag. 771.
- (9) Cfr. art. 1, comma 2, Disposizioni Preliminari c.c.
- (10) Art. 31, comma 1.
- (11) Art. 28, comma 6.
- (12) Art. 33, comma 4.
- (13) Art. 31, comma 3.
- (14) Art. 27, comma 6.
- (15) Comm. trib. reg. Lazio n. 3395 del 24 giugno 2021.
- (16) L. Nastri, *Manuale applicativo delle imposte indirette*, Milano, 1996, pag. 80.
- (17) A. Busani - C.M. Canali, *L’agevolazione per l’acquisto della “prima casa”*, IPSOA, 2010, pag. 560.

IMPOSTA REGISTRO - Agevolazioni

IMPOSTE E TASSE IN GENERE - Esenzioni ed agevolazioni, in genere

Imposta di successione - Accertamento e liquidazione - Dichiarazione di successione -
Termini di prescrizione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER IL LAZIO

TERZA SEZIONE

riunita in udienza il 24/06/2021 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

BLOCK MAURIZIO, - Presidente

CASO LUIGI, - Relatore

LEPORE ANTONIO, - Giudice

in data 24/06/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2769/2020 depositato il 29/05/2020

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 2 - Via Canton, 20 00144 Roma RM

elettivamente domiciliato presso dp.2roma@pce.agenziaentrate.it

contro

R.M.C. - (...)

Difeso da

Francesco Rondinone - (...)

ed elettivamente domiciliato presso rondinone0557@cert.avvmatera.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 13119/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale
ROMA sez. 20 e pubblicata il 11/10/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) IPOTECARIE E CATASTALI-ALTRO 2015

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. In seguito al decesso, avvenuto in data 25 novembre 2007, della sig.ra M.C.I., l'erede -
sig.ra M.G. - presentava la dichiarazione di successione (29 novembre 2017), invocando i

benefici "prima casa" per l'immobile ereditato al fine di fruire delle imposte agevolate. A seguito del decesso della medesima (avvenuto il successivo 29 dicembre 2017), l'Agenzia delle Entrate notificava all'erede R.M.C., avviso di liquidazione delle imposte ed irrogazione delle sanzioni, con il quale veniva disconosciuta la spettanza delle agevolazioni invocate in ragione dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine di 5 anni dalla data del decesso.

2. La CTP di Roma, adita dalla contribuente, che eccepiva l'illegittimità dell'avviso impugnato, sul presupposto che nessuna norma prevede la decadenza del beneficio "prima casa" ove la dichiarazione di successione venga presentata in ritardo, con sentenza n. 13119 del 25/9/2019, accoglieva il ricorso anche sulla scorta di quanto affermato dalla Suprema Corte di cassazione con la sentenza n. 9890 del 9 aprile 2019.

3. In data 27 maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate proponeva appello, eccependo l'erroneità della decisione e l'errata interpretazione della citata sentenza di Cassazione, che, ad avviso dell'appellante, ribadirebbe la necessità di invocare il beneficio fiscale entro i termini di presentazione della dichiarazione di successione (un anno dal decesso).

Costituitasi con deposito di comparsa del 18 settembre 2020, la contribuente chiedeva respingersi la domanda, eccependo che la tardività della presentazione della dichiarazione di successione, fermo restando l'applicazione di sanzioni, non impedisce la fruizione delle agevolazioni per l'acquisizione della "prima casa".

4. Nell'udienza del 24 giugno 2021, udita la relazione del relatore, la causa veniva trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. L'appello merita accoglimento.

Il diritto del contribuente di invocare le agevolazioni "prima casa" in sede di successione mortis causa è previsto dall'[art. 69](#), comma 3, della L. 21 novembre 2000, n. 342, ai sensi del quale le imposte catastali sono applicate in misura fissa per i trasferimenti di immobili abitativi facenti parte dell'asse ereditario, quando in capo al beneficiario sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della "prima abitazione" dall'art. 1, comma 1, della Tariffa Parte Prima allegata al Testo Unico di Registro (D.P.R. n. 131 del 1986). Il successivo comma 4 del medesimo articolo stabilisce che, per fruire di tali benefici, l'interessato deve rendere nella denuncia di successione le dichiarazioni di cui alla Nota Il bis dell'art. 1 della suddetta Tariffa Parte Prima.

In tema di disciplina dell'accertamento e liquidazione dell'imposta di successione, l'art. 27 Testo unico delle imposte di successione, dispone al comma 1, che la successione deve essere dichiarata nel termine fissato all'art. 31 (dodici mesi dalla data di apertura della successione). Il comma 2 dispone che l'imposta è liquidata dall'Ufficio in base alla dichiarazione di successione presentata.

In caso di dichiarazione omessa, l'imposta è accertata e liquidata d'ufficio a norma dell'art. 35 (art. 27, comma 4), sempre che l'avviso di liquidazione venga notificato entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione (art. 27, comma 4, ultima parte). Peraltro, ai sensi del comma 6 dell'art. 27, l'imposta è dovuta anche se la dichiarazione viene presentata oltre il termine di decadenza stabilito nel comma 4, con l'intesa che, in questo caso, le disposizioni dei commi 2, 3, e 5 si applicano con riferimento a tale dichiarazione di successione.

2. Alla luce di tali norme, la questione di diritto sulla quale questo Collegio è chiamato a decidere è se il contribuente che abbia invocato la volontà di avvalersi delle agevolazioni per l'acquisizione della "prima casa" in una dichiarazione di successione presentata oltre il termine di legge (12 mesi) possa egualmente goderne.

Elemento dirimente è la natura agevolativa della norma che prevede il beneficio de quo che impone, dunque, canoni ermeneutici di stretta interpretazione.

In tal senso, la lettura sistematica dei vari commi dell'art. 27 deve essere resa nel senso che l'unica conseguenza della dichiarazione tardiva resa dall'erede è quella di rimettere in termini l'ufficio che può porre a fondamento della propria liquidazione la dichiarazione presentata (sia pure tardivamente).

Una diversa interpretazione renderebbe il contribuente arbitro dei tempi di accertamento e liquidazione del tributo mentre appare assolutamente ragionevole che l'Ufficio possa porre a fondamento della liquidazione dell'imposta la dichiarazione di successione del contribuente sia pure tardiva (secondo il noto principio secondo il quale gli atti confessori non possono recare vantaggio al confessore ma, al contrario, possono recarlo alla controparte).

A maggior ragione ciò vale per la fruizione di trattamenti agevolativi quali quello in oggetto che, per essere goduti, impongono il rispetto delle regole fissate dalla legge. Difatti, seppur è vero che la stessa non indichi alcun termine decadenziale, è pur vero che la medesima impone precise modalità (richiesta di fruizione dell'agevolazione all'interno della dichiarazione di successione) e una stringente tempistica (12 mesi dal decesso) per poter godere dell'agevolazione.

Infine, deve rilevarsi come una diversa esegesi della norma recherebbe un ingiustificato vantaggio a quanti acquistino la prima casa per atto mortis causa rispetto a quanti la acquistino per atti inter vivos.

Del resto, la stessa Corte di Cassazione (sia con l'invocata sentenza n. 9890 del 9 aprile 2019 che con la successiva ordinanza n. 20132, del 24 settembre 2020), pur prevedendo la necessità che l'agevolazione venga concessa solo se espressamente richiesta dal contribuente, espressamente ricorda che, trattandosi di norma agevolativa, e quindi di stretta interpretazione, "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".

Conseguentemente, l'appello merita accoglimento.

3. In considerazione della particolare complessità del quadro normativo, appare equo compensare tra le parti le spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione tributaria regionale, definitivamente pronunziando, ogni diversa richiesta, domanda ed eccezione reiette, accoglie l'appello come in atti proposto e compensa le spese di entrambi i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 giugno 2021.