

Cass. civ. Sez. Unite, (ud. 28-09-2006) 30-11-2006, n. 25505

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Avviso di accertamento

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CARBONE Vincenzo - Presidente aggiunto

Dott. DUVA Vittorio - Presidente di sezione

Dott. VITTORIA Paolo - Presidente di sezione

Dott. VITRONE Ugo - Consigliere

Dott. MORELLI Mario Rosario - Consigliere

Dott. GRAZIADEI Giulio - Consigliere

Dott. SETTIMI Giovanni - Consigliere

Dott. MERONE Antonio - rel. Consigliere

Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

B.M., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA SIRACUSA 16, presso lo studio dell'avvocato ARTURO BENIGNI, rappresentato e difeso dall'avvocato BENIGNI Elio, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 188/98 della Commissione Tributaria regionale di NAPOLI, depositata il 08/01/99;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 28/09/06 dal Consigliere Dott. Antonio MERONE;

udito l'Avvocato Daniela GIACOBBE dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MACCARONE Vincenzo, che ha concluso per il rigetto del secondo motivo.

#### Svolgimento del processo

1.1. Il sig. B.M. ricorre contro l'Amministrazione finanziaria dello Stato per ottenere la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata resiste con controricorso, illustrato anche con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c, e chiede il rigetto del ricorso con ogni conseguenza

1.2. In fatto, la controversia trae origine dalla impugnazione, da parte del sig. B., di un avviso di accertamento di valore, e poi anche del conseguente avviso di liquidazione di imposta, riferito alla vendita di un appezzamento di terreno, con atto registrato il 25/03/1992 in favore della Gaeta Costruzioni s.r.l., con il quale il prezzo di vendita dichiarato, di L. 60 milioni, è stato elevato a L. 137 milioni, sul presupposto che si trattasse di suolo edificatorio e non agricolo.

La Commissione tributaria, adita in primo grado, ha riunito ed accolto entrambi i ricorsi del B.. La decisione è stata impugnata con appello principale dell'ufficio finanziario ed appello incidentale del contribuente. La Commissione tributaria regionale ha accolto in parte l'appello principale dell'ufficio, determinando in L. 90 milioni il valore dell'area ceduta, sul presupposto della sua edificabilità. 1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, la difesa del B. prospetta cinque motivi di denuncia:

a) violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, in quanto la Commissione tributaria regionale, per un verso, ha ritenuto che il cespite dovesse essere considerato come suolo edificatorio sulla base di un certificato che non sarebbe mai stato acquisito agli atti del processo; per altro verso, invece, non avrebbe tenuto conto di un certificato di destinazione urbanistica, prodotto dalla difesa del ricorrente, dal quale risultava che soltanto nel 1994 era stato approvato il piano regolatore generale, che interessava il terreno venduto precedentemente (nel 1992), quando era vigente soltanto il programma di fabbricazione, nel quale il suolo aveva destinazione agricola;

b) falsa applicazione dell'art. unico della L. n. 1902 del 1952 e della L. 17 agosto 1942, n. 1150, artt. 8 e 10, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51; violazione dell'art. 113 c.p.c., comma 1 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1; omessa e/o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5), in quanto i Giudici di appello avrebbero commesso l'errore di considerare edificabile il suolo in questione in forza di un PRG soltanto adottato (in data 21/06/1989) dal Comune interessato, ma non ancora vigente (in quanto approvato soltanto in data 25/10/1994), mentre invece la valutazione andava fatta sulla base del vigente piano di fabbricazione, secondo il quale il suolo venduto ricadeva in zona agricola; né avrebbero fornito una congrua motivazione in relazione alla eccezione della non equiparabilità del PRG approvato a quello non approvato (benché adottato);

c) omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1) ed omessa motivazione (violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.), sulle eccezioni relative ai criteri in base ai quali l'ufficio aveva determinato il valore dell'area ceduta; in particolare, il ricorrente aveva eccepito che;

- anche tenendo conto delle prescrizioni del P.R.G., l'indice di fabbricabilità reale del suolo era inferiore a quello ritenuto dai Giudici di merito;

- attraverso la produzione in giudizio di alcuni decreti di esproprio aveva dimostrato che, nello stesso periodo, l'UTE aveva attribuito ad altri suoli ubicati nella medesima zona un valore unitario a mq inferiore addirittura a quello dichiarato nell'atto di compravendita in questione;

- la valutazione non aveva tenuto conto di alcune servitù che gravavano sul fondo, che ne riducevano il valore;

d) insufficiente e/o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata che ha fissato in L. 90 milioni il valore del suolo dopo avere preso atto che lo stesso suolo, a distanza di poco tempo, era stato oggetto di un successivo trasferimento, al valore dichiarato di L. 65 milioni, senza spiegare come dal valore di L. 65 milioni si sia giunti a quello di L. 90 milioni;

e) omessa pronuncia sull'appello incidentale, con il quale il contribuente ha dedotto che erroneamente il giudice di primo grado aveva ritenuto inammissibile, perché tardiva, l'eccezione di illegittimità, per carenza di motivazione, dell'avviso di accertamento, riproponendo l'eccezione di merito.

1.4. La trattazione del ricorso è stata assegnata, *ratione materiae*, alla quinta sezione civile. Questa, con ordinanza 24 novembre 2005, ha rimesso gli atti al primo presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., comma 2, considerando;

a) che il ricorso è imperniato soprattutto, per il suo carattere preliminare, sul secondo motivo di impugnazione, con il quale il ricorrente denuncia l'errore di giudizio dei Giudici di appello, che hanno considerato edificabile l'area ceduta, sulla base di un piano urbanistico non perfezionato, perché, pur essendo stato adottato dall'autorità comunale, non era stato ancora approvato;

b) che su questa specifica questione, all'interno alla sezione quinta civile si è registrato un contrasto di indirizzi giurisprudenziali, in quanto alcune pronunce hanno affermato il principio secondo cui un suolo può essere considerato edificabile soltanto sulla base di uno strumento urbanistico perfezionato con l'approvazione regionale, vigente al momento in cui sorge l'obbligazione fiscale; altre pronunce, invece, hanno ritenuto sufficiente, ai fini della valutazione fiscale, che un suolo risulti inserito in una zona di edificazione di un piano anche soltanto adottato e non ancora approvato;

c) che la questione, oggetto di divergenti indirizzi, è anche di particolare importanza, sia perché ricorre frequentemente, sia perché gli interessi coinvolti sono spesso notevoli.

1.5. Sulla base di tali considerazioni, il Primo presidente ha rimesso la trattazione del ricorso a queste SS.UU..

#### Motivi della decisione

2.1. Nelle more del giudizio, la questione preliminare (secondo motivo di ricorso, sub lett. b), per la quale il ricorso è stato rimesso a queste SS.UU. è stata risolta con legge di interpretazione autentica (*jus superveniens*, in forza del D.L. 4 luglio 2006, art. 36, comma 2, convertito con modif. in l. 4 agosto 2006, n. 248. La citata disposizione, infatti, chiarisce che "Ai fini dell'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

La norma citata ha accolto la tesi sostanzialistica, propugnata dall'amministrazione finanziaria, secondo la quale "non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal comune, abbia perfezionato il proprio iter di formazione mediante l'approvazione da parte della regione, atteso che l'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è

sufficiente a far venir meno, ai fini anzidetti, la presunzione del rapporto proporzionale tra reddito dominicale risultante in catasto e valore del terreno medesimo, posto a fondamento della valutazione automatica" (Cass. 17513/2002; conf., ex plurimis, 4381/2002, 4120/2202, 17762/2002, 13817/2003). In altri termini, dinanzi ad una vocazione edificatoria di un suolo, formalizzata in un atto della procedura prevista dalla legislazione urbanistica, l'erario ritiene che, a prescindere dallo status giuridico formale dello stesso, non sia più possibile apprezzarne il valore sulla base di un parametro di riferimento, come il reddito dominicale, che deve considerarsi superato da più concreti criteri di valutazione economica. Non interessa, dunque, ai fini fiscali, che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio di valutazione del valore venale in comune commercio. L'inizio della procedura di "trasformazione" urbanistica di un suolo, implica, di per sé, una "trasformazione" economica dello stesso, che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale. Tuttavia, l'aspettativa di edificabilità di un suolo, non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto, l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, oggi meno conveniente per il contribuente, ma non per questo iniquo.

2.2. L'art. 36, comma 2, citato, fornisce una condivisibile chiave interpretativa che, per espressa volontà del legislatore, deve essere utilizzata nell'applicazione delle disposizioni relative all'iva (D.P.R. n. 633 del 1972), al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR), all'ICI (D.Lgs. n. 504 del 1992) e all'imposta di registro (d.lgs. 131/1986). Nella specie, quindi, per ricostruire il senso della trama normativa di riferimento, da applicare per la soluzione della controversia in esame, secondo le indicazioni fornite dallo stesso legislatore, occorre ricordare che;

a) in linea di principio, la base imponibile dell'imposta di registro, per i contratti di compravendita è costituita dal valore dei beni trasferiti (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43);

b) per gli atti di trasferimento di beni immobili, "si intende per valore il valore venale in comune commercio" (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 1);

c) se l'ufficio ritiene che gli immobili ceduti hanno un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede alla rettifica, e alla conseguente liquidazione (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 1), "avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni" (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3);

d) l'ufficio non può rettificare "il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto", salvo che si tratti di "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

La norma originaria non specificava se lo strumento urbanistico debba essere soltanto adottato o anche approvato. Di qui le oscillazioni giurisprudenziali che hanno portato al denunciato contrasto e, ora, all'approvazione della legge interpretativa, secondo la quale un'area è da considerare fabbricabile quando sia utilizzabile a scopo edificatorio sulla base di uno strumento urbanistico generale, anche soltanto adottato. La novella, letta nel contesto normativo che disciplina l'accertamento in materia di imposta di registro, non fornisce un nuovo criterio di valutazione, ma si limita a chiarire che il beneficio della tassazione su base catastale, prevista per i terreni agricoli, non compete quando si tratti di suoli la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo. È di comune esperienza, infatti, che tale circostanza è sufficiente a far lievitare il valore venale del suolo,

secondo le leggi di mercato. Non rileva il fatto che, in ipotesi, lo strumento urbanistico possa essere modificato o non approvato, con la conseguenza che il suolo torni ad essere inedificabile. L'imposta di registro non ha natura periodica, ma colpisce un evento istantaneo, nella specie il trasferimento di un bene immobile, che costituisce il fatto imponibile, la cui valutazione fiscale deve essere effettuata tenendo conto della situazione vigente al momento in cui si verifica il fatto imponibile stesso. Quindi, nessuna influenza possono avere le variazioni successive, se non rispetto agli eventuali ulteriori atti di trasferimento. Diverso è il caso delle imposte periodiche, per le quali, in relazione a ciascun periodo di imposta, si dovrà tenere conto delle eventuali variazioni di valore dei suoli connesse alla evoluzione degli strumenti urbanistici, nel rispetto del principio di capacità contributiva.

2.3. La soluzione adottata dal legislatore, per quanto non abbia bisogno di avalli giurisprudenziali e di esplicite motivazioni, sembra la più aderente ad un corretto e realistico approccio al problema in esame. Posto che i maggiori problemi ermeneutici hanno avuto ad oggetto il concetto di "utilizzabilità a scopo edificatorio", occorre chiarire cosa debba intendersi con tale espressione, dopo l'approvazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2. La qualifica di area fabbricabile, alla quale è connessa la caduta della preclusione dell'accertamento del valore venale dell'immobile, presuppone la utilizzabilità a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico. Secondo alcuni arresti giurisprudenziali di questa Corte, per aree fabbricabili si deve intendere, ai fini fiscali (ma con specifico riferimento all'ICI), "i terreni immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, con possibilità legale ed effettiva di rilascio di concessione edilizia al momento dell'imposizione tributaria, distinguendosi, nella disciplina dell'imposta, tra le zone urbanizzate per le quali è consentito il rilascio della concessione edilizia secondo le previsioni del piano regolatore generale del comune, ancora prima dell'adozione dei piani attuativi, e le zone che, pur comprese nelle previsioni del piano regolatore generale, non sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, essendo il rilascio della concessione a edificare subordinato all'adozione dei piani particolareggiati o dei piani di lottizzazione" (Cass. 21573/2004, 21644/2004). Secondo tale indirizzo giurisprudenziale, "il legislatore ha voluto sottoporre ad imposta, con base imponibile diversa, quelle aree immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, con possibilità legale ed effettiva di rilascio di concessione edilizia al momento dell'imposizione fiscale, distinguendo tra zone urbanizzate, per le quali è consentito il rilascio di concessione edilizia in base al P.R.G., ancora prima dell'approvazione dei piani attuativi, e quelle che, non trovandosi in tale situazione anche se comprese nel P.R.G., devono attendere i piani particolareggiati o i piani di lottizzazione per potere ottenere tale concessione". In altri termini, "il legislatore ha inteso riservare un diverso trattamento fiscale, con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio è attuale e non rinviata alla adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia è previsto da provvedimenti definitivi e non in fieri. Se non avesse inteso dire quanto sopra esposto, il legislatore avrebbe potuto limitarsi a definire l'area fabbricabile quella, "compresa nel PRG" oppure quella "destinata all'edificazione", senza riferimento agli strumenti urbanistici "attuativi" o alle "possibilità effettive di edificare" richiamando, inoltre, i criteri contenuti nella L. n. 359 del 1952 (possibilità legali ed effettive di edificazione)". (Cass. 21573/2004, 21644/2004).

Dopo la novella del 2006, tale tesi non è più sostenibile. Il legislatore (rectius: l'amministrazione finanziaria "vestita" da legislatore) ha fatto la sua scelta. Il testo della legge non consente più di distinguere a seconda delle "fasi di lavorazione" degli strumenti urbanistici. Se c'è stato l'avvio della procedura per la formazione del PRG, la situazione in movimento non consente più di beneficiare del criterio statico della valutazione automatica. Quello che interessa al legislatore fiscale è che venga adottato un diverso criterio di valutazione dei suoli, quando questi siano avviati sulla strada (non necessariamente senza ritorno) della edificabilità. Normalmente, infatti, già l'avvio della procedura per la formazione del PRG determina una "impennata" di valore, pur con tutti i necessari distinguo (riferiti alle zone e alla necessità di ulteriori passaggi procedurali). Il fulcro della norma interpretativa è costituito dalla precisazione che la edificabilità dei suoli, ai fini fiscali, non è condizionata ("indipendentemente") "dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". In materia di ICI, poi, già il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. con modif. in L. 2 dicembre 2005, n. 248 aveva anticipato che "Ai fini dell'applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma

1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". La norma, però, non chiariva se lo strumento urbanistico generale dovesse essere stato approvato dalla regione. Dopo l'approvazione del D.L. n. 248 del 2006, art. 36, comma 2, è chiara, invece, la voluntas legis, di tenere conto, realisticamente, delle variazioni di valore che subiscono i suoli in ragione delle vicende degli strumenti urbanistici. Diverse, infatti, sono le finalità della legislazione urbanistica rispetto a quelle della legislazione fiscale. La prima tende a garantire il corretto uso del territorio urbano, e, quindi, lo jus edificandi non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati (garantendo la compatibilità degli interessi individuali con quelli collettivi); la seconda, invece, mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si registrano e progrediscono, in parallelo, dal sorgere della mera aspettativa dello jus edificandi, fino al perfezionamento dello stesso. Ne consegue, che le chiavi di lettura dei due comparti normativi possono essere legittimamente differenti. Infatti, non bisogna confondere lo jus edificandi con lo jus valutandi, che poggiano su differenti presupposti. Il primo sul perfezionamento delle relative procedure, il secondo sull'avvio di tali procedure.

Non si può costruire se prima non sono definite tutte le norme di riferimento. Invece, si può valutare un suolo considerato "a vocazione edificatoria", anche prima del completamento delle relative procedure. Anche perchè i tempi ancora necessari per il perfezionamento delle procedure, con tutte le incertezze riferite anche a quelli che potranno essere i futuri contenuti prescrittivi, entrano in gioco come elementi di valutazione al ribasso.

In definitiva, la equiparazione legislativa di tutte le aree che non possono considerarsi "non edificabili", non significa che queste abbiano tutte lo stesso valore. Con la perdita della inedificabilità di un suolo (cui normalmente, ma non necessariamente, si accompagna un incremento di valore) si apre soltanto la porta alla valutabilità in concreto dello stesso. È evidente che, in sede di valutazione, la minore o maggiore attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale delle stesse, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, per l'ICI, e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, per l'imposta di registro.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo: in caso di trasferimento di tali aree, non opera la inibizione del potere di controllo di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 4, e l'accertamento del valore deve essere effettuato ai sensi dell'art. 51 del medesimo D.P.R., tenendo conto anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio delle stesse, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione.

2.4. Infine, osserva il Collegio, l'intervento interpretativo, da parte del legislatore, piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe stata recepita anche in mancanza della imposizione ex auctoritate, l'ha indebolita, in quanto può apparire inutilmente e dichiaratamente di parte. Infatti, il legislatore è intervenuto quando già le SS.UU. erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65, comma 1 e art. 374 c.p.c., comma 2). Si aggiunga, poi, che, come è accaduto nel caso di specie, in materia fiscale gli interventi interpretativi sono sempre pro fisco, in quanto dettati da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate). Non sono ispirati, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa. Ciò non facilita l'istaurarsi di un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1). Nel caso di specie, poi, non è facile distinguere l'amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con D.L. del governo, convertito in una legge, la cui approvazione è stata

condizionata dal voto di fiducia al governo. Tanto che se fosse stato diverso l'orientamento del Collegio (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 Cost., che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo suo, la corretta interpretazione della norma sub iudice. L'intervento è apparso inopportuno anche perché la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 Cost..

2.5. Passando all'esame degli altri motivi di ricorso, con il primo mezzo (sub a), il B. sostanzialmente contesta il presupposto di fatto sul quale si impernia il quesito giuridico posto all'esame di queste SS.UU. Vale a dire, l'acquisizione della prova che all'epoca della vendita (1992) il suolo ricadesse in zona edificabile, sulla base di un PRG, già adottato dal Comune (nel 1989), ma approvato dalla regione soltanto in epoca successiva (nel 1994).

La CTR ha accolto parzialmente l'appello dell'Ufficio, sul rilievo che "il cespite classificato quale suolo edificatorio, ricadente in zona C/4 con indice di edificabilità 3MC/mq, aveva ricevuto la propria destinazione urbanistica dal Piano Regolatore Generale adottato dal Comune di Solofora in data 21/06/89 con legittima delibera consiliare così come si evince dal relativo certificato allegato all'atto medesimo". La difesa del B. censura tale affermazione, deducendo, sotto il profilo della violazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, che non esisterebbe in atti il certificato al quale si riferisce il giudice di appello. Sostanzialmente, denuncia un errore di fatto, che, eventualmente, andava denunciato come vizio revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4. Il motivo, quindi, è inammissibile come mezzo di ricorso per cassazione (v., ex plurimis, Cass. 4864/2005, 1823/2005, 9215/2004, 4410/2004).

Conseguentemente, posto che non può revocarsi in dubbio che il PRG aveva classificato come edificatorio il suolo in questione, sulla base delle considerazioni svolte nei precedenti paragrafi, perde ogni rilievo il secondo profilo di censura, prospettato con lo stesso motivo, con il quale si assume che la CTR non aveva tenuto conto di un certificato dal quale risultava che nel Programma di fabbricazione vigente, il suolo aveva destinazione agricola. Quello che interessa è che all'epoca del trasferimento, il suolo era da considerarsi edificabile sulla base del PRG adottato dal comune, benché non ancora approvato. Pertanto, anche il primo motivo di ricorso va respinto.

2.5. Con i restanti motivi sub c, d ed e), esaminabili congiuntamente perché connessi, il B., sostanzialmente, di duole, sotto il profilo dell'omessa pronuncia e del vizio di motivazione, che l'ufficio, prima, e la CTR, poi, non hanno motivato sulla base di quali criteri è stato attribuito il valore accertato al suolo in questione. Effettivamente, la sentenza impugnata appare carente e contraddittoria sul punto relativo alla determinazione della base imponibile. Non reca alcun cenno alle eccezioni del contribuente, ribadite nell'atto di costituzione in appello ed appello incidentale (indice di fabbricabilità inferiore a quello considerato dalla CTR, diversa valutazione di suoli simili effettuata dall'UTE nello stesso periodo, omessa valutazione delle servitù che gravavano sul fondo, omessa pronuncia sulla eccepita carenza di motivazione dell'avviso di accertamento), pur ricordate nella parte narrativa della sentenza.

Quanto, poi, al valore di L. 90 milioni, stabilito dalla CTR, non risulta comprensibile sulla base di quali considerazioni sia stato determinato. I Giudici di appello osservano, correttamente, che il valore accertato dall'ufficio (L. 137 milioni) era eccessivo perché un successivo trasferimento del medesimo suolo era stato dichiarato al valore di L. 65 milioni. Gli stessi Giudici, però, non spiegano poi come giungono al valore di L. 90 milioni. Pertanto, il ricorso va accolto in relazione ai motivi 3, 4 e 5. La sentenza impugnata, pertanto, va cassata, con rinvio alla CTR, per le conseguenti valutazioni di merito ed anche per la liquidazione delle spese del giudizio di Cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso, accoglie i motivi restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Così deciso in Roma, il 28 settembre 2006.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2006