CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **156/2001** (ECLI:IT:COST:2001:156)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SANTOSUOSSO** - Redattore: - Relatore: **MARINI A.**
Udienza Pubblica del **23/01/2001**; Decisione del **10/05/2001**
Deposito del **21/05/2001**; Pubblicazione in G. U. **25/05/2001**
Norme impugnate:
Massime: **26241 26242 26243 26244 26245 26246 26247 26248 26249 26250**
Atti decisi:

N. 156

SENTENZA 10 - 21 MAGGIO 2001.

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Fernando SANTOSUOSSO; Giudici: Massimo VARI, Riccardo CHIEPPA, Gustavo ZAGREBELSKY, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI,Franco BILE, Giovanni Maria FLICK;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), promossi con ordinanze emesse il 6 ottobre 1999 dalla commissione tributaria provinciale di Torino, il 18 ottobre 1999 dalla commissione tributaria provinciale di Como, il 23 settembre 1999 (2 ordinanze) dalla commissione tributaria provinciale di Torino, il 27 ottobre 1999 dalla commissione tributaria provinciale di Milano, il 21 marzo 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Parma, il 23 marzo 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Como, il 19 giugno 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Trapani, il 10 maggio 2000 ed il 26 maggio 2000 (2 ordinanze) dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, il 3 luglio 2000 dalla commissione tributaria

provinciale di Genova, il 27 marzo 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Lecco, il 5 giugno 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ed il 29 febbraio 2000 dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza, rispettivamente iscritte ai nn. 707 e 725 del registro ordinanze 1999 ed ai nn. 23, 24, 53, 289, 330, 554, 571, 576, 577, 637, 642, 684 e 694 del registro ordinanze 2000 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 52 - 1ª serie speciale - dell'anno 1999 e nn. 3, 6, 9, 23, 25, 41, 42, 43, 45, 46 e 48 - 1ª serie speciale, dell'anno 2000.

Visti gli atti di costituzione dello Studio "Verna", dello Studio "Rosina & Associati", della Regione Liguria nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001 e nella camera di consiglio del 24 gennaio 2001 il giudice relatore Annibale Marini;

Uditi l'avvocato Francesco Tesauro per lo Studio "Verna" e l'Avvocato dello Stato Giancarlo Mandò per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1. - Con ordinanza emessa il 6 ottobre 1999 la commissione tributaria provinciale di Torino ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Premesso, quanto alla rilevanza della questione, che il giudizio a quo ha ad oggetto il ricorso, proposto da un contribuente, avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso del primo acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno 1998, il rimettente espone che il medesimo ricorrente ha eccepito l'illegittimità costituzionale del predetto decreto legislativo sotto diversi profili e precisamente:

a) per contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto parifica l'esercizio di arti e professioni all'attività di impresa e discrimina il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente;

b) ancora per contrasto con l'art. 3 Cost., avendo l'IRAP assorbito il contributo al Servizio sanitario nazionale (S.S.N.), che prima era pagato da tutti i contribuenti, ponendolo in tal modo a carico soltanto di alcune categorie di cittadini;

c) per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto la nuova imposta assume quale indice di capacità contributiva il semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione di beni e di servizi;

d) ancora per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto l'I.R.A.P., per la sua indeducibilità dall'imposta sui redditi delle persone fisiche (I.R.P.E.F.), potrebbe incidere su contribuenti che non hanno prodotto alcun reddito imponibile;

e) per contrasto con l'art. 76 Cost., non avendo il legislatore delegato rispettato i principî e criteri direttivi stabiliti dall'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica);

f) per contrasto, infine, con l'art. 23 Cost., in quanto l'ammontare dell'acconto I.R.A.P. da versare, determinato in applicazione della c.d. clausola di salvaguardia di cui all'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, verrebbe "in concreto a dipendere dal limite

di incremento in valore assoluto risultante dalla tabella A) allegata al decreto del Ministero delle finanze del 5 maggio 1998".

Le argomentazioni del ricorrente e dell'Amministrazione resistente sollevano - ad avviso del giudice a quo - "grosse problematiche giuridico-fiscali, che non appaiono manifestamente infondate".

1.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o infondatezza della questione.

Osserva la parte pubblica, preliminarmente, che l'ordinanza di rimessione è sostanzialmente priva di autonoma motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza della questione, che oltretutto investe l'intera legge, così da rendere impossibile l'individuazione delle specifiche disposizioni della cui conformità ai parametri costituzionali il rimettente dubita.

Nel merito - premesso che il presupposto dell'I.R.A.P. è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, che essa si applica, con carattere di realità, sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e che della medesima sono soggetti passivi coloro che esercitano la predetta attività - l'Avvocatura rileva:

a) quanto al parametro di cui all'art. 53 Cost., che la nuova imposta troverebbe il suo ragionevole fondamento nel fatto oggettivo che l'attività avente rilevanza economica, organizzata attraverso la combinazione dei vari fattori della produzione, crea di per sé un valore aggiunto di produzione; la giustificazione dell'I.R.A.P. consisterebbe, quindi, nella formazione oggettiva di ricchezza (ripartita in profitti, retribuzioni ed interessi) presso l'unità produttiva, salva possibile traslazione del relativo onere su terzi dipendenti o finanziatori: coerentemente il tributo colpisce il valore della produzione netta (valore aggiunto) quale espresso dalla differenza tra i ricavi ed i costi per beni e servizi;

b) quanto all'art. 3 Cost., che nessuna discriminazione sussisterebbe tra lavoro autonomo e lavoro dipendente, proprio in quanto l'I.R.A.P. non colpisce il reddito prodotto in capo al suo percettore, bensì il valore aggiunto prodotto nell'esercizio dell'autonoma organizzazione produttiva diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi. Il principio di eguaglianza non sarebbe d'altro canto violato nemmeno sotto il profilo che l'I.R.A.P., pur avendo assorbito il contributo al S.S.N., che precedentemente era pagato da tutti i contribuenti, grava soltanto su alcune categorie di contribuenti, in quanto rientra nella discrezionalità del legislatore ridistribuire la pressione fiscale complessiva in modo diverso, a parità di gettito, nel rispetto della ragionevolezza;

c) quanto ancora all'art. 53 Cost., che l'indeducibilità dell'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi, oltre ad essere irrilevante nella fattispecie dedotta nel giudizio a quo, costituisce espressione di ragionevole discrezionalità legislativa;

d) quanto all'art. 76 Cost., che il decreto legislativo n. 446 del 1997 e successive modificazioni è pienamente rispettoso dei criteri e dei principî enunciati nell'art. 3, comma 143, della legge delega n. 662 del 1996;

e) da ultimo, quanto al parametro di cui all'art. 23 Cost., con specifico riferimento all'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, riguardante la cosiddetta "clausola di salvaguardia", che il decreto ministeriale previsto dalla norma impugnata è chiamato a disciplinare solo aspetti secondari e di dettaglio attinenti alle modalità applicative del tributo, cosicché il principio della riserva relativa di legge deve ritenersi pienamente rispettato.

2. - Con ordinanza emessa il 18 ottobre 1999 la commissione tributaria provinciale di Como, in sede di impugnativa proposta da un contribuente avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso dell'I.R.A.P. versata a titolo di acconto per l'anno 1998, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lettera c) del decreto legislativo n. 446 del 1997, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost.; dell'intero decreto legislativo, in riferimento agli artt. 3, 32 e 76 Cost.; dell'art. 45 del medesimo decreto, in riferimento all'art. 23 della Costituzione.

Ad avviso del rimettente, l'art. 3, comma 1, lettera c) del decreto legislativo sarebbe in primo luogo in contrasto con gli artt. 3 e 35 della Costituzione in quanto porrebbe sullo stesso piano, ai fini dell'imposta, il reddito di lavoro autonomo e quello di impresa.

La medesima norma sarebbe ulteriormente in contrasto con l'art. 3 della Costituzione sia in quanto, tra i redditi di lavoro autonomo, assoggetta all'imposta solamente quelli indicati nell'art. 49, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, vale a dire quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni con caratteristiche di abitualità, con esclusione degli altri, sia perché assoggetta alla contribuzione al Servizio sanitario nazionale (essendo confluito nell'I.R.A.P. anche il relativo contributo) solamente i soggetti percettori di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Sempre con riferimento all'assorbimento nell'I.R.A.P. del contributo al Servizio sanitario nazionale, il carattere regionale dell'imposta comporterebbe poi - ad avviso del rimettente - la violazione degli artt. 3 e 32 Cost., non essendo prevista alcuna forma di redistribuzione del gettito di imposta a favore delle regioni meno ricche, al fine di garantire la tutela del diritto alla salute di tutti i cittadini.

L'intero decreto legislativo n. 446 del 1997 violerebbe inoltre l'art. 76 della Costituzione in quanto il legislatore delegato avrebbe disatteso il principio direttivo, contenuto nell'art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, rappresentato dalla riduzione del prelievo complessivo gravante sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, essendo al contrario aumentato, per tali redditi, il carico fiscale, in difetto di particolari agevolazioni o riduzioni di imposta.

L'art. 45 del decreto legislativo, infine, si porrebbe in contrasto con l'art. 23 della Costituzione nella parte in cui demanda non alla legge ma ad atti amministrativi la misura e la determinazione dell'acconto di imposta dovuto.

2.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità della questione per difetto di motivazione sulla rilevanza, in riferimento ai diversi profili nei quali la questione stessa si articola, e concludendo comunque nel merito per la declaratoria di infondatezza.

In particolare, quanto alle censure relative all'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo, la parte pubblica osserva in primo luogo che il presupposto dell'I.R.A.P. è costituito dall'esercizio abituale di un'attività in quanto autonomamente organizzata, diretta a produrre o a scambiare beni o a prestare servizi, cosicché l'ambito applicativo dell'imposta risulta delimitato dalla necessaria autonoma organizzazione di mezzi per lo svolgimento dell'abituale attività produttiva. Risulta pertanto del tutto coerente con detto presupposto l'assoggettamento all'imposta di quelli soltanto, tra i titolari di reddito di lavoro autonomo, la cui attività sia caratterizzata da abitualità ed autonoma organizzazione di mezzi, mentre d'altro canto la sottoposizione dei redditi di lavoro autonomo e di quelli di impresa ad una medesima aliquota appare frutto di una non certamente irragionevole valutazione discrezionale del legislatore.

Circa il profilo riferito all'asserito assorbimento nell'I.R.A.P. del contributo al Servizio sanitario nazionale, l'Avvocatura osserva che, seppure l'I.R.A.P. è stata introdotta con contemporanea abolizione di una serie di altri e differenziati tributi, tra cui appunto il contributo al Servizio sanitario nazionale, ciò non toglie tuttavia che si tratti di una nuova imposta, la quale non ha necessariamente la stessa natura dei tributi soppressi. Nessuna necessaria identità è richiesta, d'altro canto, tra i soggetti passivi di una imposta e i possibili destinatari o beneficiari del servizio pubblico a finanziare il quale sia, in tutto o in parte, destinato il gettito tributario.

Tanto meno sussisterebbe - sempre con riferimento al preteso assorbimento nell'I.R.A.P. del contributo al Servizio sanitario nazionale - la dedotta violazione degli artt. 3 e 32 della Costituzione. A prescindere dall'inammissibilità della questione, sia per il difetto di motivazione in ordine alla rilevanza, sia per la mancata indicazione delle specifiche disposizioni di legge asseritamente lesive degli indicati precetti costituzionali, i meccanismi compensativi previsti dagli artt. 38 e seguenti del decreto legislativo (ed in particolare dall'art. 42) porterebbero comunque ad escludere - ad avviso dell'Avvocatura - l'ipotizzata irrazionalità nella distribuzione del gettito complessivo tra le varie regioni.

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 76 Cost., la parte pubblica rileva che la riduzione del prelievo complessivo gravante sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore costituiva uno degli obiettivi da perseguirsi dal complesso delle varie riforme del sistema tributario indicate nel medesimo art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996. Tra queste, oltre all'introduzione dell'I.R.A.P., vi erano l'istituzione dell'addizionale regionale I.R.P.E.F., la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni I.R.P.E.F., la revisione dei tributi locali, la revisione dell'imposta di registro per alcuni atti. A parte, dunque, l'arbitrarietà dell'affermazione secondo cui l'introduzione dell'I.R.A.P. avrebbe comportato un aggravio del carico fiscale nei confronti degli esercenti arti e professioni, non potrebbe in ogni caso configurarsi, per tale profilo, la violazione della legge delega in riferimento al solo decreto legislativo istitutivo dell'I.R.A.P.

Per quanto riguarda, da ultimo, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45 del decreto legislativo, in riferimento all'art. 23 Cost., premessa anche in questo caso la mancanza di motivazione in punto di rilevanza, l'Avvocatura rileva che le norme primarie definiscono con determinatezza tutti gli elementi fondamentali dell'imposta mentre il decreto ministeriale previsto al comma 3 dell'art. 45 si limita a disciplinare aspetti secondari e di dettaglio attinenti alle modalità applicative del tributo, cosicché il principio della riserva relativa di legge risulta pienamente rispettato.

3. - Con due ordinanze di analogo contenuto emesse il 23 settembre 1999, la commissione tributaria provinciale di Torino, nel corso di giudizi promossi da contribuenti per il rimborso dell'acconto I.R.A.P. relativo all'anno 1998, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Premesso che l'art. 2 pone come presupposto dell'imposta l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, e che tale presupposto non ricorre nel caso di attività professionale, il rimettente - come risulta con chiarezza dalla parte motiva dell'ordinanza - dubita in realtà della legittimità costituzionale non del predetto art. 2 bensì dell'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto, in quanto ricomprende tra i soggetti passivi dell'I.R.A.P. gli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.).

Detta norma contrasterebbe infatti, in primo luogo, con l'art. 53 della Costituzione "in quanto diretta a colpire una forma di capacità contributiva che, ravvisabile nella realtà imprenditoriale, certamente non è riscontrabile nello svolgimento delle professioni liberali". Sarebbe altresì lesiva del principio di eguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., in quanto

discriminerebbe, agli effetti impositivi, il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente.

L'art. 4 del decreto legislativo, stabilendo che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione, sarebbe a sua volta in contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto assume come indice di capacità contributiva non il reddito ma l'attività produttiva in sé, e cioè una mera potenzialità di capacità contributiva, oltretutto senza assicurare al soggetto passivo la possibilità certa di traslazione del tributo.

3.1. - È intervenuta in entrambi i giudizi, con memorie di identico contenuto, l'Avvocatura generale dello Stato per conto del Presidente del Consiglio dei ministri, concludendo per l'inammissibilità e l'infondatezza della questione.

L'Avvocatura, eccepito preliminarmente il difetto di motivazione sulla rilevanza, richiama, nel merito, le argomentazioni già svolte nei giudizi precedentemente instaurati, ribadendo in particolare, quanto alle censure riferite all'art. 53 Cost., che la giustificazione dell'I.R.A.P., quale imposta reale, consiste nella formazione oggettiva di ricchezza presso l'unità produttiva, correttamente assunta a fondamento dell'imposta in quanto manifestazione di potenzialità economica.

Con riferimento al parametro di cui all'art. 3 della Costituzione la parte pubblica osserva che il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzata e che pertanto non è irragionevole la scelta legislativa di ricondurre a detto presupposto anche l'esercizio di arti e professioni, purché caratterizzato dall'esistenza di una autonoma organizzazione, così come quella di escludere dall'applicazione dell'imposta i lavoratori dipendenti ed i titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 2, del testo unico n. 917 del 1986.

4. - Con ordinanza emessa il 27 ottobre 1999 la commissione tributaria provinciale di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8 e 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997, come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137 (Disposizioni correttive del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, concernente l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'I.R.P.E.F. e l'istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta, nonché il riordino della disciplina dei tributi locali), e dal decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 9 luglio 1997, n. 237 e n. 241, 4 dicembre 1997, n. 460, 15 dicembre 1997, n. 446, e 18 dicembre 1997, n. 472), "nella parte in cui:

non consentono di dedurre dalla base imponibile le spese sostenute per i dipendenti e per i collaboratori e quelle per interessi passivi;

non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori, e viceversa discriminano i lavoratori autonomi dai lavoratori dipendenti;

discriminano i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 T.U.I.R. dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi dello stesso art. 49 cit.;

non consentono di dedurre l'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi".

Motivata la rilevanza della questione sulla base della "necessità di decidere se il contribuente ha diritto o meno al rimborso dell'I.R.A.P., come richiesto col ricorso avverso il silenzio-rifiuto, trascorsi inutilmente 90 giorni dalla istanza di rimborso", il rimettente individua un primo profilo di illegittimità costituzionale dell'imposta nel fatto che questa colpisca non già il risultato finale dell'attività professionale o di impresa, bensì un valore intermedio del tutto svincolato dal risultato finale.

L'imposta sarebbe altresì in contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione in quanto la base imponibile, per i lavoratori autonomi, è determinata assumendo come dato di partenza il valore complessivo dei compensi percepiti nel periodo di imposta, detratte le spese, ad esclusione però di quelle sostenute per i dipendenti ed i collaboratori e di quelle per interessi passivi. In tal modo il contribuente verrebbe tassato - secondo il rimettente - non in base alla sua effettiva disponibilità economica ma ad una redditività che potrebbe anche rivelarsi fittizia, se i costi integralmente intesi dovessero superare i ricavi.

Ulteriore profilo di incostituzionalità della normativa denunciata si rinverrebbe inoltre - ad avviso sempre del rimettente - "nella violazione del principio della coerenza interna alla legge, nel senso che le molteplici ipotesi di tassazione contemplate dalla legge tributaria siano coerenti col presupposto". Il giudice a quo ricorda, a tale proposito, la sentenza di questa Corte n. 42 del 1980, con la quale venne dichiarata l'illegittimità costituzionale delle norme relative all'imposta locale sui redditi (I.L.O.R.) in quanto prevedevano, per i lavoratori autonomi, un trattamento fiscale uguale a quello degli imprenditori e differente da quello dei lavoratori dipendenti. Il decreto legislativo n. 446 del 1997 discriminerebbe inoltre anche nell'ambito dei lavoratori autonomi, assoggettando a tassazione solo i lavoratori di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi ed escludendo le altre categorie di lavoratori autonomi indicate nello stesso art. 49.

L'art. 1 della legge istitutiva dell'I.R.A.P. sarebbe infine costituzionalmente illegittimo, sotto il profilo della ragionevolezza, nella parte in cui dichiara l'imposta non deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

4.1. - Si è costituito in giudizio lo "Studio Verna di Franco Formenti e Giuseppe Verna dottori commercialisti e della dott.ssa Laura Restelli ragioniere", ricorrente nel giudizio a quo, concludendo per l'accoglimento della proposta questione di legittimità costituzionale.

La parte privata argomenta ampiamente, in primo luogo, sulla illegittimità costituzionale dell'imposta in generale, per contrasto con l'art. 53 Cost., in quanto, avendo come presupposto il mero svolgimento di un'attività produttiva, a prescindere dai risultati di tale attività, non colpirebbe alcun fatto espressivo di capacità contributiva. Sottopone in particolare a critica la tesi secondo cui il fondamento costituzionale dell'imposta stessa dovrebbe rinvenirsi in una nozione oggettiva e non soggettiva della capacità contributiva, riferibile cioè all'organizzazione che svolge attività di impresa e non alla persona fisica dell'imprenditore. La nozione di capacità contributiva, alla luce del consolidato orientamento di questa Corte, sarebbe infatti riferibile esclusivamente alle persone fisiche (e, forse, alle persone giuridiche) e non certo ad una organizzazione oggettivamente considerata.

I vizi di costituzionalità sarebbero, secondo la medesima parte privata, ancor più evidenti con specifico riferimento alla tassazione dei lavoratori autonomi. Se, infatti, il fondamento giustificativo dell'imposta viene individuato nel "dominio" dei fattori della produzione, tale giustificazione può eventualmente valere per l'organizzazione dell'impresa ma non certo per quella dei professionisti e degli studi professionali, in quanto la prestazione professionale non è frutto dell'organizzazione di studio bensì della mens del professionista. Per i professionisti, in definitiva, non sarebbe prospettabile alcuna capacità contributiva reale o oggettiva, espressa dallo studio professionale in sé, disgiunta dalla capacità contributiva personale o soggettiva del professionista.

Ulteriore violazione dell'art. 53 della Costituzione discenderebbe altresì dalla non deducibilità delle spese sostenute per le retribuzioni dei dipendenti e dei collaboratori e di quelle per interessi, in conseguenza della quale la base imponibile dell'I.R.A.P. verrebbe a configurarsi come espressione fittizia di capacità contributiva.

L'art. 3, comma 1, lettera c) della legge istitutiva, assoggettando all'imposta in egual modo i lavoratori autonomi e gli imprenditori, sarebbe poi lesivo sotto un duplice profilo del principio di eguaglianza. Da un lato perché non differenzia il trattamento di redditi di diversa natura, in tal modo contrastando i principî enunciati nella sentenza di questa Corte n. 42 del 1980, dall'altro perché discrimina situazioni contributivamente uguali, quali sono quelle dei lavoratori autonomi e dei lavoratori dipendenti.

Il principio di eguaglianza sarebbe infine ulteriormente violato per l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei soli lavoratori autonomi indicati all'art. 49, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati al comma 2, considerato che non sussiste alcuna differenza, in termini di attitudine alla contribuzione, tra le attività delle due diverse categorie di lavoratori autonomi.

4.2. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, eccependo preliminarmente l'inammissibilità di tutte le questioni, per difetto di motivazione in ordine alla specifica rilevanza di ciascuna di esse; l'inammissibilità delle questioni riguardanti gli artt. 2 e 4 del decreto legislativo n. 446 del 1997, perché estranei ai profili indicati nel dispositivo dell'ordinanza; l'inammissibilità della questione riferita all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo, in quanto la non deducibilità dell'IRAP in sede di determinazione dell'imponibile I.R.P.E.F. è evidentemente irrilevante in una controversia avente ad oggetto un rimborso I.R.A.P.; l'inammissibilità, infine, della questione relativa alla mancata inclusione nell'ambito di applicazione dell'I.R.A.P. dei soggetti passivi indicati all'art. 49, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per la mancata indicazione di motivi a sostegno del dubbio di legittimità costituzionale.

Nel merito, con riferimento alle residue questioni, l'Avvocatura ha concluso per la declaratoria di infondatezza.

L'I.R.A.P. - secondo la parte pubblica - non è, come il rimettente mostra di ritenere, un'imposta sul reddito analoga alla soppressa I.L.O.R., bensì un'imposta regionale a sé stante che mira a colpire le remunerazioni dei fattori della produzione e quindi, oltre ai profitti o guadagni dell'organizzatore della produzione, anche gli interessi ed i salari, che sono pertanto indeducibili dalla base imponibile.

La nuova imposta sarebbe sostanzialmente ispirata ad una duplice finalità: quella di colpire una particolare ed incontestabile capacità contributiva, da un lato, e di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti mediante la sostituzione di una pluralità di contributi, con invarianza di gettito, dall'altro.

Le questioni riferite alla asserita violazione del principio di eguaglianza sarebbero pertanto infondate in quanto basate sull'erronea equiparazione dell'I.R.A.P. ad una imposta sul reddito.

5. - La commissione tributaria provinciale di Parma, con ordinanza emessa il 21 marzo 2000, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8 e 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Motivata anche in tal caso la rilevanza della questione sulla considerazione che il giudizio a quo ha ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso di acconto I.R.A.P., il rimettente assume che gli artt. 2 e 3 sarebbero in contrasto con il principio di eguaglianza in quanto parificano l'esercizio di arti e professioni all'attività di impresa e discriminano il lavoro autonomo rispetto a quello subordinato.

L'art. 4 del decreto legislativo sarebbe invece in contrasto con l'art. 53 della Costituzione in quanto non consente di dedurre, dalla base imponibile, le spese sostenute per dipendenti e

collaboratori e quelle per interessi passivi.

La normativa denunciata violerebbe poi il principio di eguaglianza anche sotto un diverso profilo, e cioè in quanto, avendo l'I.R.A.P. assorbito il contributo al Servizio sanitario nazionale, il relativo onere sarebbe ora posto a carico soltanto di talune categorie di contribuenti.

Ulteriore violazione dell'art. 53 della Costituzione discenderebbe infine dalla indeducibilità dell'I.R.A.P. dalla base imponibile ai fini I.R.P.E.F.

5.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, mediante atto di contenuto sostanzialmente analogo a quelli depositati nei giudizi già instaurati.

6. - Nel corso di altro giudizio promosso da un contribuente avverso il silenzio-rifiuto dell'amministrazione su un'istanza di rimborso dell'I.R.A.P., la commissione tributaria provinciale di Como, con ordinanza emessa il 23 marzo 2000, ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lettera c) 4 e 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost; dell'intero decreto legislativo, in riferimento all'art. 53 Cost.; dell'art. 3, comma 1, lettera c), in riferimento all'art. 76 della Costituzione.

La non manifesta infondatezza della questione è motivata sulla scorta di considerazioni del tutto analoghe a quelle svolte, in riferimento ai medesimi parametri, dagli altri rimettenti.

6.1. - L'Avvocatura generale dello Stato è intervenuta in giudizio, concludendo per l'infondatezza della questione, mediante atto di contenuto simile ai precedenti.

7. - La commissione tributaria provinciale di Trapani, nel corso di un giudizio avente ad oggetto l'impugnativa del provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso dell'acconto I.R.A.P. relativo all'anno 1998, con ordinanza emessa il 19 giugno 2000 ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), e 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nelle parti in cui sottopongono all'I.R.A.P. l'attività professionale di lavoro autonomo.

La non manifesta infondatezza della questione è ravvisata nella disparità di trattamento che la normativa denunciata realizzerebbe attraverso l'assoggettamento alla medesima imposta di attività diverse, quanto al livello di organizzazione, quali quella imprenditoriale e quella professionale.

7.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, costituendosi in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei ministri, ha concluso anche in tal caso per l'infondatezza della questione, in base alla considerazione che l'ambito applicativo dell'imposta è non irragionevolmente delimitato dall'esistenza di un'autonoma organizzazione di mezzi per lo svolgimento dell'abituale attività produttiva.

8. - La commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con ordinanza emessa il 10 maggio 2000 nel corso di un giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto dell'amministrazione su istanza di rimborso di acconto I.R.A.P., ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 8, 11 e 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, "precipuamente nelle parti in cui:

non consentono di dedurre dalla base imponibile le spese sostenute per i dipendenti e per i collaboratori e per gli interessi passivi;

non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori e viceversa (discriminano) i lavoratori autonomi dai lavoratori dipendenti;

discriminano i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 T.U.I.R. dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi del citato articolo;

non consentono di dedurre l'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi".

Con altre due ordinanze emesse, in analoghi giudizi, il 26 maggio 2000, la medesima commissione tributaria di primo grado di Bolzano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale delle medesime norme, "nella parte in cui, disciplinando la tassazione dei lavoratori autonomi:

assumono quale indice rilevatore della loro capacità contributiva il semplice esercizio dell'attività esercitata;

non discriminano i lavoratori autonomi dagli imprenditori e, viceversa, discriminano i lavoratori autonomi tra di loro;

non ammettono la deducibilità delle spese sostenute per il personale e quelle per gli interessi, dichiarano non deducibile l'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi;

dichiarano non deducibile l'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi;

violano il contenuto della legge delega n. 662 del 23 dicembre 1996, disattendendo l'obbligo di ridurre il costo del lavoro ed il prelievo complessivo che grava sui redditi".

8.1. - L'Avvocatura generale dello Stato è intervenuta nei tre giudizi, con atti di contenuto non difforme da quelli depositati nei giudizi precedentemente instaurati, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o comunque di infondatezza delle questioni.

9. - La commissione tributaria provinciale di Lecco, con ordinanza emessa il 27 marzo 2000, nel corso di analogo giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto dell'amministrazione su un'istanza di rimborso di acconto I.R.A.P., ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale del decreto legislativo n. 446 del 1997, sulla scorta di argomentazioni sostanzialmente coincidenti con quelle già proposte dagli altri rimettenti.

9.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi ai propri precedenti atti di intervento.

10. - La commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza emessa il 3 luglio 2000, nel corso di un giudizio avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente nei confronti della Regione Liguria, avverso il provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso di acconto I.R.A.P., ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 8 e 11, primo comma, lettera c), numeri 1), 2), 3) e 4) del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Il rimettente, in punto di rilevanza, osserva preliminarmente che la Regione Liguria - unica convenuta - dovrebbe ritenersi passivamente legittimata nel giudizio a quo per avere rigettato l'istanza di rimborso proposta in via amministrativa dal contribuente, con ciò implicitamente riconoscendosi competente a provvedere sull'istanza stessa, nonché per essere la destinataria del pagamento effettuato dal contribuente medesimo.

Quanto alla non manifesta infondatezza della questione, il medesimo rimettente assume in primo luogo che le norme denunciate sarebbero lesive del principio di eguaglianza e del principio di capacità contributiva in quanto, includendo nella base imponibile taluni costi sicuramente significativi, quali gli interessi passivi e le spese per il personale, assoggetterebbero al medesimo prelievo fiscale soggetti aventi una differente capacità

contributiva in conseguenza della diversa entità di detti costi.

L'indeducibilità dell'I.R.A.P. dalle imposte sui redditi sarebbe poi in contrasto con il principio espresso dall'art. 75, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui "le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito". Principio che, seppur non costituzionalizzato, esprimerebbe una linea di tendenza del legislatore.

L'orientamento della stessa Corte costituzionale, d'altro canto, sarebbe - secondo il rimettente - nel senso di ritenere che la detraibilità dei tributi vada stabilita e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili, sulla base di valutazioni politico-economiche incensurabili purché non manifestamente irragionevoli, le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva.

10.1. - Si è costituita in giudizio la Regione Liguria, resistente nel giudizio a quo, eccependo in via preliminare l'irrilevanza della questione in ragione del proprio difetto di legittimazione passiva.

Ad avviso della Regione, l'I.R.A.P. non è infatti un tributo regionale, espressione di autonomia finanziaria, bensì un tributo erariale devoluto alle regioni dalla legge statale. Si tratta infatti di un'imposta introdotta inderogabilmente per tutte le regioni con una legge statale, che ne disciplina interamente la struttura, e che va versata allo Stato, il quale provvede poi a riversarla alle regioni, trattenendone una quota. Nel senso della natura erariale dell'imposta si sarebbe del resto pronunciata la stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 138 del 1999.

L'istanza di rimborso, conseguentemente, non avrebbe dovuto essere presentata alla regione bensì all'ufficio finanziario competente ed il ricorso al giudice tributario avrebbe dovuto perciò essere proposto nei confronti dell'Ufficio delle entrate, se già istituito, ovvero nei confronti dell'Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

La questione, secondo la Regione Liguria, sarebbe comunque infondata nel merito.

La circostanza che l'I.R.A.P. colpisca, in luogo dei tradizionali indici di capacità contributiva, un nuovo indice di forza economica, rappresentato dal valore aggiunto della produzione, e cioè dalla ricchezza generata dall'organizzazione dell'attività, non costituirebbe affatto lesione del principio di cui all'art. 53 Cost., atteso che la norma costituzionale non contiene un elenco tassativo degli indici di capacità contributiva ma richiede soltanto l'esistenza di un effettivo collegamento del presupposto d'imposta con fatti e situazioni espressivi di potenzialità economica.

La stessa Corte, d'altro canto, ha sempre ritenuto che il suo sindacato non possa entrare nel merito della discrezionalità politica del legislatore, a meno che il suo esercizio non comporti irrazionali ed arbitrarie discriminazioni, non ravvisabili nella fattispecie.

L'indeducibilità di taluni costi, quali quelli sostenuti per stipendi o compensi e per interessi passivi, sarebbe quindi coerente con la natura dell'imposta, atteso che detti costi rappresentano in realtà componenti della produzione netta o del valore aggiunto.

I principî costituzionali evocati dal rimettente non sarebbero nemmeno lesi dalla normativa denunciata, nella parte in cui questa inserisce tra i soggetti passivi dell'imposta anche i lavoratori autonomi. Se, infatti, l'I.R.A.P. è un tributo destinato a colpire la ricchezza prodotta nell'esercizio di attività organizzate, è allora evidente che nel suo ambito applicativo deve ricadere qualsiasi tipo di attività caratterizzata da un minimo di organizzazione. Soluzione questa, del resto, coerente con l'orientamento manifestato dalla Corte allorché, pronunciandosi

sulla questione di legittimità costituzionale del d.P.R. n. 599 del 1973, istitutivo dell'I.L.O.R., dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme denunciate, nella parte in cui non escludevano dall'imposta i soli redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa.

Inammissibile per difetto di rilevanza, oltre che infondata nel merito, sarebbe infine la questione relativa alla indeducibilità dell'I.R.A.P. dalle imposte sul reddito, non avendo il giudizio a quo ad oggetto una controversia riguardante l'ammontare di imposte sul reddito.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica la Regione Liguria ha depositato una memoria illustrativa, nella quale innanzitutto ribadisce come la base imponibile dell'I.R.A.P. sia costituita non dal reddito personale netto, come nel caso dell'I.R.P.E.F., bensì dal valore aggiunto prodotto, assunto dal legislatore come nuovo indice di capacità contributiva.

Si tratterebbe, secondo una autorevole dottrina, di una capacità contributiva autonoma, impersonale, di tipo reale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione dei diversi fattori organizzati dall'imprenditore o dal professionista, la cui individuazione non contrasterebbe con il precetto di cui all'art. 53 Cost., stante l'obiettiva rilevanza economica del presupposto impositivo.

Secondo altri autori, invece, la giustificazione dell'I.R.A.P. risiederebbe nel diretto rapporto comunque configurabile tra la ricchezza chiamata alla contribuzione ed i soggetti passivi d'imposta, essendo indubbio che il valore aggiunto prodotto sia normalmente, pur se indirettamente, rappresentativo della attitudine alla contribuzione del soggetto esercente l'attività, per il quale l'imposta rappresenta, d'altro canto, un costo di produzione che, tendenzialmente, sarà traslato su altri soggetti, non diversamente da quanto accade - ad esempio - per l'imposta di fabbricazione.

10.2. - Lo Studio Rosina e Associati - Dottori commercialisti, ricorrente nel giudizio a quo, ha depositato fuori termine una memoria di costituzione, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001, la medesima parte ha altresì depositato una ampia memoria illustrativa.

10.3. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi ai propri precedenti atti di intervento.

11. - La commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 5 giugno 2000, ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, commi 1 e 2, 2, 3, lettera c), 4, 8, 11, 36 e 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, "per violazione degli artt. 3, 23, 35, 53 della Costituzione anche con riferimento alla legge 23 dicembre 1996 n. 662 (commi 143 e 144 dell'art. 3)".

Affermata la rilevanza della questione, vertendosi anche in tal caso in tema di impugnativa delsilenzio-rifiuto dell'amministrazione su istanza di rimborso di acconto I.R.A.P., il rimettente ne motiva la non manifesta infondatezza, non dissimilmente dagli altri rimettenti, con riguardo alla assimilazione tra redditi di impresa e redditi da lavoro autonomo; alla discriminazione tra i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 del testo unico delle imposte sui redditi e gli altri lavoratori autonomi indicati nello stesso art. 49; alla indeducibilità degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente; alla mancata ripartizione tra tutti i contribuenti del costo del Servizio sanitario nazionale; alla indeducibilità dell'I.R.A.P. dalle imposte sui redditi; alla delega all'autorità amministrativa della determinazione dell'ammontare dell'acconto.

11.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente

del Consiglio dei ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi anche in tal caso ai propri precedenti atti di intervento.

12. - La commissione tributaria provinciale di Piacenza, con ordinanza emessa il 29 febbraio 2000, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 36 e 45 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nonché del medesimo decreto legislativo nel suo complesso, sotto profili sostanzialmente analoghi a quelli individuati nelle altre ordinanze di rimessione.

12.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo in via principale per la declaratoria di inammissibilità della questione, per difetto di motivazione sulla rilevanza della questione, e riportandosi comunque, nel merito, ai propri precedenti atti di intervento.

13. - Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001 e della camera di consiglio del 24 gennaio 2001, l'Avvocatura generale dello Stato ha depositato - in tutti i giudizi, ad eccezione di quello promosso dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza - memorie illustrative, di contenuto in larga parte coincidente.

13.1. - In relazione alle censure riguardanti la asserita violazione del principio di capacità contributiva, la parte pubblica in primo luogo osserva che la non deducibilità dalla base imponibile degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente non determina - diversamente da quanto taluni dei rimettenti mostrano di ritenere - la tassazione di salari ed interessi in quanto tali, "ma solo nella misura in cui gli stessi trovano capienza nel valore della produzione netta (o valore aggiunto) il quale, siccome "risultato" dell'attività organizzata svolta, costituisce la base imponibile del tributo e integra in ogni caso il limite dell'imposizione".

L'Avvocatura ribadisce poi che l'I.R.A.P. non è un'imposta sul reddito complessivo netto del soggetto passivo ma è bensì un'imposta "che colpisce, con carattere di realità, il valore della produzione e cioè incide sul valore aggiunto netto prodotto autonomamente presso ciascun soggetto passivo" in dipendenza dell'esercizio dell'attività organizzata imprenditoriale o professionale.

Ricorda, al riguardo, la parte pubblica che la stessa Corte ha ripetutamente affermato che rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, l'individuazione dei singoli fatti espressivi di capacità contributiva, cosicché il giudizio di legittimità costituzionale delle norme denunciate, con riferimento al parametro di cui all'art. 53 Cost., si risolve "nel verificare, nei limiti del controllo della razionalità che compete al giudice delle leggi, se l'I.R.A.P. sia dal legislatore ricollegata e ragguagliata ad un ragionevole presupposto espressivo di forza economica e quindi significativo di attitudine alla contribuzione in colui che alla stessa è chiamato come soggetto passivo della corrispondente obbligazione tributaria".

Il risultato di tale verifica non potrebbe - secondo la medesima parte pubblica - che essere positivo. Sarebbe, infatti, non irragionevole, in primo luogo, il collegamento del tributo all'esercizio abituale di attività di impresa o di lavoro autonomo che si attui attraverso la autonoma organizzazione dei fattori di produzione, in quanto espressione reale di potenzialità economica, come del resto già avviene per altri tributi esistenti nel nostro sistema, quali le accise e l'I.V.A.

Sarebbe altresì non irragionevole la determinazione della base imponibile mediante il riferimento al valore della produzione netta evidenziatosi in conseguenza dell'attività organizzata esercitata dal soggetto passivo, e cioè al valore aggiunto, rappresentante la ripartizione su base individuale del prodotto interno netto (P.I.N.) su base nazionale, destinato

a sua volta a ripartirsi tra salari, interessi e profitti. Si tratterebbe, del resto, di una scelta coerente con le finalità di politica fiscale perseguite dal legislatore, consistenti, da un lato, nell'alleggerimento del prelievo sulla parte di valore aggiunto destinato alle retribuzioni e, dall'altro, nella disincentivazione del diffuso indebitamento, con la conseguente attenuazione del vantaggio fiscale proprio dei redditi finanziari, "quale combinato effetto di una imposizione più mite di quella ordinaria (per il percettore degli interessi) e della deduzione degli interessi passivi (a favore del debitore) ai fini della imposizione diretta".

Non potrebbe, infine, dirsi irrazionale l'individuazione, quale soggetto passivo, del solo "gestore" dell'impresa o dell'attività professionale, proprio perché egli è il titolare dell'attività organizzata che produce il valore aggiunto al quale è commisurata l'imposta. Già in altre occasioni, del resto, la Corte avrebbe ritenuto legittime (ad esempio nelle sentenze n. 111 del 1997 e n. 143 del 1995) norme che colpivano determinati soggetti passivi, in riferimento a fatti indicativi di ricchezza che non erano necessariamente propri di costoro o ai quali comunque essi potessero sicuramente attingere per pagare il tributo.

Il soggetto passivo dell'I.R.A.P., in ogni caso, avrebbe la possibilità di trasferire il peso economico dell'imposta, secondo le leggi di mercato, sia "all'indietro", sulle retribuzioni del capitale e dei lavoratori, sia "in avanti", sui prezzi dei prodotti e dei servizi, a nulla rilevando la mancanza di un'espressa previsione del diritto di rivalsa.

13.2. - I dubbi di legittimità costituzionale riguardanti - con riferimento ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione - la sottoposizione ad I.R.A.P. anche dei lavoratori autonomi (art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 446 del 1997) sarebbero poi frutto, secondo l'Avvocatura, di una imprecisa lettura dell'art. 2 del medesimo decreto legislativo e di una non corretta considerazione della natura dell'imposta.

Il predetto art. 2, come modificato dall'art. 1 del decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, individua infatti il presupposto dell'I.R.A.P. nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'abitualità e l'esistenza di una autonoma organizzazione costituiscono dunque entrambe elementi caratterizzanti di detto presupposto, cosicché rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali "ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono tuttavia esercitate mediante una organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato", in conformità del resto all'interpretazione sin qui seguita dalla stessa amministrazione (ed esposta nella circolare n. 141 del 4 giugno 1998). Gli esercenti arti e professioni di cui al comma 1 dell'art. 49 del T.U.I.R. sarebbero dunque soggetti ad I.R.A.P. - secondo tale interpretazione - solo in quanto l'attività da essi svolta sia autonomamente organizzata.

Così letti, gli artt. 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997 si sottrarrebbero ai prospettati dubbi di legittimità costituzionale, non potendo certo ritenersi irragionevole e discriminatoria - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la scelta del legislatore di sottoporre ad uguale prelievo il valore aggiunto che costituisce il risultato di autonoma organizzazione produttiva tanto dell'imprenditore quanto del lavoratore autonomo. Così come, di contro, l'esclusione dall'area di imponibilità dei lavoratori dipendenti e degli altri lavoratori autonomi di cui all'art. 49, comma 2, del T.U.I.R. si giustificherebbe proprio in considerazione della mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione.

Non pertinente sarebbe infine il richiamo, operato da molti rimettenti, alla sentenza n. 42 del 1980 con la quale la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme istitutive dell'I.L.O.R. in quanto non escludevano dall'imposta i redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa. L'I.R.A.P. infatti, diversamente dall'I.L.O.R., non è un'imposta sul reddito e non colpisce i redditi prodotti dai soli lavoratori autonomi in quanto tali, ma

individua quale ragionevole presupposto di capacità contributiva l'abituale esercizio di autonoma attività organizzata a fini produttivi.

13.3. - In merito alle censure riferite alla violazione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo della discriminazione tra categorie di contribuenti quanto al concorso alle spese del servizio sanitario (avendo l'I.R.A.P. sostituito il preesistente contributo al S.S.N.), l'Avvocatura rileva che la contemporaneità dell'introduzione dell'I.R.A.P. con la soppressione dei contributi sanitari non comporta alcuna "continuità giuridica" tra i due tributi, inquadrandosi la nuova imposta - sostitutiva non solo dei predetti contributi sanitari ma anche di numerose altre imposte - nella fiscalità generale con natura e presupposti completamente diversi da quelli dei tributi soppressi.

13.4. - Quanto alle questioni riferite al parametro di cui all'art. 76 Cost., sotto il profilo dell'inosservanza del criterio direttivo rappresentato dalla riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo, la parte pubblica rileva preliminarmente come tale censura muova da una premessa apodittica ed indimostrata, quella cioè secondo la quale l'introduzione dell'I.R.A.P., con la contemporanea abolizione di altri tributi precedentemente gravanti sul lavoro autonomo, avrebbe aumentato il carico tributario per la categoria degli esercenti arti e professioni.

La finalità di riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo è comunque riferita dalla legge delega - secondo l'Avvocatura - non solo alla introduzione dell'I.R.A.P. ed alla soppressione dei previgenti tributi e contributi, ma anche ad una serie di altri interventi su imposte diverse, quali la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni I.R.P.E.F., cosicché il giudizio riguardo al rispetto del menzionato criterio direttivo non potrebbe essere in nessun caso formulato con riguardo alla sola normativa I.R.A.P.

13.5. - Inammissibile sarebbe invece - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, nella parte in cui prevede l'indeducibilità dell'I.R.A.P. ai fini delle imposte sui redditi.

I giudizi nei quali la questione è stata sollevata hanno infatti tutti ad oggetto controversie in tema di restituzione dell'I.R.A.P. versata, mentre una siffatta questione potrebbe essere rilevante solamente se si vertesse in materia di imposte sui redditi.

La questione - secondo la parte pubblica - sarebbe comunque infondata nel merito, trattandosi di materia rientrante nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

13.6. - Quanto alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 del decreto legislativo, con riferimento all'art. 35 Cost., la parte pubblica rileva che l'indeducibilità delle spese per il personale dipendente non può ritenersi di per sé in contrasto con il principio costituzionale di tutela del lavoro - per il suo preteso effetto disincentivante rispetto alla assunzione ed al mantenimento di lavoratori dipendenti - in quanto detto principio va comunque coordinato con altri interessi aventi pari rilevanza costituzionale, ed in specie con quelli presidiati dall'art. 53 della Costituzione.

In ogni caso l'Avvocatura osserva che l'introduzione dell'I.R.A.P. e la contemporanea abolizione dei contributi al S.S.N. e della c.d. tassa sulla salute hanno in realtà attenuato, e non aggravato, l'onere fiscale incidente sul lavoro subordinato.

13.7. - Inammissibile e, comunque, priva di fondamento sarebbe, da ultimo, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, sollevata con riferimento al parametro di cui all'art. 23 della Costituzione.

Incomprensibile - secondo l'Avvocatura - sarebbe infatti la rilevanza della questione nei

giudizi a quibus, aventi ad oggetto domande di rimborso dell'acconto versato, considerato che la norma denunciata prevede l'applicazione della c.d. clausola di salvaguardia che consente al contribuente, nella ricorrenza di determinate condizioni, di ridurre il versamento in acconto dovuto per l'anno 1998.

Dovrebbe in ogni caso considerarsi, nel merito, che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione va intesa in senso relativo, come obbligo del legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina dell'attività amministrativa. La norma denunciata risulterebbe quindi pienamente rispettosa del dettato costituzionale, avendo il legislatore rimesso al decreto ministeriale la sola fissazione dell'entità della riduzione dell'acconto, determinato per legge, sulla base di criteri predeterminati.

Considerato in diritto

1. - Con le ordinanze indicate in epigrafe vengono sollevate, sotto profili e con riferimento a parametri in buona parte coincidenti, questioni di legittimità costituzionale di singole norme del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), ovvero dell'intero testo normativo.

I giudizi, stante l'evidente connessione, vanno pertanto riuniti per essere unitariamente decisi.

2. - Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità delle questioni sollevate, con riferimento all'intero decreto legislativo n. 446 del 1997, dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, dalla commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla commissione tributaria provinciale di Lecco e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza. E ciò in quanto secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il rimettente - salvo il caso in cui specificamente argomenti che il vulnus derivi da un intero corpo normativo - è tenuto ad individuare, a pena appunto di inammissibilità, la norma, o la parte di essa, la cui presenza nell'ordinamento determinerebbe la lamentata lesione della Costituzione (cfr., ex multis, ordinanze n. 208 del 2000 e n. 185 del 1996).

3. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce inoltre l'inammissibilità, per difetto di rilevanza, delle questioni riferite all'art. 1 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nella parte in cui dispone la non deducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (I.R.A.P.) ai fini delle imposte sui redditi, sollevate dalla commissione tributaria provinciale di Milano, dalla commissione tributaria provinciale di Parma, dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, dalla commissione tributaria provinciale di Genova, dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza.

L'eccezione va accolta. Quella prospettata, in termini sostanzialmente coincidenti, dai suddetti rimettenti è infatti questione che attiene al regime giuridico ed alla fase applicativa delle imposte sui redditi, ed è perciò irrilevante nei giudizi a quibus, aventi tutti ad oggetto controversie in tema di rimborso dell'acconto I.R.A.P. (cfr. sentenze n. 111 del 1997 e n. 21 del 1996).

4. - Del pari inammissibile è la questione di legittimità costituzionale riguardante l'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 23 Cost.,

dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza.

La norma denunciata prevede che "con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti (...) gli ammontari in valore assoluto e percentuale del maggior carico impositivo rispetto a quello derivante dai tributi e contributi soppressi ai sensi degli articoli 36 e 51, comma 1, in base ai quali fissare l'entità della riduzione dell'acconto dovuto ai fini della stessa imposta determinato ai sensi dell'articolo 31".

L'eventuale caducazione di detta norma, richiesta dai rimettenti, comporterebbe il venir meno della stessa possibilità di riduzione dell'acconto ma non certo la restituzione dell'acconto già versato, che costituisce l'oggetto dei giudizi a quibus.

La questione risulta pertanto del tutto irrilevante.

5. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce ancora l'inammissibilità della questione sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Genova, in considerazione dell'asserito difetto di legittimazione passiva della Regione Liguria, unica convenuta nel giudizio a quo, avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso il provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso dell'acconto I.R.A.P. versato.

L'eccezione va disattesa.

La questione riguardante la legittimazione passiva della Regione Liguria risulta già introdotta, in via di eccezione, nel giudizio a quo, ed il rimettente motiva specificamente, nell'ordinanza, riguardo alle ragioni per le quali egli ritiene invece la regione medesima passivamente legittimata al giudizio. Ciò è sufficiente per escludere che questa Corte possa pervenire, sovrapponendo il proprio giudizio a quello del giudice del merito, ad una declaratoria di inammissibilità della questione di costituzionalità per difetto di rilevanza, rimanendo ovviamente impregiudicata ogni ulteriore valutazione, da compiersi nel giudizio a quo, riguardo all'esattezza delle conclusioni cui il rimettente è pervenuto sul punto.

6. - Nel merito, un primo gruppo di questioni riguarda la conformità ai principî di eguaglianza e capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile.

Rientrano in questo gruppo le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 del decreto legislativo sollevate, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze in data 23 settembre 1999, e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 8 e 11, comma 1, lettera c), numeri 1), 2), 3) e 4), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Genova; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Milano e, in riferimento al solo art. 53 Cost., dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 4, 8 e 11 del decreto legislativo sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Parma; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4 e 8 del decreto legislativo sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia.

Deducono in buona sostanza i rimettenti che le norme denunciate, assumendo quale presupposto dell'imposta il mero esercizio abituale di una attività economica organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2),

indipendentemente dal risultato economico di tale attività, ed indicando quale base imponibile il valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti, costituita dalla differenza tra ricavi e costi, esclusi tuttavia gli interessi passivi ed i costi relativi al personale (artt. 4, 8 e 11), si porrebbero in contrasto con il principio di capacità contributiva e perciò, in definitiva, con il principio di eguaglianza, in quanto assoggetterebbero il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa.

6.1. - Le questioni sono infondate.

6.2. - È costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985).

Nel caso dell'I.R.A.P. il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

La scelta di siffatto indice - diversamente da quanto i rimettenti assumono - non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'I.R.A.P., assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, è d'altro canto la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori).

Come si verifica per qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative.

7. - Un secondo gruppo di questioni riguarda specificamente l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

8. - Vengono in primo luogo in considerazione, a tale proposito, le questioni di legittimità costituzionale - da intendersi evidentemente riferite all'art. 3, comma 1, lettera c) del decreto legislativo - sollevate, in riferimento all'art. 76 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, e dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze.

Assumono i rimettenti che, attraverso l'assoggettamento ad I.R.A.P. dei lavoratori autonomi, si sarebbe violato il criterio direttivo stabilito dall'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), rappresentato dalla riduzione del costo del lavoro e del prelievo complessivo che grava sul lavoro autonomo.

8.1. - Anche tale censura è infondata.

8.2. - L'assunto da cui i rimettenti muovono - che cioè l'onere derivante dall'I.R.A.P. sia, per i lavoratori autonomi, maggiore di quello da cui erano precedentemente gravati per effetto dei tributi e contributi soppressi dall'art. 36 del decreto legislativo - è infatti apodittico ed indimostrato. Oltre a ciò va considerato che il criterio direttivo cui i medesimi rimettenti fanno riferimento riguarda non solamente l'istituzione dell'I.R.A.P., ma il complesso delle riforme del sistema tributario indicate nello stesso art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, tra le quali, ad esempio, figura anche, alla lettera b) la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Con la conseguenza che la comparazione andrebbe semmai effettuata con riguardo non alla sola I.R.A.P., ma all'intero carico fiscale gravante sul lavoro autonomo prima e dopo la riforma.

Da ultimo - ed il rilievo è di per sé decisivo - va comunque osservato che è la stessa legge delega n. 662 del 1996 a prevedere, all'art. 3, comma 144, lettera b), che l'istituenda imposta regionale sulle attività produttive venga applicata anche nei confronti degli esercenti arti e professioni.

9. - Altri rimettenti dubitano della legittimità costituzionale della normativa istitutiva dell'I.R.A.P., nella parte in cui questa opererebbe una ingiustificata equiparazione, ai fini del trattamento fiscale, tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo, con violazione vuoi del principio di eguaglianza, vuoi del principio di capacità contributiva, vuoi, infine, del principio di tutela del lavoro in tutte le sue forme.

Vengono sotto tale profilo in considerazione le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lettera c) del decreto legislativo sollevate dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., e dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 3 Cost; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 del medesimo decreto legislativo sollevate dalla commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 3 Cost., e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 53 Cost; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lettera c), 4 e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), e 8 del medesimo decreto sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lettera c) 8 e 11 del medesimo decreto legislativosollevata dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione.

9.1. - Le questioni stesse sono infondate alla stregua delle considerazioni che seguono.

9.2. - Va innanzitutto ribadito che l'I.R.A.P. non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamenteorganizzate.

Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le

censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo.

L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro.

È tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

10. - L'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo - in combinato disposto, secondo la prospettazione di taluni rimettenti, con l'art. 2 - è ancora fatto oggetto di censura, in riferimento all'art. 3 Cost., per l'ingiustificata disparità di trattamento che ne deriverebbe in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati, non assoggettati all'imposta.

10.1. - L'infondatezza della questione - sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con entrambe le ordinanze, dalla commissione tributaria provinciale di Milano, dalla commissione tributaria provinciale di Parma, dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza - risulta evidente sulla base delle medesime considerazioni sopra svolte riguardo alla natura e all'oggetto dell'imposta.

Una volta chiarito, infatti, che l'I.R.A.P. non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, nessuna ingiustificata disparità di trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

11. - La commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, la commissione tributaria provinciale di Milano, la commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, e la commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ritengono, sotto altro aspetto, in contrasto con il principio di eguaglianza l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi e non anche degli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 della stessa norma.

11.1. - Anche in tal caso la censura è priva di fondamento, in quanto l'assoggettamento ad I.R.A.P. dei soli soggetti che svolgono un'attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi, previste dai commi

2 e 3 del menzionato art. 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale.

12. - L'art. 3 del decreto legislativo è infine ulteriormente censurato, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla commissione tributaria provinciale di Parma in quanto porrebbe a carico solamente di alcune categorie di contribuenti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale, essendo stati soppressi dall'art. 36 del decreto legislativo, contestualmente all'entrata in vigore dell'I.R.A.P., i previgenti contributi.

Sotto il medesimo profilo la commissione tributaria provinciale di Piacenza solleva invece questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 del decreto legislativo, sempre in riferimento all'art. 3 Cost., mentre la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia dubita, in riferimento allo stesso parametro, della legittimità costituzionale sia dell'art. 3 che dell'art. 36.

12.1. - Le questioni sono prive di fondamento.

La circostanza che i contributi per il servizio sanitario nazionale - unitamente ad altre imposte e contributi - siano stati soppressi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 446 del 1997 e che il servizio sanitario sia finanziato anche dalla nuova imposta non esclude che il prelievo operato dall'I.R.A.P. si inquadri nella fiscalità generale e che nessuna identificazione sia perciò richiesta tra i soggetti passivi dell'imposta ed i beneficiari dei servizi pubblici al cui finanziamento il gettito è, in parte, destinato.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi;

a) Dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), sollevate dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione; dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 32 e 76 della Costituzione, e con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla commissione tributaria provinciale di Lecco, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 76 della Costituzione;

b) Dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, sollevate dalla commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione; dalla commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla commissione tributaria provinciale di Genova, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione; dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, in riferimento all'art. 53 della Costituzione, e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 3 della Costituzione;

c) Dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento all'art. 23 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000; dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza;

d) Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale: dell'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 35 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; degli artt. 3, comma 1, lettera c), e 4 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Milano; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Parma; degli artt. 3, comma 1, lettera c), 4 e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000; degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata dalla commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, dalla commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; degli artt. 8 e 11, comma 1, lettera c), numeri 1), 2), 3) e 4), del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Genova; degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia; degli artt. 2, 3, 4 e 36 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla commissione tributaria provinciale di Piacenza.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 maggio 2001.

Il Presidente: Santosuosso

Il redattore: Marini

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 21 maggio 2001.

Il direttore della cancelleria: Di Paola

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.