

*Sent. n. 156 del 21 maggio 2001 (ud. del 10 maggio 2001)*

*della Corte Cost. - Pres. Santosuosso, Red. Marini*

*Irap - Presupposto dell'imposta - Base imponibile - Determinazione della produzione netta - Questione di legittimità costituzionale - Non fondatezza - Artt. 2, 4, 8 e 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446*

*Irap - Presupposto dell'imposta - Soggetti passivi - Inclusione degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 - Questione di legittimità costituzionale - Non fondatezza - Artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8 e 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446*

*Irap - Soggetti passivi - Ingiustificata disparità di trattamento tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti - Questione di legittimità costituzionale - Non fondatezza - Artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446*

*Irap - Soggetti passivi - Ingiustificata disparità di trattamento tra i lavoratori autonomi di cui al comma 1 dell'art. 49 del D.P.R. n. 917/1986 e lavoratori autonomi di cui ai commi 2 e 3 dello stesso art. 49 - Questione di legittimità costituzionale - Non fondatezza - Art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446*

*(Commentata)*

Massime - Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento agli artt. 3, 35, 53 e 76 della Costituzione, in quanto la scelta del legislatore di individuare per l'Irap quale nuovo indice di capacità contributiva - diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate non è irragionevole né, comunque, lesiva del principio di capacità contributiva. Infatti l'Irap colpisce con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità contributiva 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.

Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lett. c), 4, 8 e 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento all'art. 3, 35 e 53 della Costituzione in quanto, l'Irap non essendo un'imposta sul reddito ma un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, l'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata - sia essa di carattere imprenditoriale o professionale - è 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. È tuttavia vero 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. È evidente, quindi, che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterà mancante il presupposto stesso dell'Irap rappresentato dall'"esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento

all'art. 3 della Costituzione in quanto, l'Irap non colpendo il reddito personale del contribuente ma 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 e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale relative all'inclusione tra i soggetti passivi dell'Irap degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 e non anche degli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 della stessa norma in quanto l'assoggettamento all'Irap dei soli soggetti che svolgono una 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 citato art. 49 - di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale.

---

Fatto - 1. - Con ordinanza emessa il 6 ottobre 1999 la Commissione tributaria provinciale di Torino (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.) 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 (SSN), 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'IRAP, per la sua indeducibilità dall'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), 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 principi 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 IRAP 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'IRAP 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 realtà, 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'IRAP 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'IRAP 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'IRAP, pur avendo assorbito il contributo al Servizio sanitario nazionale, 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'IRAP 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 principi 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'IRAP 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 Cost.

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 Cost. 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 Cost. 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 abitudine, con esclusione degli altri, sia perché assoggetta alla contribuzione al Servizio sanitario nazionale (essendo confluito nell'IRAP anche il relativo contributo) solamente i soggetti percettori di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Sempre con riferimento all'assorbimento nell'IRAP 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 Cost. 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 Cost. 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'IRAP 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 abitudine 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'IRAP del contributo al Servizio sanitario nazionale, l'Avvocatura osserva che,

seppure l'IRAP 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'IRAP 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'IRAP, vi erano l'istituzione dell'addizionale regionale IRPEF, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF, 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'IRAP 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'IRAP.

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 (in banca dati "il fiscovideo" n.d.r.), nel corso di giudizi promossi da contribuenti per il rimborso dell'acconto IRAP 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'IRAP gli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR).

Detta norma contrasterebbe infatti, in primo luogo, con l'art. 53 Cost.

«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, eccetto 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'IRAP, 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 Cost. 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 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.) 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'IRPEF 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 TUIR dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi dello stesso art. 49 cit.;
- non consentono di dedurre l'IRAP 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'IRAP, 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 Cost. 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 (in "il fisco" n. 13/1980, pag. 1212, n.d.r.), con la quale venne dichiarata l'illegittimità costituzionale delle norme relative all'imposta locale sui redditi (ILOR) 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'IRAP 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 V. di F.F. e G.V. dottori commercialisti e della dott.ssa L.R. 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 Cost. 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'IRAP 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 principi 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 IRPEF è evidentemente irrilevante in una controversia avente ad oggetto un rimborso IRAP; l'inammissibilità, infine, della questione relativa alla mancata inclusione nell'ambito di applicazione dell'IRAP 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'IRAP - secondo la parte pubblica - non è, come il rimettente mostra di ritenere, un'imposta sul reddito analoga alla soppressa ILOR, 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'IRAP ad una imposta sul reddito.

5. - La Commissione tributaria provinciale di Parma, con ordinanza emessa il 21 marzo 2000 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.), 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 IRAP, 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 Cost. 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'IRAP 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 Cost. discenderebbe infine dalla indeducibilità dell'IRAP dalla base imponibile ai fini IRPEF.

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'IRAP, la Commissione tributaria provinciale di Como, con ordinanza emessa il 23 marzo 2000 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.), 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 Cost. 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 IRAP 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'IRAP 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 IRAP, 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, «precipualemente 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 TUIR dagli altri lavoratori autonomi di cui alle altre ipotesi del citato articolo;
- non consentono di dedurre l'IRAP 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'IRAP 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 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.), nel corso di analogo giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su un'istanza di rimborso di acconto IRAP, 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 (in banca dati "il fiscovideo" n.d.r.), 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 IRAP, 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'IRAP 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'IRAP 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 (in "il fisco" n. 20/1999, pag. 6831, n.d.r.).

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'IRAP 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 principi 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,