

ANGELA LAGANA'
AVVOCATO INPS

LA GIURISDIZIONE IN MATERIA DI CONTRIBUTO PER IL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE.

Sommario: 1. La natura delle Commissioni Tributarie. 2. L'art. 12 della L. 448\2001 e la riformulazione dell'art. 2 del D.lgs. 546\1992. 3. La nozione di tributo. 4. La natura del contributo per il SSN e i riflessi sul piano della giurisdizione. 5. Conclusioni.

1. La natura delle Commissioni Tributarie.

Le Commissioni tributarie, distrettuali, provinciali e centrale, furono istituite negli anni '30, come organi di contenzioso amministrativo¹, con potere decisionale limitato alle liti di carattere estimativo, riguardanti cioè il quantum dell'obbligazione tributaria.

Le controversie relative all'an dell'obbligazione tributaria erano invece attribuite alla cognizione del giudice ordinario, destinatario all'epoca di tutte le controversie su diritti soggettivi tra cittadini e pubblica amministrazione, comprese le liti in materia di imposte e tasse (all. E L. 2248/1865).

Questo netto sistema "binario" si è attenuato negli anni, con un progressivo rafforzamento delle Commissioni che hanno incominciato a conoscere anche di questioni attinenti la tenuta dell'obbligazione tributaria.

La prima grande riforma del contenzioso tributario degli anni '70 (D.P.R. 636/72) ha assegnato alle istituite Commissioni tributarie di I° grado e di II° grado natura di organi giurisdizionali.

La dichiarata natura giurisdizionale delle Commissioni ha superato il vaglio di costituzionalità in base alla considerazione che la Costituzione vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali (art. 102), ma non la sopravvivenza di quelli esistenti, solo da "revisionare" ai sensi della VI^a disposizione transitoria².

Si è ritenuto che trattavasi di giurisdizioni preesistenti, e dunque non di nuovo giudice, quanto piuttosto di giudice riformato.

Tale orientamento è sintomatico della volontà di conservare comunque nell'ordinamento le Commissioni così potenziate, ribadendone la precipua natura giurisdizionale.

Questa strada è stata seguita anche dalla seconda grande riforma degli anni '90 (D.lgs 545/92 e 546/92), e ancora una volta le neo istituite Commissioni provinciali e regionali sono state ritenute dalla Corte Costituzionale non nuovo giudice ma continuazione di quello preesistente³.

E ciò benché il legislatore del '92 da un lato avesse devoluto alla cognizione delle Commissioni innovativa materia tributaria (si pensi ai tributi locali e comunali da sempre estranei a quella giurisdizione); dall'altro ne avesse ampliato le attribuzioni (si pensi agli istituti della tutela cautelare e della regolamentazione delle spese processuali secondo il principio di soccombenza).

Tale positivo impatto costituzionale si è accompagnato ad un favor legislativo orientato verso l'allargamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria.

¹ RDL 1639\1936; RD 1516\1937; DL 334\1944.

² C. Cost. sent. 24 novembre 1982, n. 196, Foro it., 1983, I, 535, e 3 agosto 1976, n. 215, id., 1976, I, 2057, con note di richiami.

³ C.Cost. (ord.) 23 aprile 1998, n. 144, Foro it., 1998, I, 3028. L'ordinanza di rimessione, Comm. trib. prov. Lecce 24 febbraio 1997, è massimata id., Rep. 1997, voce Tributi in genere, n. 1654.

Già prima della riforma del 1992, singole leggi di imposta avevano infatti devoluto alle Commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel DPR 636/72.

La previsione di ulteriori espansioni trovava conferma nello stesso disposto del previgente art. 2 del D.lgs. 546/92, che estendeva la cognizione delle Commissioni ad ogni altro tributo (statale e non) ad esse attribuito dalle future leggi d'imposta.

Trattavasi di norma in bianco, suscettibile di venir riempita dal legislatore nel corso dell'evoluzione fiscale, al fine di agevolare il processo di concentrazione delle liti fiscali davanti ad un solo giudice.

Si è venuti così ad assistere ad una tendenziale vis espansiva, sia pure ancora parcellizzata, a favore della devoluzione di ogni nuovo tributo alla giurisdizione delle Commissioni, in vista di una razionalizzazione ed unificazione del sistema di giustizia tributaria.

2. L'art. 12 della L. 448/2001 e la riformulazione dell'art. 2 del D.lgs. 546/92.

La delineata evoluzione ha trovato oggi il suo punto di arrivo con la riformulazione dell'art. 2 del D.lgs. 546/92 ad opera della legge 448/2001 (Finanziaria 2002), che ha riscritto l'ambito di giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La norma stabilisce l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di *tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale, sovrainposte, addizionali, sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, interessi ed ogni altro accessorio nonché le controversie catastali, con sola esclusione delle controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o se previsto dell'avviso ex art. 50 DPR 602/73.*

La precedente formulazione della norma faceva riferimento specifico a taluni tributi specificamente indicati dalla legge. Per i tributi non indicati dalla norma, operava la competenza funzionale del Tribunale, ai sensi dell'art. 9 cpc.

In sede di prima interpretazione della riforma, si è ritenuto che si sarebbe verificato una sorta di ribaltamento sistematico, in virtù del quale la giurisdizione delle Commissioni tributarie sarebbe generale, riferibile alla materia tributaria, fatta esclusione della tipologia di atti indicati espressamente dal legislatore, in luogo della precedente determinazione analitica dei tributi affidati al giudice speciale.

Tale interpretazione è stata però sospettata di incostituzionalità, in quanto il giudice tributario vedrebbe ampliata la propria giurisdizione oltre i limiti preesistenti (art 102 Cost. e VI disp trans. della Cost.).

Pertanto si è ritenuto che non si potrebbe ampliare la giurisdizione preesistente, snaturando la materia attribuita alla rispettiva competenza.

Altra perplessità è data dal restringimento della tutela in termini processuali, poiché nel processo tributario non sono ammesse delle prove (giuramento e prova testimoniale) che invece sono ammesse davanti al giudice civile.

E' stata dunque abbandonata ogni suggestione che, per effetto dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, portasse a riconoscere una competenza generale in capo al giudice tributario su qualsivoglia atto o comportamento di indole fiscale senza spazi residuali per la cognizione del giudice civile ovvero del giudice amministrativo.

Pertanto una lettura costituzionalmente orientata della norma porta a ritenere che nella materia tributaria permanga la giurisdizione del giudice ordinario, oltre che quella del giudice amministrativo. Infatti risulta certo che, nonostante la modifica legislativa, non esiste una unica giurisdizione in materia tributaria, poiché possono venire in considerazione altre giurisdizioni diverse da quella tributaria.

In particolare si osserva che in ogni caso la commissione tributaria non è competente rispetto alle liti che insorgono tra soggetti privati, come potrebbe ad esempio accadere tra sostituto e sostituito di imposta.

Si anticipa già da ora che questa circostanza rileva nel caso della riscossione del contributo per il SSN demandata all'INPS.

Nel caso di specie ex lege vi è stata la cessione dei crediti ad una società formalmente privata che è la SCCI, e tale circostanza, nell'ottica della civilizzazione del diritto pubblico, non può non rilevare sul fronte processuale, radicando la giurisdizione in capo al giudice ordinario.

Occorre dunque procedere ad una corretta interpretazione letterale e sistematica della norma al fine di stabilire gli esatti confini di tale ampliata giurisdizione tributaria, individuando le nuove materie attratte alla cognizione del giudice tributario a far tempo dal 1° gennaio 2002 per effetto della modifica apportata all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 12 della legge 448/2001.

La norma esordisce con una affermazione generale, laddove dice che la giurisdizione delle commissioni tributarie si estende a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie. Usa una sorta di endiadi rafforzativa.

Prosegue fornendo una elencazione specifica di tributi, di carattere esemplificativo e non vincolante quanto al nomen, tantopiù che accomuna tributi disomogenei tra loro e orienta verso una definizione più moderna del concetto di tributo.

Infine indica gli ambiti di esclusione.

La ratio di questa tecnica normativa è da ravvisarsi nel fatto che le vecchie commissioni tributarie si occupavano di imposte e mai di tasse. Invece la riforma vuole dare una definizione di tributo atta a ricomprendere le imposte e le tasse e i contributi speciali .

3. La nozione di tributo.

Il problema si incentra dunque sulla controversa nozione di tributo, di cui manca nell'ordinamento nazionale e comunitario, una nozione normativa.

La dottrina tradizionale ha ricompreso nell'ambito dei tributi ogni forma di tassazione ex lege, che sia espressione di potestà di imperio dello stato.

Al suo interno ha distinto le imposte, le tasse e i contributi speciali.

Le imposte sono prestazioni coattive che si fondano unicamente sulla potestà finanziaria dello stato, senza alcun rapporto con i vantaggi che il soggetto riceve dall'erogazione dei servizi pubblici.

I tributi speciali, o contributi, vengono imposti a chi si trova in una determinata situazione soggettiva e che risentono di un particolare beneficio dell'attività amministrativa, resa però indistintamente a favore della determinata collettività.

Le tasse sarebbero prestazioni dovute per una attività dello stato a favore dell'obbligato.

Tali nozioni necessitano tuttavia di un ripensamento, alla luce delle attuali tendenze verso la cosiddetta defiscalizzazione, che tende alla trasformazione dell'ordinamento basato unicamente sulla previsione di tributi verso un ordinamento in cui il prelievo, sia pure coattivo, viene configurato in termini privatistici, come corrispettivo per un servizio pubblico; tale passaggio è altresì assecondato dalla nozione comunitaria di servizio pubblico.

La distinzione tra prelievo tributario e prestazione patrimoniale imposta di carattere non tributario produce effetti sul versante della giurisdizione.

Infatti, se siamo in presenza di un prelievo qualificabile come tributo, allora la giurisdizione sarà quella tributaria; se siamo in presenza di un prelievo, sia pure coattivo, non avente carattere di tributo, allora la giurisdizione è quella del giudice ordinario, tantopiù che si verte nell'ambito dei diritti soggettivi.

Va precisato che nessuna disposizione transitoria è contenuta nella L. 448/2001, dovendo pertanto valere il principio della perpetuatio iurisdictionis ex art 5 cpc, che rimanda alla legge vigente ed allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, senza che abbiano rilevanza i mutamenti sopravvenuti.

Ciò significa che per tutti gli atti impositivi notificati dal 2 novembre 2001 in avanti l'azione andrà proposta con citazione avanti all'Ago sino al 31 dicembre 2001 e, successivamente, con ricorso avanti alle Commissioni Tributarie.

Quanto ai ricorsi pendenti sui nuovi tributi erroneamente proposti prima dell'entrata in vigore della legge avanti al giudice tributario (anziché avanti al giudice ordinario), si può ritenere che essi debbano essere parimenti decisi dalle Commissioni per sopravvenuta loro giurisdizione.

Ciò per evidenti esigenze di economia processuale, considerato che alla stregua dell'art. 5 c.p.c. come modificato dalla l. n. 353 del 1990, lo "jus superveniens" ha efficacia sanante nei confronti di una controversia in origine proposta dinanzi ad un giudice diverso da quello competente⁴.

La dottrina e la giurisprudenza, in assenza di una nozione normativa di tributo, hanno individuato alcuni indici sintomatici degli stessi.

Il primo connotato del tributo è la prestazione patrimoniale imposta discende da una legge, che prevede una prestazione coattiva, senza che vi concorra la volontà del privato. In riferimento all'art. 23 Cost. il costante orientamento della Corte Costituzionale ha stabilito che il precetto deve ritenersi rispettato allorché la legge che prevede l'imposizione della prestazione ne indichi altresì criteri, condizioni, limiti e controlli tali da non lasciarne arbitraria la determinazione⁵. Nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte, che è una categoria generalissima, da una parte rientrano i tributi, dall'altra i corrispettivi dei servizi pubblici, aventi natura privatistica e senza i connotati ulteriori del tributo.

La natura tributaria del prelievo può essere desunta dalla previsione di una disciplina procedimentale con la quale si attribuisce all'ente impositore la cosiddetta potestà impositiva, cioè il potere di accertamento del prelievo, da effettuare attraverso un procedimento accertativo, con i suoi atti istruttori attribuiti all'ente impositore, e la previsione della conclusione del procedimento con un atto di accertamento.

Altro connotato della natura tributaria è la previsione di sanzioni amministrative, secondo la legge generale in materia di sanzioni amministrative tributarie, di cui al D.Lvo 472\1997. Si evidenzia che per i corrispettivi di servizi pubblici non sono mai previste sanzioni tributarie ex D. Lgs 472\97.

Si rammenta che non è connotato specifico della natura tributaria di una prestazione patrimoniale la previsione dell'iscrizione a ruolo quale strumento della riscossione, poiché tale modalità è possibile con riferimento a qualsiasi entrata patrimoniale dello Stato o degli Enti Pubblici, a prescindere dalla natura tributaria o meno.

4. La natura del contributo per il SSN e i riflessi sul piano della giurisdizione.

Circa la natura del prelievo per i contributi sociali di malattia, va rilevato che esso è sorto in ambito assicurativo, giacché originariamente copriva i rischi personali del singolo.

Con il tempo si è steso fino a coprire i rischi di una intera categoria e quindi della intera collettività.

Con l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale con la legge n. 833 del 1978 e la soppressione dell'INAM, la gestione delle prestazioni economiche è passata all'INPS.

I contributi per il SSN sono stati accertati e riscossi dall'INPS per tutto il periodo che va dall'anno 1980 al 1997, ai sensi della legge n. 833\1978.

Infatti l'art 63 della citata legge così recita:

⁴ Cass. civ., SSUU, 12 novembre 2002 n. 15885 in Foro amm. CDS 2002, 2798 (s.m.).

⁵ C. Cost. sent. nn. 4, 30 e 47 del 1957, Foro it., 1957, I, 202, 503 e 914; 36 del 1959, id., 1959, I, 1069; 70 del 1960, id., 1961, I, 3; 159 del 1985, id., 1985, I, 1577; 34 del 1986, id., 1986, I, 608.

A decorrere dal 1° gennaio 1980 l'assicurazione contro le malattie è obbligatoria per tutti i cittadini. I cittadini che, secondo le leggi vigenti, non sono tenuti all'iscrizione ad un istituto mutualistico di natura pubblica sono assicurati presso il servizio sanitario nazionale nel limite delle prestazioni sanitarie erogate agli assicurati del disciolto INAM. A partire dalla data di cui al primo comma i cittadini di cui al comma precedente soggetti all'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), sono tenuti a versare annualmente un contributo per l'assistenza di malattia, secondo le modalità di cui ai commi seguenti, valido anche per i familiari che si trovino nelle condizioni indicate nel precedente comma. Gli adempimenti per la riscossione ed il recupero in via giudiziale della quota di cui al precedente comma sono affidati a l'INPS che vi provvederà secondo le norme e le procedure che saranno stabilite con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale e del Ministro delle finanze. Con lo stesso decreto sarà stabilita la procedura di segnalazione all'INPS dei soggetti tenuti al pagamento. Per il mancato versamento o per l'omessa od infedele denuncia dei dati indicati nel decreto di cui al comma precedente si applicano le sanzioni previste per i datori di lavoro soggetti alle procedure di cui al D.M. 5 febbraio 1969 (omissis).

Tale competenza ha riguardato fino all'anno 1992 i lavoratori autonomi.

Infatti con la legge n. 413\1991 , art. 14, commi 1 e 2, le suddette competenze sono state attribuite all'Amministrazione finanziaria.

Tali commi così recitano:

1. A decorrere dall'anno 1992 il contributo per le prestazioni del Servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31, commi 8, 9 e 11, della legge 28 febbraio 1986, n. 41, e successive modificazioni, è dovuto sulla base degli imponibili stabiliti dalla predetta legge relativi al medesimo anno.

2. Ai fini della dichiarazione, dell'accertamento, della riscossione del predetto contributo e delle relative sanzioni si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

Il contributo per le aziende è stato accertato e riscosso dall'Inps fino all'anno 1997, in virtù del combinato disposto dell'art. 14 , commi 1 e 2 della legge n. 413\1991 e dell'art. 36, comma 1, lett. a) del D. Lgs. 446\97, il quale ha stabilito che , *salvo quanto disposto dall'articolo 37, l'imposta regionale sulle attività produttive si applica a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e dalla medesima data sono aboliti:*

a) i contributi per il servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 della legge 22 marzo 1995, n. 85, il contributo dello 0,2 per cento di cui all'articolo 1, terzo comma, della legge 31 dicembre 1961, n. 1443, e all'articolo 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, e la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'articolo 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88 (omissis).

Per il recupero coattivo di tali contributi, ai sensi dell'art. 24 del D. Lgs. 46\99, l'Inps ha provveduto all'iscrizione a ruolo , sulla base del quale sono state emesse le cartelle di pagamento.

In generale si osserva che la contribuzione previdenziale ha assunto sempre più nel tempo una natura "parafiscale", essendo intesa come prestazione imposta dalla legge a favore di un ente pubblico, per la realizzazione di un pubblico interesse e, quindi, qualificabile come "imposta speciale" (perché colpisce solo determinate categorie o gruppi di persone, che possono anche non avere alcun interesse alle prestazioni finanziate con tale contribuzione). In questa prospettiva di assimilazione dei due tipi di contributi è giustificata l'adozione di sistemi di riscossione simili a quelli propri del diritto tributario, come si è reso ancor più evidente nella disciplina più recente, essendo stati previsti un sistema di versamento unitario sia per le imposte che per i contributi (art. 17 e 19 d.lg. 9 luglio 1997 n. 241),

nonché l'applicazione di identiche disposizioni in tema di liquidazione, accertamento e riscossione (art. 1 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 462) ⁶.

Il contributo per il SSN tradizionalmente è fatto rientrare nella parafiscalità.

Esso infatti è stato finanziato con entrate parafiscali fino all'abrogazione, con l'art. 36 del d. Lgs 446/97 del sistema contributivo di finanziamento del contributo.

Fino a tale evoluzione del contributo è prevalsa la natura assicurativa del titolo.

La Corte Costituzionale a più riprese ha riconosciuto la natura assicurativa del contributo.

La Corte ⁷ ne ha ribadito la natura assicurativa, nonostante il contributo sia stato ragguagliato al reddito IRPEF dall'art. 13 della legge n. 41/86.

Successivamente la Corte ha confermato che il contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale ha carattere assicurativo, tant'è che ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 comma 13 l. 29 dicembre 1990 n. 407 sollevata con riferimento all'art. 53 cost. sotto il profilo che esso violerebbe i principi della capacità contributiva e della progressività ⁸.

La Corte ha altresì dichiarato infondata la questione di costituzionalità, in riferimento al principio della progressività del sistema tributario (art. 53 cost.), dell'art. 1 comma 6 d.l. 18 gennaio 1993 n. 9, convertito dalla l. 18 marzo 1993 n. 67 (disposizioni urgenti in materia sanitaria e socio-assistenziale), recante l'obbligo per i cittadini non mutuati di pagare il contributo per l'assistenza di malattia previsto dall'art. 63 l. 23 dicembre 1978 n. 833 per gli anni dal 1980 al 1985, perché non sono ravvisabili nel contributo di malattia sicuri caratteri tributari⁹.

Altra cosa è che la legge istitutiva di tale prestazione patrimoniale imposta sia qualificabile come legge tributaria.

La richiesta di "referendum" abrogativo dell'art. 63 comma 2, 3, 4, 5 e 8 l. 23 dicembre 1978 n. 833, che prevedono l'obbligo per i cittadini di versare annualmente un contributo per l'assistenza sanitaria, è inammissibile in riferimento all'art. 75 cost., in quanto il tributo è richiesto a titolo solidaristico e il relativo gettito è attribuito alle regioni al fine di finanziarie la spesa pubblica sanitaria, onde le norme in esame hanno natura di "leggi tributarie" ¹⁰.

Tale circostanza non inficia la natura assicurativa del contributo.

A conferma di tale natura, agli enti gestori del S.S.N., che abbiano - nel periodo anteriore all'abrogazione, con l'art. 36 D.Lgs 446/97 del sistema contributivo di finanziamento del servizio - erogato prestazioni sanitarie in favore di vittime di lesioni derivanti da fatto illecito di terzi, spetta il diritto di surrogazione, ai sensi degli art. 1916 e 1886 c.c., nei diritti delle vittime verso i terzi responsabili, attesa la natura assicurativa previdenziale del rapporto tra detti enti ed i cittadini utenti del servizio ¹¹.

Prima di tale novella legislativa la stessa giurisprudenza tributaria aveva riconosciuto la giurisdizione del giudice ordinario.

Spetta alla giurisdizione del giudice ordinario, e non a quella delle commissioni tributarie di cui ai d.l. 31 dicembre 1992 n. 545 e 546, la controversia relativa all'accertamento della obbligazione di versare il contributo al servizio sanitario nazionale (o una parte di esso), ancorché insorga con domanda di rimborso delle somme che si assumano indebitamente pagate ¹².

⁶ Cass. civ., sez. un., 15 maggio 1998 n. 4918 in Foro it., I, 1781 e Cass. civ., sez. un., 7 novembre 1997 n. 10933, id., I, 1191.

⁷ C.Cost., 3 dicembre 1987, n. 431, in Foro It., 1998, I, 10.

⁸ C. Cost., 28 novembre 1994, n. 408, in Giust. Civ., I, 883.

⁹ Corte Cost., 6 aprile 1995, n. 107, in Cons. Stato, 1995, II, 601.

¹⁰ Corte Cost., 12 gennaio 1995, n. 2, in Foro it., 1995, I, 448.

¹¹ Cass. civ., 26 marzo 2003 n. 4457, in D & G-Dir e Giust., 2003, f.16, 92.

¹² Comm.trib. prv-dstr. Salerno, sez. XIX, 16 settembre 1996, n. 10, in Giur. It., 1997, III, 2, 4.

Successivamente alla attribuzione delle competenze all'amministrazione finanziaria, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E del 21. 3 2002, ha ribadito che in relazione al soppresso contributo per il servizio sanitario nazionale, già la circolare 18 dicembre 1996, n. 291/E aveva chiarito che le relative controversie rientravano nella giurisdizione tributaria, in quanto detto contributo, *"essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalità previste per ...i tributi diretti (cfr. articolo 14, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413), non può essere sottratto alla giurisdizione dell'organo preposto all'esame delle liti relative ai tributi medesimi"*.

La circolare dell'agenzia delle entrate fa dunque riferimento al contributo accertato e riscosso dall'agenzia delle entrate ai sensi del cit. art. 14, comma 2, della legge n. 413/1991.

La Cassazione civile, sezione tributaria, conferma l'evoluzione di tale contributo.

Appare cioè coerente affermare la natura tributaria di tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve. E l'esborso denominato "contributo per le prestazioni del Servizio sanitario nazionale", o "tassa sulla salute", trova applicazione, a prescindere dall'an e dal quantum, dei servizi (e della natura degli stessi) richiesti sul reddito del contribuente. In pratica, la sua determinazione non ha un rapporto sinallagmatico con l'utilizzazione del Servizio poiché il gravame sussiste anche se l'interessato, che pure ha il potenziale diritto ad ottenere l'assistenza, non richiede l'utilizzazione del Servizio sanitario nazionale. Anche se, impropriamente, è denominato "contributo", in effetti, privilegia l'aspetto impositivo in quanto, dal quadro normativo suddetto, emergono, da un lato, la presenza di un'obbligazione tributaria, di strumenti di acquisizione coercitiva, di imposizione autoritativa, e di obbligatorietà del versamento e, dall'altro, l'assenza di una qualsiasi forma di beneficio diretto della prestazione correlato al pagamento delle somme dovute. Simile visione appare del resto recepita - specie per quanto attiene al contributo qui in esame - dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha stabilito: appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale". Ove con tutta evidenza il "contributo per il servizio sanitario nazionale rientra nella nozione di "tributi di ogni genere e specie". La specifica indicazione mira a superare eventuali perplessità indotte dalla lettura della sentenza della Corte Costituzionale 408/1994 (che ne aveva affermato la natura previdenziale); nonché ad escludere che le controversie relative a tale contributo siano devolute al giudice del lavoro dagli artt. 442,444 del codice di procedura civile (poiché la giurisdizione tributaria è prevista nella Costituzione e non gode di una competenza costituzionalmente protetta, il legislatore può devolvere ad altre giurisdizioni materie di natura tributaria ¹³.

5. Conclusioni.

Concludendo, si ritiene che, attesa l'evoluzione del contributo per il SSN dalla parafiscalità alla fiscalità, sebbene ne sia stato mantenuto immutato il nomen, esso non abbia natura tributaria fintanto che è stato accertato e riscosso dall'Inps ed è stato finanziato con contribuzione. Pertanto esso rientra nella cognizione del giudice ordinario.

A partire dalla data in cui le competenze sono state attribuite all'amministrazione finanziaria, esso rientra nella nozione di tributo e pertanto viene attratto nella cognizione delle commissioni tributarie.

La chiave di volta, pertanto, è costituita dalla legge n. 413/1991, art. 14, commi 1 e 2, per i contributi dovuti dai lavoratori autonomi; e dal D.Lgs. 446/97, art. 36, comma 1, lett.a) per i contributi dovuti dalle aziende.

¹³ Cass. civ, sez. trib. 22.10.2004, n. 23800.

Sembra pertanto che non abbia decisivo rilievo, ai fini dell'attribuzione della giurisdizione il nomen iuris utilizzato dal legislatore all'art.12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, quanto piuttosto la natura sostanziale del tributo.

La differenza delle due ipotesi va ravvisata nel titolo che ne legittima l'applicazione, che nella iniziale configurazione del contributo è costituito dal titolo assicurativo.

Esso è stato ragguagliato al reddito dichiarato ai fini Irpef per l'anno precedente, ai sensi dell'art. 31 della legge n. 41\86.

L'art. 31 aveva disposto solo in ordine al meccanismo di prelievo, riferendolo al reddito complessivo, desumibile, ovviamente proprio perché complessivo, dai corrispondenti calcoli «ai fini» dell'Irpef.

Tale circostanza non è sufficiente per ritenere ancora mutata la caratterizzazione originaria della contribuzione.

Si osserva infatti che i riferimenti al reddito complessivo non sono nuovi nell'ordinamento previdenziale e assistenziale, ai fini di derivarne conseguenze riguardo a benefici di natura assicurativa (pensioni, assegni familiari, ecc.) .

Sintomatico della natura assicurativa del contributo è inoltre il connesso regime sanzionatorio, tant'è che per il mancato versamento o per l'omessa od infedele denuncia dei dati si applicano le sanzioni previste per i datori di lavoro soggetti alle procedure di cui al D.M. 5 febbraio 1969 e non invece quelle previste in materia di imposte sui redditi, che si applicano a partire dalla legge n. 413\91 .

Altro indice della natura assicurativa è il principio della frazionabilità enunciato dal 10° comma dell'art. 31 l. 41/86, che conferma il vincolo sinallagmatico fra il pagamento del contributo e l'esistenza del rischio assicurato che dà origine all'obbligo della prestazione del servizio sanitario nazionale.

Nella successiva evoluzione del contributo, esso viene attratto alle competenze dell'amministrazione finanziaria, per quanto riguarda la dichiarazione, l'accertamento e la riscossione ; si chiarisce che il titolo è rappresentato dagli imponibili IRPEF relativi al medesimo anno; muta il regime sanzionatorio che è quello proprio delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

La l. 30 dicembre 1991 n. 413, recante disposizioni... per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento...ha disposto all'art. 14, 1° comma, che il contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale sia «dovuto sulla base degli imponibili», soggiungendosi al 2° comma, che ai fini dell'accertamento e della riscossione del contributo «si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi».

Ciò è sintomatico della connotazione tributaria e non contributiva assicurativa della prestazione imposta.

La Corte Costituzionale ha avuto modo di considerare che la «fiscalizzazione degli oneri», enunciata dall'art. 53, 4° comma, lett. f), l. 23 dicembre 1978 n. 833, istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale e base di partenza d'ogni ricostruzione relativa, rappresenta solo un'aspirazione tendenziale di fondo, nel processo di rifondazione sanitaria per i fini di tutela della salute, graduale nella sua attuazione¹⁴ .

Bisogna dunque cogliere sul piano positivo il processo di espansione dai ristretti campi mutualistici all'area solidaristica globale, attraverso una parabola che conduce dall'iniziale sistema, rivolto a categorie determinate, attraverso una fase transitoria caratterizzata dalla cosiddetta parafiscalità, ad un sistema aperto e generale, indirizzato a tutti i cittadini sulla base di un'equa ripartizione degli oneri.

Tale mutamento si radica nelle premesse non più di una mera eliminazione della malattia, bensì di tutela del bene intangibile della salute, in una ottica assolutamente diversa rispetto al passato, che viene a impingere nei fondamentali diritti di ognuno, imponendone altresì i correlati doveri, poiché vi resta coinvolto l'interesse della collettività.

¹⁴ C.Cost. 23 aprile 1986, n. 108 in Foro it., 1986, I, 1145.

La fase transitoria , caratterizzata dall'accertamento e riscossione del contributo per il SSN da parte dell'Inps, conduce dunque alla affermazione della natura di contribuzione assicurativa e non di imposizione tributaria degli oneri dovuti obbligatoriamente al Servizio Sanitario Nazionale, sebbene si collochi in un processo in fieri, la cui aspirazione tendenziale di fondo, enunciata dall'art. 53, 4° comma, lett. f, l. 833/78, si individua nella «fiscalizzazione degli oneri» e nella caratterizzazione solidaristica del sistema di tutela della salute introdotto con l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale, in luogo dei previgenti sistemi mutualistici che tutelano la malattia. ha necessitato tuttavia di una graduale attuazione,.

Questa imponente trasformazione costituzionalmente protetta (art. 32) e degli adempimenti conseguenti ha necessitato di una graduale attuazione, portata a compimento con l'abolizione del contributo stesso.

In quest'ottica si giustifica dunque, sul piano della tutela, il passaggio dalla giurisdizione del Giudice Ordinario a quello delle Commissioni Tributarie.