



FASCICOLO SPECIALE

**G. DI FEDERICO, R. CISOTTA, M. INGLESE, S. GABBI,
A. MONDINI, M.A. ICOLARI, E. RANDON, A. FIDELANGELI**

**UNIONE EUROPEA, STATI MEMBRI E MALATTIE
NON TRASMISSIBILI:
UNA RIFLESSIONE INTERDISCIPLINARE**



a cura di GIACOMO DI FEDERICO e ANDREA MONDINI

*Unione europea, Stati membri e malattie non trasmissibili:
una riflessione interdisciplinare
Fascicolo speciale*
a cura di GIACOMO DI FEDERICO e ANDREA MONDINI

ISSN 2384-9169

Fascicolo speciale

Pubblicato nel mese marzo 2026, <http://rivista.eurojus.it>

Editore: Bruno Nascimbene, Milano

Rivista registrata presso il Tribunale di Milano, n. 278
del 9 settembre 2014

Eurojus © è un marchio registrato

With the support of the
Erasmus+ Programme
of the European Union



La pubblicazione del presente volume è stata possibile grazie al finanziamento ricevuto dall'Agenzia Esecutiva Europea per l'Istruzione e la Cultura (EACEA) dell'Unione europea, nel quadro delle Azioni Jean Monnet (Programma Erasmus+), per lo svolgimento delle attività dei Moduli Jean Monnet:

- **The protection of Health in Europe: Actors and Legal instruments - HEAL** (ERASMUS-JMO-2023-HEI-TCH-RSCH), di cui è stato titolare il Prof. Giacomo Di Federico (2023-2026);
- **European Public Finance Law - EPFiL** (ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH), di cui è stato titolare il Prof. Andrea Mondini (2022-2024).

INDICE

<i>Premessa</i> di GIACOMO DI FEDERICO e ANDREA MONDINI.....	p. I
<i>L'approccio regolatorio dell'Unione per limitare la diffusione delle malattie non trasmissibili</i> di GIACOMO DI FEDERICO	p. 1
<i>La tutela della salute nella giurisprudenza della Corte di giustizia: da ostacolo a obiettivo e criterio di funzionamento del mercato interno</i> di ROBERTO CISOTTA.....	p. 23
<i>Dalla sicurezza alla sostenibilità alimentare: approcci integrati a tutela della salute</i> di MARCO INGLESE	p. 47
<i>Il contributo dell'Autorità europea per la sicurezza alimentare alle politiche di salute pubblica dell'Unione europea</i> di SIMONE GABBI.....	p. 70
<i>Tassazione e cura di sé. Prevenzione pubblica dei rischi per la salute individuale attraverso Health Taxes e fiscalità comportamentale</i> di ANDREA MONDINI	p. 92
<i>L'impostazione armonizzata sui consumi di bevande alcoliche e di tabacco tra dovere tributario ed esigenze di tutela della salute</i> di MARIA ASSUNTA ICOLARI	p. 125
<i>Politiche fiscali ed extrafiscali per il mercato del gioco d'azzardo, tra obiettivi di efficienza economica e di salute pubblica</i> di EMANUELA RANDON	p. 141
<i>Sin Tax e Congestion Charge: modelli di tassazione per la salute nell'esperienza comparata</i> di ALESSIA FIDELANGELI.....	p. 158

Tassazione e cura di sé. Prevenzione pubblica dei rischi per la salute individuale attraverso *Health Taxes* e fiscalità comportamentale

di ANDREA MONDINI*

SOMMARIO: 1. La giustificazione extrafiscale delle imposte correttive contro le malattie non trasmissibili come problema. – 2. Fisionomia delle *Health Tax*, tra paternalismo ed economia comportamentale. – 3. Fiscalismo e paternalismo delle *Sin Tax*. – 4. Per una fondazione giuridica non paternalistica delle *Health Tax*. – 4.1. L'incidenza sulla finanza pubblica dello Stato sociale come diseconomia esterna. – 4.2. La connessione con la spesa pubblica e la finalità di correzione/prevenzione. – 4.3. I criteri di riparto dei carichi fiscali: capacità contributiva e beneficio. – 4.4. La coerenza tra la struttura dell'accisa e la funzione comportamentale. Il caso della *SSB Tax* italiana.

1. La giustificazione extrafiscale delle imposte correttive contro le malattie non trasmissibili come problema

Il tema della prevenzione delle malattie non trasmissibili (MNT), specialmente quelle che tendono a cronicizzarsi e che possono essere correlate agli stili di vita praticati dagli individui, sarà affrontato in questo contributo dalla prospettiva del diritto tributario. In particolare, saranno focalizzati alcuni problemi sollevati dalla c.d. fiscalità comportamentale penalizzante, che mira a produrre effetti disincentivanti mediante imposte pigouviane e/o correttive¹. Quest'ultima offre una prospettiva di analisi e

* Professore Associato di Diritto tributario e Diritto finanziario, Università di Bologna Alma Mater Studiorum.

¹ I concetti di imposta pigouviana e imposta correttiva, spesso usati come sinonimi, differiscono tra loro (cfr. V. FLEISCHER, *Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes*, in *Vanderbilt Law Rev.*, Vol. 68, 2015, p. 1673 ss.; A. E. YAZICIOĞLU, *Social Media and Tax Law*, New York, 2024, p. 90 ss.). L'imposta pigouviana (teorizzata da A. C. PIGOU nell'opera *The Economics of Welfare* del 1920) presuppone un fallimento del mercato, che non riesce a far sì che i soggetti che realizzano un'attività lecita siano portati a prendere in considerazione le esternalità negative prodotte a danno della collettività, siano costretti ad assumerne il costo e, quindi, siano indotti o a limitare l'attività o a cercare di eliminare le diseconomie. L'intervento pubblico mira, dunque, a far sostenere a tali soggetti i costi sociali esterni che essi causano, "internalizzandoli" come loro costi privati attraverso l'imposizione coattiva di un tributo. L'imposta pigouviana ottimale dovrebbe essere quindi, per definizione, esattamente pari al costo marginale esterno in modo che il costo marginale

ricerca, rispetto alle MNT, più interessante della fiscalità agevolativa.

Nello specifico, con quelle che chiameremo d'ora in avanti per semplicità *Health Tax*, si sceglie collegare una tassazione speciale ad alcuni comportamenti individuali, consistenti in determinate scelte di consumo, di impiego del reddito, di titolarità di beni patrimoniali, che possono incidere negativamente sulla salute fisica o psichica del soggetto. Il sacrificio imposto è, di norma, aggiuntivo e più gravoso di quello che deriva dall'applicazione delle imposte generali su reddito, patrimonio o consumo.

La scienza economica ha parzialmente prestato attenzione a questo tipo di imposte nell'ambito di alcuni filoni di ricerca specialistici e interdisciplinari, come l'economia sanitaria (*Health Economics*), l'economia comportamentale (*Behavioral Economics*) e la neuroeconomia (*Neuroeconomics*)². Dal punto di vista strettamente giuridico, invece, questo uso della leva tributaria solleva importanti questioni giuridiche soprattutto per ciò che riguarda giustificazione, razionalità ed efficienza dell'intervento pubblico. Nelle *Health Tax* l'interesse extrafiscale sembra infatti emergere in una posizione quantomeno paritaria, se non forse anche prevalente, rispetto all'interesse strettamente tributario. L'obiettivo, principale o secondario, a cui tende l'imposta è, più o meno intensamente, proprio quello di *conformare* lo stile di vita individuale. Ciò, secondo l'opinione più diffusa, problematizza la stessa natura giuridica del tributo e, al limite, può mettere in discussione i termini della sua fondazione e della sua legittimazione costituzionale³.

sociale di una certa attività (dato dalla sommatoria tra costi interni e costi esterni) eguagli il beneficio marginale sociale derivante da tale attività. Ciò contribuirebbe a far sì che il prodotto di una certa attività si assesti al suo livello, appunto, di ottimo paretiano (cfr. P. BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 2015, p. 67 ss.). Le imposte correttive sono invece sovra-ottimali per eccesso o subottimali per difetto. Ciò può essere frutto di una scelta deliberata e non di un errore. Sono correttive anche le imposte connesse alla produzione di una "internalità negativa", quando il comportamento del soggetto arreca in prevalenza un danno non alla collettività ma a sé stesso. L'imposta correttiva, piuttosto che cercare di compensare i costi esterni per assicurarne una distribuzione sociale equa, punta a creare dei costi pubblici aggiuntivi che dissuadano i contribuenti dal tenere certe condotte.

² Per un inquadramento cfr. M. M. ERDOĞDU, L. BATRANCEA, S. ÇEVİK (a cura di), *Behavioural Public Finance. Individuals, Society and the State*, New York, 2022; J. CAWLEY, C. J. RUHM, *The Economics of Risky Health Behaviors*, in M. V. PAULY, T. MC GUIRE, P. P. BARROS, *Handbook of Health Economics*, vol. 2, Oxford, 2012, p. 95 ss.

³ Secondo M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p. 127, se la configurazione del tributo facesse prevalere il fine extra-fiscale su quello fiscale, il tributo risulterebbe «snaturato» e illegittimo. Cfr. anche F. FICHERA, *Le penalizzazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2017, I, p. 591 ss.

Questa tematica della dimensione extrafiscale del tributo⁴ appare particolarmente rilevante nelle *Health Tax* e quasi sempre è intrecciata alle tematiche del paternalismo e dell'anti-paternalismo giuridico, intorno alle quali è fiorito un dibattito scientifico amplissimo e tuttora vitale⁵. La tutela della salute, per il suo doppio valore giuridico di diritto individuale e di interesse collettivo riconosciuto da carte costituzionali e sovranazionali, costituisce un potente argomento retorico che, nel bilanciamento costituzionale, può essere invocato per giustificare normative speciali, derogatorie di principi generali, restrittive di libertà e/o limitative di altri diritti fondamentali. Ciò non solo in conformità al c.d. principio del danno o *harm principle* – quando è in questione il danno che determinate azioni potrebbero arrecare a terzi – ma anche quando il rischio di danno sussiste esclusivamente per l'agente stesso. L'obiettivo degli interventi paternalistici è infatti, in tal caso, correggere quelle condotte che sono affette da *internalità negative*, cioè da perdite di utilità e di benessere che i soggetti, tenendo determinate condotte, si auto-infliggono, soprattutto (ma non solo) come conseguenza di comportamenti “irrazionali” o “errati”, in quanto indotti da carenze informative e/o da *bias* cognitivi e decisionali.

Le forme di paternalismo possono andare da quelle più forti e coercitive (imposizione di divieti e sanzioni) a quelle più deboli o “libertarie” (il c.d. *nudging* e i dispositivi atti a orientare e “spingere” le condotte delle persone in modo più o meno trasparente od occulto). Il tributo ha peraltro una collocazione incerta. La tassazione viene ricondotta di volta in volta all'ambito del paternalismo forte o coercitivo⁶, oppure a quello debole se non addirittura – ma con più incertezza – a quello libertario⁷,

⁴ Sull'extrafiscale rimane fondamentale F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscale nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973. Più di recente S. DONATELLI, *Dovere fiscale e tributi extrafiscale*, in *Rass. trib.*, 2019, I, p. 312 ss.

⁵ Senza alcuna pretesa di completezza, R. THALER, C. R. SUNSTEIN, *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*, New Haven, 2008, e in lingua italiana, *Nudge. La spinta gentile. La nuova strategia per migliorare su denaro, salute, felicità. Edizione definitiva*, Milano, 2022; G. MANIACI, *Contro il paternalismo giuridico*, Torino, 2012; C. R. SUNSTEIN, *Effetto Nudge. La politica del paternalismo libertario*, Milano, 2015; M. GALLETTI, S. VIDA, *Libertà vigilata. Una critica del paternalismo libertario*, Roma, 2018; P. F. BRESCIANI, *Prospettive sulla legge paternalista come categoria giuridica*, in *Giur. cost.*, 2021, p. 223 ss.

⁶ Ad esempio, G. MANIACI, *op. cit.*, p. 51, ma l'impostazione è antica e risale all'ultimo capitolo di J. S. MILL, *On Liberty*, London, 1859, su cui v. oltre nel testo.

⁷ C. R. SUNSTEIN, *Effetto Nudge, cit.*, p. 89.

espresso nelle pratiche di *nudging*⁸.

Al riguardo, riteniamo importante riflettere su come le *Health Tax* possano essere fondate e disciplinate in modo da minimizzare il più possibile o addirittura eliminare le ragioni del paternalismo e i suoi aspetti più ideologici. Ciò appare utile affinché a tributi di questo genere possa essere data una giustificazione coerente e non contraddittoria, più “oggettiva” e condivisibile dai consociati per ragioni diverse da quelle – maggiormente divisive – basate sulla preferenza o sull’avversione per un dato “stile di vita” in quanto tale.

Alcuni fattori rendono tale riflessione attuale e necessaria: *in primis* l’interesse che l’Unione europea ha recentemente rivolto ad alcune *Health Tax*, nell’ambito di una strategia volta a individuare sia nuovi possibili settori impositivi da armonizzare⁹, sia nuove possibili risorse proprie al bilancio, basate sulle accise sul tabacco. Si stima, inoltre, che nei prossimi due decenni il tasso di crescita della spesa sanitaria pubblica, nei Paesi aderenti all’OCSE, tenderà a superare sia il tasso di crescita dell’economia mondiale sia quello delle entrate pubbliche¹⁰. Occorre perciò interrogarsi su come innovare i dispositivi di finanza pubblica correlati alla sanità. Le *Health Tax* potrebbero contribuire a contrastare la crescita del *deficit* di bilancio potenziando le entrate e riducendo la spesa.

2. Fisionomia delle *Health Tax*, tra paternalismo ed economia comportamentale

Tra le principali imposte effettivamente applicate che possono essere ascritte alla categoria delle *Health Tax* rientrano, in primo luogo, le accise sui tabacchi lavorati e sui prodotti da fumo e accessori e quelle sulle bevande alcoliche. Si tratta consumi caratterizzati, storicamente, da un latente disvalore etico-sociale e, al contempo, ampiamente diffusi. In anni più

⁸ E. J. MCCAFFERY, *Behavioral Economics and the Law: Tax*, in E. ZAMIR, D. TEICHMAN (a cura di), *The Oxford Handbook of Behavioral Economics and the Law*, New York, 2014, p. 601 ss. Il tributo come *nudge* potrebbe configurarsi, ad esempio, qualora l’ammontare delle imposte gravanti sull’acquisto di certi beni sia sufficientemente basso ma anche ben percepibile dai contribuenti, così da sfruttare la loro *tax aversion* (manifestazione specifica del *bias* cognitivo della *loss aversion*) per disincentivare il consumo di determinati prodotti.

⁹ A maggio del 2025 la DG-TAXUD della Commissione europea ha presentato un *report* intitolato Health taxes from an EU perspective, nel quale si propongono possibili percorsi di armonizzazione delle imposte su alimenti e bevande con elevate percentuali di grasso, sale e zucchero (*HFSS Taxes*). Ciò è peraltro coerente con il principio «salute in tutte le politiche» che guida l’approccio dell’UE alla protezione della salute, su cui si rinvia in generale al contributo di G. DI FEDERICO in questo *fascicolo*.

¹⁰ OECD, Fiscal Sustainability of Health Systems, Paris, 2024.

recenti, alcuni Paesi hanno deciso di introdurre accise su prodotti alimentari e bevande con alto dosaggio di determinate sostanze, come grassi, zuccheri, sale, considerati dalla Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) come concausa determinante di una serie di MNT croniche, come obesità e diabete. Potrebbero essere considerate *Health Tax* anche eventuali imposte sul consumo di sostanze stupefacenti, ove la loro vendita non sia proibita ma legalizzata, ed anche quelle *Sin Tax* sul gioco d'azzardo¹¹ e sui servizi sessuali a pagamento legalizzati, che costituiscono peraltro anch'essi servizi connotati tradizionalmente da disvalore morale e sociale. L'elenco potrebbe includere, inoltre, tributi ancora del tutto ipotetici, correlati al consumo di beni o servizi che possono contribuire a sviluppare stati di dipendenza fisica e/o psicologica. Si pensi a prodotti e servizi per svolgere sport estremi, ma pur sempre a livello dilettantistico, da parte dei c.d. *adrenaline junkies* (drogati di adrenalina), oppure alla fruizione iper-intensiva di *social media*, *gaming on-line*, realtà virtuale e di altre tecnologie della società dell'informazione, il cui abuso può contribuire allo sviluppo di stati di alienazione e favorire altre patologie (come la sindrome dell'isolamento sociale estremo).

Tutte queste imposizioni, attuali o futuribili, hanno in comune alcuni elementi. In primo luogo, si tratta di imposte speciali sulla produzione/consumo di beni e servizi che, per i Paesi dell'UE, si vanno ad aggiungere all'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA). Il carico fiscale complessivamente maggiorato su questi prodotti viene solitamente giustificato invocando direttamente gli obiettivi extrafiscali e adottando una postura ideologica di stampo paternalistico e talvolta anche moraleggiante. Le internalità negative derivano, nei casi indicati, da questa mancanza di "cura di sé", che si manifesta in una sottovalutazione dei rischi di danno alla salute connessi a certi "stili di vita". In questi ultimi, indipendentemente dalle loro cause, si esprime una nulla o insufficiente attenzione verso la prevenzione di determinate patologie se non un vero e proprio irresponsabile disinteresse per la conservazione di "buone" condizioni di vita.

Le *Health Tax* prendono comunque in considerazione un insieme circoscritto di internalità negative per la salute. Vengono in gioco, di solito, le internalità connesse al consumo di beni e servizi che sono legalmente disponibili sul mercato, socialmente accettati e facilmente accessibili da parte di ampie fasce della popolazione perché il mercato, per i bassi costi di

¹¹ Sulla relazione tra *gaming taxation* e tutela della salute v. il contributo di E. RANDON in questo fascicolo.

produzione o per la loro progressiva ottimizzazione, riesce a offrirli a prezzi che non creano alcuna barriera finanziaria efficace.

L'economia comportamentale ha messo in luce i condizionamenti ai quali è soggetto il consumatore e che possono essere causa della apparente volontarietà del non prendersi cura di sé. Tra le principali *euristiche* che determinano importanti *bias* cognitivi¹² spiccano l'iper-ottimismo (*optimism bias*) e l'eccessiva sicurezza (*overconfidence bias*), a cui si aggiunge il c.d. *bias* del presente (*hyperbolic discounting*). Nel loro complesso questi fattori inducono gli individui/consumatori a sottovalutare sistematicamente i rischi di eventi negativi, a non proiettare le proprie condotte nel futuro, a cercare la gratificazione immediata senza preoccuparsi delle conseguenze, a non acquisire consapevolezza dei danni potenziali o a illudersi che nessun danno (nessuna MNT, nello specifico) potrà mai verificarsi a loro carico.

Un'imposta indiretta, incidente sul prezzo per effetto della mera traslazione economica o della rivalsa giuridicamente prevista, può funzionare come correttivo di queste condotte solo in quelle circostanze in cui è altamente probabile che l'individuo, anche se subisce *bias* cognitivi che ne distorcono le scelte, nonostante tutto, quando decide le sue preferenze in materia di consumo, si comporti come un agente razionale e attribuisca al prezzo una rilevanza preponderante¹³. L'aumento artificiale del prezzo, quindi, non è sempre efficace *a priori*: dipenderà dall'elasticità della domanda (che per alcuni prodotti potrebbe essere minima o nulla)¹⁴, e da quanto i consumatori si allontanano dal paradigma dell'*homo oeconomicus* e sono influenzati in modo decisivo da *bias* cognitivi o da fattori casuali

¹² Su questi profili in generale e per ulteriore bibliografia, F. VELLA, *Diritto ed economia comportamentale*, Bologna, 2023, p. 30 ss.

¹³ Rispetto alle *policy* regolative del mercato volte a responsabilizzare il consumatore, per renderlo un agente critico, capace di compiere scelte razionali e informate sugli stili di vita, la fiscalità comportamentale può essere considerata uno strumento ora integrativo, ora sostitutivo (ad esempio quando l'informazione obbligatoria circa il potenziale di danno alla salute di una certa tipologia di prodotti può risultare inefficace perché viene trascurata o rifiutata a priori dal consumatore). Su questo tema, in particolare per gli stili di vita alimentari, si rinvia al contributo di M. INGLESE in questo *fascicolo*.

¹⁴ J. CAWLEY, C. J. RUHM, *op. cit.*, p. 121 ss. Il *Report* dell'OMS *Alcohol taxes, prices and affordability in the WHO European Region in 2022*, Copenhagen, 2025, richiama studi (J. FOGARTY, *The demand for beer, wine and spirits: A survey of the literature*, in *JES*, 2010, vol. 24, p. 428 ss.) che suggeriscono che la domanda di bevande alcoliche sia relativamente anelastica rispetto al prezzo di vendita.

(*noise* o rumore)¹⁵. È anche per questo motivo che le *Health Tax* colpiscono soprattutto beni o servizi che, senza il correttivo fiscale, verrebbero scambiati a un prezzo molto basso. Servono non tanto ad impedire il consumo *tout court* ma a ostacolarne una diffusione eccessiva, specie fra la popolazione a basso reddito.

Quest'ultima considerazione ci porta a trattare del problematico e, almeno *prima facie*, conflittuale rapporto tra le due funzioni assegnate all'imposta correttiva. Infatti, alla massima efficacia della funzione extrafiscale (far cessare il consumo di certi beni/servizi, rendendolo eccessivamente oneroso) corrisponderebbe la massima inefficienza della funzione fiscale (ottenere e massimizzare il gettito tributario), e viceversa. Non si riuscirebbe dunque mai a massimizzare e realizzare al contempo in modo ottimale entrambe le funzioni (almeno se considerate isolatamente l'una dall'altra).

D'altra parte, l'alternativa che ha davanti a sé il decisore pubblico è netta, quando si tratta di prodotti il cui consumo, per quanto dannoso, è diffuso e accettato in quanto fa ormai parte del sistema socioculturale ed economico (come il tabagismo). Infatti, o ricorre alla proibizione assoluta e alla criminalizzazione delle devianze, o adotta un approccio tollerante e permissivo accompagnato però da politiche disincentivanti, tra cui quella tributaria, con finalità contenitive o trasformative delle pratiche sociali e culturali. La prima opzione appare controproducente in quanto favorisce generalmente la rapida diffusione di contraffazione e contrabbando e può provocare la rapida contrazione o il collasso di certe filiere produttive e commerciali, con conseguente crisi occupazionale ed economica. La seconda via è potenzialmente efficace, ma richiede una direzione specifica e una certa dinamica di attuazione. Andrebbe infatti attuato un incremento significativo della pressione tributaria¹⁶, anche graduale, che poi andrebbe adeguata nel tempo tenendo conto della dinamica e della distribuzione sociale del reddito e del consumo tassato. L'intervento correttivo di tipo fiscale, inoltre, non dovrebbe rimanere isolato, ma dovrebbe essere affiancato da altre tipologie di intervento (programmi di educazione

¹⁵ D. KAHNEMAN, O. SIBONY, C.R. SUNSTEIN, *Rumore. Un difetto del ragionamento umano*, Milano, 2023. Il *bias* costituisce un errore di giudizio sistematico derivante da *bias* cognitivi e psicologici, il *noise* è invece una "dispersione" del giudizio che viene influenzato da fattori casuali.

¹⁶ Sulla base di evidenze empiriche l'OMS stima, ad esempi, che l'applicazione di una *Health Tax* sulle bevande zuccherate risulta efficace se comporta un incremento del prezzo di vendita pari ad almeno il 20%.

sanitaria, promozione pubblica dell'uso di prodotti più salutari ecc.).

Molto spesso, tuttavia, le politiche fiscali disincentivanti non sono costruite in questo modo e possono rivelarsi “al ribasso”. Si vuol dire che la pressione tributaria viene mantenuta a livelli modesti per assicurare al bilancio pubblico un gettito significativo e costante, garantito dalla vasta platea dei contribuenti: l'onere fiscale non viene elevato al punto da disincentivare la maggioranza dei consumatori e rendere accessibile il consumo solo a una minoranza con più elevata disponibilità di reddito. Quindi, l'obiettivo extrafiscale perseguito sembra essere soltanto quello di creare una barriera finanziaria minimale, contenitiva, che non agevoli troppo l'ingresso in quel settore di consumo ma neppure favorisca l'uscita da esso, preservando così nel tempo il gettito. Questa politica può essere percepita, da parte del consumatore, come affetta da una latente contraddizione tra la legittimazione pubblica del consumo, che la modesta pressione fiscale conferma, e il disvalore etico o sociale che invece viene promosso da altri contestuali interventi pubblici di segno paternalistico o coercitivo (ad esempio campagne di sensibilizzazione che stigmatizzano certi consumi o pratiche di vita, regolamentazione e limitazione di modi tempi e spazi del consumo individuale o sociale di certi prodotti ecc.).

3. Fiscalismo e paternalismo delle Sin Tax

Quando si sceglie di tassare maggiormente un certo prodotto, il cui consumo è diffuso e non soggetto a spontanea diminuzione ma dannoso per la salute la questione della giustificazione, anche teleologica, dell'imposta rimane irrisolta. Quel consumo manifesta una maggiore capacità contributiva che deve contribuire al finanziamento delle spese pubbliche (il bene è sempre da considerarsi voluttuario)? Oppure l'obiettivo è piuttosto eradicarlo dai costumi sociali perché danneggia la salute? E a quale di questi concorrenti finalità, potenzialmente in conflitto tra loro, la configurazione del tributo è più adeguata?

Tali domande ottengono risposte sempre ambivalenti e oscillanti, e il rapporto tra la funzione fiscale e quella extrafiscale si palesa ambiguo e problematico. Il preteso carattere in sé neutro e “a-paternalistico” del tributo, in quanto mera tecnica finanziaria, non impedisce che intenti extrafiscali e paternalistici siano invocati *ad adiuvandum*. Così, ad esempio, ha fatto apertamente la Corte costituzionale italiana per le accise su tabacchi

ed *e-cigarettes* nel 2015 e nel 2017¹⁷ e, più di recente, nel 2024, in riferimento alla nuova imposta sulle bevande edulcorate¹⁸.

Ciò, per converso, induce la dottrina più sensibile alle ragioni dell'anti-paternalismo a guardare con sospetto soprattutto le forme più nuove di fiscalità comportamentale, come ad esempio quella nutrizionale, ma talvolta anche le tradizionali *Sin Tax* su tabacchi e alcolici. Il sospetto è alimentato da una visione dicotomica tra due alternative ricostruttive del tributo comportamentale. Si può ritenere che il tributo non abbia mai bisogno, per definizione, di ulteriori giustificazioni extrafiscali. Il tributo comportamentale sarebbe dunque sempre e solo un discutibile mezzo paternalistico volto a celare una compressione autoritaria della libertà individuale, irragionevole in sé o perché attuata con strumenti inappropriati e non proporzionati al fine. Viceversa, si può ritenere che il tributo costituisca un mezzo pienamente legittimo mediante il quale perseguire finalità extrafiscali di tutela della salute. Ma occorre allora prendere atto che le istanze paternalistiche spesso si riducono a un *motivo* meramente esteriore, perché non arrivano a incidere sulla *causa* dell'imposta, ovvero non conformano in alcun modo, o in misura comunque non significativa, la sua disciplina giuridica. E allora è facile vedervi un mero espediente retorico per imporre nuove gabelle, "fare cassa" e sostenere una iper-tassazione che non troverebbe in verità un sicuro fondamento nel principio costituzionale di capacità contributiva¹⁹.

¹⁷ Corte cost., 15 maggio 2015, n. 83, ECLI:IT:COST:2015:83 e Corte cost., 15 novembre 2017, n. 240, ECLI:IT:COST:2017:240. La Corte, richiamando i considerando della direttiva n. 2014/40/UE sui prodotti del tabacco e una raccomandazione dell'OMS del 18 ottobre 2014, ha ritenuto che la speciale accisa italiana (art. 62-quater, co. 1-bis, d.lgs. 504/1995) sia giustificata dal fine di tutelare la salute anche in relazione alle *e-cigarettes* prive di nicotina, perché esse possono diventare un prodotto di passaggio verso il consumo di tabacco tradizionale e la dipendenza da nicotina e perché, sulla base delle conoscenze attuali in materia di fumo elettronico, non si possono escludere rischi diretti per la salute.

¹⁸ Corte cost., 26 marzo 2024, n. 49, ECLI:IT:COST:2024:49, definisce l'imposta sul consumo di bevande analcoliche edulcorate, istituita e disciplinata dalla l. 160/2019, art. 1, commi da 661 a 700, fino ad oggi mai entrata in vigore, come un tributo «a prevalente finalità extrafiscale» per contrastare condotte, dei singoli e delle imprese, incidenti negativamente sulla salute. La Corte ha dichiarato non fondate alcune questioni di costituzionalità sollevate sulla base degli artt. 3 e 53 Cost. Per un inquadramento complessivo delle tre pronunce della Corte cost. citate cfr. A. COMELLI, *Alimentazione, sostenibilità e profili fiscali: un'introduzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 8 maggio 2025.

¹⁹ Contributi critici sulla c.d. fiscalità nutrizionale si v., ad esempio, in M. TROVATO (a cura di), *Obesità e tasse. Perché serve l'educazione, non il fisco*, Torino, 2013; T. TASSANI, *C'è spazio per una fiscalità degli stili di vita?*, in *St. trib. eur.*, 2016, n. 1, p. 66 ss.; G. SALANTRO, *Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva...*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, p. 339 ss.

Questo ambiguo rapporto tra fiscalismo e paternalismo ha radici antiche. È noto che la formulazione classica dell'*harm principle* – per cui la libertà individuale può essere limitata dallo Stato soltanto per prevenire un danno certo ad altre persone e non a sé stessi – si rinviene nel saggio *On Liberty* di John Stuart Mill, assunto tuttora a campione del liberalismo giuridico e antesignano dell'anti-paternalismo. In un celebre passo dell'ultimo capitolo, Mill tratta della tassazione sugli alcolici. Afferma che rendere più difficile l'acquisto di un prodotto mediante costi fiscali differisce solo per gradi dal proibirlo del tutto e sarebbe giustificabile solo se lo fosse anche il divieto. La tassazione di determinati consumi è concepita come una costrizione della libertà personale, prima che economica. Tuttavia, anche l'anti-paternalista Mill arriva a giustificare senza remore questa *Sin Tax*, sulla base di un'argomentazione basata sostanzialmente sulla *ragion fiscale* e su una sorta di “fatalismo” tributario. La tassazione e il finanziamento del bilancio statale sono una necessità ineluttabile e le imposte indirette sono preferibili a quelle dirette²⁰. Quindi è del tutto ragionevole che lo Stato scelga di tassare i consumi che ritiene più pericolosi e dannosi per le persone, in modo da ottenere un vantaggio ulteriore. Questa soluzione “accetta” il paternalismo latente nella misura quasi come un inevitabile effetto collaterale del fenomeno fiscale in sé, ma sembra ridurlo a motivo retorico per giustificare, sul piano politico e sociale, la (altrimenti arbitraria) discriminazione qualitativa dei consumi. La tassazione, fino al livello a cui produca il massimo gettito necessario al fabbisogno finanziario dello Stato, implica, per converso, che non venga massimizzato al livello più alto possibile il suo effetto disincentivante, perché l'imposta non deve essere di entità tale da rendere proibitivo il consumo dei prodotti per la totalità o per la maggioranza degli individui.

In effetti, con riguardo alle tradizionali *Sin Tax*²¹, il perseguimento della finalità extrafiscale sembra tendenzialmente recessivo, a tutto vantaggio dell'obiettivo tributario del gettito, nonostante le affermazioni di

²⁰ Le imposte indirette inglobate nel prezzo e non immediatamente “visibili” da parte dei contribuenti/elettori (*hidden taxes*) possono avere una bassa “saliienza” ed essere preferite anche per motivi politici. Favorire *low-salient taxes* può però pregiudicare l'obiettivo di un'imposizione ottimale ed efficiente (in termini di neutralità e di equità: cfr. E. J. MCCAFFERY, *op. cit.*, p. 610 ss.). E potrebbe non essere utile neppure per le finalità comportamentali: evidenziare l'imposta come componente del costo complessivo può permettere di sfruttare la *tax aversion* delle persone per rafforzare l'effetto disincentivante della tassazione: R. CHETTY, A. LOONEY, K. KROFT, *Saliency and Taxation: Theory and Evidence*, in *AER*, 2009, p. 1145 ss., in relazione alle *sales tax* statunitensi.

²¹ Si rinvia al contributo di M. A. ICOLARI in questo *fascicolo*.

principio che accompagnano l'adozione delle legislazioni in materia. Stando a un recente rapporto del 2025 della OMS focalizzato sull'Europa²², l'incidenza media delle accise sul prezzo al dettaglio delle bevande alcoliche rimane tendenzialmente bassa, tenuto anche conto della scarsa o nulla incidenza sul vino nella maggioranza dei Paesi dell'UE²³. L'effetto disincentivante è modesto e inefficace, anche perché il trattamento tributario differisce fortemente sia nei diversi Stati per le medesime categorie di prodotto, sia all'interno di ogni Stato su bevande alcoliche diverse tra loro ma succedanee nel consumo. Su un censimento condotto invece a livello mondiale dall'OMS nel 2022, 148 Paesi su 190 tassano le bevande alcoliche ma «non tutte queste imposte sono motivate da finalità di salute pubblica né progettate per risultare efficaci dal punto di vista della salute pubblica»²⁴. Le finalità extrafiscali di lotta al consumo di alcol, dunque, appaiono tendenzialmente subordinate all'obiettivo di non perdere una certa quota di gettito tributario.

L'imposizione fiscale sui tabacchi lavorati costituisce invece certamente una componente preponderante del loro prezzo, che è andata peraltro aumentando nella maggioranza dei Paesi occidentali. In molti di essi, tuttavia, non si è attestata fino ad oggi a livelli così elevati da rendere tali prodotti dei “beni di lusso” accessibili a pochi consumatori e con frequenza ridotta²⁵. In Italia le accise sul tabacco hanno continuato a garantire, negli ultimi 15 anni, un gettito tra 9 e 10 miliardi di euro, sfruttando anche la tendenziale bassa elasticità della domanda rispetto all'aumento del prezzo di questi prodotti²⁶.

In controtendenza va, apparentemente, la recente proposta della

²² WHO, *Alcohol taxes, prices and affordability in the WHO European Region in 2022*, cit.

²³ L'incidenza media delle accise sul prezzo va, in Europa, dal 33% per i superalcolici, all'11% della birra al 4% del vino (soggetto ad aliquota zero in 14 Paesi membri).

²⁴ WHO, *Global report on the use of alcohol taxes 2023*, Genève, 2023, p. 30 ss.

²⁵ Nell'UE i Paesi con la tassazione più elevata e un prezzo medio a pacchetto di venti sigarette pari o superiore a 12 euro, con aumenti progressivi, sono Francia, Irlanda (18 euro) e Regno Unito (16 sterline). In Italia il prezzo medio di un pacchetto di sigarette è di circa 6 euro. Cfr. G. TURATI, A. VALFRÈ, *La tassazione delle sigarette*, in *osservatoriocpi.unicatt.it*, 30 luglio 2025.

²⁶ P. JHA, F. J. CHALOUKKA, *Curbing the epidemic. Governments and the Economics of Tobacco Control*, Washington D.C., 1999, stimavano che, nei Paesi sviluppati, un aumento di prezzo delle sigarette dell'1% tenderebbe a ridurre la domanda di appena lo 0,4%. Cfr. anche WHO-INTERNATIONAL AGENCY FOR RESEARCH ON CANCER, *Effectiveness of Tax and Price Policies for Tobacco Control*, IARC Handbooks of Cancer Prevention, vol. 14, Lyon, 2011.

Commissione europea, presentata il 16 luglio 2025²⁷. Una revisione della direttiva 2011/64 incrementerebbe significativamente le aliquote minime delle accise sui tabacchi (mai aggiornate da 15 anni questa parte), adeguandole però in ciascun Paese alla specifica situazione economica e al livello generale dei prezzi²⁸. In questo modo si ridurrebbero le attuali disparità di tassazione esistenti tra i diversi Paesi. Nell'ambito di applicazione dell'accisa armonizzata verrebbero inclusi nuovi prodotti fumo-correlati (come *e-cigarettes* e tabacco riscaldato). Le finalità di questi interventi, dichiarate nell'*explanatory memorandum*, sono esclusivamente extrafiscali: «per garantire il corretto funzionamento del mercato interno dell'Unione europea e, al contempo, un elevato livello di tutela della salute umana». Il *target* correlato alla salute sarebbe quello di limitare il consumo di tabacco e prodotti collegati al 5% della popolazione entro il 2040.

Tuttavia, la contestualità e il legame di questa proposta con quella relativa alla definizione delle risorse proprie per il bilancio dell'UE 2028-2034, tradiscono anche in tal caso una stretta compenetrazione con la finalità prettamente tributaria di incrementare il gettito. La Commissione punta a introdurre una *Tobacco Excise Duty Own Resource* (TEDOR). Gli Stati dovrebbero versare al bilancio dell'UE un importo pari al 15% del valore che si ottiene moltiplicando la quantità totale di tabacchi e prodotti correlati immessi in consumo in un anno per le aliquote minime delle accise applicabili in ogni Stato. Tale meccanismo dovrebbe innescare una concorrenza "al rialzo" tra l'interesse fiscale nazionale e quello dell'Ue, inducendo gli Stati che non vogliono perdere il gettito attuale a fissare le aliquote a un livello più alto di quello minimo previsto dalla direttiva sulle accise, così da recuperare in tutto o in parte la quota del 15% spettante all'Unione. Nonostante la tendenziale anelasticità della domanda, un aumento così esponenziale della pressione fiscale potrebbe provocare una contrazione dei consumi maggiore del previsto e quindi una perdita di gettito. Tuttavia, la Commissione stima che la TEDOR garantirà comunque, in media, un'entrata al bilancio UE oltre 11 miliardi di euro all'anno.

Il fiscalismo non è però la soluzione al problema del paternalismo. Una *Health Tax* diretta a promuovere la cura di sé sacrifica comunque la

²⁷ Comunicazione della Commissione, Un bilancio dell'UE dinamico per le priorità del futuro - Il quadro finanziario pluriennale 2028-2034, COM(2025)570 def.

²⁸ Ad esempio, nella prima versione della proposta di direttiva l'accisa globale minima sulle sigarette passerebbe da 90 euro a 215 euro per 1000 unità. Rispetto ai livelli attuali l'incremento sarebbe del 139%, per il tabacco trinciato del 258%.

libertà personale di non farlo²⁹, in nome di una determinata concezione paternalistica del bene dell'individuo promossa dal potere pubblico (e che potrebbe non essere da tutti condivisa). Ciò non è giustificabile per il fatto che il sacrificio fiscale viene imposto sulla base di un diverso potere autoritativo (quello tributario) e sull'adempimento del dovere costituzionale di concorso alla spesa ed è temperato e proporzionato perché non ostacola il consumo in modo eccessivo e troppo generalizzato. Se non si individua un danno per la comunità (*prima facie* assente, in caso di MNT) il paternalismo fiscale dovrebbe comunque essere considerato incompatibile con un assetto liberaldemocratico del potere.

4. Per una fondazione giuridica non paternalistica delle *Health Tax*

4.1. L'incidenza sulla finanza pubblica dello Stato sociale come diseconomia esterna

Come si può, dunque, configurare una *Health Tax* in modo da superare le criticità cui si è accennato? L'imposta comportamentale dovrebbe armonizzare in un *unicum* coerente la finalità extrafiscale con le tipiche funzioni, principi e *ratio* del tributo, e dovrebbe trovare fondamento in una concezione non ideologica né paternalistica del bene individuale e della cura di sé, in modo da essere razionalmente accettabile da parte di tutti i consociati.

La letteratura economica evidenzia come sia difficile costruire imposte sulle internalità negative che rispondano anche, in modo non contraddittorio, a criteri oggettivi e razionali di ottimo paretiano, di efficienza e di equità³⁰. Ciò può facilmente condurre a giustificare, sul piano economico, l'applicazione di imposte correttive sulla base di argomenti esclusivamente paternalistici³¹. Sul piano giuridico, allora, occorre sviluppare

²⁹ Il valore costituzionale del pieno sviluppo della persona umana avalla un modo di concepire ciò che è bene per l'individuo di tipo soggettivo. Include perciò anche la libertà indefettibile, a contenuto negativo, di non avere cura di sé, se in questo modo l'individuo, volontariamente e consapevolmente, realizza ciò che ritiene sia il proprio ben-essere come persona umana. Cfr. M. LUCIANI, Il diritto alla salute, una prospettiva di diritto comparato. Italia, Studio commissionato dal Servizio Ricerca del Parlamento europeo, Bruxelles, 2022.

³⁰ D. B MARRON, Should we tax internalities like externalities?, in AA. VV., *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 108, 2015, p. 1 ss.

³¹ Una tipica imposta pigouviana, che è astrattamente giustificabile in termini di efficienza e di ottimo paretiano, può non riuscire a compensare tutta la internalità negativa prodotta da consumi dannosi per la salute, e quindi di fatto non può risultare non ottimale. Per

l'argomentazione da una prospettiva diversa.

La salute, nella disciplina dell'art. 32 Cost., nonché nelle interpretazioni delle corti nazionali³² e della Corte EDU³³, è oggetto di un diritto fondamentale di autodeterminazione della persona che si manifesta anche come *libertà negativa* di non prendersi cura di sé e di impedire che altri lo facciano (compreso lo Stato), in condizioni di piena consapevolezza e informazione. È vero che si tratta di un diritto riconosciuto al singolo in un contesto nient'affatto solipsistico, perché la salute della persona è affermata anche come interesse sociale e comunitario. Questa coesistenza di un lato "interno" e uno "esterno" o sociale della salute *individuale* è infatti all'origine di tutta la conflittualità tra il diritto di "non prendersi cura di sé" e il dovere di "prendersi cura dell'altro". Il prendersi cura di sé in quanto tale non può tuttavia costituire, in linea di principio, un bene pubblico relazionale, cioè oggetto di un *obbligo* giuridico del singolo e di un *diritto* della comunità, a meno che non sussista un danno effettivo o un rischio certo di danno diretto per la collettività (come, ad esempio, per le malattie infettive o virali, ma non per le MNT). Dal punto di vista economico la perdita di utilità che il soggetto produce a sé stesso riduce certamente il benessere collettivo, inteso come sommatoria dei livelli di benessere individuale. Ma sul piano giuridico l'internalità negativa rappresenta il costo personale che il soggetto è disposto a sopportare per esercitare ciò che considera un proprio diritto di libertà, che include la conduzione di stili di vita che lo espongono al rischio di MNT. Con una crasi si può quindi affermare che il singolo ha un vero e proprio diritto all'internalità negativa. Sulla base di un (presunto) calcolo razionale, egli può ritenere che la perdita futura di benessere, dovuta a una MNT, sia compensata dalla soddisfazione immediata di piaceri o bisogni attraverso uno stile di vita non salutare, secondo la scienza medica. Questa compensazione può certamente essere voluta a causa da un *bias* cognitivo, ma questo non può in sé giustificare un intervento correttivo paternalistico di tipo fiscale, altrimenti la misura, di

definizione il suo ammontare dovrebbe corrispondere soltanto ai costi che l'agente sottostima o trascura (ad esempio perché affetto da *bias* cognitivi ed errori di giudizio), pertanto se il consumatore pratica uno stile di vita non salutare in modo del tutto consapevole e volontario, l'imposta dovrebbe essere nulla, e quindi non sarebbe efficace nel prevenire MNT. D'altra parte, se si ricorre allora a una più efficace imposta correttiva, di ammontare superiore all'internalità, questa non è giustificabile in termini di efficienza economica e ottimo paretiano, ma solo da ragioni paternalistiche.

³² Ad es. v. Cass., Sez. I civ., 16 ottobre 2007, n. 21748, ECLI:IT:CASS:2007:21748CIV.

³³ Ad es. v. Corte EDU, 5 giugno 2015, *Lambert e altri c. Francia*, ricorso n. 46043/14, ECLI:CE:ECHR:2015:0605JUD004604314.

carattere coercitivo, sarebbe *sproporzionatamente* paternalistica³⁴.

La *Health Tax* appare dunque giustificabile, se si vuole assegnarle uno statuto non paternalistico, soltanto quando la mancanza di cura di sé non si esaurisce puramente in una internalità negativa, ma produce anche un'*esternalità negativa*, un costo sociale economicamente valutabile. Rispetto alle MNT, la sussistenza di una diseconomia esterna è meno evidente e percepibile e comunque più difficile da determinare. Riteniamo tuttavia che l'*esternalità* vada intesa in modo particolare e specifico, come incidenza sulla finanza pubblica, sull'interesse o "valore" pubblico del buon funzionamento del sistema di *welfare* sanitario e assistenziale. Al di fuori del contesto dello Stato sociale e della sua finanza funzionale (variabile secondo le diverse esperienze storiche e nazionali) non si può sostenere che l'esercizio della libertà di non prendersi cura di sé possa produrre un costo sociale esterno significativo in termini giuridici.

Lo mette bene in luce la giurisprudenza della Corte costituzionale sull'obbligo di utilizzo di dispositivi protettivi quando si è alla guida di veicoli (un tema classico ed emblematico del dibattito sul paternalismo giuridico)³⁵. Secondo la Corte, l'art. 32 Cost. consente di limitare la libertà individuale anche quando è in questione esclusivamente la salute del singolo e la cura di sé. Ciò non semplicemente in nome del principio astratto per cui la salute individuale è anche un interesse della collettività, ma perché le conseguenze pregiudizievoli di un incidente «si ripercuotono in termini di costi sociali sull'intera collettività, non essendo neppure ipotizzabile che un soggetto, rifiutando di osservare le modalità dettate in tale funzione preventiva, possa contemporaneamente rinunciare all'ausilio delle strutture assistenziali pubbliche ed ai presidi predisposti per i soggetti inabili».

Il costo sociale, in questo caso, è costituito da una potenzialità di maggiore spesa finanziaria incidente sul bilancio pubblico, che deriva direttamente dalla struttura del sistema dei diritti sociali e dal modello solidaristico e universalistico tipico del *Welfare State*. L'esercizio del diritto a non prendersi cura di sé non implica *a priori*, secondo la Corte costituzionale, la rinuncia all'esercizio del diritto pretensivo di essere curati e assistiti ponendo i relativi costi a carico dello Stato: sia perché si tratta di un diritto costituzionale e fondamentale irrinunciabile, sia perché proprio

³⁴ Il *bias* cognitivo può essere meglio mitigato da misure di *nudging* o di paternalismo libertario, meno invasive del tributo (il quale, anche se di modesta entità, a nostro parere non può mai considerarsi una forma di *nudging*).

³⁵ Corte cost., 16 maggio 1994, n. 180, ECLI:IT:COST:1994:180.

l'aspettativa di cura e assistenza pubblica potrebbe indurre i singoli ad arrischiarsi a esercitare quello che abbiamo chiamato il loro "diritto all'internalità negativa".

Questa diseconomia esterna non consiste solo nel potenziale incremento della spesa pubblica necessaria a fornire prestazioni sanitarie agli individui (stimabile in base a modelli previsionali). In un quadro generale di scarsità delle risorse, incorpora anche altre disutilità: l'aggravio degli oneri di organizzazione e amministrazione del sistema socio-sanitario pubblico, la sua più difficile sostenibilità finanziaria e di bilancio e quindi la crescita dell'indebitamento pubblico, la riduzione di efficienza e tempestività nella fornitura delle prestazioni sanitarie, la conseguente eventuale impossibilità di soddisfare integralmente o in misura adeguata la concorrente domanda di assistenza sanitaria da parte del resto della popolazione (esposizione alle c.d. scelte tragiche) e così via.

Occorre anche ricordare l'impatto delle attuali regole di stabilità finanziaria previste dal Patto di stabilità e crescita europeo (PSC) riformato nel 2024. Il nuovo regolamento 2024/1263/UE stabilisce che la limitazione della crescita della spesa primaria netta costituisce l'obiettivo-guida e la regola-base della programmazione delle politiche di bilancio degli Stati. La spesa nazionale deve essere programmata, nell'arco dell'intera legislatura nazionale, in modo che segua nel tempo un dato percorso, personalizzato per ogni Stato e negoziato con la Commissione europea, affinché il rapporto tra debito pubblico e PIL possa essere indirizzato, nel medio periodo, su un cammino progressivamente discendente. Ogni Stato assume, presentando il proprio Piano strutturale di bilancio, un vero e proprio vincolo giuridico al contenimento della spesa entro i limiti concordati, e le deviazioni significative da questo percorso sono sanzionate con l'apertura della procedura per disavanzo eccessivo, se il *deficit* o il debito superano i valori soglia del 3% e del 60% del PIL stabiliti dal TFUE. Questo contesto giuridico di riferimento offre evidentemente ulteriori e più forti ragioni per poter considerare il "diritto a non prendersi cura di sé" come un diritto che può essere soggetto a limitazioni, non per ragioni paternalistiche ma perché come molti altri è un diritto che "costa" al bilancio dello Stato, perché rende più oneroso l'esercizio del diritto alla salute, proprio e altrui.

4.2. La connessione con la spesa pubblica e la finalità di correzione/prevenzione

Concepire la *Health Tax* come un'imposta diretta a evitare una diseconomia esterna concernente il livello di spesa pubblica del *Welfare State* consente di superare la logica puramente paternalistica e anche di raccordare tra loro, in modo organico, la funzione fiscale e quella extrafiscale del tributo comportamentale. Infatti, la massima realizzazione della finalità extrafiscale (in ipotesi, la riduzione al minimo o l'eliminazione totale del consumo di un dato bene dannoso per la salute) non implica in realtà l'azzeramento della funzione fiscale (mancanza di gettito tributario), se la si intende in senso ampio. La funzione fiscale si realizza, in tal caso, non con l'ottenimento di maggiori entrate tributarie ma grazie a un risultato finanziariamente equivalente, cioè il risparmio della spesa pubblica che può essere ottenuto disincentivando a monte, mediante i correttivi tributari ai prezzi, le condotte individuali e sociali che generano quella spesa³⁶. Ciò potrebbe anche risultare più efficiente, perché il vantaggio economico derivante dalla minore spesa potrebbe superare quello derivante dalla maggiore entrata non riscossa. Ad esempio, ne potrebbe conseguire una migliore organizzazione e riallocazione delle risorse umane e strumentali del servizio sanitario per la cura di altre patologie, o un azzeramento di indesiderati effetti distorsivi dell'imposizione indiretta sul mercato³⁷.

Il collegamento tra *Health Tax* e questa "diseconomia finanziaria" deve in qualche modo influire sulla struttura della fattispecie impositiva e la disciplina giuridica del tributo. Si tratta di stabilire quali elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria possano (o debbano) risultarne influenzati. La finalità di correzione della esternalità non dovrebbe risolversi semplicemente nell'affermazione di una sua *ratio* extrafiscale, che vale unicamente come giustificazione retorico-politica della tassazione.

In primo luogo, il fatto economico (produzione/consumo) assunto come presupposto e oggetto di tassazione deve essere idoneo a produrre questa esternalità con un grado di probabilità statisticamente elevato, in un

³⁶ Cfr. A. F. URICCHIO, *op. cit.*, p. 1272.

³⁷ Assumendo che l'efficienza di una *Health Tax* applicata al consumo di certi prodotti sia misurabile in termini di risparmio di spesa sanitaria, risulta allora non giustificato estendere la medesima imposizione al consumo di altri prodotti succedanei quando essi non producono la stessa diseconomia esterna, cioè non presentano lo stesso rischio potenziale di incidenza sulla spesa sanitaria correlata allo sviluppo di MNT. Cfr. la già *cit.* Corte cost., 15 maggio 2015, n. 83, che riconobbe irragionevole estendere l'accisa sui tabacchi alle *e-cigarettes*.

contesto di crisi fiscale dello Stato sociale che richiede di ottimizzare la spesa e di frenarne la crescita. Quanto alla determinazione quantitativa dell'imponibile e dell'imposta, occorre stabilire se la *Health Tax* debba corrispondere a un'imposta pigouviana ottimale, perfettamente commisurata nel *quantum* alla esternalità negativa – e quindi allo stimato futuro aggravio di spesa pubblica – oppure se possa atteggiarsi come un'imposta correttiva, il cui importo può essere inferiore (sub-ottimale) o maggiore (sovra-ottimale) della diseconomia che mira a correggere.

La *Health Tax*, nella forma di un'imposta speciale sulla produzione/consumo di certi beni/servizi, consente di allocare anticipatamente sui consumatori un costo che essi, in futuro, potrebbero essere comunque chiamati a sostenere, a causa dell'aumento della pressione fiscale necessaria per fronteggiare l'aumento della spesa, che si tratti delle imposte generali sul reddito o il patrimonio o dell'aumento delle tasse para-commutative dovute per accedere alle prestazioni sanitarie individuali. Ma consente anche e soprattutto di assegnare immediatamente il sacrificio tributario a quei soggetti che sono maggiormente "responsabili" per quella diseconomia e che nel futuro, quando potrebbero eventualmente ammalarsi e ricorrere al servizio sanitario, ben potrebbero non essere affatto chiamati a concorrere a quella spesa, per effetto delle dinamiche redistributive del sistema fiscale³⁸.

Ciò posto, la *Health Tax* non va assolutamente intesa come se fosse l'anticipazione del pagamento di spese future – solo eventuali e che anzi si vorrebbero evitare – a titolo di tassa para-commutativa, ma deve essere congegnata come un'imposta dovuta in relazione a un fatto che autonomamente esprime una capacità contributiva (questione essenziale che si analizzerà meglio nel prossimo paragrafo). Le imposte indirette con finalità comportamentali non dovrebbero essere imposte pigouviane ottimali, che compensano la diseconomia creando costi politici esattamente pari al suo valore e ponendoli a carico degli operatori di mercato. D'altra parte, le imposte pigouviane operano di solito a posteriori, in relazione a costi sociali che si sono già prodotti o che si produrranno con certezza, non

³⁸ Infatti, un paziente a basso reddito, che si è ammalato a causa di abitudini alimentari non salutari, potrebbe non subire comunque gli effetti di un incremento delle imposte dirette e potrebbe essere esentato anche dai *ticket* sanitari, per mancanza di un livello sufficiente di capacità contributiva. Anzi, proprio la consapevolezza di poter godere del servizio pubblico "gratuitamente" potrebbe favorire, nelle fasce della popolazione più povere, il *moral hazard* e incentivare il consumo di prodotti (specie alimentari) meno costosi perché qualitativamente più scadenti e quindi più dannosi per la salute.

a costi finanziari che si cerca di prevenire e che hanno soltanto una probabilità statistica di verificarsi (per quanto elevata). Quindi, l'ammontare della *Health Tax* non deve essere commisurato necessariamente e in modo puntuale al valore della esternalità (la stima di una maggiore spesa pubblica per la cura di potenziali MNT), che può essere un parametro di riferimento tendenziale ma non vincolante. Essa si atteggerà piuttosto come un'imposta correttiva, che può variare da livelli sub-ottimali a livelli sovra-ottimali, secondo i tempi e le circostanze. Quindi se il sacrificio tributario inizialmente imposto potrebbe essere inferiore alla diseconomia, nel tempo potrebbe invece aumentare, eguagliarne il valore e arrivare gradualmente a superarlo: ciò, *a fortiori*, se e in quanto ciò che giustifica il tributo è la manifestazione di una particolare capacità contributiva (punto essenziale, su cui v. *infra*), che può essere discrezionalmente apprezzata in modo diverso nel tempo³⁹.

Per integrare il più possibile funzione fiscale ed extrafiscale tra loro, a noi sembra inoltre necessario che la legge regolatrice istituisca un *vincolo di destinazione* del gettito della *Health Tax* a una serie di spese pubbliche, senza arrivare a configurare, però, un vero e proprio tributo di scopo, che non costituirebbe una figura adeguata rispetto alla finalità di prevenzione di questa imposta⁴⁰. Si tratta delle spese che, in base a un criterio di contenenza, appaiono connesse con gli obiettivi di riduzione della diseconomia, o con i suoi effetti e, più in generale, con l'obiettivo di ottimizzare il godimento del diritto alla salute. L'intervento correttivo, ad esempio, non dovrebbe limitarsi a penalizzare alcuni consumi, ma dovrebbe anche specularmente servire a ottenere le coperture finanziarie necessarie per subsidiare o agevolare finanziariamente il consumo di prodotti più salutari, senza beninteso violare il divieto di aiuti di Stato. Inoltre, qualsiasi intervento tributario deve inserirsi in un più articolato e complessivo programma di

³⁹ In questo modello teorico, l'ammontare dell'imposta, quindi, può essere determinato tenendo conto di diversi obiettivi e di parametri concorrenti. Si può proporzionare al valore della diseconomia che si vuole correggere, stimata in base a modelli previsionali ed econometrici. Si può modularlo in funzione del grado di riduzione del consumo crescente che si vuole ottenere nel tempo, ponderando le altre variabili in gioco (elasticità della domanda, sostituibilità del prodotto, ecc.), oppure in funzione del volume di entrate complessive che si vogliono realizzare a bilancio, in special modo quando la legge imprime al gettito dei tributi comportamentali una destinazione vincolata di spesa (v. *infra*).

⁴⁰ Il tributo di scopo in senso stretto implica l'obbligo di rimborso totale o parziale se la spesa a cui è destinato non viene sostenuta: cfr. C. RICCI, *Tributi di scopo, vincoli di destinazione e obblighi di rendicontazione*, Pisa, 2023, p. 53 ss. Rispetto al tributo comportamentale con finalità dissuasiva e penalizzante di certi consumi, quindi, risulta più adeguato allo scopo il mero vincolo di destinazione finanziaria del gettito.

gestione della diseconomia: ad esempio interventi di politica industriale e di politica del lavoro finalizzati alla riconversione delle professioni e delle filiere produttive interessate; promozione di campagne di sensibilizzazione ed educazione alla salute e ai consumi responsabili; sostegno alla ricerca medica e scientifica sia per contrastare determinate MNT, sia per favorire quell'innovazione tecnologica che può contribuire a migliorare la qualità di certi prodotti e a ridurre mortalità e morbilità connesse al loro consumo; e così via. Un impiego preferenziale delle risorse finanziarie derivanti dalla riscossione delle *Health Tax* per questi ambiti di intervento chiuderebbe proverbialmente il cerchio, garantendo l'autofinanziamento di questa complessiva *fiscal policy* per la riduzione delle MNT.

4.3. I criteri di riparto dei carichi fiscali: capacità contributiva e beneficio

In Italia si confrontano tendenzialmente due concezioni dottrinali del principio di capacità contributiva *ex art. 53, co. 1, Cost.*⁴¹, che condividono l'idea secondo cui esso costituisce il presupposto, il fondamento e il limite costituzionale di ogni imposizione.

Secondo la prima concezione della c.d. capacità contributiva qualificata, più "massimalista" e tradizionale, essa consiste nella titolarità di quelle situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato, che consentono in sé di estinguere l'obbligazione tributaria. Così intesa, la capacità contributiva porrebbe un *limite assoluto* all'esercizio della potestà impositiva dello Stato. Sarebbe incostituzionale elevare a presupposto del tributo un fatto che non sia collegato, anche se indirettamente, con una disponibilità patrimoniale attuale del soggetto passivo capace di assicurargli anche la disponibilità delle risorse finanziarie necessarie ad adempire l'obbligazione tributaria o quantomeno la possibilità di reperirle facilmente⁴².

La seconda tesi, più "minimalista" e che è stata definita razionalista, muove dall'assunto per cui la legge deve adottare dei criteri razionali di

⁴¹ Per una ricostruzione generale v. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, voce in *Enc. Dir.*, Agg. III, 1999, p. 345 ss.; G. MELIS, *Capacità contributiva (principio di)*, in *Digesto, Disc. pubb.*, Agg. VII, 2017, p. 106 ss.

⁴² Senza pretesa di completezza, cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 889 ss.; ID., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 89 ss.

riparto della spesa pubblica tra i consociati, improntati ai principi di eguaglianza e di ragionevolezza nella distribuzione dei carichi tributari. La capacità contributiva ha senso soltanto come concetto relazionale, che consente di mettere a confronto le posizioni dei consociati in ordine alla loro attitudine soggettiva a sostenere il sacrificio tributario in condizioni di uguaglianza, e quindi costituisce solo un *limite relativo* della potestà impositiva. Pertanto, sarebbe costituzionalmente legittimo individuare, quale presupposto del tributo, una situazione che di per sé non è un fatto economico (anche se è suscettibile di una valutazione economica) ma indica l'esistenza di una *potenzialità* economica anche priva di una consistenza patrimoniale immediata ed attuale o non facilmente monetizzabile sul mercato, la quale tuttavia, raffrontata alla posizione di altri soggetti, denota comparativamente una maggiore attitudine del titolare a sopportare il sacrificio contributivo⁴³. La posizione della giurisprudenza costituzionale tende a orientarsi verso questa seconda tesi, anche senza svilupparla fino alle sue estreme possibilità. La Consulta riconosce infatti al legislatore una discrezionalità molto ampia nell'individuare i presupposti imponibili, con gli unici limiti del divieto di *manifesta irragionevolezza* e del rispetto dei principi di uguaglianza e di proporzionalità. In anni recenti, la Corte ha affermato ad esempio che «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica»⁴⁴.

Rispetto alla capacità contributiva, nelle due versioni sommariamente riassunte, il tributo comportamentale pone diverse questioni. Il primo interrogativo è se proprio l'attitudine di un certo stile di vita a generare quelle diseconomie esterne di cui abbiamo trattato, possa essere considerata

⁴³ Gli autori più rappresentativi sono certamente A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005; ID., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 1; ID., *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit. p. 13; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007; ID., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in F. GAFFURI (a cura di), *La nozione di capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, p. 267 ss.

⁴⁴ Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288, ECLI:IT:COST:2019:288 e successivamente Corte cost., 27 giugno 2024, n. 111, ECLI:IT:COST:2024:111.

in sé un' autonoma manifestazione di capacità contributiva, che “chiama” il soggetto a concorrere alla spesa pubblica.

Alla luce della concezione razionalista, non sembra irragionevole considerare un'espressione della capacità di sopportare il sacrificio tributario la potenzialità, causata dalla condotta individuale, di produrre una diseconomia esterna per la finanza pubblica (entità a cui si può certamente attribuire un valore economico). Potrebbe sembrare che questa tesi riecheggi teorie da tempo respinte: l'idea che la capacità contributiva si identifichi direttamente con il godimento di servizi pubblici che si manifesta attraverso fatti di contenuto economico posti in essere dai soggetti passivi⁴⁵. Ma nella ricostruzione proposta non è indicativo di capacità il godimento dei servizi sanitari, che peraltro le *Health Tax* punterebbero a prevenire. La tesi potrebbe semmai essere apparentata a quell'altro orientamento, quantunque minoritario, che tende a rivalutare il c.d. principio del beneficio anche oltre il perimetro dei tributi para-commutativi al quale è stato tendenzialmente relegato. Se si intende la capacità contributiva principalmente come espressione dei principi di razionalità e di uguaglianza del riparto, sotto di essa potrebbero infatti essere sussunti vari criteri distributivi, tutti equi e ragionevoli rispetto alle diverse fattispecie, compreso anche il criterio del beneficio⁴⁶. In quest'ottica, nei confronti dei privati che, esercitando diritti e libertà assicurati dall'ordinamento, causano o possono causare oneri aggiuntivi alla finanza pubblica, ulteriori rispetto a quelli sostenuti per garantire loro il godimento di tali diritti/libertà (*rischio* di un aggravio della spesa pubblica), l'applicazione di un'imposta si giustificerebbe in nome della *compensazione* di questa posizione di vantaggio e della *responsabilizzazione* finanziaria dei consociati. Nel caso delle *Health Tax* il privato trae un *beneficio* attuale dal godimento del proprio diritto alla libera autodeterminazione personale e alla conformazione del suo stile di vita e dalla garanzia pubblica che potrà accedere al sistema di *welfare* pubblico nel

⁴⁵ F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 333 ss.

⁴⁶ Lo sostiene F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 402 ss.; ID., *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 631 ss. Il tema è più di recente discusso da L. DEL FEDERICO, *Fenomenologia e giustificazione costituzionale dei tributi paracommutativi*, in G. RAGUCCI, F. V. ALBERTINI (a cura di), *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, p. 111 ss., in particolare p. 120. Cfr. anche la relazione finale della COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, coordinata appunto da F. GALLO, intitolata *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *il fisco*, 1996, allegato n. 21.

caso in cui sviluppi un MNT proprio a causa dell'esercizio del suo diritto. A tali benefici corrisponde però lo svantaggio in termini di potenziali maggiori oneri futuri per la collettività (quantificabili su base statistica). La tassazione comportamentale punta a internalizzare *anticipatamente* questa disutilità, non però per finanziarla, ma per prevenire il suo accadimento. Si può dunque escludere che il tributo si configuri come para-commutativo rispetto alla fruizione in sé dei servizi sanitari (futuri), i quali potrebbero in verità non essere mai goduti in concreto. Verrebbe piuttosto assunto come criterio razionale di idoneità soggettiva al concorso alla spesa (presente), il fatto che il soggetto, con la propria condotta, determina un *rischio attuale* di uno *squilibrio non equo* tra l'esercizio nel presente della libertà di consumo di certi beni privati e l'esercizio nel futuro del diritto all'accesso a certi beni pubblici (servizi sanitari per la cura delle MNT).

Se si guarda però alle imposte che sono riconducibili alle *Health Tax*, in vigore nel nostro ordinamento, esse non sembrano fondate su alcuna concezione innovativa della capacità contributiva, né la loro disciplina positiva sembra attribuire alcun valore al rischio di produrre diseconomie esterne. Di norma, il loro presupposto viene individuato nel verificarsi di singoli fatti intrinsecamente economici, come la produzione o il consumo di specifici beni/servizi scambiati sul mercato, che indicano astrattamente la sussistenza di una qualche disponibilità patrimoniale (lo svolgimento di un'attività economica al fine di immettere prodotti sul mercato, o l'acquisto a titolo oneroso di quei prodotti per finalità di consumo)⁴⁷.

Attesa la ristrettezza e la specificità del presupposto, non si potrebbe forse parlare neppure di una vera e propria "fiscalità degli stili di consumo". Infatti, sono assoggettati a tassazione i fatti o gli atti di consumo singolari e specifici, non il risultato qualitativo complessivo di una combinazione di consumi e di scelte che la persona ha compiuto (avere sviluppato, ad esempio, una condizione di obesità). Alcune MNT possono essere associate in modo tendenzialmente univoco al consumo, anche non intensivo, di un singolo prodotto (alcol, tabacco), per altre (ad esempio la ludopatia) uso occasionale e abuso non presentano lo stesso potenziale di danno. Altre MNT ancora, invece possono dipendere non soltanto dal consumo eccessivo

⁴⁷ Tuttavia, non è pacifico se il consumo sia un'entità economica che esprime capacità contributiva perché presuppone la disponibilità di una "ricchezza consumabile" (tesi maggioritaria: per tutti cfr. F. BATISTONI FERRARA, *op. cit.*), oppure se possa esprimere in sé e per sé una forza economica indipendentemente da qualsiasi riferimento a reddito o patrimonio (così F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, p. 131 ss.).

di una molteplicità di prodotti (ad esempio alimenti e bevande), ma da ulteriori e diverse concause che concorrono a definire uno stile di vita (ad esempio sedentario).

La difficoltà di distinguere tra usi e abusi, l'impossibilità di tassare il risultato dello stile di vita in quanto tale (risultato che può consistere già in una condizione patologica che favorisce a sua volta l'insorgenza di ulteriori MNT) inducono di solito a collegare le imposte comportamentali a specifici atti di consumo e a rischi concepiti come astratti e "spersonalizzati". Pertanto, si preferisce fondare le *Health Tax* – o far apparire che esse si fondano – su una concezione della capacità contributiva più tradizionale. Corrispondono formalmente a un paradigma "classico" di imposta indiretta sulla produzione/consumo. Ciò, almeno *prima facie*, le rende meno problematiche. La finalità di prevenzione sanitaria torna a essere "extrafiscale", un argomento di giustificazione politica e non un elemento strutturale della fattispecie impositiva. È sufficiente a fondare l'accisa il fatto di essere tale, un'imposta che tradizionalmente colpisce una forza economica o una disponibilità patrimoniale che emergono indirettamente in tanti distinti fatti economici di produzione o consumo di determinati prodotti, selezionati appunto come autonomi presupposti tributari. La capacità contributiva non viene apprezzata e quantificata in funzione del rischio (per la salute individuale prima e poi, di conseguenza, per la finanza pubblica) connesso a un certo "stile di vita", anche se i singoli fatti economici tassati possono essere percepiti, a livello sociale, come sue manifestazioni.

Ricorrere alla nozione "tradizionale" di capacità contributiva e circoscrivere la fiscalità comportamentale alla fiscalità dei consumi di mercato, dal punto di vista interno del diritto tributario non elimina però tutti i problemi "fondazionali" delle *Health Tax* così concepite. Nel sistema fiscale vi è già un'imposta *generale* sui consumi, nella forma di un'imposta sul volume d'affari degli operatori economici, l'IVA. Per quanto la disciplina armonizzata non vieti l'introduzione di imposte *speciali* sui consumi⁴⁸, le imposte che hanno finalità comportamentali, nella forma di accise sui prodotti, attuano una vera e propria discriminazione qualitativa dei consumi, accrescendo su alcuni la pressione fiscale complessiva rispetto ad altri. Come giustificare questa maggiore tassazione di alcuni consumi, in ragione del principio di capacità contributiva?

⁴⁸ Così l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE, a condizione che il tributo speciale non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Considerare il consumo di tali prodotti come voluttuario e meno “meritevole” di altri non giustifica di per sé un diverso, più gravoso, apprezzamento della capacità contributiva e si risolve quindi in una sorta di paternalismo penalizzante, estraneo ai criteri di giustizia fiscale. Né si potrebbe giustificare l'accisa come strumento che, per ovviare al fatto che non è possibile maggiorare l'aliquota ordinaria dell'IVA (come si faceva un tempo sui c.d. beni di lusso, prima degli interventi di armonizzazione fiscale del 1993), servirebbe a modulare selettivamente al “rialzo” la pressione fiscale su alcuni beni. A parte il fatto che ciò non spiegherebbe quale capacità contributiva ulteriore, rispetto a quella già assoggettata ad IVA, giustificerebbe questo aggravio di tassazione, le accise non possono comunque essere concepite come surrogati dell'IVA.

Influenza tale questione anche la stessa annosa diatriba sulla natura dell'accisa quale imposta di fabbricazione o quale imposta speciale sul consumo. Secondo una concezione diffusa, l'accisa va qualificata come un'imposta sulla produzione, che grava quindi tanto giuridicamente quanto economicamente sull'impresa e la sua attività, e che può ricadere sul consumatore tendenzialmente soltanto per effetto di traslazione, nell'ambito di dinamiche di mercato non regolate dalla legge (spesso, infatti, non si prevede espressamente alcun diritto o obbligo di rivalsa: ma ciò dipende dalla specifica disciplina di ogni accisa, non essendovi un modello generale comune). Quando l'accisa è oggetto di un'obbligazione che grava formalmente sull'operatore economico senza che nessun dispositivo giuridico provochi l'incorporazione del tributo nel prezzo (come invece avviene, ad esempio, nelle accise sui tabacchi), sembra venir meno ovviamente il problema di giustificare in termini di maggior capacità contributiva il consumo di certi prodotti rispetto ad altri⁴⁹.

L'opinione che più di recente tende a prevalere, tuttavia, è che le accise vadano qualificate come imposte di consumo, anche quando il soggetto passivo è l'impresa e non è prevista alcuna rivalsa giuridica sul consumatore⁵⁰. Nella disciplina positiva di molte accise, infatti,

⁴⁹ Per l'idea che la capacità contributiva sia presente già solo nella potenzialità o nella connotazione economica del fatto o dell'attività imprenditoriale, con riferimento proprio alle imposte di fabbricazione, cfr. F. BATISTONI FERRARA F., *op. cit.*, p. 356.

⁵⁰ Una parte della dottrina considera la traslazione economica di per sé irrilevante, sotto il profilo tributario: M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005; F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012. Per F. GALLO, *op. cit.*, nota 37, l'accadimento empirico di tale fenomeno non dovrebbe essere valorizzato per individuare, in sede interpretativa, la reale capacità contributiva che un'imposta intende colpire e il suo titolare.

l'*immissione in consumo* costituisce un elemento determinante della fattispecie impositiva, dal quale dipende normalmente l'esigibilità dell'imposta⁵¹. Se si accoglie questa ricostruzione – che a noi pare quella più coerente con la finalità di un tributo comportamentale come la *Health Tax* – la ragione per cui quel consumo manifesta una maggiore capacità contributiva rispetto ad altri, tassati unicamente con l'IVA, potrebbe ritrovarsi proprio nel potenziale rischio che alcuni consumi, più dannosi per la salute, causino esternalità negative sul sistema di *welfare* pubblico. La discriminazione qualitativa dei consumi andrebbe giustificata in ragione di questa peculiare manifestazione di capacità contributiva e si eviterebbe così di ricorrere a ragioni puramente extrafiscali e paternalistiche⁵².

4.4. La coerenza tra la struttura dell'accisa e la funzione comportamentale. Il caso della *SSB Tax* italiana

Le *Health Tax* sul consumo dovrebbero essere strutturate e disciplinate in modo che funzione tributaria e funzione comportamentale si armonizzino e siano coerenti tra loro. Già la scelta del presupposto, tuttavia, solleva questioni. Tra i molteplici ed eterogenei beni e servizi scambiati sul mercato, tutti potenziali fattori causali di MNT e tutti già soggetti all'IVA, come selezionare quelli da sottoporre ad accisa? Come evitare, d'altra parte, una

⁵¹ L'immissione in consumo è concepita come elemento che integra il fatto della produzione e finisce per qualificare l'intero presupposto tributario, inteso come fattispecie complessa o a formazione progressiva. La presenza di un "contribuente di diritto" titolare dell'obbligazione (l'imprenditore) e di un "contribuente di fatto" che sopporta economicamente il tributo (il consumatore) non sarebbe un risultato accidentale, ma il risultato atteso perché normale nelle dinamiche di mercato che la legge tributaria presuppone operanti. Sulle accise come imposte di consumo v. già F. BATISTONI FERRARA, *op. cit.*, p. 354; C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017; C. CORRADO OLIVA, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, Milano, 2018.

⁵² Nella dottrina tributaristica italiana finora pochi Autori hanno propugnato, in relazione ai tributi comportamentali, la possibilità di utilizzare schemi concettuali innovativi per individuare una sorta di "capacità contributiva qualificata" negli effetti che le esternalità delle condotte dei privati possono avere sulla finanza pubblica, e in particolare sulla spesa, valorizzando così in modo non convenzionale (soprattutto alla luce dei principi di equilibrio finanziario e di sostenibilità del debito introdotti in Costituzione dalla l. cost. n. 1/2012) lo stretto nesso tra prelievo tributario e spesa che è fissato già dall'art. 53 Cost. Cfr. A. F. URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, *cit.*, p. 1273 ss., ripreso da S. A. PARENTE *Tutela della persona, fiscalità nutrizionale ed educazione alimentare*, in R. PAGANO (a cura di), *La persona tra tutela, valorizzazione e promozione. Linee tematiche per una soggettività globalizzata*, Quad. Dip. Jonico Univ. "Aldo Moro", Bari, 2019, p. 231 ss., e A. GIOVANNINI, *Sulla "nuova" capacità contributiva*, in ID., *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, p. 25 ss.

proliferazione di imposte speciali, tutte astrattamente giustificabili in nome del prospettico rischio sanitario/finanziario connesso al consumo di certi prodotti?

Anche la coerenza interna dell'intero sistema di imposizione sui consumi, infatti, va salvaguardata come interesse ordinamentale. L'IVA è già un'imposta generale sui consumi, proporzionale al prezzo e con un'aliquota ordinaria unica (per ogni mercato nazionale), mentre le aliquote ridotte sono poche e applicabili a tassative fattispecie. È modellata sul principio fondamentale di neutralità. Ogni ulteriore onere fiscale sul consumo di specifici beni/servizi crea differenziazioni e disparità nella distribuzione della pressione fiscale complessiva sui consumi, all'interno di ogni singolo mercato nazionale, ma con un impatto rilevante poi sull'intero mercato unico europeo. L'armonizzazione di accise su alcol e tabacchi è ancora parziale e limitata. È vero che un efficiente tributo comportamentale deve poter essere adeguato alle specificità di ogni comunità nazionale (cultura, mercato, tipologia e morbilità delle MNT, organizzazione sanitaria, diritti sociali, ecc.), le quali, nonostante il processo di integrazione economica e giuridica in atto, continuano a differire tra loro. Tuttavia, l'esigenza comunitaria di evitare distorsioni della concorrenza e del mercato potrebbe certamente motivare una più incisiva armonizzazione fiscale da parte dell'UE basata sull'art. 113 TFUE, anche se applicando questa base giuridica occorre l'unanimità degli Stati.

In questo contesto, per individuare criteri di scelta che siano oggettivi, razionali e rigorosi, diventa allora decisivo e fondamentale l'apporto delle scienze: la scienza medica e sanitaria *in primis*, integrate anche dall'apporto di scienze economiche, statistiche, sociologiche. Il sapere scientifico viene investito di un'aspettativa di esattezza e oggettività epistemica: deve supportare il decisore politico nell'individuare i presupposti tributari e nel conformare la disciplina dell'imposta. Così si garantisce che la decisione non sia arbitraria. Ma essa non poggerà comunque su una base assoluta e immutabile: il sapere scientifico è di tipo ipotetico e sperimentale, ed evolve in base al principio di falsificazione.

Nella citata sentenza sulla tassazione delle bevande analcoliche edulcorate del 2024, la Corte costituzionale ha confermato che, nel configurare le *Health Tax*, l'approccio parcellizzante e selettivo è legittimo se è sostenuto da evidenze e giustificazioni scientifiche. L'attitudine delle bevande edulcorate a provocare MNT, ad esempio, è «puntualmente attestata da studi scientifici riversati in raccomandazioni di organismi

internazionali specificamente volti a suggerire l'imposizione fiscale sulle medesime bevande». La disciplina tributaria del presupposto della *Sugar Sweetened Beverage Tax* italiana (*SSB Tax*) è coerente, secondo la Corte, proprio con le risultanze scientifiche “certificate” dalla OMS. Il fatto che l'accisa italiana non colpisca lo zucchero in quanto tale e ogni prodotto alimentare zuccherato, ma solo le bevande analcoliche, non costituirebbe affatto una violazione del principio di eguaglianza e del divieto di discriminazione, né espressione di un'incoerenza rispetto alla finalità extrafiscale⁵³. Ciò perché, secondo la scienza, è dannoso non lo zucchero in quanto tale, ma la sua concentrazione. È ragionevole quindi ritenere che il rischio di provocare un consumo eccessivo di zucchero, empiricamente correlato al rischio di sviluppare MNT, sia attribuibile soltanto ad alcuni specifici prodotti merceologici addizionati di zuccheri o edulcoranti, in ragione della loro composizione, facilità di approvvigionamento, diffusione commerciale e rilevanza socioculturale ecc. Inoltre, soltanto se l'imposta si applica al prodotto finito si ha maggiore certezza che il prezzo finale aumenterà, modificando le preferenze di consumo.

Oltre alla individuazione del presupposto, anche gli altri elementi costruttivi delle *Health Tax* (base imponibile, aliquota, soggettività passiva, meccanismo di applicazione) possono essere condizionati dalla scienza. L'effettiva capacità delle *Health Tax* di prevenire MNT dipende anche da quanto la disciplina tributaria è adeguata rispetto ai caratteri e alle dinamiche dei consumi interessati, e alla probabilità che proprio certe modalità, frequenze o intensità di consumo possano essere correlate al rischio di sviluppare MNT.

Il ruolo che la scienza medica inevitabilmente assume nella progettazione delle *Health Tax* tende a trasformare queste ultime in un *ibrido*, un dispositivo al contempo sia fiscale sia sanitario. Numerosi *Report* dell'OMS, che raccolgono ed elaborano dati e analisi medico-scientifiche sulla correlazione tra MNT e consumi di certi prodotti, contengono dei veri e propri manuali di progettazione delle imposte, proposti come strumenti di *soft law*. Mentre censisce le esperienze di applicazione di questi tributi nella comunità internazionale e ne analizza i risultati, l'OMS soppesa i pro e

⁵³ Sulla sentenza della Corte cost. cfr. G. CORASANITI, *L'imposta sul consumo delle bevande edulcorate: struttura e profili di costituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, p. 852 ss.; A. F. URICCHIO, *Sulla legittimità costituzionale della Sugar Tax*, in *Giur. cost.*, 2024, p. 1103 ss.; A. MONDINI, *Il fine extrafiscale giustifica i mezzi (con la virtù della scienza). Considerazioni intorno alla costituzionalità della sugar tax e della fiscalità comportamentale*, in *Riv. dir. fin.*, 2024, II, p. 71 ss.

contro delle varie ingegnerie costruttive delle accise, valutandone l'efficacia nell'incidere sulle preferenze dei consumatori e nel prevenire l'insorgenza di MNT. L'esercizio della funzione fiscale viene così sottoposto a un vero e proprio *trial*, una sperimentazione di medio-lungo periodo secondo il metodo scientifico, che è tipica della ricerca sanitaria o farmaceutica. L'OMS, selezionando pubblicazioni, analisi sperimentali e proposte teoriche della comunità scientifica, indica come costruire le *Health Tax* e cerca di incentivarne l'introduzione da parte dei governi: quanto più gli Stati introducono queste imposte e ne "testano" varianti costruttive, tanto più la comunità scientifica, nel tempo, potrà disporre di maggiori dati per studiare la correlazione tra l'aumento o la riduzione di certe MNT in un dato Paese e l'andamento dei consumi dei prodotti, e quindi si potrà valutare se e come la tassazione può incidere effettivamente sulla morbilità e, di riflesso, sull'evoluzione della spesa sanitaria. I risultati possono indurre gli Stati a mantenere, modificare o anche cessare l'applicazione di un dato tributo. In altre parole, le *Health Tax* vengono concepite come indissociabili da un vero e proprio processo di *sperimentazione istituzionale*, che coinvolge competenze interdisciplinari.

Intrecciandosi strettamente con la funzione extrafiscale, l'esercizio della funzione fiscale si complica e risulta indubbiamente problematizzata. Anche già solo l'individuazione del presupposto si inserisce in un processo circolare. Il legislatore tributario dovrebbe tenere conto soltanto di evidenze scientifiche particolarmente rigorose in merito al nesso eziologico tra il consumo di certi beni/servizi, lo sviluppo di MNT e la conseguente domanda di servizi pubblici per la salute. Deve esistere un'elevata probabilità statistica di correlazione, poiché soltanto questa può giustificare (nella prospettiva che abbiamo cercato di delineare) il fondamento inferenziale di una tassazione maggiorata di alcuni consumi rispetto ad altri. Ma l'applicazione stessa delle *Health Tax* serve ad acquisire dati sperimentali per corroborare tali evidenze scientifiche. Ciò richiede un monitoraggio costante e una politica tributaria disposta a adeguare la disciplina delle imposte nel tempo, in funzione dei risultati ottenuti e degli obiettivi eventualmente mancati.

L'impressione che però si trae dalla lettura dei *Report* e *Dossier* dell'OMS è che i governi, quando introducono misure di fiscalità comportamentale, spesso sottovalutino l'importanza di un approccio integrato, multifunzionale, interdisciplinare, ma anche la necessità di adattare le soluzioni tecniche astrattamente praticabili allo specifico

contesto nazionale di riferimento. Offre di ciò un esempio la recente e già citata accisa italiana sulle bevande analcoliche edulcorate.

In estrema sintesi, la l. 160/2019, co. 661-676, intende per edulcorante qualsiasi sostanza, di origine naturale o sintetica, in grado di conferire sapore dolce alle bevande. Il potere edulcorante di ogni sostanza viene determinato convenzionalmente da un apposito decreto ministeriale. Sono esenti da tassazione i prodotti che non raggiungono una determinata “soglia minima di dolcezza”, corrispondente alla quantità di zuccheri fissata dal regolamento 2006/1924/CE per qualificare le bevande come a basso contenuto di zuccheri. L’aliquota si applica alla quantità del prodotto: 10 euro per ettolitro per i prodotti finiti; 25 centesimi di euro per chilogrammo per i prodotti predisposti ad essere utilizzati previa diluizione. Il fatto generatore dell’obbligazione tributaria e dell’esigibilità dell’imposta è rappresentato da: cessione territoriale a rivenditori o a consumatori da parte del fabbricante; importazione; acquisto intra-UE compiuto da operatori economici. I soggetti obbligati al pagamento sono il fabbricante, l’importatore o l’acquirente intra-UE, o l’impresa che condiziona il prodotto per la vendita. Non è prevista rivalsa obbligatoria sul consumatore.

Questa disciplina, sommariamente riassunta, non appare del tutto coerente coi presupposti e le finalità di un’autentica ed efficace *Health Tax*. In primo luogo, non è previsto né diritto né obbligo di rivalsa, quindi l’incidenza dell’imposta sul prezzo è affidata unicamente al fenomeno della traslazione economica. Se si intendono le finalità comportamentali in senso molto ampio, ciò può anche apparire non irragionevole: infatti, l’imposta potrebbe operare come un disincentivo per il consumatore, se traslata sul prezzo; se invece tende a gravare economicamente sull’impresa – che non potendo o volendo aumentare il prezzo deve sopportare una riduzione del proprio margine di profitto – potrebbe indurre l’impresa stessa a ridurre la quantità di edulcoranti. In linea di massima ci sembra corretto sostenere che le *Health Tax* dovrebbero essere disciplinate formalmente come imposte sul consumo e ne andrebbe giuridicamente prevista e regolata la rivalsa, evitando l’opacità della traslazione economica e mettendo in evidenza il costo fiscale⁵⁴. In questo modo si potrebbe anche sfruttare la *tax aversion* dei consumatori. Tuttavia, in relazione a determinati prodotti, la pressione comportamentale e conformativa potrebbe essere esercitata efficacemente

⁵⁴ R. GARCÍA ANTÓN, C. ÖNER, *Public Health Taxes: Should Sugar-Sweetened Beverages Be Taxed? If So, How?*, in *WTJ*, 2023, p. 643, propongono alcune soluzioni per ottimizzare il *tax design* delle *SSB Taxes* nel contesto di una possibile armonizzazione europea.

anche ponendo il costo fiscale a carico del produttore, affinché questi modifichi il prodotto e ne gradui la dannosità per la salute, se materialmente possibile, in questo incentivato dal risparmio di imposta. La *SSB Tax*, insomma, anziché penalizzare *in toto* certe produzioni, potrebbe anche servire a trasformarle, inducendo alcune imprese a modificare il proprio “stile” produttivo e commerciale per riuscire a beneficiare di riduzioni o esenzioni d’imposta.

La *SSB Tax*, tuttavia, non è commisurata direttamente alla quantità di sostanza edulcorante contenuta ma alla quantità del prodotto “contenitore”, la bevanda liquida o il composto da diluire. L’esenzione è parametrata a una soglia minima quantitativa di edulcorante, che però è fissa e non graduabile. È ben possibile allora che l’accisa tenda a essere inefficiente rispetto all’obiettivo extrafiscale (sempre che venga effettivamente applicata). Due bevande dolcificate che, per ipotesi, abbiano identico volume ma una diversa concentrazione di zuccheri, una più alta e una più bassa ma entrambe superiori alla soglia di esenzione, potrebbero avere lo stesso prezzo di vendita, prima e dopo l’applicazione dell’accisa. Dal punto di vista della finalità di tutela e prevenzione della salute ciò è illogico. È ragionevole prevedere che l’imposta tenderà a incidere sul prezzo e sul consumo del prodotto in misura minore di quanto farebbe se fosse invece commisurata alla quantità di edulcoranti incorporati, magari secondo una scala di aliquote crescenti. Le analisi empiriche sui prezzi di vendita riportate dall’OMS, ad esempio, evidenziano che, dopo l’applicazione di una *SSB Tax* di tipo volumetrico, spesso le imprese concentrano la traslazione in modo incisivo sulle bevande vendute singolarmente, mentre non traslano l’imposta sui prezzi delle confezioni di grande formato. Incentivano così i consumatori ad acquistare queste ultime perché l’unità di prodotto appare comparativamente meno costosa⁵⁵.

Pertanto, una volta scelta quest’architettura costruttiva per l’imposta, sarebbe coerente implementare anche misure (assenti nella *SSB Tax* italiana) per neutralizzare o attenuare le strategie di commercializzazione (in sé lecite) che spesso le imprese mettono in atto per minimizzare l’impatto delle *Health Tax*. D’altra parte, la disciplina italiana non dà neppure motivo ai produttori di ridurre o graduare la quantità di edulcoranti nei prodotti venduti, perché l’imposta si può evitare soltanto riducendo gli edulcoranti al di sotto di un’unica soglia minima. Appare abbastanza irrealistico che il

⁵⁵ WHO, WHO Manual on Sugar-Sweetened Beverage Taxation Policies to Promote Healthy Diets, Genève, 2022, p. 69 ss.

produttore prima rinunci a traslare in avanti l'imposta per non fare contrarre la domanda e poi, al fine di non rinunciare anche a una parte del proprio margine di profitto, scelga di non dolcificare affatto il prodotto. In ogni caso, non sembra che una singola *SSB Tax* "locale", applicabile solo a un certo mercato nazionale, possa sortire l'effetto di modificare la composizione di famosi *brand* multinazionali per ridurne la dolcezza.

Insomma, tutto ciò denota che, nel caso italiano, ha prevalso forse la finalità di gettito (in astratto, almeno, perché finora in concreto l'imposta non è stata applicata) mentre un'imposta che determinasse un sacrificio graduato e graduabile in funzione della quantità di edulcorante sarebbe probabilmente più efficace per realizzare gli obiettivi extrafiscali insieme a quelli fiscali. Inoltre, la dimensione normativa ottimale per imposte come le *SSB Tax* dovrebbe coincidere almeno con quella di mercati regionali sovranazionali e richiederebbe quindi un'armonizzazione europea.

Infine, nella disciplina italiana manca qualsiasi riferimento al collegamento tra *SSB Tax* e spesa pubblica. La relazione tecnica alla legge stimava che l'imposta avrebbe fornito un gettito crescente nel tempo (con ciò confermando, indirettamente, l'obiettivo di "fare cassa"): da circa 58,5 milioni di euro per l'anno 2020 a circa 275,3 milioni di euro a decorrere dall'anno 2023. La disciplina però non destina affatto il gettito teorico alla spesa sanitaria per curare determinate MNT. Le stime di gettito previste non appaiono neppure proporzionate rispetto alla necessità di compensare la spesa sanitaria diretta. Pur nella variabilità delle stime e degli studi, ad esempio, già soltanto la spesa che è collegata alla patologia dell'obesità e delle MNT da essa dipendenti appare di ordine molto superiore⁵⁶. Inoltre, non è stato previsto alcun vincolo di destinazione del gettito a programmi informativi, educativi, di prevenzione e cura delle MNT correlate all'eccesso di zuccheri nell'alimentazione. Né, tantomeno, è stato istituito un meccanismo di monitoraggio sistematico degli effetti dell'applicazione dell'imposta, al quale collegare una revisione periodica della disciplina.

Viene da pensare che forse anche queste criticità, unitamente al *lobbyismo* degli operatori economici del settore, hanno indotto i governi a postergare costantemente, dal 2019 in avanti, l'applicazione effettiva

⁵⁶ Tale spesa era stimata al 4% della spesa sanitaria complessiva su base annua per il 2012, e per il 2019, quando è stata introdotta la *SSB Tax*, al 4,8% per circa 8 miliardi di euro. Cfr. V. ATELLA et AL., in *Excess body weight increases the burden of age-associated chronic diseases and their associated health care expenditures*, in *Aging (Albany NY)*, 2015, p. 882 ss. e M. D'ERRICO et AL., *The economic burden of obesity in Italy: a cost-of-illness study*, in *Eur. J. Health Econ.*, 2021, p. 177 ss.

dell'imposta (al momento, dopo otto rinvii, fissata al 1° gennaio 2026 ma probabilmente destinata a slittare ancora all'anno successivo), preludio di un'abrogazione definitiva.

La *SSB Tax* italiana, dunque, mette bene in luce alcuni “errori” che andrebbero evitati nel congegnare una *Health Tax*, se lo scopo perseguito è quello di integrare efficacemente funzione fiscale ed extrafiscale. Contraddizioni e incoerenze interne della disciplina rischiano di far apparire anche l'invocato fondamento nella “scienza” come puramente “di facciata”, non riuscendo a sottrarre il tributo a un ambiguo paternalismo e alla diffidenza dei contribuenti, che siano i produttori o i consumatori. In quest'ottica, gli obiettivi che ci si ostina a definire “extrafiscali”, in verità andrebbero intesi non come estranei alla funzione fiscale ma come sua parte integrante: un'efficace prevenzione di rischi legati a condotte individuali che possono generare eventi a loro volta produttivi di importanti diseconomie esterne sulla finanza pubblica; un effettivo e virtuoso risparmio di spesa; quindi, in ultima analisi, una tassazione equa e conforme al principio di capacità contributiva, se interpretato in chiave evolutiva.