

INTRODUZIONE

“Le società politicamente organizzate non sono molto diverse dalle società per azioni, ed è azionista chi ha acquistato un’azione, chi ha dato qualcosa; è l’azionista che vota, perché sarebbe folle che votasse chi nulla ha dato ed è estraneo alla società. L’evasore non è azionista della Repubblica. Perché dovrebbe, da estraneo, concorrere a determinare la politica nazionale (lessico dell’art 49) e locale, se non ha pagato il dovuto? Che titolo ha per dire la sua, per votare in assemblea, se non è azionista? Conclusione: chi non paga il tributo dovrebbe perdere l’elettorato attivo e passivo. Punto e basta”¹.

In queste semplici parole c’è l’essenza del diritto penale tributario, come strumento necessario per combattere chi si pone contro il sistema, la solidarietà economica ed il vincolo di lealtà minimale che lega i cittadini tra loro².

L’analisi storica della sua evoluzione appare indubbiamente utile, anzi imprescindibile, al fine di evidenziare il mutamento di visuale accolto dal legislatore in questa materia nel corso dei decenni, che ha condotto ad un radicale rovesciamento di prospettiva.

Con la stesura del presente lavoro infatti ci si è posti l’obiettivo di analizzare compiutamente le esigenze che hanno spinto il *legislatore degli ultimi anni* a trattare la legislazione penale tributaria come una *sorta di fisarmonica*, che si allunga e si restringe a seconda del momento storico in cui si trova.

Il primo capitolo di questo elaborato, che può assolvere alla funzione di parte generale, si è inizialmente proposto di illustrare i principali fonda-

¹ M. BERTOLISSI, “Contribuenti e parassiti in una società civile”, 2012 Jovene, Napoli, p.104

² La Corte Costituzionale, infatti, afferma nella sentenza n. 51/1992, che “*alla luce dei principi costituzionali, (...) l’evasione fiscale costituisce in ogni caso una ipotesi di particolare gravità, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà, sui quali, ai sensi dell’art 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale*”.

menti giuridici dell'ordinamento tributario italiano, che sollecitano ogni cittadino a contribuire al benessere e allo sviluppo del Paese attraverso l'adempimento del proprio dovere fiscale, con l'obiettivo di sostenere una lettura dell'art 53 Cost. come “*il portato di un'operazione ermeneutica sistematica*”, il cui disegno e progetto per l'intera comunità dei consociati richiede l'operare della previsione in esame.

Si è voluto approfondire il concetto di *solidarietà economica* con il fine di dimostrare che, il prelievo tributario è legittimato da una ragione puramente etica, cioè dalla solidarietà, la quale per questo è stata sottoposta nel tempo ad un processo di *giuridicizzazione*, evolvendo da semplice principio etico a principio giuridico. Alla luce di quanto si è argomentato sul fondamento costituzionale, giurisprudenziale, ed etico del principio di solidarietà, si è reso possibile infatti ricostruire i contorni del dovere tributario nonché l'evoluzione terminologica della nozione di tributo. A chiusura di questo primo capitolo, l'indagine si è incentrata sull'ormai dilagante fenomeno dell'evasione fiscale: *in primis* procedendo alla disamina delle cause del fenomeno evasivo; *in secondo luogo* illustrando i principali *effetti economici* derivanti da quest'ultimo; *ed infine*, a conclusione di questa esposizione sull'evasione, si è analizzato il profilo delle *strategie di contrasto* al fenomeno evasivo, e cioè gli strumenti utilizzati dall'ordinamento per “reprimere” la problematica in esame, che si dimostrerà poi essere il *focus* del presente elaborato.

Il secondo capitolo invece, distaccandosi dagli altri, si è incentrato sulla ricerca della *funzione del tributo* attraverso la lente della *giustificazione etica* della tassazione; le quali sono state diversificate a seconda che le politiche degli Stati siano state improntate all'uno o all'altro dei due tradizionali e più importanti filoni dell'ideologia liberale: *quello liberista classico*, più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al prelievo e a svalutare l'intervento statale, e quello all'opposto *egualitario e welfaristico*, repulsivo del modello dello “Stato minimo” e rivalutativo delle regole fiscali distributive e redistributive rispetto ai diritti proprietari. Si è continuata la disamina della tematica in questione, con una digressione sulle ‘*teorie cd. consequenzialiste*’, le quali si distinguono dalle predette teorie neoliberiste in quanto separano tali diritti proprietari dai di-

ritti dell'individuo e li declinano con la responsabilità sociale e il principio di distribuzione; e sulle *'teorie egualitariste'*, i cui fautori invece sostengono l'idea secondo cui nelle moderne democrazie l'intervento pubblico è il risultato del fondamentale principio del *consenso popolare*, incarnato nella legge, e frutto della funzione regolatrice del diritto.

Dopo la digressione sulle teorie filosofiche sottostanti ai presupposti ideologici di tributo, si è inteso proseguire l'elaborato, con l'approfondimento di un aspetto ulteriore e ad esso collegato, che allarga gli orizzonti della trattazione, a teorie di pensiero elaborate al di fuori del contesto italiano: ossia *l'atomismo anglosassone e lo statalismo germanico*, rispettivamente espressione di due opposte concezioni dello Stato e della stessa potestà impositiva.

Nel terzo capitolo, dopo un breve *excursus* storico sull'evoluzione del diritto penale tributario, a partire dall'emanazione del Regolamento doganale del 1861 - di seguito alla sentita necessità di costituire e di alimentare il cd. *"pubblico erario"*, per cui vennero istituiti dei diritti sulle merci in entrata e in uscita dallo Stato e contestualmente vennero emanate leggi repressive per *"contrastare"* i contribuenti evasori dell'epoca - si è passati poi alla legge 7 gennaio 1929 n. 4, che ha segnato l'origine del diritto penale tributario vero e proprio, stabilendo i principi cardine del sistema sanzionatorio fiscale, passando poi per la legge 7 agosto n. 516\1982, conosciuta come legge *"manette agli evasori"*, che ha criminalizzato le condotte soltanto *"prodromiche"* all'evasione, fino alla riforma realizzata con il D.lgs. 74/2000 che perseguiva lo scopo di un'ampia depenalizzazione e di una criminalizzazione delle sole condotte fraudolente a danno dell'Amministrazione Finanziaria, che fossero effettivamente lesive del bene tutelato.

Il quarto ed ultimo capitolo, infine, è dedicato all'ultima *tranche* di questo percorso, rappresentata principalmente da due interventi riformatori: il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 e da ultimo la L. n. 157/2019 e il D.lgs. n. 75/2020. Partendo dalla riforma attuativa della delega fiscale 158/2015, la quale ha provveduto alla razionalizzazione del sistema fiscale attraverso l'intervento, oltre che sul piano sanzionatorio, anche sulle procedure di riscossione, nonché sul monitoraggio dell'evasione fiscale; ciò mediante *un'operazione di depenalizzazione* operata con l'innalzamento delle

soglie di punibilità e con la fissazione di paletti al fine di meglio distinguere, in termini di risposta sanzionatoria, i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa dalle condotte prive dei connotati di frode in senso oggettivo.

L'elaborato volge a conclusione, illustrando come, con la riforma del 2019 il legislatore abbia compiuto una precisa ed ennesima scelta di settore – che aveva *il sapore* più di un *ritorno al passato* che di un nuovo indirizzo normativo – orientata al *generale inasprimento della disciplina sanzionatoria* prevista per la commissione dei reati tributari; mentre l'ulteriore intervento del D.lgs. del 2020, ha cercato solo di meglio plasmarsi alle novità contenute nella direttiva PIF dell'UE, intervenendo ancora una volta diversamente sui vari ambiti della normativa di settore. A chiusura di questa ampia trattazione, ci si è dedicati all'approfondimento di una tematica che, soprattutto negli ultimi anni, ha suscitato vivaci dibattiti giurisprudenziali e dottrinali nell'ambito del sistema penale tributario e cioè : *la confisca per equivalente*. Si è cercato di avvalorare la tesi secondo la quale l'ingresso della *confisca per equivalente*, nel sistema applicativo penale-tributario, abbia dato luogo ad una serie di problematiche, tra le quali: *in primis*, la sovrapposizione della confisca con altri metodi di recupero del tributo evaso o con altre misure afflittive; *nonché* questioni relative alla sua applicazione nei confronti delle persone giuridiche; *e ancora* alla sua applicazione nelle ipotesi di reati tributari dichiarati estinti in quanto caduti in prescrizione. Il riferimento a quest'ultimo argomento si pone a dimostrazione del fatto che, lo scopo del presente lavoro, quindi, non è solo quello di esaminare l'evoluzione del sistema tributario all'interno del nostro Paese, con la finalità di individuare la *ratio* delle scelte legislative di volta in volta adottate, nonché la rispondenza delle stesse a delle contingenze storiche ovvero ad una effettiva pianificazione del sistema, bensì anche quello di *comprendere se le recenti istanze del Legislatore siano state effettivamente recepite dal 'diritto vivente' nella risoluzione pratica di tali fenomeni e che quindi si pone al di fuori del tenore letterale delle singole fattispecie incriminatrici, il che ha pertanto sollevato nel tempo problemi interpretativi rimasti senza risposta.*

CAPITOLO I

LA TUTELA PENALE TRIBUTARIA

SOMMARIO: - 1. Principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà: solidarietà economica e dovere tributario. - 2. Fondamento costituzionale del dovere tributario: art. 53 Cost. - 3. Dovere tributario ed evasione fiscale. - 4. L'illecito penale tributario.

1. Principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà: solidarietà economica e dovere tributario

1.1. La duplice-veste della solidarietà economica

“Chi non invoca, oggi, la solidarietà? Questo termine ha ormai invaso il discorso pubblico. Rivendicato sia a destra che a sinistra, trascende ogni confine politico. Consacrata dalle principali costituzioni europee del secondo dopoguerra, la solidarietà ha finalmente conquistato con il Trattato di Lisbona un rilievo centrale persino nella nuova trama costituzionale e istituzionale dell’Unione europea, che, in nome della indivisibilità dei valori e dei diritti fondamentali che vi danno corpo, le accorda, oggi, lo status di valore universale, accanto a dignità umana, libertà, uguaglianza”.

Dalle parole di Marie-Claude Blais³ emerge chiaramente la pervasività e la centralità di questa “parola-chiave” nel lessico giuridico-politico contemporaneo.

Tale analisi vuole evidenziare la duplice “veste” che tale principio può assumere in base alla prospettiva dalla quale si analizza: se da un lato la parola solidarietà evoca *il sentimento* morale di empatia, correlata e coesistente, alla *socialità intrinseca dell’uomo*, così come anche Galeotti⁴ la definisce “*spontanea espressione della profonda socialità della perso-*

³ M.-C. BLAIS, *La solidarietà. Storia di un’idea*. Trad. it., Giuffrè, Milano, 2012, p.3.

⁴ S. GALEOTTI, *Il valore della solidarietà*, in *Dir. soc.*, 1996,1, p.10 ss.

na”, dall’altro lato esprime un senso di *dovere* cui ciascun cittadino è tenuto in quanto parte di una comunità.

Come è stato evidenziato da Galeotti - sostenuto anche da autorevole dottrina - nella nostra Costituzione è rintracciabile una duplice dimensione della solidarietà: vi è una *solidarietà doverosa o fraterna*, ma anche una *solidarietà pubblica o paterna*.⁵

La prima tipologia di solidarietà opera su un piano *orizzontale* ed esprime un moto ascendente, dal basso verso l’alto, che parte dai singoli

(tramite i rapporti di corresponsabilità reciproca) e si proietta verso la Repubblica, comprensiva degli enti e delle amministrazioni pubbliche, trovando fondamento nell’art. 2 della Costituzione.

La solidarietà *pubblica o paterna* agisce, invece, su un piano *verticale*, esprimendo un moto discendente, dall’alto verso il basso, e ha fondamento nell’art. 3, comma secondo, della Costituzione che sancisce: “*la funzione attiva delle istituzioni per rimuovere gli ostacoli all’eguaglianza e alle pari opportunità di partenza tra gli individui*”.

Così intesa, la solidarietà orizzontale o fraterna può ricondursi al concetto di fratellanza, proprio della religione cattolica, e a quello di “*fraternità*” innalzato a simbolo emblematico dai rivoluzionari francesi.⁶

Si può dire che proprio la funzione fiscale concerne l’incontro e l’armonizzazione tra le due dimensioni della solidarietà, come verrà meglio evidenziato in seguito.

⁵ Sulla distinzione tra solidarietà doverosa o fraterna e solidarietà pubblica o paterna si veda GALEOTTI, *Il valore della solidarietà*, cit., p. 10 ss.;

⁶ Si veda per un’indagine sul concetto di fraternità e sui suoi risvolti giuridici, PIZZOLATO, *Il principio costituzionale di fraternità. Itinerario di ricerca a partire dalla Costituzione italiana*, Roma, 2012, p. 27 ss., p. 110 ss. Sulla connessione tra fraternità e solidarietà, cfr., inoltre, A.MATTIONI – A.MARZANATI, in “*La fraternità come principio del diritto pubblico*”, Roma, 2007, p. 7 ss.;

1.2. Il fondamento costituzionale del principio di solidarietà ed il rapporto con il dovere tributario

Sulla base di tali premesse, si può proseguire tale trattazione riportando il dettato di cui all'art. 2 della Costituzione, il quale ha positivizzato il principio di solidarietà: *“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*.

Tale norma può essere scomposta in tre principi fondamentali:

- *il principio personalista*, che riconosce e garantisce i diritti individuali dell'uomo come singolo;
- *il principio pluralista*, che riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo nell'ambito delle formazioni sociali;
- *il principio solidarista*, che richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Soffermandoci su quest' ultimo principio, emerge innanzitutto dal dettato costituzionale “l'aspettativa” che l'ordinamento nutre nei confronti dei membri della comunità, che è dunque caratterizzata dalla solidarietà, intesa nella sua *dimensione orizzontale* - che intercorre tra i cittadini come *doverosa* e imposta dalla Repubblica - quindi come un vincolo tra gli individui.

Secondo questa linea interpretativa, ciascun cittadino - in virtù della sua partecipazione alla collettività⁷ - deve farsi carico di una parte dei bisogni degli altri cittadini, sacrificando parte dei propri diritti fondamentali⁸.

Esprimendo un'esigenza di sostegno reciproco tra i consociati per il bene comune, quale espressione della naturale socialità dell'essere umano, rappresenta un valore sentito e condiviso nella società, dunque un senso di responsabilità, capace di animarla, plasmarla e preordinarla.

⁷ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Ed., 2005 cit., p. 16, sottolineo come il dovere tributario grava su tutti coloro che partecipano alla collettività.

⁸ C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè Ed., 1968, cit., p. 42 e ss.

È sulla base della solidarietà intesa come valore di responsabilità che possono nascere ed operare forme di volontariato e servizio sociale gratuito volto a sostenere le difficoltà sociali.

È da questo punto di vista che si è profilata una definizione di solidarietà in termini di diritto.⁹

In tal senso si evince la correlazione tra il principio di solidarietà e *il dovere tributario*, che comporta un inevitabile sacrificio economico individuale, il quale è destinato a realizzare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio dell'eguaglianza sostanziale. Tale sacrificio, infatti, trova la sua giustificazione in un complesso di valori super-individuali a favore di una logica comunitarista, individuando un nesso di strumentalità di tale sacrificio con i diritti sociali e i diritti inviolabili della persona umana, e rappresentando esso stesso condizione necessaria per la realizzazione di un assetto sociale organizzato.¹⁰

Il sistema costituzionale – all'art. 53 Cost. – nel risolvere il problema della giustizia distributiva non a caso utilizza la parola “*concorso alle spese pubbliche*” riferendosi alla necessità che *tutti* si impegnino ad adempiere le rispettive prestazioni dovute nei confronti dei consociati e dello Stato, realizzando dunque la *ripartizione* dei carichi tra tutti i componenti della collettività.

A ben vedere, un fondamento solidaristico è rintracciabile anche in altre disposizioni costituzionali le quali, piuttosto che prevedere diritti, sanciscono obblighi di prestazione a carico dello Stato, con la finalità di promuovere una eguaglianza sostanziale e rendere effettiva la dignità individuale, a sostegno di quanti versino in condizioni di debolezza sul piano economico o sociale. Viene in considerazione, in particolare, l'art. 3, co. 2, della Costituzione che: “*impone alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona*

⁹ Cfr., in particolare, RIGANO, *La solidarietà orizzontale e il ruolo dell'associazionismo*, cit., p. 77 s.; conformemente a tale lettura si vedano anche le sentenze della Corte costituzionale nn. 75/1992 e 309/2013.

¹⁰ P.BORIA, *L'interesse fiscale*, Giappichelli Ed., 2002, cit., p. 104 ss.

umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

A conferma di questo orientamento appena esposto è stato osservato¹¹ come l'eguaglianza sostanziale sia raggiunta solo se ciascuno dei concitati sia disposto a rinunciare ad una parte dei beni di cui gode, al punto tale che il fondamento del dovere contributivo si trova nell' *appartenenza del cittadino alla collettività*, e non più nello " *status di soggezione del cittadino*".

L'articolo 2 della Costituzione introduce una versione dell'uomo " *uti socius*" bilanciando e limitando, con l'imposizione di doveri¹², l'esercizio di diritti.

I doveri di solidarietà costituiscono pertanto un argine all'egoistico individualismo dei diritti, promuovendo, così, la coesione sociale in una società, invece, frammentata, pluralista e pluriclasse quale l'odierna società italiana¹³.

La visione solidaristica dell'art. 2 emerge sin dai lavori preparatori dell'Assemblea Costituente ove i diritti inviolabili e i doveri inderogabili vengono definiti "lati inscindibili", complementari e necessari gli uni agli altri.¹⁴

¹¹ N. LIPARI, *Riflessioni di un giurista sul rapporto tra mercato e solidarietà*, in *Iustitia*, 1995,1,7.

¹² Per la nozione di dovere, nell'ambito della teoria generale, E. BETTI, voce *Dovere giuridico (teoria gen.)*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano, 1965, p. 53. Secondo l'Autore *l'ordine etico è fonte di vincoli aventi natura extra-giuridica i quali, data la necessità di assicurare la civile convivenza, rilevano anche per il diritto, assicurando, un costante collegamento con il costume e la morale*.

¹³ G. ALPA, voce *Solidarietà*, in *Nuova giur. comm.*, 1994, p. 365. L'Autore considera la solidarietà uno strumento di integrazione sociale ed un correttivo all'esasperato individualismo dei diritti. I doveri di solidarietà sono il fondamento di una civile convivenza ispirata ai valori della libertà individuale e della giustizia sociale.

¹⁴ Nel corso dei lavori dell'Assemblea Costituente, la previsione dei doveri inderogabili di solidarietà, accanto ai diritti fondamentali inviolabili, si deve al Presidente della Commissione dei 75 Meucci Ruini il quale così interveniva: " *I proponenti hanno aderito alla mia tenace insistenza perché in questo articolo si mettano insieme, come lati inscindibili, come due aspetti dei quali uno non può sceverare dall'altro, i diritti e i doveri*". Il discorso di Ruini è riportato in F. FALZONE, F. PALERMO, F. COSENTINO, *La Costituzione della Repubblica italiana. Illustrata con i lavori preparatori*, Milano, 1987, p. 30.

La disposizione ha invero rappresentato il luogo di sintesi del personalismo cattolico, dell'individualismo liberale e dell'umanesimo marxista¹⁵.

Storicamente il valore della solidarietà, difatti, è transitato dapprima dalla sfera etico-religiosa¹⁶ a quella politica, prima di essere positivizzato nell'ordinamento giuridico.

1.3. La solidarietà tributaria intergenerazionale

Un' ulteriore osservazione, che tende ad allargare la portata della solidarietà tributaria, è quella sulla *cd. solidarietà tributaria intergenerazionale*¹⁷, e precisamente sulla stretta correlazione tra i diritti inviolabili e doveri inderogabili proiettata in una dimensione di tipo diacronico.

A tal riguardo si riporta all'attenzione la sentenza delle Corte Costituzionale del 30 settembre 2016, n. 173¹⁸, la quale affronta la tematica della solidarietà tributaria intergenerazionale argomentando una nuova concezione circolare dei diritti e dei doveri, che si sviluppa diacronicamente, coinvolgendo soggetti di generazioni diverse.

¹⁵ A. CERRI, voce *Doveri pubblici*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1998, p.1.

¹⁶ Il principio solidaristico affonda le sue radici nell'ordinamento della Chiesa cattolica. Di particolare rilievo in tema è l'Enciclica di GIOVANNI PAOLO II, *Sollicitudo rei socialis*, 30 dicembre 1987, n. 38, in www.google.com, ove la solidarietà è intesa non già come “un sentimento di vaga compassione o di superficiale intenerimento per i mali di tante persone, vicine o lontane. Al contrario è la determinazione ferma e perseverante di impegnarsi per il bene comune ossia per il bene di tutti e di ciascuno perché tutti siano veramente responsabili di tutti”.

¹⁷ Si veda C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano 2011, Giuffrè ed. il quale fa riferimento, in nota, a A.MARZANATI, *La fraternità intergenerazionale: lo sviluppo sostenibile* e R. BIFULCO, *Diritto e generazioni future*, Milano, 2008, *dove si ricostruisce la genesi della riflessione sulla responsabilità intergenerazionale*.

¹⁸ Con la sentenza in commento la Corte si è pronunciata sui rilievi mossi da alcune Sezioni della Corte dei conti alla legittimità del prelievo forzoso introdotto con riferimento alle pensioni di importo più elevato per gli anni 2014-2015-2016. In particolare, le censure investivano la disposizione dell'articolo 1 comma 486 l. 147/2013, per contrasto con gli articoli 2, 3, 4, 35, 36, 38, 53, 81, 97 e 136 della Costituzione. Nello scrutinio di costituzionalità la Corte dichiarava non fondate le questioni sollevate, preservando così la legittimità del prelievo forzoso sulle pensioni d'oro. La sentenza stabilisce che il suddetto prelievo rinviene la propria ratio nel principio di solidarietà intergenerazionale, derivazione diretta dagli articoli 2 e 38 della Costituzione.

Questa peculiare applicazione del principio solidaristico, impone all'interprete un approccio intertemporale nello studio delle situazioni giuridiche soggettive, attive e passive, che sia in grado di coniugare i bisogni di più generazioni.

Da quanto predetto sull'art. 2 della Cost., emerge come ai doveri inderogabili di solidarietà l'ordinamento attribuisca il compito di mitigare l'esercizio dei diritti, allo scopo di preservare le condizioni di un loro godimento futuro da parte di altre generazioni; appare evidente che, una circolarità che si sviluppa lungo una direttrice diacronica, capace di unire presente e futuro, testimonia un'esigenza di affermazione della persona come membro di una collettività organizzata, con i suoi diritti ed i suoi doveri, esercitati nello spazio e nel tempo.

Nella prospettiva di una interpretazione storico-evolutiva, è comprensibile pensare di ricomprendere nell'alveo applicativo dell'art. 2 Cost. anche i diritti e doveri delle generazioni future, trattandosi non di nuovi diritti/doveri, ma dei medesimi diritti già garantiti a livello costituzionale, anche se in tal modo tali diritti e i relativi doveri vedrebbero esteso il loro raggio di azione in una prospettiva intertemporale attenta alle esigenze del presente ma anche ai bisogni del futuro.

Del resto, il principio di solidarietà (responsabilità) intergenerazionale è idoneo a ricomprendere: da un lato, i diritti futuri dei soggetti futuri; dall'altro, i diritti futuri di soggetti presenti.

In conclusione, il rapporto intergenerazionale deve dunque essere considerato un rapporto giuridico, regolato dai principi di responsabilità, equità e solidarietà.

1.4. Il contributo della giurisprudenza costituzionale

Conclusasi l'analisi del dato costituzionale, per completare esaurientemente questa indagine, si ritiene opportuno fare cenno alle pronunce della Corte costituzionale sulla tematica della *“contribuzione come manifesta-*

zione di solidarietà”¹⁹ che conferma e sostiene il quadro appena delineato, approdando a valorizzare l’interesse collettivo alla contribuzione individuale, fonte di beneficio per tutti i consociati e dunque manifestazione di responsabilità nei confronti dell’intera comunità.

In particolare, due sentenze della Corte si sono soffermate sulla natura Costituzionale del vincolo di solidarietà: la sent. n.219/1988 e la sent. n. 51/1992, le quali hanno rinvenuto la tutela costituzionale dei “*doveri inde-rognabili di solidarietà*” nell’art. 2 Cost., principi sui quali si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale.

La sent. n.51/1992²⁰ è andata anche oltre, qualificando *l’evasione fiscale* come una ipotesi di particolare gravità, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del *vincolo di lealtà minimale* che lega tra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione dell’art. 2 della Costituzione.

Tale vincolo di lealtà minimale altro non rappresenta che la specifica responsabilità che incombe su ciascun consociato, il cui venire meno ai propri doveri nei confronti di tutti gli altri membri della convivenza comporta la rottura del legame.

L’orientamento giurisprudenziale proposto conferma l’analisi fin ora condotta sulla qualificazione della contribuzione fiscale in termini di dovere di solidarietà.

Il giudice delle leggi appare esplicito e netto nel sottolineare la natura del dovere tributario, visto sia come espressione di solidarietà economica, sia come vincolo di responsabilità nei confronti di una comunità che non ammette individualismi che possano nuocere al bene di tutti, e alla collettività tutta.

¹⁹ C.BUZZACCHI., “*La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*”, 2011, Giuffrè Editore, Milano, p. 34.

²⁰ Corte Costituzionale n.52/1992, p.to 4 della motivazione.