

La tutela penale tributaria: i fondamenti costituzionali del dovere fiscale

Autore: Giovanni Chiarini

In: Diritto penale

Introduzione

Con questo breve contributo si vuole mettere in evidenza l'importanza che il dovere fiscale ricopre nel nostro ordinamento costituzionale, sancito dalla norma di cui all'**art. 53, la quale prevede che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche"**, in ragione della loro capacità contributiva, e stabilendo inoltre che il sistema tributario è informato ai criteri di progressività.

Tale riconoscimento, di rilievo costituzionale, è d'altronde il fondamento anche di quella tutela penale tributaria che legittima la previsione di quelle fattispecie di reato che puniscono, con forme diverse, fenomeni quali l'elusione, l'evasione, e tutte quelle condotte precisamente elencate nel D.Lgs. n. 74/2000 e lesive dell'interesse fiscale dello Stato alla riscossione dei tributi. D'altronde, affinché una condotta umana possa essere punita tramite la previsione di un reato occorre, come noto, che il bene giuridico protetto dalla norma sia di rango almeno pari a quello della libertà che verrebbe privata in caso di condanna penale.

Appare dunque interessante soffermarsi sul ruolo che l'**art. 53 Cost.** ricopre nel nostro ordinamento, non solo da un punto di vista strettamente tributario, al fine di comprendere i valori ad esso sottintesi che, come premesso, costituiscono quella "giustificazione" dell'intero impianto punitivo previsto nel cd. diritto penale fiscale, sul cui bene giuridico protetto ci si soffermerà nell'ultimo paragrafo.

I fondamenti costituzionali del dovere fiscale: l'evasione fiscale come "rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini"

Il dovere fiscale è considerato come il "principale dovere di solidarietà economica"**[i]**, e nella sua analisi emergono in primo luogo due caratteri, che sono ricorrenti in tutti gli altri doveri giuridici presenti nella nostra carta costituzionale. Osserva infatti attenta dottrina che "il dovere tributario è dotato, come il

dovere di fedeltà alla Repubblica, di una forte valenza etica che non ne riduce ma anzi, ne potenzia, l'efficacia giuridica" **[ii]**; inoltre, come è stato fatto notare anche da altri costituzionalisti, tale situazione giuridica (passiva) "si fonda sull'accettazione di un legame di responsabilità nei confronti di altri individui, il cui benessere, o talvolta la mera sopravvivenza, dipende proprio dal sacrificio a cui i consociati si sottopongono in termini di rinuncia ad una porzione dei propri beni" **[iii]**. In sostanza, si può comprendere di come tale dovere abbia delle forte commistioni etiche e di solidarietà, prima ancora che giuridiche.

A sostegno di questa tesi è anche la Corte Costituzionale, la quale ha affermato, 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".

L'importanza della doverosità della contribuzione è messa in rilievo anche dalla più recente dottrina pubblicistica, la quale sostiene che "per quanto possa apparire sorprendente, nelle società attuali pagare il tributo è un atto non di soggezione al potere, ma di esercizio del potere; è un atto di libertà, perché intesta a chi paga i diritti enunciati nella parte prima della Costituzione" **[iv]**.

Oltre a tali analisi giuridiche, la questione è stata dibattuta, ad esempio, anche in ambito morale-religioso: nella commissione Diocesana "Giustizia e Pace", Carlo Maria Martini scriveva che "l'evasione va condannata perché rispecchia il fatto che si fa più forte la tentazione dell'etica individualistica e non la consapevolezza del sistema fiscale come pubblico bene**[v]**" (...) e che "la contribuzione fiscale è gesto fondamentale per la creazione delle condizioni di un benessere condiviso", concezione che, ad esempio, appare strettamente legata anche al pensiero di San Paolo, laddove affermava che "il pagamento dei tributi è un'obbligazione di coscienza". **[vi]**" Sono inoltre ben chiare le parole, stavolta laiche, espresse dal giudice americano della Corte Suprema Oliver Wendell Holmes Jr., e cioè che la tassazione è "il prezzo che il contribuente paga per vivere in una società civile." **[vii]**

Il **dovere tributario** è, pertanto, l'antecedente logico e necessario della vita dell'apparato pubblico, e conseguentemente è garante per l'adempimento di tutti gli altri diritti che la Costituzione garantisce e prevede; è proprio in ciò che può comprendersi appieno che la tutela penale retrostante non è solo diretta ad un mero recupero economico delle imposte evase (o delle altre e varie condotte lesive del bene giuridico protetto e punite dal D.Lgs. n. 74/2000) ma, invece, rappresenta una tutela di tali valori di rango anzitutto costituzionale, fondamentali per la vita stessa dello Stato (ed il cui recupero "materiale" è affidato principalmente dalla "repressione" per via amministrativa).

D'altronde, senza contribuzione, lo Stato come entità giuridica non esisterebbe e non esisterebbero neanche i diritti positivi da esso elencati, tanto che, sul punto, si è sostenuto che il diritto tributario è "uno dei settori più esposti al deperimento dello Stato di diritto" **[viii]**, soprattutto in un momento storico come quello attuale. Come già sostenuto nella celebre opera di Holmes e Sunstein Cass[**ix**], infatti, i diritti non

solo esistono nella misura in cui l'ordinamento li riconosce, ma dipendono anche dalle risorse che l'ordinamento è disposto a devolvere a tale scopo. Per questo affermano che "i diritti costano e la libertà dipende dalle tasse". Le parole di Norberto Bobbio, sul punto, sono emblematiche: "libero non è colui che ha un diritto astratto senza il potere di esercitarlo, bensì colui che oltre al diritto ha anche il potere di esercizio"^[x], e ciò per sostenere che, di fatto, il dovere fiscale può essere considerato come la "fonte" dell'esercizio sostanziale e concreto dei diritti elencati formalmente sulla Carta.

Vedi anche: "Corte di Cassazione e la necessità dell'istituzione di una sezione specializzata tributaria"

I presupposti ideologici della nozione di tributo nella cultura giuridica: cenni sugli ascendenti storici e filosofici

La concezione del dovere tributario e, più in generale, della teoria impositiva (influenzante anche i margini di tutela penale ad essa sottostanti, ivi compreso il quantum di pena), si è sviluppata all'interno di due principali filoni di pensiero che si sono elaborati nel corso del tempo ed ai quali occorre qui accennare: l'atomismo anglosassone e lo statalismo germanico. Tale suddivisione venne indicata dalla nostra dottrina per porre in evidenza la necessità di "superare, all'interno del disegno costituzionale, la configurazione della relazione tra Stato e contribuente (...), in quanto gran parte delle concezioni elaborate dalla prima giuspubblicistica e, successivamente, dai fondatori del diritto tributario italiano, hanno risentito in maniera piuttosto decisa della influenza della dottrina dei diritti pubblici soggettivi elaborata in Germania intorno alla seconda metà del diciannovesimo secolo"^[xi]. La concezione del tributo quindi ha subito nello Stato moderno un'evoluzione: da "autoritaria e formalistica" viene concepita (o dovrebbe esserlo) come "**democratica o comunitaria**"^[xii]; mentre la prima ha radici remote e affonda le sue radici nella cultura giuridica tedesca di fine 800', la seconda è figlia dei rivolgimenti costituzionali avvenuti nel secolo dei lumi ed arriva fino ai nostri giorni. In sostanza, è lo stesso concetto di "Stato" che cambia a seconda di quale dottrina andiamo a prendere in considerazione.

La visione anglosassone o "atomistica" ha come principale conseguenza quella di derivare da un concetto di auto imposizione, inclusivo quindi, in termini di concreta attuazione, del principio di legalità in materia tributaria e di controllo parlamentare sull'**utilizzo delle risorse fiscali**. Diversamente, nelle esperienze di matrice germanica, il principio di legittimazione del potere impositivo non è, come in quella anglosassone, derivata da un concetto di auto imposizione ma, come è stato messo in evidenza, si è declinato in un "opposto rapporto tra il bene dell'individuo e il bene comune, con una tendenza decisa verso concezioni etiche dello Stato", tanto da portare a considerare come "recessiva la posizione del contribuente di fronte alla manifestazione del potere pubblico di imposizione"^[xiii].

Emerge pienamente ed in tutta la sua concretezza, dunque, la sostanziale differenza dalla concezione atomista anglosassone: lo Stato qui non è considerato come somma di individui, ma come "organismo

morale, innalzato poi a persona giuridica, ed in esso si trova il nucleo essenziale di tutto il diritto pubblico”,^[xiv] portando ad una vera e propria concezione personalistica del diritto.

Emblematico è il concetto stesso di **dovere tributario** che è definito come una “precipua manifestazione del concetto generale di sottomissione, il cui fondamento viene fatto risalire in quelle superiori basi naturali e morali del diritto, che giustificano il potere di imperio dello Stato. Il dovere di pagare le tasse non è un obbligo che nasce da una obbligazione individuale, ma è soltanto una manifestazione di un rapporto organico di soggezione”^[xv].

In queste due visioni sono contenute quindi due opposte concezioni dello Stato e della concezione stessa di potestà impositiva.

In conclusione, mentre il liberalismo anglosassone si è fondato principalmente su basi utilitaristiche e sulla antitesi fra Stato e società civile (emblematico il concetto del “**no taxation without representation**”), il liberalismo tedesco è essenzialmente monistico, e vede nello Stato (e non nell’individuo) il realizzatore della vera libertà individuale; mentre nel primo i diritti sono la base del dettato costituzionale, nel secondo ne sono il risultato.

L'esperienza italiana e la teoria dei diritti pubblici soggettivi

Per quanto riguarda il dibattito italiano, invece, esso è stato caratterizzato da una particolare complessità e da una tendenza ad una visione ancorata a quella tedesca.

Emblematiche, a tal punto, le parole di Piero Gobetti, ove scriveva che “in Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe alla vita statale: la garanzia del controllo parlamentare sulle imposte non era un’esigenza, ma una formalità giuridica. Il **contribuente italiana paga bestemmiando lo Stato**; esso non ha la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L’imposta gli è imposta”.^[xvi]

La dottrina più recente ha infatti ricostruito la concezione italiana sulla base di quella “statalista” di stampo tedesco; alcuni autori infatti hanno evidenziato che fu importata la concezione tedesca “che poneva al centro l’ente giuridico “Stato” come soggetto dotato di un potere di imperio illimitato e assoluto: onde tutte le libertà e i diritti delle persone e la costituzione separata dalla società civile, tipici del modello liberale classico, dovevano giuridicamente concepirsi come semplici concessioni o autolimitazioni non del popolo ma della sovranità statale^[xvii].

Per riportare un esempio di giurisprudenza del tempo (che si formò a breve distanza dalla emanazione del codice civile del 1865), venne sentenziata dalla Corte di Cassazione (di Torino) una pronuncia che influenzò significativamente la cultura giuridica del tempo: “Le leggi finanziarie non hanno carattere né

odioso né oppressivo; liberamente votate e conformate ai reali bisogni dello Stato, ne rappresentano la forza, e quindi una delle vitali condizioni del bene generale”**[xviii]**. L’evoluzione dottrinale e giurisprudenziale susseguente sul tema è copiosa, ma ben sintetizzata da parte di quella non troppo recente dottrina tributaristica che identifica le “infiltrazioni” di statualismo all’interno del nostro liberalismo come una conseguenza naturale dell’evoluzione del nostro Stato: “il principio dell’**autoimposizione** si sarebbe dissolto nel principio di legalità quando, a distanza di pochi anni dalla pubblicazione dello Statuto Albertino, la forma di governo della monarchia italiana venne a modellarsi, attraverso l’introduzione del rapporto di fiducia, in senso parlamentare”**[xix]**.

Tuttavia il principio di legalità ha poi subito un notevole affievolimento con l’introduzione del “solve et repete” cioè quel principio che comportava che il contribuente prima di adire il giudice per contestare un’imposta richiestagli doveva provvedere obbligatoriamente al pagamento^[xx], “principio decisamente contrario all’esperienza anglosassone dove, addirittura, l’impugnazione giudiziaria sospendeva l’esecuzione fiscale”**[xxi]**; insomma, un privilegio a favore dello Stato che risultava estremamente oneroso per il contribuente; è proprio il solve et repete che ha portato certi autore a considerare il momento di allontanamento da liberalismo italiano con (seppur flebili) sfumature anglosassoni alla statalizzazione di esso.

Da qui in poi infatti sia la dottrina che la **giurisprudenza sembrano conformarsi a queste “iniezioni” di statalismo**; scriveva l’autorevole dottrina del tempo, che “le questioni in materia di imposte, per la loro naturale indole, non potevano essere inquadrare nell’ambito dei diritti civili, in quanto attinenti alla struttura organica dello Stato, ad un ambito, cioè, in cui il cittadino era considerato non come singolo, ma come contribuente”**[xxii]**.

I termini di tale concezione vennero espressi in modi differenti dalla più autorevole dottrina del tempo, in particolare da Santi Romano, Oneste Ranelletti e Giuseppe Mantellini; proprio quest’ultimo scrisse che “le leggi tributarie impongono oneri, non conferiscono diritti ai contribuenti; nelle liti lo Stato comparisce sempre quale impositore e perciò quale ente politico. Lo Stato scende alla posizione del mitigatore solamente dopo che gli sia stata dal contribuente pagata l’imposta”**[xxiii]**. Sulla stessa linea di pensiero il Ranelletti: “il diritto fiscale dello Stato deve avere pieno vigore per ragioni d’ordine pubblico e l’obbligo dei contribuenti deve essere adempiuto incondizionatamente”**[xxiv]**.

Un **grande contributo venne posto**, come base, dalla dottrina di V. E Orlando, che, come abbiamo accennato precedentemente, fu uno dei primi ad adottare una sistematica concettuale sulla falsariga di quella propria della Staatsrechtslehre tedesca, che sfociò nella concezione da lui espressa secondo cui il dovere tributario è “dovere pubblico assoluto, superiore all’arbitrio individuale, che non dà luogo ad obbligazioni reciproche e il cui fondamento naturale veniva identificato nella soggezione dell’individuo allo Stato. Lo Stato è sovrano di fronte a sudditi”.**[xxv]** Tale teoria, detta teoria dei diritti pubblici soggettivi, venne poi ripresa da Santi Romano, senza particolari innovazioni rispetto alla costruzione concettuale di George Jellinek. Tale retaggio giuridico-culturale venne poi messo in discussione, seppur parzialmente, negli anni a seguire. In primis, Ezio Vanoni e Achille Donato Giannini, il quale, quest’ultimo,

diede una visione definitiva più liberale del rapporto giuridico di imposta, definito non come mero rapporto di imperio, ma come "rapporto complesso, in quanto da esso derivano poteri, diritti, ma anche obblighi dell'autorità finanziaria, a cui corrispondono obblighi positivi o negativi, ma anche diritti delle persone soggette alla sua potestà" [xxvi].

Non occorre qui soffermarsi sulle ulteriori dispute meramente dottrinali, ci limiteremo a dire che la dottrina dei diritti pubblici soggettive subirà un forte deperimento a partire dal secondo dopoguerra in tutta la cultura giuridica europea, caratterizzata in quel periodo, per la prima volta, dal costituzionalismo rigido e non più flessibile; tuttavia, nell'esperienza italiana sono ancora avvertibili dei retaggi culturali di tale impostazione, che portano certi autori a parlare non più, ovviamente, di Stato-persona, ma comunque di un tendenziale "autoritarismo amministrativo" [xxvii] nei rapporti tra fisco e contribuente. La "mutazione" però vi è stata, e si avverte pienamente nelle parole del Mantellini (ancor prima che di Santi Romano), il quale scrisse, descrivendo il diritto tributario del suo tempo: "Non c'è più fisco; nello Stato moderno non c'è che l'erario. Il tributo votato da chi lo paga e per soddisfare alle necessità o utilità del paese riconosciute e dichiarate dagli stessi suoi rappresentanti, non è né può esser distratto per altri fini" [xxviii].

Volume consigliato

La tutela penale tributaria: riflessioni sulla nozione di "interesse fiscale" quale bene giuridico protetto

Inquadrata la **nostra concezione impositiva**, occorre ora soffermarsi sulla tutela penale del bene giuridico sotteso.

Quanto sopra riportato, infatti, se può apparire come mera ricostruzione teorica fine a se stessa, è in realtà utile per comprendere il perché della tutela penale tributaria, ed il quanto è possibile "spingere" nella repressione penale (ivi comprese le forbici edittali delle pene), oltre a comprendere quali sono i valori protetti dalle fattispecie incriminatrici del settore.

Sul punto, è stato osservato che nella nuova **disciplina penal-tributaria, razionalizzata con il D.Lgs. n. 74/2000** (e successive modifiche) che ha ricondotto la materia al diritto penale classico [xxix], il bene giuridico protetto dalle norme va individuato principalmente nell'interesse tributario (o interesse fiscale), inteso solamente quale interesse patrimoniale dell'erario alla corretta percezione del tributo, oltre ai cd. "beni strumentali intermedi", quali, ad esempio, "la **trasparenza fiscale**, oggetto principale di tutela da

parte della l. 516/82, ma questo non deve lasciare ingannare in ordine all'oggettività giuridica delle fattispecie che rimane, comunque, ancorata al bene finale"**[xxx]**. Con rilievo critico è stato poi osservato che la nozione ampia di interesse fiscale è di "valenza interpretativa incerta, che si presta a differenti chiavi di lettura ed apparentemente idonea a giustificare non solo la repressione delle condotte lesive degli interessi patrimoniali dell'erario, ma anche la repressione di condotte lesive della funzione di accertamento."**[xxxi]**

La nozione di "interesse fiscale" d'altronde è sempre stata considerata come un bene giuridico di rango costituzionale, tanto che la stessa Corte Costituzionale, nel salvare il precedente principio di ultrattività delle leggi penali tributarie inserito con l'allora art. 20 della L. n. 4/1929 (poi abrogato con l'art. 29 del D.Lgs. 472/97), stabiliva che "l'ultrattività delle leggi penali tributarie, come complemento dell'ultrattività delle leggi tributarie stesse, tende a meglio garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno"**[xxxii]**; e ancora: "la norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione. Né esiste alcun ostacolo di carattere costituzionale, giacché l'art. 25 della Costituzione vieta la retroattività della legge penale, ma non concerne l'**ultrattività che è disciplinata dall'art. 2 del codice penale**".**[xxxiii][xxxiv]**

Si è detto, a tal fine, che l'interesse generale alla riscossione dei tributi è condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali, e che la Corte abbia fatto dell'interesse fiscale - inteso come interesse generale della comunità e non della mera amministrazione - lo spartiacque per legittimare o no, nell'ordinamento, tutte quelle deroghe al diritto comune che sono la particolarità del diritto tributario, e che tale interesse fiscale diventa "parametro per legittimare o meno sul piano costituzionale una serie di norme che diversamente non troverebbero giustificazione nell'ordinamento".**[xxxv]**

Si nota, pertanto, di come il bene giuridico tutelato dalle norme penali tributarie sia da considerarsi pacificamente di rango costituzionale e dunque meritevole di una "copertura" punitiva. Tuttavia, come è stato fatto attentamente notare da parte della dottrina, è "troppo spesso demandata al diritto ed al processo penale l'individuazione di soluzioni affidabili nei rapporti controversi fra fisco e cittadino che andrebbero invece sciolti e risolti a monte, in un momento del tutto distante da quello punitivo"**[xxxvi]**, atteso che "Il principio di ripartizione delle imposte è un problema prima di tutto politico, scientificamente indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale"**[xxxvii]**.

Autorevoli autori, in commento alla riforma operata dal D.lgs. n. 158/2015, hanno inoltre osservato che "problematico appare il rafforzamento della componente riscossiva del modello di tutela penale contro l'evasione attualmente vigente (...); infatti il potenziamento della componente riscossiva nell'ambito del modello di tutela penale vigente rischia di incidere negativamente sulla capacità preventiva del sistema penale tributario"[xxxviii], e basti pensare, sul punto, alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 per i delitti di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater e per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 4 e 5 del predetto decreto; difatti, tale meccanismo, "se da un lato può garantire all'Erario l'effettiva riscossione del debito, dall'altro può depotenziare la capacità preventiva del sistema penale tributario"**[xxxix]**

Ad ogni buon conto, riprendendo i fili di quanto sopra esposto, è possibile individuare il bene giuridico protetto dalla tutela penale tributaria nel cd. "interesse fiscale", nozione, questa, di ampio respiro, comprendente non solo l'interesse dello Stato (Erario) alla riscossione dei tributi ma anche tutto ciò che riguarda, di riflesso, quelle condotte fiscalmente rilevanti che, per la loro potenzialità offensiva, appaiono comunque idonee alla lesione di tale bene, pur non riguardando direttamente la riscossione strettamente intesa.

Dice, sul punto, attenta dottrina costituzionale, che "l'insufficiente elaborazione dottrinale delle categorie proprie del diritto tributario ha indotto la Corte Costituzionale a sostenere la loro pratica irrilevanza, assumendo come unico punto di riferimento la **tutela dell'erario o più in generale della politica economica.**"**[xl]** Tuttavia, come è stato giustamente evidenziato, sarebbe "compito del legislatore ed, in primis, del Parlamento di individuare specificamente i presupposti di imposta e i limiti quantitativi e qualitativi dell'imposizione, nonché cristallizzare il concetto di indice di potenzialità economica onde evitare che sia poi la giurisprudenza, ed in particolare quella penale, a dovere ristabilire un equilibrio assente ed a controbilanciare le scelte legislative cieche ed eccessivamente favorevoli per alcuni con sentenze che facciano uso di strumenti giuridici invasivi e, a volte, anche in contrasto con i principi del sistema, per rinvigorire la tutela della ragion fiscale."^[xli]

In ultimo, occorrerebbe sempre ricordarsi che il diritto penale tributario costituisce un settore speciale (e specifico) del diritto penale, e non del diritto tributario,^[xlii] e che dunque ogni fattispecie incriminatrice necessita di essere ricondotta al rispetto dei principi costituzionali sottesi alla tutela della libertà personale, considerata come prevalente, e la cui restrizione è da considerarsi esclusivamente come extrema ratio e non come regola. Pertanto, esse sono da considerarsi legittime "soltanto in presenza della violazione di un bene, il quale, se pure non di pari grado rispetto al valore (libertà personale) sacrificato, sia almeno dotato di rilievo costituzionale"**[xliii]** e, di conseguenza, ogni eccessiva dilatazione della nozione di interesse fiscale va valutata volta per volta, caso per caso, con riferimento alla sostanzialità del predetto bene giuridico ed alla bussola dei valori costituzionali di riferimento.

Note

[i] A. MORELLI, "I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà." (20 aprile 2015,

documento destinato alla pubblicazione in L. VENTURA e A. MORELLI “Principi costituzionali” in corso di stampa per Giuffrè Editore) pag 18

[ii] Ibidem, pag 18

[iii] C. BUZZACCHI, “La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali” 2011, Giuffrè Editore, Milano, pag 40

[iv] M. BERTOLISSI, “Contribuenti e parassiti in una società civile”. 2012 Jovene, Napoli, pag 104. L'autore inoltre propone provocatoriamente (o forse no) di togliere l'elettorato all'evasore fiscale. Scrive infatti: 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.

[v] C. M. MARTINI, “Sulla questione fiscale, contributo alla riflessione” (commissione diocesana giustizia e pace, diocesi di Milano), 2000 Centro Ambrosiano Milano.

[vi] Citato in C. SACCHETTO, Etica e fiscalità (in “diritto e pratica tributaria internazionale, 2006, parte I, pag 475 ss) link: www.dpti.it

[vii] (Sono parole del giudice della Corte Suprema Oliver Wendell Holmes Jr., citate in A. CATTARIN in “Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation”, 2009, Jovene, Napoli, cap. II par 10)

[viii] Sono parole di L. ELIA nella prefazione di “Fisco e Costituzione” di E. DE MITA, vol. II, 1993, Giuffrè Editore, Milano, pag XXIV.

[ix] S. HOLMES - SUNSTEIN CASS R. Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse. 2000, Il Mulino, Bologna.

[x] Citato in “Fisco: la Costituzione tradita” (a cura della fondazione Don Lorenzo Milani e dell'associazione art 53), Pagnini Editore, Firenze, pag 58.

[xi] L. ANTONINI, Doveri tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali. 1996, Giuffrè Editore, Milano, pag 3

[xii] . FALSITTA, “Giustizia tributaria e tirannia fiscale”, 2008, Giuffrè Editore, Milano, pag 55.

[xiii] L. Antonini Op. cit., pag 13

[xiv] Op. cit., pag 16

[xv] Op. cit. , pag 21. L'autore cita direttamente Gerber. Sul punto, l'autore rimanda a A. BALDASSARRE, "Rileggendo Gerber" (in Diritto e Società, 1976, Milano, pag 264 ss)

[xvi] P. GOBETTI, La rivoluzione liberale, 1924. Saggio sulla lotta politica in Italia, Grandi Tascabili Economici Newton, Roma, 1998 , pag 179.

[xvii] G. BOGNETTI, "La cultura giuridica e la facoltà di giurisprudenza a Milano nel secolo ventesimo", 1991 Giuffrè Editore, Milano, pag 13 ss.

[xviii] Sentenza della Corte di Cassazione di Torino n.7/2/1866, citata in L. ANTONINI op. cit. pag 60

[xix] L. BERLIRI, "Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art 23 della Costituzione" (in Jus, 1958, pag 272 ss)

[xx] Poi dichiarato incostituzionale con la pronuncia della Corte Costituzionale 29.3.1961 n. 21

[xxi] L. ANTONINI op. cit., pag 66

[xxii]G. VACCHELLI, "La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa" (in "Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano", 1907, vol. II, Milano pag 412 ss)

[xxiii] G. MANTELLINI, Lo Stato e il codice civile, op. cit., pag 89 ss

[xxiv] Citato in RICCA-SALERNO, "Le entrate ordinarie dello Stato" (in "primo trattato completo di diritto amministrativo italiano", ibidem, pag 193ss)

[xxv] V. E. ORLANDO, Introduzione al diritto amministrativo, (in "Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano", 1900, vol. I, Milano pag 20 e 71)

[xxvi] A. D GIANNINI, Il rapporto giuridico d'imposta, 1937, Giuffrè Editore, Milano, pag 26.

[xxvii] L. ANTONINI op. cit., pag 114-120

[xxviii] G. MANTELLINI, "Lo Stato e il codice civile" 1880 (citato in G. FALSITTA, "Giustizia tributaria e tirannia fiscale" pag 56)

[xxix] Si veda, sul punto, quanto contenuto nell'introduzione a Musco (a cura di), Diritto penale tributario, III ed., Giuffrè, Milano, 2002.

[xxx] In "il bene giuridico tutelato e il ruolo del diritto penale tributario", cap. III, Dike Giuridica Editrice, pag. 115 e 116, link: https://www.dikegiuridica.it/file_download.php?path=admin/libri/315/&file...pdf

[xxxii] L. ANTONINI Op. cit. pag. 112

[xxxiii] Corte Cost. 16 gennaio 1978, n. 6, in www.cortecostituzionale.it.

[xxxiiii] Corte Cost. 6 giugno 1974, n. 164, in www.cortecostituzionale.it. La manifesta infondatezza della questione è stata successivamente ribadita da Corte Cost. 11 novembre 1985, n. 256, in www.cortecostituzionale.it.

[xxxv] Entrambe le sentenze della Consulta sono citate nell'opera di E. Basso - A. Viglione, "I nuovi reati tributari", Giappichelli, 2017, pag. 3 e 4.

[xxxvi] Come osservato in "Corso Magistrati Tributari: L'interesse fiscale quale criterio per legittimare in diritto tributario le deroghe al diritto comune.", di cui al seguente link: http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/COSTITUZIONALE/Approfondimenti/01%20De%20Mita/0110_Diritto%20tributario.htm

[xxxvii] P.M. Sabella, "I reati tributari nella prospettiva della responsabilità individuale e degli enti collettivi", tesi di dottorato di ricerca in Diritto ed Impresa, XXIX ciclo, LUISS, pag. 29.

[xxxviii] G. BORGATTA, Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario, Milano, 1935, pag. 82.

[xxxix] R. Bricchetti - P. Veneziani, "I reati tributari", in "Trattato teorico pratico di diritto penale" a cura di F. Palazzo e C. E. Paliero, Giappichelli, 2017, pag. 13.

[xl] A. Ingrassia, Ragione fiscale vs "illecito penale personale", Maggioli Editore, 2016, pag. 177, cit. in R. Bricchetti - P. Veneziani, "I reati tributari", in "Trattato teorico pratico di diritto penale" a cura di F. Palazzo e C. E. Paliero, Giappichelli, 2017, pag. 13.

[xli] E. De Mita, Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza «necessitata», pag. 22. La presente relazione riproduce il testo dell'Introduzione dell'Autore al volume I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario, Roma 2006 a cura di L.Perrone e C.Berliri. Link <http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/COSTITUZIONALE/Approfondimenti/01%20De%20Mita/A-01%20De%20Mita%202corr.pdf>

[xlii] P.M. Sabella, "I reati tributari nella prospettiva della responsabilità individuale e degli enti collettivi", tesi di dottorato di ricerca in Diritto ed Impresa, XXIX ciclo, LUISS, pag. 30-32.

[xliii] Si veda, sul punto, A.Lanzi - P. Aldrovandi, "Diritto Penale Tributario", CEDAM, 2014, pag. 2 e 3.

[xliii] F. Bricola, "Teoria generale del reato", Noviss. dig. it., vol. XIX, Torino, 1973, pag. 15.

<https://www.diritto.it/la-tutela-penale-tributaria-i-fondamenti-costituzionali-del-dovere-fiscale/>