

CAPITOLO 1

DIRITTO, ACCORDO E CONSENSO

SOMMARIO: 1.1. Il consenso tra politica e diritto, con particolare riguardo ai poteri amministrativi – 1.2. Poteri autoritativi e consenso: profili storici – 1.3. Dalla “soggezione collaborativa” agli accordi giuridicamente impegnativi anche per i pubblici poteri – 1.4. *Segue*. La procedimentalizzazione degli accordi sul contenuto discrezionale del provvedimento – 1.5. *Segue*. Le peculiarità del diritto tributario e l’espressa esclusione dalla definibilità consensuale *ex lege* 241/90 degli atti relativi alla materia tributaria – 1.6. La normalità degli accordi nella determinazione valutativa dei tributi attraverso gli uffici – 1.7. La crisi degli accordi nella tassazione ragionieristico-contabile attraverso le aziende – 1.8. *Segue*. La soppressione nel 1973 delle possibilità di accordo tra fisco e contribuenti: motivazioni e inconvenienti – 1.9. *Segue*. La reintroduzione degli accordi e le loro potenzialità sulla ricchezza non determinata contabilmente dalle aziende

1.1. Il consenso tra politica e diritto, con particolare riguardo ai poteri amministrativi

Nelle sue varie forme il consenso è un filo conduttore che caratterizza e accomuna le diverse tipologie di gruppi sociali, dai gruppi primitivi fino alle comunità organizzate di oggi. La convivenza non potrebbe infatti reggersi su continui interventi autoritativi, siano essi di giudici, tutori dell’ordine e altri tipi di autorità. L’intervento delle istituzioni, amministrative o giurisdizionali, resta perciò in genere sullo sfondo, mentre la fisiologia della vita associata è costituita da comportamenti spontanei, sia pure adottati talvolta nella consapevolezza di poter essere esposti altrimenti ad una sanzione¹. Se il consenso è alla base della convivenza, esso si manifesta però in modi molto diversi all’interno dei gruppi sociali, dal consenso politico rispetto agli organi di governo, a quello che, liberamente espresso, costituisce vincoli negoziali, al consenso che può essere prestato alle azioni di autorità pubbliche.

Il primo livello di consenso, che potremmo definire “collettivo”, nei gruppi elementari primordiali, ma anche nelle piccole collettività di oggi, non è canalizzato in accordi giuridici e rappresenta il modo stesso in cui fin

Le varie forme del consenso nella convivenza sociale

Il consenso nelle aggregazioni primordiali e nelle piccole collettività di oggi

¹ È vero che la sanzione, intesa in senso ampio di punizione o coercizione, caratterizza il diritto rispetto alle altre scienze umane, ma essa serve come ipotesi di chiusura per devianze marginali.

dall'antichità si organizza la socialità degli uomini. Da quando infatti gli uomini hanno trovato più efficace organizzarsi in gruppi, anziché vivere isolati, la vita in comune instaura un rapporto dialettico², in cui ognuno fornisce il proprio contributo e riceve a sua volta qualcosa dagli altri membri del gruppo³. Naturalmente, non si è in presenza di specifici accordi, ma piuttosto di un reciproco scambio collocato a livello generale, con un equilibrio che tende a crearsi spontaneamente e continuamente⁴. Vivendo insieme non solo la vita è più comoda ed efficiente, ma si proietta nel futuro l'essenza stessa del gruppo, trasmesso ai figli, al di là della limitatezza della vita del singolo. Vivere insieme è stata, del resto, certamente la carta vincente del genere umano da quando i nostri progenitori si associavano per non essere esposti agli attacchi della natura, degli elementi e degli altri individui.

Il consenso politico nei gruppi sociali più complessi

Man mano che le dimensioni di un gruppo sociale aumentano, diventa indispensabile darsi un'organizzazione politica, con la necessità di creare funzioni specializzate per effettuare le valutazioni necessarie per la vita del gruppo, e si delineano spontaneamente posizioni di supremazia rispetto ai singoli, per cui qualcuno può ordinare, dirigere, punire⁵. Sorge insomma l'esigenza⁶ di un potere politico per soddisfare alcune minime funzioni d'interesse collettivo, assicurando l'ordine pubblico, la difesa, lo sfruttamento dei beni pubblici, la repressione dei crimini ritenuti nocivi alla collettività, i servizi collettivi⁷. Il gruppo sociale, nella varie forme organizzative del-

² La cooperazione è una necessità intrinseca al gruppo sociale.

³ Nelle prime fasi dell'evoluzione dei gruppi sociali tutti gli individui possono decidere insieme. L'intero gruppo valuta direttamente la meritevolezza delle diverse situazioni, dei diversi interessi, dei diversi individui; esiste infatti una percezione collettiva di ciò che ciascuno fa per gli altri e dagli altri riceve, e di quali sono le possibilità personali che influiscono su questo equilibrio. In un piccolo gruppo, la vita sociale può quindi ancora funzionare anche senza una ripartizione troppo esasperata dei compiti e senza approfondite predeterminazioni legislative. È, infatti, evidente che i gruppi più piccoli possono decidere facilmente rifacendosi direttamente ai "valori", e nelle relative valutazioni si sovrappongono politica, morale e diritto.

⁴ In questi termini, si può dire che anche la convivenza sociale è in senso ampio "accordo".

⁵ Quando la collettività è più ampia, ed occorre realizzare opere di interesse generale e garantire alcune funzioni collettive, il singolo si sente coinvolto solo in caso di incombente pericolo: solo in quel frangente ne percepisce la necessità. Occorre allora un'organizzazione per far fronte ai bisogni collettivi, con un "capo" che se ne faccia garante. Ad esempio, per realizzare una via di comunicazione, diventa necessario qualcuno che organizzi la collettività e sia in grado di guardare al di là del piccolo gruppo dove i singoli vivono, calcolando quanto tempo, risorse e lavoro occorrono per raggiungere l'obiettivo. Secondo CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2002, 2, il gruppo sociale non può esistere senza un'organizzazione sia pur embrionale.

⁶ Anche i bisogni organizzativi partono quindi da un'esigenza sentita nel gruppo. La loro matrice è, a ben vedere, quella della caccia a grandi mammiferi, che riusciva solo se effettuata in comune e organizzata dai più esperti.

⁷ Amministrare la giustizia fra privati è una prima funzione d'interesse collettivo, assieme a quella alla difesa esterna, alle opere pubbliche, all'esercizio dei riti religiosi, alla

le relazioni fra gli uomini, esprime così autorità di governo che decidono su importanti temi di interesse collettivo e che si fondano anche in questo caso su una forma di consenso, quello “politico”⁸. L’esigenza organizzativa e una base consensuale sussistono, peraltro, non solo per lo stato territoriale, come oggi lo conosciamo, ma anche per le organizzazioni religiose, mercantili, tribali, etniche, fino alle “leghe di pirati” o alle associazioni criminali⁹.

Si tratta evidentemente di un consenso ben diverso da quello negoziale, alla base degli accordi individuali fra privati, basati sullo “scambio” e sulla corrispettività, di cui parleremo fra breve. Ma la stessa azione autoritativa cerca di manifestarsi in modo da ottenere acquiescenza, con l’uso della forza che resta sullo sfondo; si vuole così salvaguardare il consenso “politico”, e ottenere con maggior comodità il risultato voluto con un utilizzo “solo virtuale” della forza.

Anche nelle azioni più discutibili e autoritative, e sia pur talvolta con l’intimidazione e la minaccia di mali peggiori, le autorità hanno perciò cercato sempre l’adesione se non il consenso degli interessati. A questi fini, esse tengono conto dei valori del gruppo, in relazione alle convenienze contingenti, esercitando un potere simile a quello che oggi chiamiamo “discrezio-

conservazione delle proprietà collettive, e via enumerando. Vengono così create speciali magistrature per risolvere i conflitti tra privati, ed autorità pubbliche preposte ad agire in prima persona per le esigenze collettive. Si selezionano politici e funzionari, che “valutano” cosa sia preferibile o meno per il gruppo, in relazione ai valori in esso diffusi. Si profilano i concetti di “valori” (che in un primo tempo si sedimentano in tradizioni, solo successivamente vengono esplicitati in “regole”) e di “funzioni collettive” che, rispettivamente, indirizzano e circoscrivono l’esercizio del potere di un determinato individuo o di una determinata istituzione del gruppo sociale: sui riflessi giuridici dell’evoluzione dei gruppi sociali verso forme più complesse, LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, capitolo I. A un certo punto, la crescente complessità dell’organizzazione sociale rende necessarie, in nome della certezza del diritto e della prevenzione di abusi, regole cui le istituzioni devono attenersi; le funzioni si “specializzano” e i margini di valutazione tendenzialmente si restringono, senza però scomparire. LUHMANN (in particolare in *Sistemi sociali. Fondamenti di una teoria generale* del 1984) sottolinea come questa maggiore complessità implichi infine la formazione di sistemi differenziati al suo interno per cui nelle società di oggi il diritto, la morale, la religione costituiscono sistemi autonomi nell’ambito della stessa società, che nelle società arcaiche era impossibile distinguere, come visto sopra.

⁸ Non interessa ora se ottenuto con la forza, o per la condivisione di valori.

⁹ Se oggi siamo abituati a considerare lo Stato come la forma necessaria in cui s’inserisce la convivenza sociale, le cose non sono evidentemente andate sempre in questi termini, in quanto si sono avute aggregazioni associative “trasversali” con funzioni diverse, tra loro parallele e variamente coordinate, su basi etniche, mercantili, religiose, tribali e via enumerando. TILLY (*L’oro e la spada. Capitale, guerra e potere nella formazione degli Stati europei 990 - 1990*, Firenze, 1991) mette in evidenza come lo Stato non sia affatto la forma organizzativa necessaria delle relazioni tra gli uomini, e neppure la più frequente. Anche in questi gruppi sociali, non statali, potevano porsi problemi organizzativi simili, con la necessità di una specializzazione dei compiti e di una vera e propria organizzazione politica.

nalità politica”, non sindacabile giuridicamente¹⁰, ma limitata dall’esigenza di non compromettere il consenso sociale su cui in ultima analisi si fonda il potere. L’autorità politica¹¹ si fa quindi interprete del senso comune della collettività, con tutte le sue contraddizioni¹², ma con un margine per indirizzare il comune sentire del gruppo nella direzione ritenuta politicamente più confacente rispetto alla pace, alla guerra, alle usanze, ai commerci, alle industrie, alle opere pubbliche, all’assistenza e via enumerando¹³. Il gruppo ha, infatti, bisogno di un insieme di valori che lo tenga unito e che dia un senso alla vita dei propri componenti, dell’entusiasmo o dell’interesse ad appartenere ad una certa collettività rispetto alle altre contro cui difendersi, ma con le quali eventualmente confrontarsi. L’autorità politica non può discostarsi eccessivamente da questi valori, proprio perché si basa sul consenso della comunità¹⁴, in relazione alle sue credenze, alle sue ideologie, ai suoi valori ed illusioni. Se non vuole erodere la propria base di consenso, deve perciò tener conto di questi stati d’animo nelle proprie decisioni, senza potersi permettere un’illimitata arbitrarietà¹⁵.

Si tratta di un consenso in linea di principio “spontaneo”, in un rapporto dialettico fra autorità e consociati. In qualche caso esso poteva essere in una

¹⁰ Salvo, nello Stato di diritto, nel limite del giudizio di costituzionalità. Si pensi in questo senso all’art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 104/2010 (Codice del processo amministrativo) laddove si stabilisce che “*non sono impugnabili gli atti o i provvedimenti emanati dal Governo nell’esercizio del potere politico*”.

¹¹ L’autorità politica, peraltro, non può naturalmente svolgere, in prima persona, tutte le mansioni richieste dall’organizzazione della società, e si avvale perciò di una classe dirigente. Tralasciamo comunque in questa sede tutti i fondamenti, anche religiosi o soprannaturali, utilizzati per la sua selezione, e sottolineiamo solo come anch’essa, rispetto al resto della società abbia, prima di tutto, una responsabilità politica.

¹² All’interno di una collettività, anche elementare, albergano sentimenti nebulosi e spesso contraddittori: il bisogno di sicurezza, di benessere, di giustizia, la solidarietà, il rispetto per la famiglia, l’ambiente, la proprietà. Essi si cristallizzano in alcuni punti fermi, cui ci si può richiamare per essere comunque certi di aver ben interpretato il senso di giustizia, il quale non sempre fornisce una soluzione specifica, ma piuttosto una gamma di soluzioni. I punti di vista che si agitano nella società consentono spesso in concreto una pluralità di soluzioni rispetto a ciascuna delle quali si potrà dissentire, senza però poter considerare traditi i principi di base del gruppo.

¹³ In questo si esprime quella discrezionalità politica, il cui irragionevole esercizio può alienare il consenso sociale.

¹⁴ In relazione al quale taluno dei consociati, per la propria posizione, per ricchezza, autorevolezza, è determinante, talaltro meno.

¹⁵ Di questo aspetto si trovano costantemente riflessi anche a proposito della posizione del legislatore fiscale rispetto ad un aumento delle imposte. Si può qui ricordare la riflessione di Tocqueville sul ruolo del consenso nella tassazione e sull’origine dei mali *dell’Ancien Régime*. L’errore determinante della nobiltà francese, al tempo di Carlo VI, fu proprio quello di consentire al re d’imporre tasse senza il consenso del popolo, purché la nobiltà ne fosse esentata, a danno del Terzo Stato: A. DE TOCQUEVILLE, *L’ancien régime et la révolution*, Paris, 1988, 190. Più in generale, anche ai nostri giorni, i vincoli, in termini di consenso, al potere legislativo in materia tributaria sono molto incisivi: ad esempio, una tassazione “punitiva” è socialmente accettabile solo se riferita a fenomeni disapprovati.

certa misura “estorto”. In ultima analisi, però, il potere dell’ autorità politica dipendeva (e dipende) dalla capacità di conquistare, e mantenere, una sufficiente dose di consenso nel gruppo. Anche quando non fossero previsti limiti giuridici alle scelte dell’ autorità, quest’ ultima avrebbe, infatti, pur sempre limiti politici, sotto pena di alienarsi quel minimo di consenso sociale che le consente di mantenere il potere. In questo senso, la prima “sanzione”, intesa come perdita di consenso, opera proprio a livello politico.

Se l’ autorità, espressione dell’ organizzazione collettiva, si basa sul consenso politico, la società civile, altro punto di riferimento della convivenza sociale, si basa sul consenso negoziale. Anche il consenso negoziale è sempre stato garantito dal gruppo sociale e s’ inserisce all’ interno dell’ organizzazione collettiva che a certe condizioni ne assicura l’ osservanza, come assicura la difesa, la giustizia, il diritto di proprietà¹⁶.

*Il consenso
negoziale*

Fin dagli albori del genere umano ciascuno entra, infatti, in rapporti “giuridici” con altri e si accorda per scambiare le relative eccedenze¹⁷. Il

¹⁶ È uno dei tanti segni degli intrecci fra diritto pubblico e diritto privato, pur nella indubbia diversità di funzioni che li caratterizza. Sarebbe perciò fuorviante costruire compartimenti stagni, che segmenterebbero una realtà unitaria, elevando gli estremi a categoria. Il diritto ha invece molti spazi comuni, passaggi gradualmente collegamenti. Nel diritto dei privati, ad esempio, il valore del consenso, il riconoscimento della proprietà, i suoi limiti, etc., dipendono da valutazioni del gruppo e dei suoi organi, che assicurano il rispetto dei rapporti patrimoniali e, tra l’ altro, degli accordi tra privati: così, l’ apparato chiamato a dirimere le relative controversie esercita una funzione pubblica, come conferma l’ inquadramento della stessa procedura civile nell’ ambito del diritto pubblico. Si può aggiungere che i modi di appartenenza dei beni sono anch’ essi “pubblici”; che la stessa proprietà privata può soffrire talvolta di limiti in favore dell’ interesse pubblico sia imposti direttamente dalla legge (come accade, ad esempio, per le fasce di rispetto stradali, ferroviarie, sulle quali non si può costruire), sia da atti amministrativi (come nel caso dei vincoli storico-artistici o paesaggistici imposti con un provvedimento); che anche nel diritto dei privati esiste l’ interesse pubblico alla snellezza e certezza dei rapporti intersoggettivi. Si può qui ricordare anche il fenomeno storico per cui, prima del consolidarsi dello stato moderno, determinate funzioni pubbliche venivano svolte attraverso gli istituti privatistici del diritto romano: MANNORI-SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, Roma-Bari, IV ed., 2006. Un altro riflesso dell’ osmosi fra diritto pubblico e diritto privato si può leggere anche nella teoria dei beni pubblici e delle utilità pubbliche della scienza delle finanze. E si potrebbe continuare con molte altre sfumature e relazioni tra diritto pubblico e diritto dei privati. Nel tempo, vi è stato, infatti, un notevole incremento di queste aree di scambio o, secondo la definizione di FORTI (*Amministrazione pubblica e attività economica privata*, in *Studi di diritto pubblico*, I, Roma, 1937, 279 ss.) di quelle “zone grigie” che si pongono fra diritto pubblico e diritto privato, dando vita ad intrecci complessi e diverse modalità di combinazione, come più di recente osservato anche da PASTORI, *Pubblica amministrazione e imprese nei servizi pubblici*, in *Scritti per Morio Negri*, vol. II, Milano, 1991, 366 ss., da BERTI, *Introduzione*, in *Pubblica amministrazione e modelli privatistici*, a cura di Berti, Bologna, 1993, 13 ss. e da FRANCHINI, *Tendenze recenti dell’ amministrazione italiana e accentuazione delle “interferenze” tra diritto pubblico e diritto privato*, in *Foro amm.*, 1994, 237 ss. Gli stessi accordi fra privati e autorità pubbliche si pongono spesso in una zona grigia fra diritto pubblico e diritto privato, dando vita ad intrecci complessi e a diverse modalità di combinazione che ne rendono fra l’ altro difficile l’ inquadramento dogmatico.

¹⁷ Oltre agli accordi, molti fenomeni del cd. “diritto dei privati”, come testamenti o matrimo-

contratto, prima ancora che una forma di consenso prevista dalla legge, è perciò una “forma” della convivenza sociale; si basa su un’affidabilità reciproca, sulla *fides* in quello che gli altri ci dicono. Pensiamo infatti a cosa accadrebbe se ognuno potesse liberamente decidere se adempiere o meno alle promesse fatte dopo essersi impegnato con la controparte. Nessuno alla lunga potrebbe più fare affidamento sull’altro e non ci sarebbero più persone disposte a contrarre sulla base di impegni reciproci. Il contraente è così libero (autonomia), ma una volta vincolatosi non può più tirarsi indietro perché ha creato un affidamento nella controparte.

Il vincolo che nasce tra le parti riposa quindi prima di tutto su un obbligo naturale di sincerità e di lealtà, su un affidamento vicendevole; e la regola giuridica non fa altro che garantire la promessa e per garantirla impone l’adempimento¹⁸. Si può così constatare che lo *stare pactis* (non a caso espressione tanto antica quanto indiscussa), e la rilevanza degli impegni come fonte di doveri giuridici, preesistono alla legislazione¹⁹ che poi ne specifica i limiti rispetto ad altri interessi giuridicamente rilevanti, ad esempio, in tema di ordine pubblico²⁰, capacità di agire, assenza di inganni o errori, etc. Si conferma allora che il “valore” degli accordi tra i singoli è, pur con tutte le diverse sfumature di tempo e di luogo, uno degli elementi minimali perché si possa parlare di “gruppo sociale”²¹, insieme alle già ricordate organizzazioni comuni per lo svolgimento di alcune funzioni di interesse collettivo.

ni, nascono spontaneamente nella convivenza sociale e preesistono alla legge nel comune sentire e nei comportamenti di una collettività.

¹⁸ In questa cornice, lo scambio del consenso e il rispetto degli accordi si assumono naturalmente a paradigma del diritto privato, in cui l’uso del termine consenso qualifica prima di tutto l’incontro delle volontà dei contraenti come accordo, a partire dalla nozione di contratto contenuta nell’art. 1321 cod. civ. e dalla codificazione, all’art. 1372, del principio di *pacta sunt servanda*. Il consenso può indicare peraltro anche una manifestazione unilaterale di volontà, una volontà di contenuto assentivo o adesivo, ben nota ad esempio in tema di diritto all’immagine e più recentemente di diritto alla *privacy*, non a caso definito come “diritto dell’individuo di scegliere quello che è disposto a rivelare agli altri” (RODOTÀ, *Tecnologie e diritti*, Bologna, 1995, 79 ss.) e in cui la presenza del consenso come dichiarazione unilaterale è evidente. Questa dichiarazione unilaterale peraltro presuppone sempre un’altra richiesta di manifestazione di volontà. Nel contratto essa s’incontra però con la manifestazione di volontà della controparte e finisce per formare ciò che propriamente può essere definito accordo (consenso contrattuale).

¹⁹ Sulla preesistenza, all’interno dei gruppi sociali, del valore del consenso rispetto alle leggi che lo stabiliscono, vedasi P. RESCIGNO, *L’autonomia dei privati*, in *Studi in onore di Scaduto*, vol. II, Padova, 1968, 529 ss., ed ora in *Persona e comunità*, II (1967-1987), Padova, 1988, 422 ss. nonché *Le società intermedie*, in *Persona e comunità*, Padova, 1987, rist., 29 ss. La stessa nota espressione latina “*pacta sunt servanda*” promana dai rapporti sociali, di cui quelli giuridici sono gradualmente divenuti una *species*.

²⁰ A riprova che tra autorità (diritto pubblico) e consenso (diritto privato) esiste un’area abbastanza ampia di comunicazione, scambio e osmosi.

²¹ Qualsiasi gruppo sociale organizzato ha bisogno che i patti siano rispettati.

Col tempo, nelle organizzazioni sociali più evolute, veri e propri accordi cominciano a riguardare anche i poteri pubblici. Il consenso, in questo caso, non è riferibile tanto all'accordo inteso come "acquisizione corrispettiva di un bene della vita"²² (il che accade, peraltro, anche per l'autorità quando accetta di negoziare con la parte privata, concludendo contratti per procacciarsi beni o servizi²³), quanto a una modalità di esercizio del potere pubblico. In queste ipotesi, il consenso è infatti sostitutivo di un'azione autoritativa, e sullo sfondo s'intravede sempre un potenziale, virtuale, esercizio del potere amministrativo²⁴.

*Il consenso
all'azione
amministrativa*

È perciò evidente che, di fronte all'autorità, i profili consensualistici, che pervadono il diritto dei privati, si attenuano. L'autorità, pur fondandosi anch'essa su una forma di consenso, quello politico, non ha infatti bisogno di accordarsi per agire²⁵, e può decidere unilateralmente²⁶. Quando l'amministrazione si accorda, s'inserisce quindi un elemento apparentemente innaturale (il consenso), perché essa potrebbe realizzare l'interesse pubblico anche agendo, in "autotutela", con poteri unilaterali.

²² Come siamo abituati a vedere nel consenso "negoziale" del diritto privato.

²³ In questo caso si utilizzano strumenti di diritto privato per perseguire interessi della collettività, con la pubblica amministrazione che agisce *iure privatorum*. Le pubbliche amministrazioni, avendo piena capacità di agire, alla stregua di qualsiasi altro soggetto dell'ordinamento giuridico, com'è noto possono porre in essere negozi giuridici di vario tipo, sia tipici che atipici o innominati. Detta capacità di porre in essere negozi giuridici presuppone, naturalmente, che la pubblica amministrazione sia idonea ad essere titolare di diritti, nonché ad assumere obblighi giuridici.

²⁴ Il privato sa quindi che, se non presta il consenso, l'amministrazione potrà comunque incidere sulla sua sfera giuridica soggettiva adottando un atto unilaterale.

²⁵ Anche i più convinti sostenitori dell'uso del consenso - e più in generale del diritto privato - nell'attività amministrativa (CIVITARESE MATTEUCCI, *Regime giuridico dell'attività amministrativa e diritto privato*, in *Dir. pubbl.*, 2003, 442) sottolinea che vi sono "compiti dell'amministrazione che non ammettono di essere perseguiti con atti paritari, richiedendo necessariamente un armamentario di carattere autoritativo: si pensi alla potestà sanzionatoria, ai poteri di polizia, alla necessità di realizzare opere pubbliche su beni immobili di proprietà privata, ecc.". E fra le funzioni di natura marcatamente autoritativa vi è sicuramente quella tributaria.

²⁶ Mentre nel diritto privato il consenso dei privati è insomma necessario (se nessuno presta il consenso non si crea l'accordo), nel diritto amministrativo si può prescindere, nel senso che l'amministrazione potrà sempre adottare un provvedimento conclusivo del procedimento. Anche per questo al diritto pubblico, e all'azione della pubblica autorità, si associa, già intuitivamente, un minor "bisogno" di accordi; e l'istituto del "provvedimento", quale espressione unilaterale della potestà amministrativa, appare prevalente. Il provvedimento amministrativo può incidere nella sfera giuridica dei destinatari con un certo regolamento degli interessi, senza bisogno, per la loro realizzazione della collaborazione del destinatario: in ogni caso secondo GIANNINI M. S., *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, 531, nota 1, "non è esatto concepire l'imperatività come potere di agire senza il consenso altrui, o contro il consenso altrui: qui il consenso è solo irrilevante".

*Come
ricerca della
cooperazione
del privato*

Ma perché allora l'amministrazione dovrebbe accordarsi²⁷? E perché nell'attuale ordinamento si è sentita addirittura la necessità di inserire la previsione esplicita di un'amministrazione per accordi?

Se l'amministrazione decide di utilizzare una modalità consensuale di esercizio del potere è perché questo le permette di raggiungere la sottoscrizione di impegni da parte dei privati che la legge non le consentirebbe di imporre in via unilaterale²⁸, o comunque perché le consente di agire in modo più efficace ed efficiente²⁹; i privati, dal canto loro, possono ottenere che la discrezionalità dell'amministrazione sia esercitata in un certo modo e con determinati esiti, naturalmente entro gli ambiti e i limiti che la legge stabilisce per l'esercizio di ogni potere discrezionale.

Anche nel diritto dei pubblici poteri, è insomma naturale la ricerca della cooperazione. L'autorità amministrativa prima di tutto richiede, ma è anche disponibile ad accettare a sua volta determinate modalità di esecuzione da parte del soggetto cui indirizza la richiesta: ad esempio, prestazioni alternative, differimenti temporali, quantità diverse oppure una combinazione di tutto questo. Così ai nostri giorni momenti d'incontro tra l'agire amministrativo e la volontà del privato sono divenuti più frequenti, sia per ragioni attinenti all'efficacia e all'efficienza dell'azione amministrativa³⁰, sia perché sempre più spesso, in gruppi sociali articolati e complessi quali quelli attuali, perseguire l'interesse pubblico richiede il confronto e l'intesa con i portatori degli altri interessi privati (e pubblici) coinvolti³¹.

*Affinità con il
diritto tributario*

In queste forme di consensualità, ricorrenti nell'attività dei pubblici poteri, ci troviamo evidentemente al cospetto dello strumentario proprio del

²⁷ Detto altrimenti, come può l'interesse del privato diventare "parte" dell'interesse pubblico, se l'amministrazione può dar luogo all'esercizio del potere di autotutela quando ritiene che l'interesse pubblico lo richieda?

²⁸ Ad esempio, il potere di ottenere particolari interventi di urbanizzazione in una data zona o ancora l'avvio o il mantenimento di iniziative imprenditoriali in determinati ambiti territoriali. In questi casi proprio la conclusione di un accordo che attribuisca ai privati utili contropartite, come l'impegno a rilasciare una concessione edilizia per fini edificatori o a erogare sovvenzioni finanziarie, consente di raggiungere lo scopo obbligando la parte privata a prestazioni alle quali non sarebbe altrimenti tenuta.

²⁹ Sui vantaggi per l'amministrazione nel concludere accordi con i privati, si vedano in particolare NIGRO, *Conclusioni*, in *L'accordo nell'azione amministrativa*, in *Atti del convegno Formez*, Roma, 1988, 79 ss.; FALCON, *Le convenzioni pubblicistiche*, Milano, 1984, 252 ss.; BERTI, *Dalla unilateralità alla consensualità nell'azione amministrativa*, in Masucci (a cura di), *L'accordo nell'azione amministrativa*, Roma, 1988, 25 ss.

³⁰ Su cui si vedano le osservazioni contenute nell'art. 5 del Titolo I dello schema della Commissione Nigro.

³¹ Così, PASTORI, *L'amministrazione per accordi nella recente progettazione legislativa*, in Trimarchi (a cura di), *Il procedimento amministrativo tra riforme legislative e trasformazioni dell'amministrazione*, Milano, 1990, 85 e NIGRO, *Conclusioni*, cit., 1311.

diritto amministrativo, dell'interesse pubblico, che può però essere tranquillamente perseguito anche in modo consensuale, tenendo conto in varia misura dei suggerimenti del privato³². Di questo ambito, più affine alla materia fiscale³³, ci occuperemo nei prossimi paragrafi per cogliere stimoli e spunti utili ad arricchire anche l'orizzonte di riferimento degli accordi tributari³⁴.

1.2. Poteri autoritativi e consenso: profili storici

Nell'azione delle autorità pubbliche sono sempre esistite, anche prima che il diritto amministrativo fosse analizzato come disciplina giuridica³⁵, le problematiche di cui oggi si occupa questa materia. Tuttavia, per un lungo periodo, il modo in cui l'autorità politica generava le autorità amministrative, ha escluso una rilevanza giuridica degli accordi. Secondo quanto già rilevato brevemente al paragrafo precedente, necessità organizzative inducevano, infatti, l'autorità politica a servirsi di funzionari e a dettare loro delle regole nell'interesse proprio, ma anche in quello all'ordine dello Stato e al consenso dei sudditi. Le regole costituiscono, in questo settore, prima di tutto una delega di funzioni, con cui i poteri di grado superiore indirizzavano quelli

La mancanza di accordi in una prima fase

³² Secondo Calamandrei, l'interesse privato e quello pubblico non vanno considerati come due vicini ostili e scontranti che possono andare d'accordo solo a patto di restare chiusi ciascuno nei propri recinti (CALAMANDREI, *L'avvenire dei diritti di libertà*, prefazione alla ristampa di F. Ruffini, *Diritti di libertà*, Firenze, 1946). Per realizzare un accordo tra interesse privato e pubblico occorre perciò un attento dosaggio tra pubblico e privato che non comporti per la pubblica amministrazione un allentamento dei vincoli di scopo o delle regole della funzione.

³³ In tale ambito infatti il consenso è riferibile ad una certa modalità di esercizio del potere pubblico. Si tratta di situazioni nelle quali il soddisfacimento di interessi collettivi non avviene attraverso strumenti negoziali di diritto privato, come accade nei contratti aventi ad oggetto prestazioni di servizi o vendite di prodotti (ad esempio, quando un'industria automobilistica vende proprie autovetture ad un ministero). Nell'ipotesi qui considerata, l'autorità amministrativa non dà niente "in cambio", ma gestisce l'esercizio di un potere pubblico e si accorda sulle modalità di esercizio di questo potere.

³⁴ È stato di recente pubblicato un volume (CIVITARESE MATTEUCCI – DEL FEDERICO (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010) che raccoglie gli atti di un incontro interdisciplinare sul tema degli accordi amministrativi e tributari, a conferma che il confronto arricchisce l'orizzonte di riferimento con stimoli innovativi, al di là degli elementi di differenza che corrono fra le rispettive prospettive e che vanno naturalmente tenuti in giusto conto.

³⁵ Cosa accaduta – come noto – a partire dall'Ottocento, quando (nello Stato di diritto) anche il potere pubblico è stato assoggettato alla legge, nell'interesse della collettività: BORDEAU, *Histoire du droit administratif (e la révolution au début des années 1970)*, Parigi, 1995. Lo Stato di diritto s'innesta, comunque, in un quadro in cui funzioni di interesse collettivo venivano già esercitate. Sottolineano in questo senso MANNORI – SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, cit., 10 che il potere amministrativo è "un dato che la civiltà contemporanea ha 'trovato' e non 'creato'".

di grado inferiore, ponendo le premesse per sanzionarli in caso di infedeltà o di personale illecito profitto. Un embrione di tutela riguardava solo, ed eventualmente, il cattivo esercizio, da parte del funzionario pubblico, della delega affidatagli dall'autorità, con lo svolgimento di funzioni che non gli erano state attribuite o l'abuso di quelle di cui era investito³⁶. L'azione dei pubblici poteri era quindi sottratta, in queste fasi storiche, a un vero e proprio sindacato giuridico nell'interesse dei sudditi³⁷.

...e le sue
ragioni

Si può quindi spiegare facilmente perché, storicamente, in diritto amministrativo l'accordo nasca abbastanza tardi. L'accordo nasce, infatti, quando s'intravede una possibilità di cooperazione, sullo sfondo di una controversia già in atto o quantomeno potenziale³⁸. Prima dello Stato di diritto, quando il potere pubblico si poneva al di sopra della legge, controversie giuridiche tra autorità pubblica e amministrati³⁹ erano invece inconcepibili⁴⁰; e, di con-

³⁶ Anche un potere politico autoritario, e non democratico, aveva infatti, interesse a istituire organi contenziosi relativamente indipendenti rispetto alle altre autorità preposte in prima battuta al governo degli interessi pubblici. In questo quadro, anche negli stati assoluti, poteva quindi configurarsi un rimedio per gli amministrati contro i soprusi dei pubblici poteri, consistente in un appello ad una autorità superiore rispetto a quella che si comportava arbitrariamente. Si trattava però pur sempre dell'appello ad altra autorità (al limite al vertice), invocata contro l'autorità di grado inferiore per abusi che essa compiva verso l'autorità superiore prima ancora che verso gli amministrati. Non si mirava invece - osservano MANNORI e SORDI (*Storia del diritto amministrativo*, cit., 68) - ad attuare "una qualche difesa dei 'diritti individuali' (cioè di quelli di tutti e di ciascuno). Gli unici diritti percepiti come tali erano soltanto quelli storicamente 'quesiti': cioè le varie libertà, *stats* e privilegi di cui specifici soggetti godevano per nascita o a seguito di specifici atti di acquisto". Per il resto gli antichi magistrati erano occupati più che altro ad amministrare tanto che - osservano ancora Mannori, Sordi - chi esaminasse oggi "l'archivio di un qualunque magistrato" si accorgerebbe "facilmente di come la sua attività propriamente contenziosa fosse in genere molto ridotta rispetto all'enorme volume di ingiunzioni, ordini, editti e circolari che egli emanava al di fuori dell'aula di giustizia e la cui preparazione costituiva la sua fatica quotidiana."

³⁷ Era soggetta solo a un "sindacato" di tipo politico: nella misura in cui le autorità amministrative si comportavano irragionevolmente, esse erano oggetto di rimostranze all'autorità politica, la quale, in caso di inerzia, era esposta alla perdita di consenso.

³⁸ La cooperazione e la specializzazione dei compiti, che aumentano il benessere complessivo dei gruppi, comportano infatti anche condizionamenti e frizioni di vario tipo, rispetto ai quali il diritto funge da ammortizzatore, evitando che diventino disgreganti per il gruppo sociale.

³⁹ Diverse da quelle descritte nella precedente nota 36.

⁴⁰ L'unico punto di contatto con il potere era - come visto - un processo in cui il privato poteva denunciare ad un'autorità superiore il comportamento abusivo di un'autorità inferiore, che aveva profittato, per propri fini personali, del potere attribuitole. L'interesse (legittimo) ad un ragionevole esercizio dei poteri amministrativi era, quindi, in questa fase tutelato solo nella misura in cui coincideva con l'interesse, dell'autorità pubblica sovraordinata, alla corretta esecuzione delle proprie direttive da parte dell'autorità pubblica sotto-ordinata. Il sindacato sull'esercizio della pubblica autorità nasce quindi essenzialmente come sistema di reclami, perché una singola autorità ha deviato dai propri compiti; ed è un reclamo ad una autorità di grado superiore. In questo s'intravede già, in una fase ancora "embrionale", come il processo amministrativo si configuri come un "riesame giurisdizionale" dell'azione di un'istituzione in base a regole di interesse pubblico.

sequenza, anche la prospettiva di un accordo fra di essi⁴¹. Si dava soltanto il caso della richiesta del privato che, mostrando il proprio stato di bisogno o le proprie benemerienze, cercava di ottenere i favori del potere o comunque un trattamento più benevolo. Ma si restava sul piano della richiesta di favori, dell'appello alla benevolenza del “principe”, che non assurgeva mai a livello di vera tutela giuridica⁴².

Questo non escludeva però, come vedremo subito, che il consenso del destinatario del potere fosse ricercato anche allora, perché funzionale ad un più snello espletamento dei compiti amministrativi. Anche un potere politico autoritario, e non democratico, aveva infatti interesse a ricercare una certa cooperazione. Certo si trattava di una cooperazione coartata e l'amministrato collaborava in modo interessato, ben sapendo che diversamente l'autorità avrebbe potuto realizzare comunque la pretesa contro la sua volontà e, in difetto, la richiesta avrebbe potuto essere anche più onerosa. Fin da allora, però, quando non si arrivava allo scontro, esistevano forme rudimentali d'interlocuzione e di adeguamento a pretese che restavano potenziali; insomma un consenso derivante dalla situazione, coartato da un'autorità pubblica, che restava però pur sempre consenso⁴³. Anche l'au-

*Il consenso
all'azione
amministrativa*

⁴¹ O l'accordo poteva trovar spazio solo in un assetto in cui, in cambio di “consenso politico”, l'autorità concedeva qualcosa. Valutazioni di convenienza, più che di equità e di pariteticità, portavano così talvolta, valutando lo *status* dei contendenti e la loro importanza nella società, a concedere qualcosa in cambio di maggior “sostegno” al potere. La convenienza a “venire incontro” agli amministrati, e accrescere in questo modo il proprio consenso politico, andava però temperata con l'interesse a non perdere la fiducia e l'appoggio dei propri delegati, spesso utili o potenti. Erano invece probabilmente frequenti accordi con istituzioni o soggetti espressione di un potere all'interno della società, come istituzioni religiose, corporazioni economiche, o grandi feudatari: si intravede qualche conferma in MANNORI-SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, cit., 18 e 19. Come elemento di continuità con questa prassi, e con riferimento al prelievo fiscale, i due Autori segnalano che “i governi centrali realizzarono ben presto che il modo più spiccio per procurarsi del numerario consisteva nell'appoggiarsi alle istanze intermedie, le uniche capaci di avere un contatto ravvicinato e capillare con la massa dei sudditi. Essi negoziarono perciò con ciascuna di esse il versamento di un certo tributo, lasciando loro il compito di suddividerlo tra i rispettivi componenti” (*op. ult. cit.*, 85). Negli Stati continentali, in cui il processo aggregativo tardò rispetto ad esempio all'Inghilterra, le pretese fiscali vennero ancora a lungo negoziate con le entità intermedie (feudi, città, etc.). E le cosiddette imposte di ripartizione costituirono un tratto comune di quasi tutte le fiscalità europee, confermando un coinvolgimento strutturale e continuo delle autorità intermedie nell'amministrazione del prelievo fin dai sistemi di potere premoderni. Ad esempio, nei domini della Corona austriaca, la spesa militare veniva coperta da contribuzioni accordate e gestite dalle rappresentanze cettuali dei vari territori, come ricorda CAPRA, *The finance of the austrian Monarchy and the italian States*, in Bonney (a cura di), *Economic system and State finance*, Oxford, 1995, 295 ss.

⁴² Il principe poneva “la propria peculiarissima autorità al servizio degli interessi particolari di chi a lui si rivolgeva, correggendo ingiustizie e sperequazioni” come “dispensatore di benefici giuridici” più che giudice o amministratore: così MANNORI-SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, cit., 43.

⁴³ È l'idea della azione esecutiva, della possibile repressione, della sanzione, che fa accettare una determinata richiesta. Non è perciò un consenso libero, del *do ut des*; è piuttosto una

torità aveva del resto convenienza a ricercare l'adesione del privato, perché lo stesso esercizio coattivo della pretesa non è sempre sicuro e richiede comunque tempo, impedendo di replicare ad altri amministrati la medesima richiesta.

Il consenso per determinare e agevolare la riscossione dei tributi e le differenze rispetto agli altri settori del diritto amministrativo

La matrice amministrativa della tassazione, e la ricerca di efficienza e di definizione dei rapporti, spiegano anche nel diritto dei tributi una costante tendenza a ricercare la cooperazione degli amministrati e a favorire forme di interlocuzione. Naturalmente, questo settore del diritto si caratterizza per l'acquisizione di entrate, e sono quindi diverse le caratteristiche della cooperazione fra contribuente e autorità fiscale che non possono ricalcare altri settori del diritto amministrativo, dove il privato cerca di ottenere un bene della vita. Anche in questo settore l'esercizio del potere spinge comunque ad aderire spontaneamente alle richieste degli uffici tributari, che quando chiedono, non hanno quasi mai la necessità di far valere la coercizione in modo concreto. E anche in questo caso si possono individuare varie fasi, e diverse modalità e sfumature, con cui questa tendenza si è manifestata per precisare aspetti controversi della determinazione della ricchezza dei contribuenti e per agevolare la riscossione dei tributi.

Del resto, oggi siamo abituati a distinguere il diritto tributario da quello genericamente "amministrativo", ma la storia insegna che le prime strutture di amministrazione pubblica furono dirette proprio al prelievo dei tributi. A questo scopo, le autorità politiche hanno istituito, raramente, una burocrazia capillare, che giungesse ad avere rapporti con i singoli individui. Un intervento diretto si è avuto per i tributi aventi ad oggetto gli scambi di merce, in cui poteva avere una certa importanza il controllo territoriale di punti di passaggio, come valichi, porti, vie di comunicazione e mercati. Quando invece la ricchezza riguardava la condizione personale dei contribuenti, il Fisco si è spesso avvalso di ausiliari. Basti pensare ai pubblicani, agli esattori, ai feudatari, alle magistrature cittadine, alle corporazioni mercantili, e persino alle congregazioni religiose⁴⁴. Questi

consensualità che deriva da una pressione coercitiva, vedendo che la controparte potrebbe realizzare comunque la pretesa o addirittura avanzare una pretesa maggiore, se non si accetta una determinata situazione.

⁴⁴ Siamo in periodi in cui il ruolo delle autorità intermedie, fossero esse feudali o cittadine (il feudatario, i maggiorenti di città, il governatore generale, la chiesa, le diocesi), era fondamentale nello stabilire quanto ciascuno doveva contribuire. Nel passato il volto autoritativo del potere centrale non era insomma verso i singoli, ma verso organizzazioni di cui il singolo faceva parte come commerciante, come abitante di un certo luogo, etc. Scrivono MANNORI – SORDI (*Storia del diritto amministrativo*, cit., 19) che "il centro è perfettamente consapevole di come ogni suo progetto non possa che passare attraverso le maglie di queste organizzazioni di base, e non esita ad appoggiarvisi con tutto il suo peso". Questo quadro, a grandi linee comune nello spazio, sopravvive a lungo: osserva BODIN (*I sei libri dello Stato*, 1576, che citiamo nella traduzione di Quagliani, Torino,

ausiliari del passato⁴⁵ avevano necessariamente bisogno del consenso per operare, e passavano verosimilmente anche attraverso “accordi” per ripartire il carico tributario nella circoscrizione territoriale gravata da un certo “contingente” o nell’ambito di una data categoria professionale. Era un meccanismo vischioso, forse torbido, con favoritismi sotterranei e abusi, ma il consenso, quantunque forzato da una necessità superiore, doveva avere un certo spazio. Del resto, quando c’è da effettuare una stima comparativa tra la situazione economica di diversi contribuenti, il consenso è un elemento decisivo. Ad esempio, nelle stime effettuate ai fini della formazione dei vari catasti medievali, il Fisco sollecitava la collaborazione dei contribuenti, coinvolti anch’essi nei censimenti e nelle procedure catastali; ed erano previsti reclami ed istanze di riesame delle valutazioni. Le regole del catasto fiorentino del 1427 prevedevano, in particolare, che in taluni casi si addivenisse a forme di transazione “per composizione” davanti agli ufficiali del catasto; e fu stabilito anche il principio secondo cui non era possibile fissare la quota d’imposta senza l’esplicito consenso del cittadino interessato⁴⁶. Erano dunque già presenti elementi di contraddittorio, sia pur larvato e spesso poco trasparente.

Un ruolo di cooperazione era svolto, in particolare, dalle categorie economiche interessate al prelievo, specialmente dalle corporazioni di arti e mestieri che ad esempio collaboravano attivamente alla raccolta delle informazioni necessarie per gli accatastamenti⁴⁷. Questo ruolo ricorda, per certi versi, la collaborazione ancor oggi richiesta alle categorie economiche nella formazione dei nostri studi di settore⁴⁸ e conferma che la connotazione

*Il ruolo
cooperativo
delle categorie
economiche*

1988, vol. II, 286) che “la monarchia non ha nessun fondamento più sicuro che gli stati del popolo, i corpi e i collegi. Se c’è bisogno di levare imposte in denaro, di riunire forze per la guerra, di mantenere saldo lo Stato contro i nemici, tutto ciò non si può fare meglio che per mezzo degli stati del popolo e di ciascuna provincia, città, comunità”.

⁴⁵ Al ruolo delle “entità intermedie”, come ausiliarie della riscossione, e alla tendenza degli stati, fermo restando un riferimento alla ricchezza, a preferire forme di finanziamento più snelle ad altre più precise, ma laboriose, sono dedicati vari passaggi del volume di MANNORI – SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, cit., soprattutto 85 e 89. Si veda inoltre LUPI, *Società, diritto e tributi*, cit., 129-131.

⁴⁶ HERLIHY, KLAPISCH-ZUBER, *I toscani e le loro famiglie, Uno studio sul catasto fiorentino del 1427*, Bologna, 1988; FAZZINI, *Attività economica e imposizione fiscale: profili storico sistematici*, Padova, 2005.

⁴⁷ Anche se siamo abituati a pensare al catasto come a qualcosa di strettamente attinente al settore agricolo, i catasti medievali erano generalizzati e potevano essere iscritte in catasto (e rilevare ai fini impositivi) anche le attrezzature per l’esercizio di impresa. La stessa *collatio lustralis*, nel tardo impero romano, era riscossa attraverso le corporazioni di arti e mestieri.

⁴⁸ Per un esame di questa fase nella costruzione degli studi di settore, si vedano BEGHIN, *Autorità e consenso nella disciplina degli studi di settore: dalla validazione dello strumento alle interferenze sul versante della motivazione e della prova dell’atto amministrativo*, in La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 175 ss.; RANDAZZO, *La partecipazione delle categorie economiche alle attività amministrative*

autoritativa dell'imposizione⁴⁹ poteva coesistere con un modello *cooperativo* tra contribuente e fisco, anche in un'epoca in cui la determinazione e la riscossione dei tributi avveniva "ad iniziativa dell'autorità pubblica".

Il ruolo attivo delle categorie economiche è confermato anche dal loro coinvolgimento nell'antichissima tassazione "per contingente", in cui un carico tributario veniva imposto a determinate collettività, omogenee secondo qualche profilo⁵⁰, lasciando che fossero poi le autorità di queste a suddividerlo fra i singoli: l'autorità stabiliva, ad esempio, quale doveva essere il contributo a carico di una certa corporazione di arti e mestieri, la quale – viste le conoscenze reciproche dei propri membri – procedeva poi a suddividerlo fra i membri della corporazione medesima, in modo probabilmente più efficiente (vista la maggior disponibilità di informazioni) di quello realizzabile in prima persona dai funzionari del fisco⁵¹. La dimensione del consenso era quindi importante anche nel sistema del contingente, perché si trattava di mettersi d'accordo per suddividere il tributo richiesto.

Il consenso al prelievo prima dello Stato di diritto

Si può perciò presumere che, anche nelle epoche in cui i contribuenti non dovevano assumere iniziative di autodeterminazione, l'interazione con il fisco fosse notevole, e persino maggiore di oggi. Il fisco sollecitava, chiedeva al contribuente di attivarsi, e ne ricercava la cooperazione se non l'"accordo". A un certo punto l'indagine amministrativa per la misurazione della ricchezza si fermava e si attestava su quanto manifestava il contribuente, quando lo si vedeva verosimile⁵². Il contribuente, dal canto proprio,

tributarie, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2007, 151 ss.

⁴⁹ Nel senso che nessun bene, servizio, o altra specifica utilità viene ricevuta dal singolo contribuente, per il solo fatto di pagare le imposte.

⁵⁰ Si pensi, ad esempio, alle categorie economiche organizzate in corporazioni di arti e mestieri, alle comunità religiose o a circondari territoriali (città o villaggi). In dottrina, sono stati portati gli esempi di monarchi che trattavano con feudatari o maggiori di città per i contingenti di imposta da imporre ad una determinata collettività, considerandone le risorse; feudatari e maggiori avrebbero poi a loro volta ripartito tale somma tra gli abitanti, secondo criteri che non interessavano direttamente l'ente percettore del gettito (LUPI, *Società diritto e tributi*, cit., 130).

⁵¹ Tanto che il criterio del contingente resistette in certe forme addirittura fin dopo l'unità d'Italia, quando fu per qualche tempo adottato anche per l'imposta di ricchezza mobile: PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino, 1868, 66; MARONGIU, *Storia del fisco in Italia*, Torino, 1995, volume I, 130. Si trattava comunque di un sistema che poteva rivelarsi estremamente arbitrario (EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, 203) e per questo venne abbandonato. Il più evidente difetto di questo sistema consisteva nel fatto che fra gli appartenenti a diverse collettività, a parità di quella che oggi chiameremmo capacità contributiva, esistevano forti differenze di tributo, causate dall'imposizione alle collettività di contingenti di misura diversa.

⁵² Il contribuente partecipava alla determinazione del tributo, perché una determinazione

aveva un certo interesse a collaborare (almeno quando non poteva sottrarsi “*in toto*”), ben sapendo che, senza la sua collaborazione, la determinazione unilaterale del fisco sarebbe potuta essere più elevata, e accompagnata da sanzioni: il consenso serviva, quindi, a limitare le pretese del fisco rispetto a quanto si sarebbe verificato in caso di mancata cooperazione. In questo modo, si lasciava inevitabilmente al contribuente una certa possibilità di incidere, anche se in linea di puro fatto, sulle dimensioni quantitative del prelievo.

Si trattava dunque di una cooperazione, non di veri e propri accordi, anche perché questi ultimi non potevano evidentemente avere – in assenza di una sanzione legale – alcun valore vincolante rispetto a successive rideterminazioni da parte dell’ autorità; era però molto improbabile che queste rideterminazioni in linea di fatto avvenissero. L’ autorità avrebbe anche potuto reiterare la richiesta del tributo, ove fossero emersi altri cespiti tassabili o a fronte di variazioni intervenute nei cespiti già individuati. Quando però si era trovata un’ intesa sull’ ammontare da corrispondere, il contribuente era, di fatto, garantito dalla bassa probabilità che l’ autorità svolgesse nuove e più approfondite ricerche.

*Cooperazione
“forzata” ma
pur sempre
cooperazione*

Naturalmente, la cooperazione dei contribuenti non deve far pensare ad un qualcosa di paritetico e, soprattutto in tempi remoti, democratico. Poteva anche essere una cooperazione forzata da soprusi vessatori; ma comunque così come oggi non basta la legge a sapere quanti cespiti ha un individuo, ieri non bastava la spada. Sarebbe quindi inesatto leggere la fase dell’ intervento preventivo e generalizzato del fisco come un momento in senso assoluto unilaterale e autoritario nel rapporto con il contribuente contrapposto alla fase dell’ autoliquidazione del tributo, che avrebbe invece introdotto un nuovo rapporto paritetico e cooperativo⁵³. Già allora il potere cercava di manifestarsi in modo da ottenere adesione, con l’ uso della forza che restava sullo sfondo, per salvaguardare il consenso politico, o comunque per la maggiore comodità di ottenere il risultato con un utilizzo “solo virtuale” della forza, secondo una logica che non appare poi così dissimile e distante da quella che ispira ai nostri giorni l’ accertamento con adesione.

iper - analitica diventava inefficiente per la stessa autorità fiscale. Persino il fisco più autoritario del mondo, per determinare le imposte, procede infatti in modo più efficiente (visto anche il gran numero di contribuenti coinvolti e la scarsità di funzionari) basandosi su credibili affermazioni degli interessati, corroborate dal loro *status* come percepito *de visu* dai funzionari del fisco.

⁵³ Quando il fisco prendeva l’ iniziativa, del prelievo, coinvolgeva comunque il contribuente e ne chiedeva la cooperazione; era anzi una cooperazione che si svolgeva in contraddittorio con le autorità, non con la spedizione di un modulo che nella gran maggioranza dei casi nessuno controllerà mai nel merito.