

PRAWO / LAW**SALVATORE ANTONELLO PARENTE****THE POWER OF TAX:
ETHICAL PROFILES AND LEGAL ANALYSIS***1. The ethical analysis of tax rules*

Tax ethics is the science that studies what is reputedly ethics in practice of the behavior of subjects, broadly speaking, participating in the legal relationship of tax¹.

Infact, the ethical aspects do not invest only the attitude of the taxpayers, but also the conduct of holders of power of taxation, authors of tax policy choices².

SALVATORE ANTONELLO PARENTE, Ricercatore in “Diritto Tributario” – Dipartimento di Economia, Management e Diritto dell’Impresa – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”; e-mail: salvatore.parente@uniba.it

¹ On this point, see G. Pellingra, *L'imposizione tributaria attraverso l'evoluzione storica dei suoi presupposti etici e giuridici*, Roma, 1977; F. Sainz De Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1, Madrid, 1977, p. 236; G. Higuera Udias S.J., *Etica fiscal*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid 1982, p. 36; G. Tremonti e G. Vitaletti, *Le cento tasse degli italiani*, Bologna, 1986; K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997; G. Goldstein e J. Halpern, *Ethical Consideration in Tax Practice*, in *First Annual Gerald L. Wallace – Charles S. Lyon National Tax Workshop*, February 19–21, 2001, NYU School of Law; P.M. Herrera Molina, *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid, 2002; F. Gallo, *Etica e giustizia nella «nuova» riforma tributaria*, in *Dir. e prat. trib.* 1(2004), pt. I, p. 3 ss.; U. Perrucci, *La prospettiva di un fisco «etico»*, in *Boll. trib.* 1(2004), p. 30–31; A. Fedele, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in L. Perrone – C. Berliri (edited by), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 1 ss.; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone – C. Berliri (edited by), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 39 ss.; F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, in *Rass. trib.* 1(2008), p. 11 ss.; F. Santagata, *Etica fiscale o fiscalità etica? Una questione ancora aperta*, Napoli, 2009; C. Sacchetto, *Riflessioni su etica e fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, p. 831 ss.; F. Gallo, *Etica fiscale e fisco etico*, in *NEΩTEPA* 2(2015), p. 4 ss. More generally, for the relationship between ethics and law, see F. Longobucco – S. Deplano, *s.v. Finanza etica*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 6, Torino, 2012, p. 380 ss. On the legal relationship of tax, see A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937; A. Berliri, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in *Giur. imp.* 3(1954), p. 509 ss.; N. d'Amati, *s.v. Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, Roma, 1991, p. 1 ss.

² See G. Ragucci, *L'etica del legislatore e la certezza del diritto*, in *NEΩTEPA* 2(2015), p. 40 ss.; F.F. Leotta, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Dir. e prat. trib.* 1(2009), pt. I, p. 43; S.A. Parente, *Tax ethics and taxing powers*, in B. Sitek – L. Roman (edited by), *The selected contemporary aspects of human rights*, Józefów,

In this light, a law matter – tax law – can contend with a discipline not legal – ethics –, like what happens in other areas of the legislative system³.

In relation to the contribution to public expenditure, the *ethical analysis* of the tax rules, on the one hand, aims to predict the effects of legal rules; on the other, tends to find ethically correct solutions for those who participate in tax experience⁴.

The obligation to contribute to public expenditure, in fact, even before the system of sources, has basis in an ethical duty, according to an architecture that requires “respect of distributive justice, administered by the authority for the benefit of citizens, and of the legal, which concerns the conduct of individuals in relation to the common good”⁵.

2. *The foundation of the contribution obligation: the “right” tax and duty allotment*

The tribute rises to an essential element of “social harmony”, which puts the State in a position to meet the *needs* of the community and to make up for the deficiencies of the single⁶. To the passive legal position on taxpayer matches, therefore, the right of the State to tax claim (article 53, paragraph 1, of Constitution).

However, in tributary scope, despite the ethical approach, one cannot disregard respect for rule of law, even when it appears morally unjust: the norm, although denigrabile on moral standpoint, remains legally binding⁷. If the fiscal rule introduce a “fair tax”⁸, to the legal obligation to pay the tribute is accompanied a moral duty⁹.

2016, p. 40; M. Basilavecchia, *L'etica dell'amministrazione finanziaria fra responsabilità e autotutela*, in *NEQTEPA* 2(2015), p. 30 ss.

³ See C. Sacchetto, *Etica e fiscalità*, in *Dir. e prat. trib.* 3(2006), pt. I, p. 475.

⁴ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.* 3(2013), p. 623–624.

⁵ F.F. Leotta, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Dir. e prat. trib.* 1(2009), pt. I, p. 34.

⁶ See Pontificio Consiglio della Giustizia e della Pace, *s.v. Politica fiscale*, in *Dizionario di dottrina sociale della Chiesa*, Roma, 2005, p. 618 ss.; F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale nell'art. 53 Cost.*, in *NEQTEPA* 2(2015), p. 20–21; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in F. Forte – C. Longobardi (edited by), *Opere giuridiche*, Milano, 1961, vol. I, p. 107.

⁷ Cfr. C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.* 3(2006), pt. I, p. 624.

⁸ On the fair tax, see L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Roma, 1945; L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, in R. Romano (edited by), *Scritti economici, storici e civili*, Milano, 1983, p. 200 ss.; A. Steichen, *La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive*, in *Archiv de philosophie du droit* 46(2002), p. 243 ss.; L. Bernardi, *Imposte giuste, giuste giustizie e riforme impossibili*, in *Politica Economica* (2002), p. 585 ss.; V. Uckmar, *La cultura del impuesto*, in *Dir. e prat. trib. int.* 3(2005); M. Miscali, *Il diritto alla giusta imposta: contributo allo studio del diritto all'equa redistribuzione delle risorse*, Milano, 2009.

⁹ See F.F. Leotta, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione...*, p. 36.

Therefore, the tax attitude evasive¹⁰ or elusive¹¹ are getting banned in point of law, but, in the presence of a “fair tax”¹², are also immoral¹³.

¹⁰ See R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno. Teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 211 ss.; G. Bergonzini, *Evasione fiscale: un problema di diritto costituzionale*, in *Fed. fisc.* 2(2011), p. 153 ss.; M. Bertolissi, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Napoli, 2012, p. 29 ss.; S. Zamagni, *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, in A. Gentile e S. Giannini (edited by), *Evasione fiscale e «tax compliance»*, Bologna, 2012, p. 197 ss.

¹¹ See S. Cipollina, s.v. *Elusione fiscale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. V, Torino, 1990, p. 220 ss.; A. Lovisolo, s.v. *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989, p. 1 ss.; P.M. Tabellini, s.v. *Elusione fiscale*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, vol. III, Milano, 1999, p. 545 ss.; R. Lupi – G. Sepio, s.v. *Elusione fiscale*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, directed by S. Patti, vol. 6, Milano, 2007, p. 1 ss.; P.M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1989; P.M. Tabellini, *Libertà negoziale ed elusione di imposta*, Padova, 1995; H.W. Kruse, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, directed by A. Amatucci, vol. III, Padova, 1994, p. 207 ss.; P.M. Tabellini, *Elusione della norma tributaria*, Milano, 2007; S. Fiorentino, *L'Elusione tributaria*, Napoli, 1996; F. Batistoni Ferrara – B. Bellé, *Corso di diritto finanziario*, Padova, 2005, p. 244 ss.; V. Ficari, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.* (2009), p. 390 ss.; A. Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.* (2009), p. 677 ss.; E. De Mita, *L'anti-elusione trova una base costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.* (2009), pt. I, p. 393 ss.; V. Ficari, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione e abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.* 13(2009), p. 997 ss.; A. Lovisolo, *Abuso di diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di principio*, in *Riv. dir. trib.* (2009), pt. I, p. 49 ss.; A. Marcheselli, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.* 25(2009), p. 1988; G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.* (2009), p. 487 ss.; C. Melillo, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. e prat. trib.* 3(2010), p. 423; F. Pedrotti, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Dir. e prat. trib.* 4(2010), pt. 1, p. 597 ss.; S.A. Parente, *L'elusione come categoria autonoma del diritto tributario*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Year IV, Bari, 2011, p. 423 ss.; V. Mastroiacovo, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, in A. Fantozzi (edited by), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago (MI), 2012, p. 357 ss.; G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014, p. 130 ss. Moreover, tax avoidance is linked to the issue of abuse of rights, regulated by article 10 bis, Law 27 July 2000, n. 212, concerning “transactions devoid of economic substance which, while respecting formal tax rules, achieve essentially undue tax advantages.” On the topic see V. Mastroiacovo, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro*, in *Riv. not.* 1(2016), p. 31 ss.; V. Mastroiacovo, *Efficacia dal 1° ottobre per la nuova disciplina dell'abuso del diritto*, in *CNN Notizie*, 31 August 2015, p. 2 ss.; G. Zizzo, *La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.* (2012), p. 1019 ss.; G. Zizzo, *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.* (2012), p. 2848; G. Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.* (2008), p. 869 ss.; G. Perlingieri, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012, p. 38 ss.; M. Beghin, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. Trib.* 17(2012), p. 1298 ss.

¹² The “fair tax” is connoted by the *proportionality* and *fairness* of the tax burden, allocated over the real possibilities of the taxpayers; by the *consistency* of the tax burden, which should not lead to a tax confiscatory for expropriation substantially effects; by *subsidiarity*, in order to avoid that the management of the *res publica* can multiply bureaucracy and turn the State into a welfare office; by the opportunity to *challenge* and *check* the tax claim, by motivating the act of taxation, the contradictory in the assessment phase, the correct use of presumptions, the guarantee of judicial protection.

¹³ See F.F. Leotta, *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione...*, p. 43.

And because the tax carries a “duty of allotment”, according to a circular architecture of the fiscal system, «if there are the dodgers, there are also the battered who pay for “tax dodgers”»¹⁴.

Hence, a colossal paradox: the dodgers, despite having a greater ability to pay, often receiving public services financed by those who have a lesser ability to pay, creating a “proportionality in reverse”, in which those who possesses less pay even for those who have more¹⁵.

3. *Fiscal ethics and the primary functions of the tribute*

Tax ethics goes together with the primary functions of the tribute: the acquisitive function; the redistributive function; the promotional function¹⁶.

The acquisitive function takes priority, given that the tribute is intended to provide resources to the treasury to finance public spending¹⁷. On the issue, is misguided as much an imposition too low than taxes too high: the first could undermine the principle of solidarity; the second would violate the principle of subsidiarity. The best solution, therefore, needs to be determined case by case¹⁸.

The redistributive function¹⁹, implemented through the principle of progressivity of taxation, aims to remove the social and economic inequalities, by making the richest taxpayers to a higher tax levy than to the poor. In this way, the tax system is also oriented to the fulfillment of a duty of social solidarity²⁰.

The article 53, subsection 2, of Constitution, saying that the “tax system is informed on criteria of progressivity” reveals an awareness by the Constituent that not all tributes can be progressive²¹.

In this light, the canon of progressiveness, far from necessarily characterize every single tax benefit, becomes an immanent requirement to the entire tax system.

Finally, the promotional function of tax law²² is intended to achieve objectives purely extra tributary, such as stability and economic development, through

¹⁴ F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 25.

¹⁵ See F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 25–26.

¹⁶ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie...*, p. 641; S.A. PARENTE, *Tax ethics and taxing powers...*, p. 47.

¹⁷ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie...*, p. 642.

¹⁸ See *Ibid.*, p. 646.

¹⁹ See E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in F. Forte – C. Longobardi (edited by), *Opere giuridiche*, Milano, 1961, vol. I, p. 59 ss.; G. Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1999, p. 43 ss.

²⁰ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie...*, p. 642; G. Marongiu, *La concezione etica del tributo*, in *NEQTEPA* 2(2015), p. 16–17; F. Gallo, *Diseguaglianza, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.* 2(2012), p. 287 ss.; F. Gallo, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in http://www.camera.it/temiap/temi17/Relazione_Gallo.pdf.

²¹ See G. Marongiu, *La concezione etica del tributo...*, p. 17.

²² On the issue, see A. Dagnino, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, p. 23 ss.

the provision of concessions and penalty with which are encouraged/discourage the conducting certain activities²³.

But, also use of instruments facilitating or penalizing should not be excessive: the abuse could result an unreasonable State influence in the economy, diverting resources from profitable areas to other less profitable, resulting in infringement of the principle of subsidiarity²⁴.

4. Constitutional limits to the taxing rights: the rule of law

In the Italian legal system, taxing is bordered by two constitutional parameters: the rule of law (article 23 of Constitution); the principle of ability to pay (article 53 of Constitution)²⁵. The two principles underlying the policy statements surging tributaries²⁶ and integrate advanced forms of protection of the rights of the taxpayer.

The principle of legality²⁷, article 23 of Costitution provides: “no personal performance or sheet²⁸ may be imposed except in accordance with the law”²⁹.

²³ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie...*, p. 643. Sul tema cfr. M. Pugliese, *La finanza ed i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Padova, 1932; F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscality nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, p. 10 ss.

²⁴ See C. Sacchetto – A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie...*, p. 649. On the principle of subsidiarity, in tax matter, see F. Gallo, *Il principio di sussidiarietà fiscale*, in *Rass. trib.* (2014), p. 207 ss.

²⁵ See S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 514.

²⁶ See E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. II, Torino, 1987, p. 454.

²⁷ See A. Amorth, *Fondamento costituzionale delle prestazioni pecuniarie ad enti pubblici*, in *Dir. economia* (1956), p. 1027 ss.; E. Allorio, *La portata dell'art. 23 della Costituzione e la incostituzionalità della legge sui contributi turistici*, in *Dir. prat. trib.* (1957), pt. II, p. 78 ss.; S. Cassese, *Legge di riserva e articolo 23 della Costituzione*, in *Giur. cost.* (1960), p. 1534 ss.; G. Marongiu, *L'applicazione dei principi costituzionali in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.* (1962), pt. II, p. 251 ss.; A. Fedele, *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. Branca (edited by), *Commentario alla Costituzione*, Bologna – Roma, 1978; A. Amatucci, *s.v. Legge tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1990, p. 1 ss.; A. Fedele, *Riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, I, 1994; G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995; A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 37 ss.; S. Cipollina, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (edited by) L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, p. 163 ss.; G. Gaffuri, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, p. 23 ss.; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 7 ss.; D. Morana, *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte: l'art. 23 Cost. come norma di chiusura*, Milano, 2007, p. 1 ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, p. 39 ss.; L. Carpentieri, *Le fonti del diritto tributario*, in A. Fantozzi (edited by), *Diritto tributario ...*, p. 133 ss.; A. Uricchio, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, p. 47 ss.

²⁸ On the distinction between “personal performance and tax charges,” see A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 14; R. Lupi, *s.v. Riserva di legge (Dir. Trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 13, Milano, 2007, p. 636; A. Fedele, *Commento all'art. 23 Cost....*, p. 27.

²⁹ On the issue, see F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 38 ss.; R. Lupi, *s.v. Riserva di legge (Dir. Trib.)*, cit., p. 636–637; G. Gianni, *Riflessioni sul principio della riserva di legge in materia tributaria nel mutato quadro costituzionale*, in *Il fisco* (2004), p. 3568 ss.; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, p. 55 ss.; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, Parte generale, 9^a ed., Torino, 2009, p. 18; A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario...*

The term “law” should not be referred only to the formal law, passed by Parliament (articles 70–74), but also acts to having the force of law, adopted by the Government, such as decree-law (article 77) and legislative decrees (article 76).

The use of the decree-laws on tax matters is circumscribed by article 4 of the “Statute of the Taxpayer’s Rights” (Law 27 July 2000, n. 212), which, by transposing the consolidated guidance of constitutional jurisprudence³⁰, held that “cannot have with decree-law the establishment of new taxes, nor predict the application of existing tributes to other categories of people”. In fact, the abuse of the decree-law, in tax matter, may adversely affect the comparative parliamentary debate, compressing the powers of the minority and mortifying beyond measure that majority³¹.

The law, therefore, becomes the primary source of tax rules and governs both the institution that the implementation phases of the tribute³²: it is a reserve of law on³³, because the ordinary law has the task of defining essential aspects of matter, while the administrative authority has the power to integrate discipline with secondary acts standardisation³⁴.

Therefore, the law, despite being a foundation of taxing powers, it is not the only source: regular tax report may not fully and bringing to sources subject to the discipline of detail items³⁵.

The retention of tax law, underpinning the rule of compulsion³⁶, is an expression of the principles of liberal democracies, synthesized in latin words and

p. 47; P. Russo, *Manuale di diritto tributario...*, p. 40–41; G. Zingali, *s.v. Legge tributaria*, in *Noviss. dig. it.*, vol. IX, 1968, p. 700; G.A. Micheli, *s.v. Legge (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1973, vol. XXIII, p. 1082; M. Bertolissi, *s.v. Legge tributaria*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. VIII, Torino, 1992, p. 532; L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, 1991, p. 186.

³⁰ See Corte Cost., 10.03.1988, n. 302, in *Giur. cost.* (1988), p. 1022 ss.

³¹ See G. Marongiu, *La concezione etica del tributo...*, p. 14; L. Carlassare, *La riserva di legge come limite alla decretazione d'urgenza*, in *Scritti in memoria di Livio Paladin*. Napoli, 2004, p. 425 ss.

³² See A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario...*, p. 46. On the issue, see N. d'Amati, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2006, p. 7; G. Zingali, *s.v. Legge tributaria*, in *Noviss. dig. it.*, vol. IX, 1968, p. 697 ss.; A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 22; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 48.

³³ See G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 48; M. Bertolissi, *s.v. Legge tributaria*, cit., p. 527; R. Lupi, *s.v. Riserva di legge (Dir. Trib.)*, ..., p. 639; N. d'Amati – A. Uricchio, *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008, p. 28.

³⁴ See F. Del Giudice (edited by), *s.v. Riserva di legge [Principio della] (d. cost.)*, in *Nuovo dizionario giuridico. Enciclopedia di base del diritto*, VIII ed., Napoli, 2011, p. 1019. On the difference between absolute and relative legal reserve, see R. Balduzzi – F. Sorrentino, *s.v. Riserva di legge*, in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1989, p. 1208 ss.; L. Carlassare, *s.v. Legge (riserva di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1990, p. 5–6; L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova, 1991, p. 17; P.G. Casalena, *s.v. Riserva di legge (Dir. Cost.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 13, Milano, 2007, p. 609; T. Martines, *Diritto costituzionale*, 12^a ed, Milano, 2010, p. 386.

³⁵ See M. Bertolissi, *s.v. Legge tributaria...*, p. 528; A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario...*, p. 47–48; G. Fransoni, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del titolo V della Costituzione*, in *Aa.Vv., Annali della Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Foggia*, Milano, 2005, p. 1089 ss.

³⁶ See S. Bartholini, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, p. 3 ss.

phrases *nullum tributum sine lege* and *no taxation without representation*³⁷: the principles developed in English experience with the *Magna Charta Libertatum*³⁸ of 1215 of John Lackland and *Confirmatio Chartarum* of Edward I of 1297, have spread in nineteenth-century liberal constitutions, enabling to limit the taxing powers, through the expression of consent to the imposition, accomplished by representation within democratic bodies.

From the systematic point of view, the brocard *nullum tributum sine lege* not only integrates a voluntary restraint of parental status parameter, but behind the need for the discipline of the charge is contained in a law or another act bears the same meaning³⁹.

In the new regulatory environments, then, is net the transition from setting-authority to the regime of compulsion: a taxable person must express, albeit indirectly, consent to tax; this limits the political power⁴⁰.

5. Constitutional limits to the taxing rights: the principle of ability to pay

The second parameter – the principle of ability to pay (article 53)⁴¹ – narrows down the taxing rights depending on the taxpayer's guarantee that actively participates in the life of the State⁴².

This means that the legislature is not free to subject to tax any fact of life, but can apply the tribute only to particular facts expressive of ability to pay⁴³, according to a strongly ethical conception of the tribute.

Therefore, the ability to pay presents itself at the same time as a precondition and the limit of taxation⁴⁴ and is an impassable barrier to the freedom

³⁷ See S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 519. In the matter, see A. Cattarin, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Napoli, 2009. The theme, of undoubted topicality, was the subject of an interdisciplinary seminar entitled *No taxation without representation – rebuilding a fundamental principle*, which took place on 16 October 2017, at the University of Bari “Aldo Moro”, in which he participated as a speaker, the Rector, Prof. Antonio Felice Uricchio, with a report on *No representation without taxation: a provocation or a prospect?*

³⁸ In point n. 12 of this document reads: «*nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum, et primogenitum filium nostrum militem faciendum, et ad filiam nostram primogenitam semel maritandam, et ad hec non fiat nisi rationabile auxilium, simili modo fiat de auxiliis de civitate London*».

³⁹ See G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 49.

⁴⁰ See A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario...*, p. 45.

⁴¹ See F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 68; G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014, p. 86 ss.; A. Uricchio, *Percorsi di diritto tributario...*, p. 35 ss.; K. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Il fisco* (1996), p. 7211 ss.

⁴² See G. Marongiu, *La concezione etica del tributo...*, p. 12–13; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie...*, p. 78 ss.; S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 522.

⁴³ See F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 69; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 93; B. Santamaria, *Diritto tributario. Parte generale*, 7^a ed., Milano, 2011, p. 51; F. Moschetti, s.v. *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, p. 7; F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 26.

⁴⁴ See E. De Mita, s.v. *Capacità contributiva...*, p. 455–456, nt. 1; F. Moschetti, s.v. *Capacità contributiva...*, p. 2; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva...*, p. 13–14 e 73. In case law, see Corte Cost., 06.07.1966, n. 89, in *Boll. trib.* (1966), p. 1832; Corte Cost., 10.07.1968, n. 97, in *Giur. cost.* (1968), pt. I, p. 1538; Corte Cost., 29.12.1972, n. 200, in *Boll. trib.* (1973), p. 433.

of the ordinary legislator in the choice of taxable, tax conditions and the amount of the tax benefit⁴⁵.

The article 53 of Constitution rises to the taxpayer's protection regime against an invasion of disrespectful attitude to pay tax, either because the taxable object does not reveal, either because another object despite being symptomatic of that attitude», is «submitted to a excessive tax burden»⁴⁶. The principle also monitors the constitutionality of tax rules⁴⁷.

In this context, the constitutional norm constrains the actions of the ordinary legislator and restricts the discretion, preventing him to decline as social behaviors that are not tax assumptions manifestation of wealth or economic strength⁴⁸.

In short, the ability to pay, such as suitability of the bear the burden of taxation, aims to identify the extent of participation of the individual to public expenditure⁴⁹.

In fact, the ability to pay, while assuming the requirement of economic capacity, is not identified with it, but implies an assessment regarding the taxpayer's position and its ability to contribute to the public loads⁵⁰, based on facts expressive of economic potential⁵¹.

Therefore, assume generically that the economic facts are expressions of contributory capacity seems an understatement⁵²; you must, however, indicate,

⁴⁵ See G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 94; F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 2; F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 24.

⁴⁶ G. Gaffuri, *Il senso della capacità contributiva*, in L. Perrone – C. Berliri (edited by), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 28.

⁴⁷ See G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 94; F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva*, cit., p. 2; F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 24.

⁴⁸ See E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 455; S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 526.

⁴⁹ See F. Del Giudice (edited by), *s.v. Capacità contributiva*, in *Nuovo dizionario giuridico. Enciclopedia di base del diritto*, VIII ed., Napoli, 2011, p. 127; R. Lupi, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 687.

⁵⁰ See F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 10; F. Moschetti, *Etica del tributo ed etica del potere fiscale...*, p. 26; E. Vanoni, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Padova, 1937, p. 89–90–94.

⁵¹ See Corte Cost., 16.06.1964, n. 45...; Corte Cost., 31.03.1965, n. 16, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 06.07.1966, n. 89..., p. 1832; Corte Cost., 10.07.1968, n. 97..., p. 1538; Corte Cost., 18.05.1972, n. 91, in *Dir. e prat. trib.* (1973), pt. II, p. 193; Corte Cost., 22.06.1972, n. 120, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 28.07.1976, n. 200, in *Giur. cost.* (1976), pt. I, p. 1254; Corte Cost., 20.04.1977, n. 62, in *Giur. cost.* (1977), pt. I, p. 606; Corte Cost., 23.05.1985, n. 159, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 04.05.1995, n. 143, in *Riv. dir. trib.* (1995), pt. II, p. 470; Corte Cost. n. 21/1996, in <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>; Corte Cost., 22.04.1997, n. 111, in *Giur. it.* (1997), pt. I, p. 476; Corte Cost., 21.05.2001, n. 155, in *Riv. dir. trib.* (2001), pt. II, p. 589; Corte Cost., 21.05.2001, n. 156, in *Giur. it.* 10(2001), p. 1079; Corte Cost., 06.02.2002, n. 16, in *Giur. it.* (2002), p. 1788; Corte Cost., 10.04.2002, n. 103, in *Giur. cost.* (2002), p. 853. In addition, see G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario: la capacità contributiva*, in *Iustitia* 4(2008), p. 438.

⁵² See N. d'Amati, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 31–32; N. D'Amati – A. Uricchio, *Corso di diritto tributario...*, p. 37; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 88 ss.; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva...*, p. 73 ss.

positive and concrete, individual economic facts symptomatic of contribution principle⁵³.

The “direct indices” of contributory capacity⁵⁴ are income (wealth acquired)⁵⁵, the assets (wealth possessed)⁵⁶ and its increases in value⁵⁷; constitute “indirect indices” consumption, business or transfer of assets⁵⁸.

Given the new forms of production of wealth and increasingly hectic lifestyle, perhaps, in the future, even the free time can be counted among the indirect indices of ability to pay, like the consumption⁵⁹.

In any case, the “indexes” express the attitude to the contribution, understood as the set of events and conditions that manifest the ability to cope with government spending through the payment of taxes⁶⁰.

In this vision, the tribute not performs only the tax function to gather public revenue, but also fulfills a extra tax task: implement the principle of social solidarity, through the use of taxation for redistributive purposes⁶¹.

Emerges, so, that also the taxes with prominent extra tax purposes, such as those environmental⁶², must comply with article 53 of Constitution, connecting

⁵³ See E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 457; S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 530–531.

⁵⁴ See F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 6; C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, 8^a ed., Torino, 1977, p. 393 ss.

⁵⁵ See F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 71; E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 457.

⁵⁶ See Corte Cost., 22.04.1997, n. 111..., p. 476, con nota di E. Marellò, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*; E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 457.

⁵⁷ See Corte Cost., 30.09.1987, n. 301, in *Boll. trib.* (1987), p. 1747.

⁵⁸ See F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 71–72; E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 457; S.A. Parente, *Lo ius impositionis...*, p. 531–532.

⁵⁹ On the matter, see A. Giovannini, *Il re fisco nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016, p. 18 ss.; F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, Conference on “Tax thing, taxing how?”, held in Turin on 10 June 2015; J. Rifkin, *L'era dell'accesso. La rivoluzione della new economy*, Milano, 2001, p. 13; G. Tremonti, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1(1998), p. 72 ss.; G. Tremonti – G. Vitaletti, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'era del consumismo*, Bologna, 1991.

⁶⁰ See G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario...*, p. 430.

⁶¹ See F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 10; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 94; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 67. For some criticisms, see G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario...*, p. 436.

⁶² See F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.* (1999), p. 115 ss.; G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario...*, p. 437; G. Selicato, *Incentivi fiscali e governo sostenibile del territorio*, in Aa.Vv., *Uomo e ambiente. Atti del II Incontro ionico-polacco svoltosi a Taranto dal 17 al 20 settembre 2007*, Taranto, 2008, p. 111 ss.; A.F. Uricchio, *Emergenze ambientali nell'area di Taranto: le risposte del mondo scientifico, gli interventi della legislazione d'urgenza, i possibili incentivi fiscali per le bonifiche*, in *Annali del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”*, 2013 – Year I, posted at www.annalidipartimentojonico.org, p. 731 ss.; C. Sciancalepore, *L'utilizzo della fiscalità ambientale multilivello come strumento di sviluppo locale*, in A. Uricchio (edited by), *L'emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”*, Bari, 2014, p. 111 ss.; A.F. Uricchio, *Il disastro ambientale di Taranto. Gli interventi finanziari e fiscali per fronteggiare il grave inquinamento*, in A. Uricchio (edited by), *L'emergenza ambientale a Taranto...*, p. 87 ss.; S.A. Parente, *Tax tools of environmental protection*, in M. Sitek, P. Terem & M. Wójcicka (edited by), *Collective human rights in the first half*

to data related to ability to pay, get meaningful economically, that are significant manifestation of wealth⁶³.

6. *The principles of reasonableness and tax equality*

The category's ability to pay, as essential parameter in tax matters, in order to guarantee the taxpayer, can also be used as a hermeneutic policy: between multiple interpretations, the interpreter must comply with what does unless the connection between the tax and the assumed⁶⁴.

In addition, canon's ability to pay is inseparably connected to the principles of reasonableness⁶⁵ and tax equality⁶⁶, connoting ethical value of the tribute: the combination of articles 53 and 3 of Constitution implies that equal situations should pay the same tax regimes and to different situations an unequal tax treatment⁶⁷.

The transposition of this principle in the tax sector allows to create a fair tax system, characterized by the same regulation of economic facts that express equal ability to pay and from a different discipline of that do not exhibit the same wealth⁶⁸.

of the 21st century, Jözefòw, 2015, p. 319 ss.; G. Selicato, *Prospettive della fiscalità ambientale in ambito UE: un'analisi comparata*, in A. Uricchio – M. Aulenta – G. Selicato (edited by), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, p. 331 ss.; A. Uricchio, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A. Uricchio – M. Aulenta – G. Selicato (edited by), *La dimensione promozionale del fisco...*, p. 321 ss.; C. Sciancalepore, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016. Inoltre, in materia, cfr. A.F. Uricchio – G. Chironi, *Effetti dell'inquinamento atmosferico sulla salute: dalle metodologie europee alla legislazione nazionale e regionale in materia di valutazione del danno sanitario* in A. Uricchio (edited by), *L'emergenza ambientale a Taranto...*, p. 349 ss.

⁶³ See E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 464; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 67; A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario...*, p. 25; G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario...*, p. 435–436.

⁶⁴ E. De Mita, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 460.

⁶⁵ On the topic, see C. Lavagna, *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*, in *Studi in memoria di Carlo Esposito*, III, Padova, 1973, p. 1577; A.M. Sandulli, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. e soc.* (1975), p. 563; L. Paladin, *Corte costituzionale e principio di eguaglianza: aprile 1979 – dicembre 1983* in *Scritti su "La giustizia costituzionale" in onore di V. Crisafulli*, I, Padova, 1985, p. 620; L. Paladin, *Esiste un principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana?*, in *Il principio di ragionevolezza della Corte Costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Milano, 1994, p. 163 ss.; J. Luther, *s.v. Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1997, p. 341 ss.; L. Paladin, *s.v. Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, vol. I, Milano, 1997, p. 900 ss.; G. Scaccia, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000; A. Morrone, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001; A. Rauti, *Sui principi di progressività, proporzionalità, ragionevolezza*, in *Aa.Vv., La ragionevolezza del diritto*, Torino, 2002.

⁶⁶ See F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; F. Gallo, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* (2013), p. 321 ss.

⁶⁷ See L. Paladin, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.* (1997), pt. I, p. 305; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario...*, p. 95; F. Moschetti, *s.v. Capacità contributiva...*, p. 17; Corte Cost., 06.07.1972, n. 120..., p. 1452; G. Gaffuri, *Garanzie di giustizia e diritto tributario...*, p. 430.

⁶⁸ See F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario...*, p. 78.

This allows to the ability to pay to be absorbed by the principle of equality, guaranteeing the redistributive purposes of wealth, more noble than merely corresponding purposes.

THE POWER OF TAX: ETHICAL PROFILES AND LEGAL ANALYSIS

SUMMARY

Tax ethics is the science that studies what is reputedly ethics in practice of the behavior of subjects, broadly speaking, participating in the legal relationship of tax. Infact, the ethical aspects do not invest only the attitude of the taxpayers, but also the conduct of holders of power of taxation, authors of tax policy choices. In this light, a law matter – tax law – can contend with a discipline not legal – ethics –, like what happens in other areas of the legislative system. In the modern legal systems, the power to impose taxes, expression of State sovereignty, assumes a particular dimension, anchored to rigorous objective parameters, suitable to reinforce the ethical toll of the tax. This power is illustrative of the authority exercised by the State on its own territory, in order to achieve the common good and ensuring order, freedom and rights of the individual. The performance of that function gives to the State a “moral legitimacy”, founded on freedom and the sense of responsibility. In fact, the obligation to contribute to public expenditure, even before in the legal system, is grounded in an ethical duty, who buys relevance when rises some form of common life. In constitutional terms, taxing power is bounded by two special parameters, closely related, surging to founding policy of tax arrangements: the principle of legality (article 23 of Constitution) and the principle of ability to pay (article 53 of Constitution). These parameters combine advanced forms of protection of the rights of the taxpayer.

KEY WORDS: power of tax; tax ethics; rule of law; ability to pay

