

Campobasso 2 dicembre 2017

Sovranità impositiva e vincoli del diritto europeo

1) Il principio di equilibrio finanziario e la nuova governance finanziaria europea

L'esigenza di contenimento della spesa pubblica e di far fronte all'immane debito pubblico ha pesantemente condizionato le scelte in materia finanziaria degli ultimi anni imponendo interventi di varia natura, che hanno profondamente ridisegnato assetti costituzionali e rapporti tra poteri dello Stato. In questo contesto, la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1¹, ha elevato a rango costituzionale il principio dell'equilibrio finanziario, impegnando sia il governo centrale che gli enti territoriali attraverso i nuovi artt. 81, 97 e 119 Cost.² Più precisamente, il nuovo comma 1 dell'art. 97 Cost., infatti, richiede che tutte le amministrazioni pubbliche *“in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico”*. Il nuovo art. 119 Cost. riconosce agli enti territoriali l'autonomia di entrata e di spesa seppur *“nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci”* e nella *“osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.”*. Oltre a richiamare il principio di equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio (e non quello di pareggio previsto a livello europeo)³, la

¹ Sul tema si veda *inter alia* M. BERGO, *Pareggio di bilancio “all’italiana”. Qualche riflessione a margine della Legge 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in *Federalismi.it*, 2013, 6, 22 ss.; G. M. NAPOLITANO, *I nuovi limiti all'autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio*, in *Riv. giur. Mezzogiorno*, 2013, 1/2, 91 ss.; E. JORIO, *L'efficacia della Costituzione non è differibile*, disponibile su www.astrid-online.it, 24 ottobre 2012; F. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. “pareggio di bilancio”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, 350 ss.; D. MORGANTE, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in *Federalismi.it*, 2012, 14, 1 ss.; G. RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e Legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, disponibile su www.rivistaaic.it, 2012, 3, 1 ss.; D. CABRAS, *Su alcuni rilievi critici al c.d. “pareggio di bilancio”*, disponibile su www.rivistaaic.it, 2012, 2, 1 ss.

² Sul tema si veda L. CIMBOLINI, *Pareggio di bilancio ed enti locali. Il contenuto delle norme attuative e le prime riflessioni sul tema*, in *Azienditalia*, 2013, 7, 537 ss.; M. CECCHETTI, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro-riforma dell'autonomia regionale e locale*, in *Federalismi.it*, 2012, 24, 1 ss.; G. M. NAPOLITANO, *I nuovi limiti all'autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio*, cit., 91 ss.; G. RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e Legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, disponibile su www.rivistaaic.it, 2012, 3, 1 ss.; G. M. SALERNO, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio: vincoli e limiti all'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Quaderni cost.*, 2012, 3, 563 ss.

³ Osserva E. De Mita, *Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato*, in *Rass.trib.*, 2016, pag. 563, secondo cui *“la sostituzione dell'espressione <pareggio di bilancio> con quella di <equilibrio> rappresenta l'intenzione del legislatore di consentire una flessibilità nella gestione della finanza pubblica che altrimenti sarebbe preclusa. Va ricordato che l'art. 5 della legge costituzionale n. 1/2012 che alla lett. f prevede l'attribuzione presso le camere, nel rispetto della relativa autonomia di un organismo indipendente al quale attribuire compiti di analisi e di verifica degli andamenti di finanza pubblica e di osservazione delle regole di bilancio. L'art. 5 citato regola*

nuova formulazione dell'art. 81, terzo comma, della Costituzione prevede che ogni legge con effetti finanziari, compresa la legge di bilancio non possa più limitarsi a indicare i mezzi di copertura delle nuove e maggiori spese ma debba provvedervi direttamente (e non più solo ad indicare le risorse necessarie a copertura delle spese).

Le disposizioni costituzionali richiamate si collocano all'interno della nuova *governance* economico finanziaria⁴ che, comprimendo la sovranità fiscale degli Stati nazionali ha previsto vincoli di bilancio, strumenti di controllo dei conti nazionali⁵ e dei disavanzi e debiti pubblici i⁶. Gli strumenti normativi adottati (sei regolamenti e una direttiva, c.d. *Six pack*) prevedono un complesso di misure che possono essere riassunte nei seguenti impegni 1) obbligo per gli Stati membri di convergere verso l'obiettivo il pareggio di bilancio con un miglioramento annuale dei saldi pari ad almeno lo 0,5%; 2) obbligo per i Paesi il cui debito supera il 60% del PIL di adottare misure per ridurlo ad un ritmo soddisfacente, nella misura di almeno 1/20 dell'eccedenza rispetto alla soglia del 60%, calcolata nel corso degli ultimi tre anni; 3) obbligo di inserire nei propri ordinamenti interni, anche con norme di carattere costituzionale, il principio del [pareggio di bilancio](#) e impegno a coordinare i piani di emissione del debito con Consiglio e Commissione europea; 4) nuove procedure semiautomatiche di irrogazione delle sanzioni per i Paesi che violano le regole del Patto (le sanzioni si presumono approvate dal Consiglio a meno che esso non la respinga con voto a maggioranza qualificata – cd. “maggioranza inversa” degli Stati dell'area euro fatta eccezione del voto dello Stato interessato). Sono stati adottati poi ulteriori norme (cd. “**two pack**”) per rafforzare la sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri che affrontano o sono minacciati da serie difficoltà per la propria stabilità finanziaria⁷. Tra i principali obblighi posti

dettagliatamente i criteri che debbano essere osservati e che escludono che la verifica di bilancio possa ridursi alla sola considerazione della entità di una sola imposta. L'equilibrio di bilancio è un giudizio complessivo che investe, prima di tutto, la spesa e che è diretto, principalmente al governo. Non può essere limitato ad una sola voce, quella di una imposta, sia pure elevata, avulsa da una valutazione complessiva di entrate e spese”.

⁴ Sul nuovo modello di governance finanziaria europea, si veda A. Di Pietro, *Federalismo fiscale e nuova governance europea*, in *Governo della finanza pubblica e federalismo fiscale*, Bari, 2012, pag. 130, secondo cui “in questi dieci anni, si è affermata, senza essere stata annunciata, la nuova governance europea, figlia della moneta unica, ma accentuata dalla crisi finanziaria mondiale, con diretta incidenza, sui bilanci pubblici. Una governance che ha trovato nel patto di stabilità e di sviluppo europeo la sua espressione più conosciuta: quella che afferma il primato dell'ordinamento comunitario in una forma dura ed incisiva: quella dei vincoli sui bilanci statali, anche se giustificata per attuare il rafforzamento delle politiche di vigilanza sul deficit, sui debiti pubblici e sui bilanci degli Stati”.

⁵ Cfr. G. NAPOLITANO, *L'incerto futuro della nuova governance economica europea*, in *Quad. cost.*, 2012, 1, 141 ss.

⁶ Sul tema si veda R. CALVANO, *La tutela dei diritti sociali tra meccanismo europeo di stabilità e legalità costituzionale ed europea*, in *Costituzionalismo.it*, 2013, 3, 1 ss.; G. RAGUCCI, *Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese alla luce delle decisioni della Corte di Karlsruhe sugli aiuti alla Grecia e sul Mes – Fiscal Compact*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 3, 410 ss.; L. S. ROSSI, “*Fiscal compact e Trattato sul Meccanismo di Stabilità: aspetti istituzionali e conseguenze dell'integrazione differenziata nell'UE*”, in *Dir. Un. Eur.*, 2012, 2, 293 ss.; E. CHITI, *Il Meccanismo europeo di stabilità al vaglio della Corte di giustizia*, in *Giorn. dir. amm.*, 2013, 2, 148 ss.; G. NAPOLITANO, *Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell'Unione*, in *Giorn. dir. amm.*, 2012, 5, 461 ss.

⁷ Si veda il Regolamento del 21 maggio 2013, n. 472 sul rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri nella zona euro che si trovano o rischiano di trovarsi in gravi difficoltà per quanto riguarda la loro stabilità finanziaria.

in capo agli Stati membri spiccano quelli di nominare un ente di controllo del bilancio indipendente per il monitoraggio degli andamenti di bilancio nonché di pubblicare i propri programmi di bilancio, basati su previsioni macroeconomiche fornite da detto organismo indipendente⁸.

Il nuovo modello di governo delle politiche di bilancio europee prende le mosse dall'art. 119, paragrafo 3, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) che richiedono politiche fiscali stabili e sostenibili orientate ad una gestione oculata della cosa pubblica cd. *sound fiscal policy* ovverosia ad una. I successivi artt. 121 e 126 del TFUE rappresentano altresì capisaldi della *governance* economica europea in tema, rispettivamente, di sorveglianza multilaterale e di procedura per i disavanzi eccessivi. L'art. 121, al terzo paragrafo, dispone misure di controllo multilivello finalizzate a garantire un più stretto coordinamento delle politiche economiche e una convergenza duratura dei risultati economici degli Stati membri. A tal fine il Consiglio, sulla base di relazioni presentate dalla Commissione europea, sorveglia l'evoluzione economica in ciascuno degli Stati membri e la coerenza delle politiche economiche. Tale controllo è basato sulla trasmissione alla Commissione delle informazioni concernenti le misure di rilievo da essi adottate nell'ambito della loro politica economica. L'art. 126 del TFUE, invece, vieta i disavanzi pubblici eccessivi prevedendo specifiche sanzioni in caso di violazione. Le disposizioni attuative, oggetto di recenti modifiche ed integrazioni per conferire un maggior livello di dettaglio nell'attuazione delle citate disposizioni del TFUE, hanno disciplinato il cd. braccio preventivo (*preventive arm*) basato sulla sorveglianza delle politiche fiscali ed il cd. braccio correttivo (*corrective arm*) volto alla correzione dei disavanzi eccessivi⁹.

Sulla base di tali disposizioni del TFUE, è stato così definito un *corpus* unitario di regole di stabilità comuni a tutti gli Stati membri in tema di conti pubblici, denominato Patto *euro plus*, con il quale è stata consolidata la *governance* europea, rafforzando la stabilità finanziaria tramite comuni politiche fiscali¹⁰. L'obiettivo della sostenibilità delle finanze pubbliche, infatti, deve essere garantito *ex ante* tramite interventi da inserire nei Programmi nazionali di stabilità (PNS) e nei Programmi nazionali di riforma (PNR) destinati all'Unione Europea durante il cd. "semestre europeo"¹¹.

⁸Si veda il Regolamento del 21 maggio 2013, n. 473 sulle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro. Si veda altresì R. PEREZ, *L'ufficio parlamentare di bilancio*, in *Giorn. dir. amm.*, 2014, 2, 197 ss.; R. LOIERO, *La nuova governance europea di finanza pubblica e il ruolo dell'ufficio parlamentare di bilancio*, in *Federalismi.it*, 2013, 16, 1 ss.; D. CABRAS, *Un Fiscal council in Parlamento*, in *Federalismi.it*, 2012, 20, 1 ss.

⁹ Si ved il Regolamento del 7 luglio 1997, n. 1466 per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche ed il successivo Regolamento sempre del 7 luglio 1997, n. 1467 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi.

¹⁰ Cfr. F. CORONIDI, *La costituzionalizzazione dei vincoli di bilancio prima e dopo il patto Europlus*, in *Federalismi.it*, 2012, 5, 1 ss.

¹¹ In Italia si veda l'art. 9, comma 1 della Legge n. 196/2009 come modificato dall'art. 1, comma 2 della L. 39/2011.

2. Sovranità impositiva e rapporto tra fonti di diritto europeo e interne

L'appartenenza dell'Italia all'Unione europea condiziona la sovranità impositiva sia sgretolando il monopolio della legge statale assicurato dal principio della riserva di legge (art. 23 della Costituzione), sia condizionando anche le scelte con riguardo agli assetti impositivi (si pensi all'obbligo di introdurre determinati tributi, ad esempio quelli doganali e l'IVA, al principio di non discriminazioni fiscali e a quello di neutralità nell'allocazione degli investimenti all'interno dell'Unione). Sistemi delle fonti e modelli di prelievo risultano quindi espressione di una piena integrazione tra ordinamenti, presidiato tuttavia dal primato del diritto unionale¹², riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e quindi anche dalla Corte Costituzionale (fatti salvi i c.d. contro limiti)¹³. I vincoli posti agli ordinamenti interni per realizzare uno spazio economico unico, in cui merci, servizi, persone e capitali possano circolare in un regime di libera concorrenza e senza ostacoli fiscali, sono previsti in primo luogo dalle norme del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Tra di esse gli artt. 28, 30 e 110 recano il divieto di introdurre imposte doganali ed ogni altro tributo indiretto ad effetto equivalente sugli scambi tra Paesi dell'Unione, come pure ogni tributo generale sui consumi, che sarebbe lesivo dell'esclusività dell'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 110 del Trattato sull'Unione Europea nella versione c.d. consolidata vigente obbliga gli Stati membri a non applicare *“direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne di qualsiasi natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili”* (principio di non discriminazione). Strettamente correlato il capoverso, secondo cui *“nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni”*. Onde evitare, poi, che il sistema comunitario nel suo complesso alteri gli equilibri fra gli Stati, con forme di finanziamenti occulti, l'art. 111 stabilisce che *“i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno d'imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente”*. In base all'art. 113, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte

¹² Corte Costituzionale, sentenza 8 giugno 1984, n. 170; Corte Costituzionale, sentenza 10 novembre 1994, n. 384; Corte Costituzionale sentenza 30 marzo 1995, n. 94.

¹³ Cfr. P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano., 2015.

indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.

Le scelte di politica tributaria degli Stati membri sono anche condizionate dagli atti con valore, direttamente o indirettamente precettivo, dell'Unione europea; il cosiddetto diritto derivato costituito in larga misura da regolamenti e direttive. I regolamenti comunitari sono atti dell'Unione europea, direttamente applicabili nel nostro ordinamento, indipendentemente da un recepimento da parte delle singole legislazioni nazionali. Le direttive europee, a differenza dei regolamenti, non hanno efficacia diretta negli ordinamenti nazionali (fatta eccezione di quelle c.d. *self executing*), essendo dirette agli organi legislativi dei singoli stati, che devono recepirle negli ordinamenti nazionali, spesso con significativi margini di discrezionalità per effettuare tale recezione. La diretta applicabilità delle direttive deve essere, quindi, valutata, caso per caso, per verificare se la natura, lo spirito e la lettera della disposizione consentano di riconoscerle efficacia immediata nei rapporti fra gli Stati membri ed i singoli, in quanto soltanto se la disposizione è incondizionata e precisa crea un obbligo per lo Stato membro ed un diritto che può essere fatto valere dal singolo. La disposizione contenuta in una direttiva non recepita o non puntualmente recepita, nell'ordinamento interno, quindi, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia «*non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi esser fatta valere in quanto tale nei suoi confronti*»; tale principio è stato affermato anche dalla giurisprudenza interna secondo cui gli Stati membri non possono invocare la diretta applicabilità delle direttive comunitarie, in quanto queste non possono comportare effetti *in malam partem* nei confronti dei singoli. Anche la giurisprudenza interna ha riconosciuto la diretta e immediata applicabilità delle norme comunitarie (regolamenti e direttive *self executing*), anche senza la mediazione di norme interne e la disapplicazione delle norme interne sia di rango legislativo che regolamentare nel caso di contrasto con disposizioni di carattere comunitario, in ossequio al principio del primato del diritto comunitario. Al riguardo è utile ricordare che l'attuale formulazione dell'art. 117, primo comma costituzionale, prevede che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. In proposito, la Cassazione, con la sentenza 10 dicembre 2002, n. 17564, ha osservato che «*il legislatore costituzionale del 2001 – indubbiamente consapevole dell'esistenza della complessa costruzione giurisprudenziale sui rapporti tra fonti del diritto comunitario e del diritto interno, nonché tra istituzioni comunitarie e nazionali competenti a regolarli – non abbia inteso negarla o sostanzialmente intaccarla, ma abbia piuttosto inteso, con l'introduzione dell'art. 117, rendere esplicita la regola già implicitamente contenuta nell'art. 11, secondo periodo della Costituzione: quella cioè del dovere del legislatore*

statuale e regionale di rispettare, nell'esercizio dell'attività legislativa, i vincoli progressivamente emersi e continuamente emergenti nel processo di costruzione dell'ordinamento giuridico comunitario".

3) Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto tributario.

Nella convenzione europea dei diritti dell'uomo, le espressioni imposta, tassazione, procedimento impositivo, processo tributario non compaiono in nessuna disposizione. Solo nell'art. 1 del primo Protocollo addizionale, dopo il primo paragrafo che sancisce che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni", il secondo paragrafo riconosce il "diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende". Dalla disposizione, emerge quindi l'esigenza contemperare, in piena armonia con il pensiero liberale delle costituzioni ottocentesche, il diritto di proprietà, inteso in senso pieno (ancorché non del tutto assoluto) con l'interesse erariale alla imposizione e alla riscossione dei tributi.

Nonostante il dato letterale e i principi ispiratori, chiaramente protesi all'affermazione dei diritti fondamentali dell'uomo all'indomani del secondo conflitto mondiale, la disciplina tributaria è largamente interessata all'applicazione delle disposizioni della convenzione stessa. Come emerge dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, sono numerosissime le sentenze che affrontano questioni che assumono rilevanza nel diritto tributario. Oltre alle sentenze che si occupano delle ingerenze del fisco nel diritto di proprietà garantito dall'art. 1 prot. 1, citato (sentenze *Burden c Royaume*, *Buffalo s.r.l. c Italia*, *Dangeville c Francia* ecc.) e che riguardano tanto la produzione delle norme (principio di legalità dell'imposizione e dello scopo legittimo – sentenza *Gasus Dosier e Fordertechnik GmbH contro Paesi Bassi* – principio di chiarezza delle norme – sentenza *ShchoKin contro Ucraina* - principio di irragionevole irretroattività delle norme impositive di carattere sostanziale – sentenza *Belmonte contro Italia*), possono essere richiamate, a titolo esemplificativo, quelle in materia di proporzionalità (anche del prelievo fiscale) rispetto agli scopi perseguiti (sentenze *Imbert de Tremiolles contro Francia*, *N.K.M. contro Ungheria*), quelle in materia di non discriminazione (sentenza *Zaman contro Francia*), di diritto al silenzio e alla non autoincriminazione (sentenza *Chambaz contro Svizzera*), di ne bis in idem di cui all'art. 4 del protocollo n. 7 (sentenza *Grande Stevens contro Italia*)¹⁴. Tra i diversi ambiti della convenzione, le garanzie in materia di giusto processo (durata ragionevole, imparzialità dell'organo giudicante,

¹⁴ Cfe. P. Baker, *Some recent decisions of the European Court of Human right on tax matters in European taxation*, 2013, pag. 619

garanzia in ordine alla valutazione delle prove, ecc.) sono state particolarmente indagate anche con riguardo al processo tributario dei vari Paesi europei (sul tema si veda più avanti).

E' di tutta evidenza come la conoscenza del diritto convenzionale EDU e della giurisprudenza della Corte di Strasburgo appare quanto mai importante anche per i giudici tributari nazionali ed europei così come fondamentale rilevanza assume il confronto tra Corti (si pensi soprattutto a quello con le Corti Costituzionali degli Stati europei o con la Corte di giustizia europea) anche con il riguardo al rapporto tra fonti e alla tutela multilivello dei diritti¹⁵. Come è noto, i giudici delle Commissioni tributarie nazionali, ove ritengano che le disposizioni nazionali applicabili siano in contrasto con le disposizioni della convenzione (fatta eccezione dell'ipotesi in cui determinino una lesione di altre norme o principi protetti dalla Costituzione italiana), possono sollevare profili di illegittimità costituzionale ai sensi dell'art. 117 della Costituzione italiana (in questo senso si vedano le sentenze n. 348 e 349 del 2007).

Non può poi escludersi che norme e principi della convenzione impattino su materie oggetto del diritto dell'unione come nel caso di normative in materia di risorse proprie dell'UE e che possa configurarsi disapplicazione del diritto interno confliggente con norme dell'Unione (trattato, regolamenti e direttive *self executing*) interessate anche alla convenzione (in questo caso spetterebbe al giudice tributario il controllo vincolato e diffuso sul rapporto tra tali fonti). Come chiarito (sentenza *Akerbger Fransson*, sentenza *Siragusa*, sentenza *Torralbo*, ecc.), solo l'esistenza "di un collegamento di una certa consistenza che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia all'altra" possa consentire di invocare le norme unionali e convenzionali e per affermare l'illegittimità (e quindi la disapplicazione) della norme interne. Di contro, va esclusa l'applicazione del diritto unionale e convenzionale in materia di diritti fondamentali quando il legame tra misura interna ed esercizio del diritto UE e EDU non appare sufficientemente delineato ovvero quando le due fonti perseguono scopi diversi e incompatibili (sentenze *Annibaldi*, *Maurin*).¹⁶

¹⁵ Cfr. M. Cartabia, *La tutela multi vello dei diritti fondamentali* Il cammino della giurisprudenza costituzionale italiana dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Incontro trilaterale tra le Corti Costituzionali italiana, portoghese e spagnola Santiago di Compostela 16/18 ottobre 2014. F. Gallo, *Rapporti tra Corte Costituzionale e Corte EDU*, Bruxelles, 24 maggio 2012, F. Gallo, *La concorrenza fra il diritto nazionale e il diritto europeo (Ue e CEDU) nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Giur.comm.* 2015, pag. 255, che, con riguardo al rapporto tra le fonti secondo un ordine di "prevalenza nell'applicazione", conclude: "per prime vengono le norme di rango costituzionale operanti come controlimiti al diritto dell'UE, poi vengono le norme del diritto Ue, primario e secondario, quindi le norme costituzionali che non fungono da contro limite, infine le norme della CEDU".

¹⁶ Cfr. P. Laroma Jezzi, *Il riconoscimento in materia fiscale dei diritti fondamentali tutelati dall CEDU e dalla Carta dei diritti UE*, in *Corr.trib.*, 2015, pag. 682, secondo cui "le situazioni che possono astrattamente profilarsi sembrano essenzialmente tre: fattispecie nelle quali non venga applicato il diritto Ue e il contribuente non abbia esercitato una libertà fondamentale (fattispecie puramente interna), fattispecie nelle quali non venga applicato il diritto UE ma il contribuente abbia esercitato una libertà fondamentale), fattispecie nelle quali venga applicato il diritto UE." A seconda dei casi, quindi, i diritti fondamentali del contribuente possono trovare tutela direttamente nella Carta quale fonte del

Va poi ricordato che, in forza dell'art. 41 della Convenzione EDU , “se vi è stata violazione dalla convenzione o dei suoi protocolli e il diritto interno dell'Alta parte contraente non permette se non in modo imperfetto di rimuovere le conseguenze di tale violazione, la Corte accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa”. La Corte EDU, può, quindi, prevedere a favore della vittima un'«equa soddisfazione», solo nel caso in cui l'ordinamento dello Stato autore della violazione, anche attraverso organi amministrativi o giurisdizionali (commissioni tributarie comprese) non abbia permesso di rimediare alle violazioni constatate. Ferma restando l'efficacia di cosa giudicata in senso sostanziale, discendente dall'art. 46 §1 della Convenzione europea, le sentenze della Corte EDU sembrano porre a carico dello Stato responsabile di una violazione della Convenzione un obbligo aggiuntivo di adottare provvedimenti destinati a scongiurare il ripetersi di violazioni analoghe a quelle già accertate dalla Corte (divieto di violazioni ripetitive). Orbene, l'obbligo di conformarsi alle sentenze della Corte, se da un lato non sembra comportare l'adozione di misure a portata individuale, come la revisione di processi interni conclusi con una sentenza passata in giudicato (in questo senso la Corte EDU si è espressa solo in alcuni casi di processo palesemente non equo ai sensi degli artt. 6 e 7 della convenzione – sentenza Business support centre conto Bulgaria), può dare configurare un obbligo di monitoraggio di prassi amministrative o giudiziarie.