

Camera degli Avvocati Tributaristi della Provincia di Bari

IX Congresso Nazionale UNCAT — Cagliari, 9-10 ottobre 2026

Motivi fondati sulla CEDU e sul diritto unionale da dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado

Allegato alla relazione “Le garanzie del contribuente tra ordinamento interno, diritto unionale e CEDU”

Le violazioni convenzionali e unionali non si rilevano d’ufficio e non si recuperano in appello. Salvo il caso, marginale, del ricorso *per saltum*, chi non le deduce nell’atto introduttivo del giudizio di primo grado non può più farle valere. Il motivo va dedotto anche quando la giurisprudenza del momento è contraria. La sopravvenienza di una pronuncia di Strasburgo o di Lussemburgo, infatti, giova soltanto a chi ha introdotto la questione sin dal primo grado. Conviene perciò formularlo in modo prudenzialmente ampio, richiamando congiuntamente la norma interna, la norma convenzionale e la norma della Carta. La Cassazione ha del resto negato alle sentenze di Strasburgo *“alcuna efficacia recuperatoria di censure contro l’atto impositivo, da articolare, necessariamente, con l’atto introduttivo del giudizio”* (Cass. n. 23305/2026; per l’eccezione sollevata soltanto in memoria, Cass. n. 18867/2026).

Ove si intenda percorrere anche la via di Strasburgo, si ricordi il termine di quattro mesi dalla decisione interna definitiva e si valuti l’opportunità del doppio binario, cioè del ricorso individuale accompagnato dall’azione interna.

I motivi che seguono sono ricavati dalle censure effettivamente proposte nei giudizi in cui la questione convenzionale è stata portata fino in Cassazione. Sono formulati per il ricorso introduttivo. Per i gradi successivi valgono le indicazioni riportate in calce a ciascun gruppo. Questo testo non intende insegnare, ma ha lo scopo di condividere esperienze al fine di affiancare ai motivi, così come sovente vengono formulati, il riferimento alle pertinenti norme sovranazionali, perché la questione risulti posta fin dal primo grado e resti aperta per gli sviluppi successivi.

La segnalazione alla Camera di eventuali imprecisioni o manchevolezze sarà occasione di condivisione e di miglioramento del lavoro comune.

I. Accessi, ispezioni e verifiche

Motivo 1 — Illegittimità dell'accesso per difetto o carenza di motivazione dell'autorizzazione. Violazione dell'art. 12, commi 1 e 2, della legge n. 212 del 2000, degli artt. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 35 della legge n. 4 del 1929, in combinato disposto con l'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e con l'art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Conseguente inutilizzabilità degli elementi acquisiti ai sensi dell'art. 7-quinquies della legge n. 212 del 2000 e annullabilità dell'atto ai sensi dell'art. 7-bis della medesima legge.

Si deduca che l'accesso è stato disposto sulla base di un provvedimento che non indica alcuna circostanza specifica e concreta riferita al contribuente, limitandosi a formule di stile o al richiamo di generiche esigenze di controllo. Si deduca che il provvedimento non delimita l'oggetto, l'ambito temporale e i limiti dell'operazione e che al contribuente non sono state comunicate, al più tardi all'avvio delle operazioni, le ragioni e la portata della verifica. Si deduca, se accaduto, che l'apprensione documentale è stata indiscriminata, avendo riguardato materiale estraneo all'oggetto dichiarato dell'ispezione, senza che sia stata prevista alcuna procedura per espungerlo.

Motivo 2 — Motivazione dell'accesso resa soltanto a posteriori. Violazione dell'art. 12, comma 1, secondo periodo, della legge n. 212 del 2000, come modificato dall'art. 13-bis del d.l. n. 84 del 2025, convertito dalla legge n. 108 del 2025.

Si deduca che la giustificazione dell'accesso è stata formulata per la prima volta nel processo verbale conclusivo, sulla base di quanto rinvenuto nel corso delle operazioni, e che una motivazione così costruita è logicamente incompatibile con la funzione della norma, poiché renderebbe legittima ogni ricerca esplorativa purché fruttuosa. La motivazione deve necessariamente precedere l'accesso, essendo condizione di esercizio del potere e non giustificazione del suo esito. (Motivo da spendere per gli accessi successivi al 2 agosto 2025. Si abbini sempre al motivo 1, del quale costituisce lo sviluppo, e si concluda chiedendo la declaratoria di inutilizzabilità di tutto il materiale acquisito).

Motivo 3 — Eccessiva durata dell'attività istruttoria. Violazione degli artt. 2 e 13 della legge n. 241 del 1990, dell'art. 10-ter della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca che fra l'avvio dell'attività di indagine e la sua conclusione è decorso un tempo incompatibile con il diritto dell'Unione a che le questioni siano trattate entro un *termine ragionevole* e che tale termine non coincide né si esaurisce nel termine di decadenza dal potere di accertamento, il quale attiene alla persistenza del potere e non alla durata del suo concreto esercizio (motivo ancora poco frequentato e privo di giurisprudenza consolidata. Da spendere in particolare quando fra l'autorizzazione e l'effettuazione delle

operazioni, o fra il processo verbale e l'avviso, sia decorso un tempo anomalo. Assume rilievo rafforzato ove – come di consueto - la ripresa sia accompagnata da sanzioni, che secondo i criteri *Engel* hanno natura sostanzialmente penale).

II. Indagini finanziarie

Motivo 4 — Mancanza dell'autorizzazione alle indagini finanziarie. Violazione dell'art. 32, comma 1, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 51, comma 2, n. 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 1, comma 1, e 7-bis della legge n. 212 del 2000.

Si deduca che gli accertamenti bancari sono stati eseguiti in assenza del provvedimento autorizzativo, ovvero sulla base di un provvedimento che non preesiste all'indagine, non indica i presupposti, l'oggetto e i limiti dell'accesso ai dati e non consente alcun controllo successivo sulla necessità e proporzionalità della misura. Si deduca altresì che l'autorizzazione, pur richiamata nell'avviso, non è stata allegata né riprodotta nel suo contenuto essenziale, sicché il contribuente non è posto in condizione di verificarne l'esistenza, la data, i presupposti, il perimetro soggettivo e oggettivo e la riferibilità all'attività istruttoria (Cass. n. 19960/2026). (La contestazione della mancata allegazione deve essere specifica, perché la Cassazione condiziona l'inutilizzabilità alla *"specifica contestazione del contribuente"*. Verificare sempre la data dell'autorizzazione rispetto a quella delle indagini, poiché quella rilasciata dopo l'acquisizione dei dati è *"radicalmente inidonea sul piano genetico"* e non sana nulla. Il vizio è di invalidità derivata, totale o parziale, dell'avviso e non è rilevabile d'ufficio neppure dopo la riforma dello Statuto, sicché va introdotto con il ricorso).

Motivo 5 — Inutilizzabilità dei dati finanziari acquisiti in violazione di legge. Violazione dell'art. 7-quinquies della legge n. 212 del 2000, in combinato disposto con l'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca che i dati e i documenti bancari acquisiti in difetto di valida autorizzazione non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo né in sede giudiziale, e che il principio, essendo espressione della tutela costituzionale del domicilio e della vita privata, non dipende dall'entrata in vigore della disposizione statutaria, la quale ha natura ricognitiva di orientamenti già consolidati. (Sui motivi 4 e 5 conviene argomentare l'equiparazione fra indagine finanziaria irregolare e accesso domiciliare privo di autorizzazione, per la quale l'inutilizzabilità è affermata da tempo. Va inoltre valorizzata la relazione illustrativa al decreto delegato del 2023, che qualifica la norma sull'inutilizzabilità come mera cristallizzazione del diritto vivente). Cass. n. 19960/2026 non ha atteso le Sezioni Unite, ritenendo che il vizio non attenga alla categoria generale

dell'inutilizzabilità ma all'applicazione al caso concreto dell'art. 8 CEDU e degli artt. 7, 8 e 52 della Carta. Il motivo va perciò impostato su entrambi i piani, quello del principio generale e quello, *"concretamente applicativo"*, delle garanzie che devono assistere la singola ingerenza.

Motivo 6 — Violazione della disciplina unionale sui dati personali. Violazione degli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e del regolamento (UE) 2016/679, con richiesta di disapplicazione dell'art. 32, comma 1, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Si deduca che i dati bancari costituiscono dati personali, che il loro trattamento a fini di accertamento è ingerenza soggetta al vaglio di necessità e proporzionalità e che la norma interna non prevede l'intervento di un'autorità terza e imparziale, non impone la motivazione dell'autorizzazione e non consente l'impugnazione autonoma del provvedimento. Si chieda pertanto la disapplicazione della norma interna confliggente (la disapplicazione è invocabile in via diretta per i tributi armonizzati. Per i tributi non armonizzati il medesimo contenuto va veicolato attraverso la questione di legittimità costituzionale di cui al motivo successivo, oppure argomentando nell'ambito del trattamento dei dati personali, che è materia di competenza unionale a prescindere dal tributo accertato).

Motivo 7 — Questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 per contrasto con l'art. 117, primo comma, della Costituzione in relazione all'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si sollevi, in via subordinata, la questione nella parte in cui la disposizione consente l'accesso ai dati bancari del contribuente senza che sia previsto il concorso di un'autorità indipendente, senza obbligo di motivazione e senza rimedio impugnatorio effettivo, in difetto delle condizioni cui l'art. 8, paragrafo 2, della Convenzione subordina l'ingerenza, e cioè la previsione di legge di adeguata qualità e la sua necessità in una società democratica.

Motivo 8 — Questione di legittimità costituzionale della presunzione legale bancaria. Contrasto dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 con gli artt. 2, 24 e 27, primo comma, della Costituzione e con gli artt. 6 e 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, per il tramite dell'art. 117, primo comma, della Costituzione.

Si deduca che la presunzione legale relativa, in quanto posta a fondamento anche della sanzione, opera in un ambito che la Convenzione qualifica come sostanzialmente penale, e che l'inversione dell'onere della prova amplifica l'effetto lesivo di un'acquisizione

informativa già di per sé non tipizzata a monte (I motivi 7 e 8 vanno costruiti come subordinati rispetto ai motivi 4, 5 e 6, in coerenza con il principio per cui l'incidente di costituzionalità è *extrema ratio*, cui si accede solo dopo aver escluso sia l'applicazione diretta della norma convenzionale, sia l'interpretazione conforme del diritto interno).

III. Corrispondenza, dati digitali e riservatezza

Motivo 9 — Acquisizione di corrispondenza e comunicazioni elettroniche in difetto di provvedimento motivato dell'autorità giudiziaria. Violazione dell'art. 15 della Costituzione, dell'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca che i messaggi di posta elettronica, la messaggistica istantanea e i dati contenuti in dispositivi e supporti informatici rientrano nella nozione di corrispondenza, la cui segretezza permane anche dopo la ricezione e la lettura e che la loro apprensione diretta da parte dei verificatori, senza atto motivato dell'autorità giudiziaria, ne determina l'inutilizzabilità.

Motivo 10 — Divulgazione o trattamento illegittimo dei dati del contribuente. Violazione dell'art. 9-ter della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca l'assenza del bilanciamento fra l'obiettivo di contrasto all'evasione e il diritto alla protezione dei dati personali, con riferimento alla natura e alla tipologia delle informazioni acquisite, alle ripercussioni concrete sul contribuente e al mezzo utilizzato.

IV. Contraddittorio, motivazione, accesso agli atti

Motivo 11 — Omesso o apparente contraddittorio preventivo. Violazione dell'art. 6-bis della legge n. 212 del 2000, dei principi generali del diritto dell'Unione in materia di diritti della difesa e degli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca che l'atto impugnato non è stato preceduto da un contraddittorio informato ed effettivo, ovvero che al contribuente non è stato assegnato il termine minimo, ovvero ancora che l'amministrazione non ha motivato in ordine al mancato accoglimento delle osservazioni presentate. Si precisi che l'invio di un questionario o la mera richiesta di documenti non integra contraddittorio, il quale postula il confronto su una pretesa già formulata e conoscibile (con la generalizzazione statutaria non è più richiesta la prova di resistenza. Tuttavia, in via prudenziale, conviene indicare comunque quali osservazioni e quali documenti sarebbero stati prodotti, perché è l'elemento che rende il motivo insuperabile qualunque sia l'orientamento seguito dal giudice. Per gli atti anteriori alla

riforma, distinguere espressamente la posizione dei tributi armonizzati, per i quali la tutela discende direttamente dal diritto dell'Unione).

Motivo 12 — Diniego di accesso agli atti del fascicolo istruttorio e agli elementi posti a fondamento della pretesa. Violazione degli artt. 6, comma 1, e 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, dei diritti della difesa quale principio generale del diritto dell'Unione e dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca che l'amministrazione ha fondato la propria decisione su elementi provenienti da procedimenti svolti nei confronti di terzi, o comunque su atti non ostesi, negandone l'accesso o comunicandone soltanto una sintesi selezionata secondo criteri propri, e che tale condotta preclude in radice l'esercizio del diritto di difesa (Al segreto d'ufficio, alla riservatezza del terzo e al segreto investigativo si opponga l'alternativa per cui o gli atti non si usano o, se usati, devono essere ostesi integralmente. In ogni caso, indicare specificamente quali difese sarebbero state svolte se gli atti fossero stati conosciuti)

Motivo 13 — Difetto di motivazione dell'atto impositivo. Violazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, letti alla luce degli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca che l'atto non indica specificamente presupposti, mezzi di prova e ragioni giuridiche della pretesa, ovvero rinvia ad atti non allegati e non altrimenti conosciuti, così impedendo al destinatario di individuare il perimetro della contestazione e di articolare la propria difesa.

V. Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione

Motivo 14 — Violazione del diritto a non contribuire alla propria incolpazione. Violazione degli artt. 24, secondo comma, e 111 della Costituzione, dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca che le dichiarazioni rese dal contribuente o la documentazione da lui consegnata, sono state acquisite dopo che la violazione era stata già ipotizzata dai verificatori e in funzione dell'accertamento di essa, senza previo avviso della facoltà di non rispondere e che su tale base è stata irrogata una sanzione avente natura sostanzialmente penale. (Distinguere i piani, perché gli obblighi dichiarativi e di tenuta della contabilità, che precedono la violazione, restano dovuti, ma ciò che non può essere preteso è la collaborazione all'accertamento della violazione già commessa). La garanzia non copre i documenti preesistenti e formati indipendentemente dalla volontà del contribuente. È inoltre garanzia riconosciuta alla sola persona fisica.

VI. Sanzioni

Motivo 15 — Violazione del principio di proporzionalità. Violazione dell'art. 10-ter della legge n. 212 del 2000, dell'art. 53 della Costituzione e dell'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca che la misura della sanzione, o l'entità complessiva della pretesa, eccede quanto necessario al raggiungimento dell'obiettivo perseguito, non supera il vaglio di idoneità, necessità e ragionevolezza, e si risolve in una compressione del diritto di proprietà non giustificata dalla clausola che consente agli Stati di assicurare il pagamento delle imposte. (Il motivo va quantificato. Indicare quindi l'incidenza percentuale della sanzione sull'imposta e sul patrimonio o sul reddito del contribuente ed esplicitare l'alternativa meno invasiva che l'amministrazione avrebbe potuto adottare). Nei tributi armonizzati richiamare la giurisprudenza unionale sulla proporzionalità, che consente la disapplicazione della norma interna.

Motivo 16 — Violazione del divieto di *bis in idem*. Violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, con richiesta di disapplicazione delle norme interne che vi ostano.

Si deduca che il ricorrente è stato o è sottoposto, per il medesimo fatto storico, a un procedimento penale e che il cumulo con la sanzione amministrativa (di natura sostanzialmente penale per gravità e funzione deterrente) non è sorretto da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto fra i due procedimenti, né assicura che il risultato sanzionatorio complessivo resti proporzionato. (Occorre documentare *ab origine* la pendenza o la definizione del procedimento penale a carico del ricorrente o del suo legale rappresentante, l'identità del fatto storico in senso naturalistico e l'assenza di meccanismi di computo della prima sanzione nella seconda. L'affermazione generica del principio, senza questi elementi, viene respinta)

Motivo 17 — Applicazione della disciplina sanzionatoria più favorevole. Violazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, dell'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca l'applicabilità della sanzione sopravvenuta più mite, contestando la legittimità costituzionale e convenzionale di ogni deroga alla retroattività della *lex mitior* in un ambito che la Convenzione qualifica come sostanzialmente penale. Con riguardo all'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, che riserva il regime più mite alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, si deduca anzitutto il contrasto con l'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del

1997, che impone la legge sopravvenuta più favorevole a tutte le violazioni non ancora definite senza fare salva, a differenza del comma 2 sull'abolizione della violazione, alcuna *"diversa previsione di legge"*. Si deduca poi l'eccesso di delega. L'art. 20, comma 1, lettera c), n. 1, della legge n. 111 del 2023 ha delegato il Governo a migliorare la proporzionalità delle sanzioni *"attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei"*, senza alcun criterio direttivo che autorizzasse una deroga al *favor rei* o una selezione temporale dei destinatari della riduzione. Una norma che nega il regime proporzionato proprio alle violazioni che il delegante ha giudicato sanzionate in misura eccessiva non sviluppa la delega ma la contraddice, e la ragione di gettito addotta dalla relazione illustrativa non è un criterio della legge di delega. Si deduca infine la violazione degli artt. 3 e 25 Cost., perché per le sanzioni punitive la retroattività della *lex mitior* è derogabile soltanto per ragioni oggettivamente ragionevoli, fra le quali non rientrano le mere esigenze di bilancio (Corte cost. n. 63/2019), e la violazione dell'art. 7 CEDU e dell'art. 49 della Carta, chiedendo, per i tributi armonizzati, la disapplicazione diretta dell'art. 5 e, in subordine, la rimessione alla Corte costituzionale. In ogni caso si chieda la riduzione ex art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997. (Il motivo va argomentato adeguatamente, perché la Cassazione ha già respinto la questione, compreso il profilo dell'eccesso di delega, ritenendo – in modo non condivisibile – la deroga giustificata dalla revisione organica del sistema e dall'equilibrio di bilancio (Cass. nn. 1274 e 17111 del 2025). In senso opposto, con disapplicazione dell'art. 5 per contrasto con l'art. 49 della Carta, CGT II grado Lombardia n. 1616/2026. Residua quindi l'ambito unionale, per i tributi armonizzati, e quello della critica alla giustificazione finanziaria della deroga: V. Mastroiacovo, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2, 749).

VII. Giusto processo

Motivo 18 — Lesione della parità delle armi e dell'effettività del contraddittorio processuale. Violazione dell'art. 111 della Costituzione, dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si deduca la lesione del diritto a un processo equo sotto il profilo della disparità di posizioni nella formazione della prova, della decisione fondata su elementi non conoscibili dalla parte, ovvero della compressione del diritto di discutere oralmente la causa.

Motivo 19 — Limiti alla prova testimoniale. Questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 per contrasto con gli artt. 3, 24, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca che, ove la controversia investa l'irrogazione di una sanzione sostanzialmente penale, il regime della prova testimoniale nel processo tributario pone a carico del contribuente un onere eccessivamente gravoso o impossibile da assolvere, e che la prova assunta in forma scritta – subordinata a valutazioni discrezionali - non è equivalente a quella che si forma in contraddittorio davanti al giudice (Il motivo presuppone che si sia formulata una specifica e circostanziata richiesta istruttoria, e che se ne sia indicata la decisività).

Motivo 20 — Utilizzo di dichiarazioni di terzi e di elementi provenienti da altri procedimenti. Violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione e dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Si deduca che la pretesa si fonda su dichiarazioni rese da terzi in sede amministrativa o penale, non verificabili in contraddittorio, e che il loro utilizzo, in un giudizio nel quale la difesa non dispone di strumenti equivalenti, altera l'equilibrio processuale.

Motivo 21 — Motivazione apparente della sentenza. Violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Motivo da riservare ai gradi di impugnazione, da formulare con l'indicazione puntuale delle domande, delle eccezioni e degli elementi rispetto ai quali la decisione non dà conto di alcun percorso argomentativo.

VIII. Strumenti trasversali

Motivo 22 — Istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Si formuli il quesito in modo chiuso e autosufficiente, indicando la norma interna, la norma unionale di riferimento e il dubbio interpretativo. A titolo esemplificativo, se gli artt. 7, 8 e 47 della Carta ostino a una normativa nazionale che consenta di autorizzare l'accesso presso i locali o ai dati bancari del contribuente sulla base di un provvedimento adottato dalla stessa autorità amministrativa che procede, privo di motivazione e non autonomamente impugnabile. Il rinvio va chiesto in via graduata rispetto alla domanda di disapplicazione e non in alternativa ad essa. Ricordare che il giudice di ultima istanza è tenuto al rinvio salvo che la questione sia irrilevante o l'interpretazione evidente.

Motivo 23 — Istanza di applicazione diretta della norma convenzionale e, in subordine, di rimessione alla Corte costituzionale.

Si chieda in via principale che il giudice tributario, quale giudice comune della Convenzione, applichi direttamente l'art. 8 della Convenzione in combinato disposto con le norme interne sugli accessi e sulle indagini, ovvero le interpreti in senso convenzionalmente conforme e solo in via subordinata, ove ritenga sussistente un'antinomia irriducibile, sollevi la questione di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 117, primo comma, della Costituzione. A sostegno dell'applicazione diretta si deduca che il contenuto dell'art. 8 della Convenzione coincide con quello degli artt. 14 e 15 della Costituzione, che il suo significato è fissato da giurisprudenza di Strasburgo consolidata (*Italgomme, Ferrieri e Bonassisa, Edilsud*), che nessun controinteresse costituzionale specifico vi si oppone, non bastando il generico interesse alla percezione del gettito, e che l'art. 1, comma 1, della legge n. 212 del 2000 pone la Convenzione sullo stesso piano della Costituzione e del diritto dell'Unione quale fonte dei principi generali dell'ordinamento tributario.

L'ordine è essenziale, perché l'incidente di costituzionalità è *extrema ratio* e proporlo in via principale espone al rigetto per difetto del previo tentativo di interpretazione conforme. Ove l'atto impugnato riguardi anche l'IVA, dedurre che per la parte armonizzata la non applicazione discende già dagli artt. 7 e 52, § 3, della Carta, sicché negarla per le imposte dirette accertate con il medesimo atto produce una disparità incompatibile con l'art. 3 della Costituzione. La tesi è contraria al diritto vivente delle sentenze gemelle del 2007 e va perciò argomentata (al riguardo cfr. S. Muleo, *Note controcorrente sull'impatto diretto della CEDU nell'ordinamento italiano*, in *Giustizia Insieme*, 17 settembre 2026).

Motivo 24 — Istanza di declaratoria di inutilizzabilità e di annullamento totale o parziale dell'atto.

Si concluda sempre chiedendo espressamente, oltre alla declaratoria di inutilizzabilità, l'annullamento totale o parziale dell'atto, articolando la ragione per la quale, espunti gli elementi inutilizzabili, ciò che residua non è idoneo a sorreggere la pretesa. Ove gli elementi viziati costituiscano il nucleo unico o prevalente delle riprese, si chieda l'annullamento integrale; diversamente, si indichi puntualmente la parte della pretesa che ne resta priva di fondamento.

Camera degli Avvocati Tributaristi della Provincia di Bari

Appendice A — Testo delle norme sovranazionali richiamate nei motivi

Si riportano, nella traduzione italiana ufficiale, le disposizioni della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, dei suoi Protocolli e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea richiamate nei motivi, nonché l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Per la Carta si riproduce il testo vigente (GUUE C 202 del 7 giugno 2016).

Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (Roma, 4 novembre 1950), ratificata con legge 4 agosto 1955, n. 848

Articolo 6 — Diritto a un equo processo (motivi 8, 14, 18, 19, 20, 21)

1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia.
2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.
3. In particolare, ogni accusato ha diritto di: (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; (c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; (d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; (e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza.

Articolo 7 — Nulla poena sine lege (motivi 8, 17)

1. Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso.
2. Il presente articolo non ostacolerà il giudizio e la condanna di una persona colpevole di una azione o di una omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili.

Articolo 8 — Diritto al rispetto della vita privata e familiare (motivi 1, 5, 7, 9, 10, 23)

1. Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza.
2. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui.

Protocollo addizionale alla Convenzione (Parigi, 20 marzo 1952)

Articolo 1 — Protezione della proprietà (motivo 15)

Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al 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.

Protocollo n. 7 alla Convenzione (Strasburgo, 22 novembre 1984), ratificato con legge 9 aprile 1990, n. 98

Articolo 4 — Diritto di non essere giudicato o punito due volte (motivo 16)

1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.
2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.
3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione.

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Nizza, 7 dicembre 2000, adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007; art. 6, § 1, TUE)

Articolo 7 — Rispetto della vita privata e della vita familiare (motivi 1, 5, 6, 22, 23)

Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni.

Articolo 8 — Protezione dei dati di carattere personale (motivi 5, 6, 22)

1. Ogni persona ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che la riguardano.

2. Tali dati devono essere trattati secondo il principio di lealtà, per finalità determinate e in base al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge. Ogni persona ha il diritto di accedere ai dati raccolti che la riguardano e di ottenerne la rettifica.

3. Il rispetto di tali regole è soggetto al controllo di un'autorità indipendente.

Articolo 41 — Diritto ad una buona amministrazione (motivi 3, 11, 13)

1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.

4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.

Articolo 47 — Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale (motivi 11, 12, 13, 14, 18, 22)

Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.

Articolo 48 — Presunzione di innocenza e diritti della difesa (motivo 14)

1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.

2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

Articolo 49 — Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene (motivo 17)

1. Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è

stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima.

2. Il presente articolo non osta al giudizio e alla condanna di una persona colpevole di un'azione o di un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali riconosciuti da tutte le nazioni.

3. Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato.

Articolo 50 — Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato
(motivo 16)

Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.

Articolo 51 — Ambito di applicazione (non richiamato nei motivi, ma presupposto della distinzione fra tributi armonizzati e non armonizzati)

1. Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati.

2. La presente Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati.

Articolo 52 — Portata e interpretazione dei diritti e dei principi (motivi 5, 23)

1. Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

2. I diritti riconosciuti dalla presente Carta per i quali i trattati prevedono disposizioni si esercitano alle condizioni e nei limiti dagli stessi definiti.

3. Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa.

4. Laddove la presente Carta riconosca i diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni.

5. Le disposizioni della presente Carta che contengono dei principi possono essere attuate da atti legislativi e esecutivi adottati da istituzioni, organi e organismi dell'Unione e da atti di Stati membri allorché essi danno attuazione al diritto dell'Unione, nell'esercizio delle loro rispettive

competenze. Esse possono essere invocate dinanzi a un giudice solo ai fini dell'interpretazione e del controllo di legalità di detti atti.

6. Si tiene pienamente conto delle legislazioni e prassi nazionali, come specificato nella presente Carta.

7. I giudici dell'Unione e degli Stati membri tengono nel debito conto le spiegazioni elaborate al fine di fornire orientamenti per l'interpretazione della presente Carta.

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea

Articolo 267 (motivo 22)

La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione.

Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri, tale organo giurisdizionale può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale organo giurisdizionale è tenuto a rivolgersi alla Corte.

Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile.

Appendice B — Tavola di corrispondenza fra le norme interne richiamate e i testi unici

I testi unici adottati in attuazione dell'art. 21 della legge n. 111 del 2023 si applicano dal 1° gennaio 2027 (per i primi quattro il termine è stato così differito dall'art. 4 del d.l. n. 200 del 2025, convertito dalla legge n. 26 del 2026). Fino a quella data restano applicabili le disposizioni richiamate nei motivi. Successivamente, per la clausola generale contenuta in ciascun testo unico, il riferimento alle disposizioni abrogate si intende fatto alle corrispondenti disposizioni del testo unico. La tavola indica, per ciascuna norma richiamata, la nuova collocazione e le variazioni testuali, verificate sui testi unici in materia di sanzioni (d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173), di giustizia tributaria (d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175), di tributi erariali minori (d.lgs. 5 novembre 2024, n. 174), di versamenti e riscossione (d.lgs. 24 marzo 2025, n. 33), di IVA (d.lgs. 19 gennaio 2026, n. 10), di imposte sui redditi (d.lgs. 19 giugno 2026, n. 117) e di adempimenti e accertamento (d.lgs. 5 agosto 2026, n. 141), nel testo coordinato con il d.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, e con i correttivi successivi. L'ottavo testo unico finora adottato, in materia di imposta di registro e altri tributi indiretti (d.lgs. 1° agosto 2025, n. 123), non tocca le disposizioni richiamate nei motivi e non è stato esaminato.

Norma richiamata nei motivi	Motivi	Testo unico e nuova collocazione	Variazioni
L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto), artt. 1, comma 1; 6, comma 1; 6-bis; 7; 7-bis; 7-quinquies; 9-ter; 10-ter; 12	1, 2, 3, 4, 5, 10, 11, 12, 13, 15, 23	Nessun testo unico. Nessuno dei sette testi unici esaminati ne abroga, modifica o trasfonde disposizioni.	Nessuna. L'art. 12, comma 1, è quello modificato dall'art. 13-bis del d.l. n. 84 del 2025.
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7 (poteri degli uffici; presunzione bancaria; indagini finanziarie)	4, 6, 7, 8	D.lgs. 5 agosto 2026, n. 141 (testo unico adempimenti e accertamento), art. 159 («Attribuzione e poteri degli uffici dell'Agenzia delle entrate»), che riunisce l'art. 32 del d.P.R. n. 600 e l'art. 51 del d.P.R. n. 633: il n. 2 diventa comma 2, lett. b); il n. 7 diventa comma 2, lett. l). Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. h).	Testo sostanzialmente invariato; i numeri diventano lettere e la disciplina delle due imposte è unificata. L'autorizzazione del direttore regionale (o del comandante regionale) resta condizione dell'indagine finanziaria, senza alcun obbligo di motivazione né rimedio autonomo: il riordino non recepisce Ferrieri e Bonassisa.
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33 (accessi, ispezioni e verifiche)	1	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 161 («Accessi, ispezioni, verifiche»), che riunisce l'art. 52 del d.P.R. n. 633 e l'art. 33 del d.P.R. n. 600. Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. h).	Testo dell'art. 52 riprodotto senza modifiche di sostanza: autorizzazione del capo dell'ufficio "che ne indica lo scopo" (comma 1), autorizzazione del procuratore della Repubblica per i locali ad uso promiscuo (comma 1) e per gli altri locali in presenza di gravi indizi (comma 2). L'obbligo di indicare "le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso" resta nell'art. 12 dello Statuto, non trasfuso.

Norma richiamata nei motivi	Motivi	Testo unico e nuova collocazione	Variazioni
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 (avviso di accertamento)	13	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 262 («Avviso di accertamento»). Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. h).	Contenuto e obbligo di motivazione invariati, con allegazione dell'atto richiamato o riproduzione del contenuto essenziale. Il comma 3 qualifica il vizio come annullabilità, in linea con l'art. 7-bis dello Statuto.
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 7 (indagini finanziarie IVA)	4	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 159, comma 2, lett. l) (disciplina unificata con le imposte sui redditi). Non è nel testo unico IVA (d.lgs. n. 10 del 2026), che regola il tributo e non l'accertamento. Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. d).	Come sopra.
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52 (accessi), in particolare comma 3 (perquisizioni personali, pieghi sigillati, segreto professionale)	1, 9	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 161; il comma 3 conserva la stessa numerazione. Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. d).	Testo invariato: autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per perquisizioni personali, apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casaforti e per l'esame di documenti coperti da segreto professionale.
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56 (motivazione degli avvisi IVA)	13	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 286 («Notificazione e motivazione degli accertamenti»). Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. d).	Testo invariato; il comma 5 riproduce l'obbligo di motivazione e di allegazione dell'atto richiamato, con sanzione di annullabilità.
L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 35 (facoltà di accesso della polizia tributaria)	1	D.lgs. n. 141 del 2026, art. 157 («Facoltà di accesso della polizia tributaria»). Abrogazione: art. 366, comma 1, lett. a).	Testo invariato, compresa la facoltà di accesso «in qualunque ora» negli esercizi pubblici e nei locali aziendali. È la disposizione che Italgomme ha giudicato priva della qualità di legge richiesta dall'art. 8 CEDU: il riordino la riproduce tale e quale.
D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3 (principio di legalità)	17	D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173, art. 2 («Principio di legalità e proporzionalità»). L'art. 3 del d.lgs. n. 472 è abrogato dall'art. 101, comma 1, lett. u), del testo unico.	Testo invariato. Il comma 3-bis (proporzionalità e offensività, introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024) diventa comma 4. Il comma 3, sulla lex mitior, è riprodotto alla lettera, senza clausola di salvezza di diverse previsioni di legge.
D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 4 (manifesta sproporzione)	17	D.lgs. n. 173 del 2024, art. 7, comma 4.	Riprodotto nel testo risultante dal d.lgs. n. 87 del 2024: riduzione «fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile». Per le violazioni anteriori al 1° settembre 2024 resta applicabile, per effetto dell'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, la formulazione precedente (riduzione fino alla metà del minimo).
D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, art. 5 (decorrenza del nuovo regime sanzionatorio)	17	L'art. 101, comma 1, lett. cc), del d.lgs. n. 173 del 2024 abroga soltanto gli artt. 1, 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 87 del 2024.	L'art. 5 resta in vigore come norma transitoria autonoma. La questione di legittimità va quindi riferita a tale disposizione anche dopo il 1° gennaio 2027.
D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 4 (prova testimoniale)	19	D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, art. 52, comma 3 («Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado»).	Testo invariato, ma rinumerato: il comma 4 diventa comma 3; la disapplicazione dei regolamenti passa dal comma 5 al comma 4; l'onere della prova dal comma 5-bis al comma 5.

Norma richiamata nei motivi	Motivi	Testo unico e nuova collocazione	Variazioni
D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 (motivi della sentenza)	21	D.lgs. n. 175 del 2024, art. 85, comma 2, lett. d) («Contenuto della sentenza»).	Testo invariato; i numeri diventano lettere.

Camera degli Avvocati Tributaristi della Provincia di Bari