

Il sequestro di documentazione acquisita dal server di impresa non residente in Italia.

di **Giuseppe Dell'Anna** e **Livio Gucciardo**

Sommario. **1.** Oggetto della controversia e contenuto della sentenza della Corte di cassazione. - **2.** Il potere dell'Amministrazione finanziaria di eseguire ispezioni documentali. - **3.** L'emersione di elementi di rilevanza penale in sede di indagine tributaria. - **4.** Osservazioni conclusive.

1. Oggetto della controversia e contenuto della sentenza della Corte di cassazione.

Il ricorso sorge da un'ordinanza emessa dal Tribunale di Lecco, in funzione di giudice del riesame, con cui ha respinto l'istanza, ex art. 324 c.p.p., avverso il decreto di sequestro probatorio emesso dal Pubblico Ministero nei confronti di una società di capitali con sede in Olanda, avente ad oggetto due hard disk contenenti copie di back up di dati digitali di indirizzi di posta elettronica e del data base del sistema gestionale SAP. Il materiale informatico sequestrato risultava acquisito nel corso di una verifica fiscale della Guardia di Finanza, eseguita nei confronti di una società di capitali con sede in Italia, al cui legale rappresentante veniva contestato il delitto di cui all'art. 5 D.Lgs n. 74/2000.

Avverso l'ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il legale rappresentante della società di capitali, terza interessata, con sede legale in Olanda, deducendo tre motivi di ricorso.

Col primo motivo la società ricorrente ha sostenuto che il sequestro dei documenti fosse illegittimo e come tale che gli stessi fossero inutilizzabili. In specie, la condotta configurerebbe il reato di cui all'art. 615 *ter* c.p., in quanto i documenti sarebbero stati acquisiti mediante accesso abusivo a sistema informatico perpetrato dai militari della Guardia di Finanza. I documenti, conservati nel server della società olandese, infatti, sarebbero stati acquisiti nel corso della verifica fiscale effettuata nei confronti di una società di capitali italiana, travalicando i limiti previsti dagli artt. 52 del D.P.R. 633/72 e 33 del D.P.R. 600/73, che consentono l'ispezione documentale soltanto dei libri, registri, documenti, scritture contabili che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito o che siano accessibili mediante apparecchiature informatiche installate in detti locali. Da ciò l'illegittimità dell'acquisizione dei documenti informatici riconducibili alla società ricorrente con sede in Olanda, eseguita grazie alla previa consegna delle credenziali utili per l'accesso da remoto al server collocato al di fuori del territorio nazionale, ossia, nella specie, dalla

sede della società italiana soggetta a verifica tributaria.

Con la seconda doglianza la ricorrente ha lamentato la nullità del provvedimento impugnato, che non ha annullato il sequestro fondato su documenti acquisiti illegalmente e come tale inutilizzabili. L'ordinanza impugnata – secondo la società ricorrente – avrebbe dovuto annullare il decreto di sequestro probatorio dei documenti ottenuti attraverso l'accesso abusivo al sistema informatico. Difatti, i documenti dovrebbero essere distrutti e comunque sarebbero inutilizzabili quali prove perché assunte in violazione dei principi costituzionali di inviolabilità del domicilio e segretezza della corrispondenza.

Infine, la ricorrente lamenta col terzo motivo l'omessa valutazione della natura meramente esplorativa

del decreto di sequestro probatorio, l'omessa autonoma valutazione del nesso di pertinenzialità tra le cose sequestrate e il reato per cui si procede e la finalità probatoria del medesimo.

La Corte di cassazione ha ritenuto infondati i motivi di ricorso.

Secondo i giudici, la Guardia di Finanza, nel corso dell'attività amministrativa, può procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile e i risultati di tale attività possono sempre essere utilizzati quale *notitia criminis* e per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette, a prescindere dalla regolarità formale della loro acquisizione. L'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale sorge solamente allorquando emergano indizi per attribuire rilevanza penale al fatto.

Nel caso di specie, l'acquisizione dei dati informatici, ivi compresi quelli della società olandese, è avvenuta a seguito del legittimo esercizio dei poteri di polizia amministrativa conferiti dalla legge alla Guardia di Finanza. Una volta estratti tali dati, i militari hanno trasmesso all'Autorità giudiziaria l'informativa della notizia di reato per l'apertura del procedimento penale. Sul punto occorre infatti rilevare che i militari della Guardia di Finanza svolgono, al contempo, funzioni di polizia amministrativa e di polizia giudiziaria nelle materie di loro competenza.

Osservano, in conclusione, i giudici che il decreto di sequestro, oltre all'indicazione della violazione dell'art. 5 del D.Lgs. n.74/2000, è sorretto dalla motivazione della necessità di sottoporre a sequestro il materiale informatico selezionato dalla Guardia di Finanza perché utile a verificare l'ipotesi accusatoria formulata, in quanto idoneo ad accertare i legami tra la società italiana e quella olandese e appurare la commissione del reato ipotizzato di omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Ebbene, la sentenza della Corte di cassazione risulta interessante per due ragioni: da una parte, perché evoca il fondamento giuridico dei poteri di polizia tributaria di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria, tratteggiandone il corretto esercizio in una peculiare casistica qual è quella

affrontata nel caso in esame, e, dall'altra, perché richiama l'imprescindibile dovere di applicare le garanzie del codice di procedura penale all'emergere, nel corso dell'attività amministrativa, di indizi di reato.

Nella presente nota, dopo avere delineato la disciplina degli accessi, ispezioni e verifiche, ci si soffermerà sulle garanzie procedurali da assicurare quando nel corso della verifica fiscale emergano indizi di reato e debbano essere compiuti atti necessari per assicurare le fonti di prova.

2. Il potere dell'Amministrazione finanziaria di eseguire ispezioni documentali.

L'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, che rimanda alle disposizioni di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di eseguire accessi, ispezioni e verifiche. Questa ha dunque il potere di procedere all'ispezione di tutti i documenti dell'impresa verificata, ivi compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie. Il comma 4 del citato art. 52, nello stabilire tale potere, precisa che l'attività può estendersi alla documentazione che si trova nei locali in cui l'accesso viene eseguito o che risulta accessibile «*tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali*».

La conseguenza applicativa della disposizione da ultimo citata è che l'Amministrazione finanziaria può procedere all'ispezione provvedendo all'estrazione della documentazione ritenuta utile ai fini della verifica, anche accedendo al server dell'impresa, a prescindere dalla circostanza che tale accesso abbia luogo da remoto e che il server si trovi presso soggetti terzi non direttamente coinvolti nell'attività di controllo. Ciò che assume importanza è che l'ispezione sia posta in essere accedendo dalle apparecchiature informatiche che sono installate nei locali dell'impresa¹.

Sul punto occorre tuttavia fornire alcune precisazioni.

Il potere di procedere all'ispezione della documentazione informatica non trova alcun limite ove si tratti di sistemi non protetti². Quando, di contro, tale attività presupponga l'impiego di password, le ipotesi prospettabili sono due. Nel caso in cui il contribuente si rifiuti di fornire la password, sarà necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, poiché l'accesso al sistema informatico può essere assimilato ad un'apertura coattiva (ex art. 52, comma 3, D.P.R. n. 633/1972)³. Al contrario, qualora il contribuente dia il consenso all'accesso, fornendo la necessaria password, l'ispezione documentale potrà essere condotta anche in carenza della citata autorizzazione. La Corte di cassazione sul punto ha precisato che l'autorizzazione del Procuratore della

¹ Per una lettura critica della disposizione vgs. S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2015, p. 122.

² Cfr. circolare Agenzia delle Entrate del 19 ottobre 2005, n. 45/E.

³ Va rammentato che nella tutela costituzionale del domicilio viene fatta rientrare anche la nozione di domicilio informatico.

Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, è richiesta soltanto nel caso di apertura coattiva e non anche quando l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente⁴.

3. L'emersione di elementi di rilevanza penale in sede di indagine tributaria.

Quando nel corso della verifica tributaria emergano indizi di reato, costituisce un obbligo e non una facoltà dei militari della Guardia di Finanza procedere all'esecuzione del sequestro probatorio della documentazione che costituisce corpo del reato o cosa pertinente al reato e, conseguentemente, informare l'Autorità giudiziaria.

L'art. 220 disp. att. c.p.p. dispone che, quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice.

L'importanza dell'art. 220 disp. att. c.p.p. è ravvisabile tanto nella portata, dato che la norma attrae ogni modulo ispettivo di carattere fiscale, quanto nelle implicazioni, posto che la mancata applicazione dei presidi di garanzia propri del procedimento penale è potenzialmente nefasta per gli atti compiuti nel corso dell'istruttoria, che potrebbero essere colpiti dalla sanzione dell'inutilizzabilità ai sensi dell'art. 191 c.p.p.

Occorre tuttavia precisare che il presupposto di operatività della norma non è rappresentato dalla sussistenza di elementi certi in ordine all'ipotesi di reato, ma dalla mera possibilità di attribuire rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata⁵.

La giurisprudenza a tal proposito ha chiarito che per rendere applicabile l'art. 220 disp. att. c.p.p. non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento delle soglie di punibilità previste dal D.Lgs. n. 74/2000, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la stesse possano essere superate⁶. Difatti, se si dovessero attendere i risultati dell'attività ispettiva per

⁴ Cfr. Cass., Sez. V, 19 gennaio 2021, n. 737; Cass., Sez. V, 4 ottobre 2018, n. 24306, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2019, p. 2108, con nota di T.C. Manigrasso, *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrisultate esercitate*, in cui si afferma che l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale, laddove l'apertura della stessa sia avvenuta con l'autorizzazione di un dipendente dell'impresa presente durante la verifica, deve ritenersi legittima.

⁵ Cass., Sez. III, 16 luglio 2019, n. 31223.

⁶ Cass., Sez. III, 3 febbraio 2015, n. 4919.

valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, la conseguenza sarebbe che per i reati tributari che prevedono una tale soglia non dovrebbero mai essere adottate le modalità previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p.

Sul tema sono tuttavia necessarie ulteriori precisazioni.

La sentenza n. 24307/2017 della Sez. III della Corte di cassazione, nel ribadire l'indiscussa necessità che all'insorgere di indizi di reato, a pena di inutilizzabilità, vengano osservate le disposizioni del codice di rito e che ciò debba avvenire soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quant'altro necessario per l'applicazione della legge penale, ha ulteriormente definito gli effetti della norma di raccordo tra attività amministrativa e di indagine penale. I giudici hanno infatti chiarito che *«se le forme del codice di procedura penale devono essere osservate soltanto ove si faccia luogo al compimento degli atti necessari alla raccolta ed all'assicurazione delle fonti di prova, ciò significa che ogni qual volta non si debba fare luogo all'espletamento di atti garantiti, non è necessario osservare le norme del codice di rito»*. Conseguentemente, se sussiste la necessità di procedere all'esecuzione di atti garantiti, ciò deve trovare sostanza ai sensi dell'art. 114 disp. att. c.p.p., a mente del quale *«nel procedere al compimento degli atti indicati nell'art. 356 [c.p.p.], la polizia giudiziaria avverte la persona sottoposta alle indagini, se presente, che ha facoltà di farsi assistere dal difensore di fiducia»*. La Suprema Corte conclude quindi il ragionamento affermando che l'art. 114 disp. att. c.p.p. impone l'avviso del diritto all'assistenza del difensore solo ed esclusivamente nel caso in cui si proceda al compimento di uno degli atti indicati dall'art. 356 c.p.p., il quale, a sua volta, stabilisce che il difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini ha facoltà di assistere, senza diritto di essere preventivamente avvisato, agli atti previsti dagli artt. 352 (perquisizioni) e 354 (accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e sequestro), oltre che all'immediata apertura del plico autorizzata dal pubblico ministero, a norma dell'art. 353 comma 2 c.p.p., rappresentando questa una elencazione tassativa, non inclusiva, genericamente, delle attività ispettive di carattere fiscale⁷.

La più risalente sentenza della Cassazione, Sez. III, 17 giugno 2014, n. 27682, collocandosi nel medesimo e consolidato solco interpretativo, ha rilevato come il mero accertamento documentale effettuato sulla base di documentazione già in possesso degli uffici non costituisce presupposto, in presenza di indizi di reato, per l'applicazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p., dato che l'attività posta in essere (accertamento documentale) non implica il compimento di uno degli atti indicati dall'art. 356 c.p.p.

⁷ Cfr. anche Cass., Sez. III, 8 novembre 2018, n. 50657; Cass., Sez. III, 20 settembre 2016, n. 38858; Cass., Sez. III, 20 luglio 2016, n. 31004.



4. Osservazioni conclusive.

Le condivisibili conclusioni alle quali perviene la Corte con la sentenza n. 24885/2021 dissipano ogni controversa interpretazione in ordine al peculiare caso in cui l'Amministrazione finanziaria debba svolgere attività ispettive su documentazione informatica conservata in server fisicamente posti al di fuori dei locali aziendali, ma dagli stessi accessibili tramite apparecchiature ivi installate.

La sentenza, inoltre, conferma il pacifico orientamento in virtù del quale la Guardia di Finanza, anche nel corso di attività ispettive di natura tributaria, quando emergano indizi di reato, deve esercitare poteri di polizia giudiziaria, compiendo tutti gli atti necessari per assicurare le fonti di prova, sebbene i contorni della vicenda penale, nel preciso momento, possano non essere completamente definiti e i fatti accertati debbano essere oggetto di ulteriori approfondimenti⁸.

In definitiva, la Guardia di Finanza, nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, può legittimamente acquisire da remoto, tramite apparecchiature informatiche installate nei locali dell'impresa sottoposta a verifica fiscale, documentazione conservata nel server di una società con sede all'estero, senza incorrere in condotte abusive. Tale documentazione può essere oggetto di sequestro probatorio ed essere conseguentemente utilizzata nel procedimento penale per dimostrare l'ipotesi accusatoria formulata e, in specie, per accertare i legami tra la società italiana e quella straniera e le relative modalità di commissione del reato⁹.

⁸ Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20358.

⁹ Cfr. anche Cass., Sez. III, 24 marzo 2021, n. 11207, in *Il Fisco*, n. 17/2021, p. 1671 ss., con commento di G. Dell'Anna – L. Gucciardo, *La Guardia di Finanza può ispezionare da remoto la documentazione conservata nel server di una società estera*.