

Prove digitali e processo tributario: orientamenti giurisprudenziali sull'utilizzabilità di messaggi istantanei e foto di schermate

Digital Evidence and Tax Trials: Case Law on Instant Messages and Screenshots

di Silvia Giorgi - 14 giugno 2022

Abstract

Gli arresti su limiti, efficacia e utilizzabilità delle prove digitali nel processo tributario sono ancora rari. Tuttavia, a fronte della pronuncia della CTP di Reggio Emilia n. 105 del 14 aprile 2021, si inaugura un percorso garantista, coerente con le regole dell'informatica forense. L'auspicio è che il giudice tributario preservi la sua autonomia nell'orientamento che andrà consolidandosi, evitando le suggestioni di una disinvolta giurisprudenza penale.

Parole chiave: iMessage, screenshot, prove atipiche, prove digitali, efficacia probatoria

Abstract

Case law regarding limits, effectiveness and usability of digital evidence in tax trials is still rare. However, pronouncement no. 105 of the Tax Court of Reggio Emilia of April 14, 2021, insures guarantees, consistent with the rules of legal computer science. The hope is for tax judges to remain autonomous in the forthcoming trend, avoiding non-rigorous criminal jurisprudence suggestions.

Keywords: *Imessage, screenshot, atypical evidence, digital evidence, evidentiary effect*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** I messaggi trasmessi mediante servizi di messaggistica istantanea. - **3.** La fotografia delle schermate dei dispositivi elettronici (c.d. screenshot). - **4.** Utilizzabilità nel processo tributario. - **5.** Considerazioni conclusive.

1. La rivoluzione digitale e la progressiva informatizzazione di tutto il diritto investono inevitabilmente anche il tema della prova e della sua efficacia nel processo e, ancor prima, nel procedimento tributario. Gli arresti giurisprudenziali sono per il momento, a quanto consta, scarsamente significativi dal punto di vista quantitativo; cionondimeno, quella “transizione dalla cultura manoscritta alla cultura elettronica” che a suo tempo Irti preconizzava “faticosa e lenta” (IRTI N., *La memoria dell'impresa (dai quadernacci di Francesco Datini ai nastri magnetici)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, I, 57) ha subito una repentina accelerazione negli ultimi tempi e impone di attrezzarsi anche rispetto al tema della prova digitale e del suo utilizzo nel procedimento e nel

processo tributario. Nonostante, infatti, le tematiche sottese alla prova abbiano carattere trasversale, interessando tutti i rami del diritto, la “prova tributaria” rappresenta un’espressione ellittica per marcare alcuni aspetti peculiari che si presentano nel diritto tributario (CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 6).

Se, infatti, la prova è definibile quale «strumento che serve al giudice per il controllo delle domande e delle affermazioni rese dalle parti nel corso del processo» (secondo l’efficace sintesi di CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, II, rist., Padova 1986, 423 ss.), la prova tributaria è ancor prima funzionale a testare il fondamento sostanziale e la sostenibilità dell’atto impositivo anche nel corso del procedimento (sui rapporti tra motivazione e prova, oltre che sulla distinzione tra fondamento dell’atto, motivazione e prova, da ultimo, MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco, strategie del difensore*, Milano, 2022, 1029). A fronte dell’incidenza della notifica dell’atto impositivo sulla sfera giuridica del contribuente, l’ordito costituzionale (e, in particolare, gli artt. 53 e 97 Cost.) impone che l’Amministrazione finanziaria non proceda se non sia previamente in possesso di una conoscenza adeguata rispetto ai fatti assunti a fondamento della propria pretesa: l’acquisizione doverosa di conoscenza non può che tradursi nell’acquisizione di prove idonee a supportare il giudizio di fatto (CIPOLLA G.M., *La prova*, cit., 211). Il tema dell’efficacia e dell’utilizzabilità della prova è, quindi, cruciale, tanto più che nel processo tributario non è ammessa ad oggi una tutela diretta e immediata nei confronti di prove illegittimamente acquisite, dovendosi attendere il giudizio sull’atto impositivo quale veicolo per le doglianze relative anche alle illegittimità istruttorie. Questa cornice di riferimento deve, poi, essere arricchita dall’importanza quantitativa e qualitativa della prova documentale, sia per i noti divieti sulle prove orali, sia per la pregnanza in sé del documento come strumento rappresentativo e, dunque, fonte di convincimento, nonché limite alla funzione decisoria del giudice qualora si atteggi a prova legale, precludendo la possibilità di accertare l’esistenza di determinati fatti da altri mezzi di prova (CIARCIA A.R., *La valutazione e l’utilizzo della prova nel processo tributario*, Napoli, 2010, 12).

In questo contesto, brevemente tratteggiato, si devono collocare utilizzo ed efficacia delle prove digitali, abbracciando genericamente con detta locuzione tutte le fonti di prova che presuppongono l’uso di un dispositivo digitale, anche soltanto per la loro conservazione o trasmissione. Le prove digitali originano da impulsi elettrici che rispondono ad una sequenza prestabilita di valori numerici (bit) e che, incorporati in un supporto digitale materiale dotato di memoria, contengono dati o informazioni intellegibili (D’ARMINIO MONFORTE A. - ROCCHI M., *Le prove digitali nel processo civile*, Pisa, 2021, 17).

La disamina degli arresti giurisprudenziali, tuttavia, si soffermerà esclusivamente sui documenti informatici non sottoscritti elettronicamente, ovvero sottoscritti con firma elettronica “semplice”, in quanto forieri di maggiori criticità con riferimento alle modalità di acquisizione e valutazione. In particolare, la casistica maggiormente ricorrente e di rilevante impatto applicativo riguarda le modalità di acquisizione e

l'utilizzabilità di messaggi trasmessi attraverso i servizi di messaggistica istantanea (quali, ad esempio, "WhatsApp" e "Telegram" o altre applicazioni) o di schermate (c.d. screenshot) di dispositivi elettronici.

2. Come premesso, i precedenti giurisprudenziali delle Commissioni tributarie sono, ad oggi, limitati e ciò lascerebbe presumere un utilizzo ancora modesto del documento digitale quale mezzo per fondare l'istruttoria tributaria. Come si vedrà, infatti, la giurisprudenza penale è molto più prolifica sul tema, per cui potrebbero divenire ricorrenti eccezioni inerenti all'utilizzo nel procedimento e processo tributario di documenti informatici acquisiti nella diversa sede penale.

Ad ogni modo, di particolare interesse (nonché unico precedente tributario, a quanto consta) risulta la pronuncia n. 105 del 14 aprile 2021, della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. I, che ha affrontato la questione dell'utilizzabilità dei messaggi trasmessi attraverso i servizi di messaggistica istantanea nel processo tributario. In particolare, l'ipotesi avanzata dall'Amministrazione finanziaria era che il ricorrente fosse amministratore di fatto della società, utilizzatrice di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, e la ricostruzione di detta qualità era interamente fondata su alcuni "I iMessage" riportati nel PVC e scambiati con uffici amministrativi e clienti della società stessa. Il ricorrente aveva, quindi, lamentato in via preliminare l'inutilizzabilità delle trascrizioni in quanto gli "I iMessage" non erano confortati da attestazioni di conformità, da parte di un notaio o da altro pubblico ufficiale, agli originali asseritamente presenti sul supporto informatico di provenienza, non acquisito all'istruttoria e al processo.

La Corte, accoglie proprio tale eccezione preliminare, sposando la tesi per cui l'archiviazione della messaggistica basata sul c.d. "instant messaging system" avviene *«esclusivamente sul singolo dispositivo telefonico, senza lasciare alcuna traccia, a differenza dei comuni messaggi sms, la cui archiviazione avviene attraverso la loro memorizzazione da parte delle compagnie telefoniche e, dunque, senza un'estrazione controllata e certificata degli stessi dal supporto informatico»*. E, dunque, non potendo essere certificata la loro genuinità non possono essere fonte di prova in sede contenziosa.

La Commissione richiama, quindi, un precedente della Cassazione penale, secondo cui la trascrizione di conversazioni effettuate via "WhatsApp" e registrate da uno degli interlocutori, pur costruendo prova documentale *ex art. 234 c.p.p.*, richiede, ai fini dell'utilizzabilità, l'acquisizione del supporto telematico o figurativo contenente la relativa registrazione, per verificare *«affidabilità, provenienza e attendibilità del contenuto di dette conversazioni»* (Cass., sez. V pen., 25 ottobre 2017, n. 49016).

E', dunque, innanzitutto necessario marcare che l'inutilizzabilità degli "I iMessage" nel caso sottoposta alla Commissione di Reggio Emilia non è generalizzata ma correlata alla mancata acquisizione del supporto, in quanto le conversazioni erano state semplicemente trascritte nel PVC. E a tal proposito il giudice di merito richiama condivisibilmente altro precedente (Cass., sez. VI civ., 12 ottobre 2020, n. 21994), per escludere la rilevanza *ex art. 2700 c.c.* in relazione a quanto affermato dai verificatori

nel PVC: esattamente come le attestazioni del curatore fallimentare, in quanto provenienti da pubblico ufficiale, hanno valore di prova privilegiata *ex art. 2700 c.c.* quando abbiano oggetto fatti da lui compiuti o che egli attesta essere avvenuti in sua presenza, ma non quando riguardano circostanze conosciute attraverso l'esame della documentazione dell'imprenditore fallito, così anche con riferimento ai verificatori, dunque, il valore di prova privilegiata deve escludersi in relazione al contenuto delle dichiarazioni rese al pubblico ufficiale da terzi o al contenuto di documenti formati dai suddetti terzi.

Tale pronuncia avanguardista, *unicum* nel panorama delle Commissioni tributarie, impone ora di soffermarsi brevemente sulla natura giuridica di SMS e messaggi trasmessi attraverso servizi di messaggistica istantanea, natura, invero, nient'affatto pacifica. La giurisprudenza prevalente è, infatti, solita considerarli rappresentazione di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti *ex art. 2712 cpc*, con il risultato per cui *«forma piena prova dei fatti e delle cose rappresentate se colui contro il quale viene prodotto non ne contesti la conformità ai fatti o alle cose medesime»* (Cass., 17 luglio 2019, n. 19155). Taluni, tuttavia, osservano che si tratterebbe, invece, di documenti elettronici firmati elettronicamente (BECHINI U., *Il notaio digitale. Dalla firma alla blockchain*, Milano, 2019, 4): l'utente, infatti, si identifica attraverso una SIM card connessa ad uno specifico numero telefonico, contraddistinguendo con un "segno" il documento inviato e deve solitamente accedere attraverso una chiave che costituisce parte del processo di firma. Si tratterebbe, quindi, di un documento informatico a firma elettronica semplice ai sensi dell'art. 20, comma 1-*bis* del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD) e, come tale, liberamente valutabile dal giudice. Solitamente, inoltre, detti sistemi di messaggistica si basano sulla c.d. crittografia "end to end" che, da un lato preclude che soggetti terzi possano leggere i messaggi inviati, dall'altro consente di desumere l'ora di invio oltre ora e ricezione del messaggio, sempre che la relativa funzione non sia disabilitata dall'utente. Oltre a tali caratteristiche tipiche del documento informatico, la messaggistica istantanea è formata attraverso i segni propri del linguaggio scritto e non si limita a raffigurare un fatto, contraddistinguendosi per una serie di informazioni (i metadati) nascoste allegate o, comunque, associate e utilizzate come metodo di identificazione informatica.

Dal canto suo, la giurisprudenza penale è consolidata nel ritenere che i messaggi "WhatsApp" e gli sms conservati nella memoria di un telefono cellulare abbiano natura di documenti ai sensi dell'art. 234 c.p.p., sicché è legittima la loro acquisizione mediante mera riproduzione fotografica, non trovando applicazione né la disciplina delle intercettazioni, né quella relativa all'acquisizione di corrispondenza di cui all'art. 254 c.p.p. (*ex multis* Cass., sez. III pen., 7 ottobre 2021, n. 36328, Cass., sez. VI pen., 12 novembre, n. 1822 e Cass., sez. III pen., 26 aprile 2017, n. 38681).

La sentenza della CTP di Reggio Emilia richiama e sposa, quindi, il filone più garantistico della giurisprudenza penale, pacifica con riferimento alla natura documentale *ex art. 234 c.p.p.* della messaggistica istantanea ma divisa circa le modalità di acquisizione e l'utilizzabilità delle trascrizioni o riproduzioni fotografiche

dei messaggi inviati tramite applicazioni (c.d. app): all'orientamento che ritiene imprescindibile l'acquisizione del supporto telematico ai fini dell'utilizzabilità del documento si contrappone, infatti, quello meno rigoroso sull'origine e la genuinità di tale fonte di prova, ammettendone la semplice riproduzione fotografica.

3. La giurisprudenza penale si è, poi, rivelata particolarmente disinvolta nel ricorso a prove digitali anche con riferimento all'acquisizione di schermate (screenshot) di file fotografati sul computer dell'imputato. Segnatamente, in una fattispecie relativa ad una frode IVA, la Corte di Cassazione è stata investita della questione inerente all'utilizzabilità dell'estrazione dal computer di file excel relativi ad una contabilità "parallela" con l'uso di captatore informatico e, dunque, da remoto. La Suprema Corte ha concluso per l'infondatezza della tesi difensiva, secondo cui il prospetto contabile excel acquisito sarebbe stato inutilizzabile, a fronte della violazione della disciplina sulle perquisizioni informatiche di cui all'art. 247, comma 1-*bis*, c.p.p. e l'art. 14 Cost. essendo il computer ubicato in luogo di privata dimora (Cass., sez. I pen., 1° febbraio 2022, n. 3591).

Ciò in quanto l'attività investigativa non ha riguardato l'estrpolazione dal supporto digitale di documenti informatici preesistenti all'attività intercettiva, bensì esclusivamente la captazione di flussi di dati in fieri, cristallizzati nel momento stesso della loro formazione. Si tratterebbe, quindi, della mera constatazione di dati informatici in corso di realizzazione, che, pur non costituendo una "comunicazione" in senso stretto, costituisce comportamento comunicativo acquisibile, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, anche mediante videoregistrazione o fotografia. Peraltro, la Corte ha precisato che la non configurabilità della perquisizione non è alterata nel caso specifico dalla natura del documento in cui figuravano poste di contabilità riepilogative di operazioni economiche preesistenti o in corso di realizzazione. Limitandosi a richiamare un consolidato orientamento sull'utilizzo di captatori informatici (Cass., sez. V pen., 30 maggio 2017, n. 48370) conclude, così, per l'utilizzabilità della contabilità acquisita da remoto mediante la fotografia dello schermo del computer collocato in un luogo di privata dimora, escludendo che si tratti di una perquisizione surrettizia non garantita dal percorso di cui all'art. 246 c.p.p.

A riguardo, prescindendo per un attimo dalle modalità di acquisizione, occorre rammentare che il c.d. screenshot – che, probabilmente, insieme ad immagini e pagine web è tra i documenti informatici che si prestano ad un maggior utilizzo processuale – è un documento informatico non sottoscritto elettronicamente. Non è, quindi, associato ad una firma elettronica o marca temporale che ne garantisca l'immodificabilità, potendo essere alterato senza particolari difficoltà ed un elevato grado di sofisticazione, attraverso le tecniche di fotoritocco. Per questa ragione, la giurisprudenza civile è tendenzialmente abbastanza rigorosa nell'ammetterne la produzione, ritenendolo privo di rilevanza probatoria, allorquando, ad esempio la fotografia dello schermo riguardi degli SMS, giacché sarebbero di provenienza ignota (Trib. Genova, 24 novembre 2016, n. 4330). E' stato, infatti, rilevato che l'operazione di memorizzazione della cattura della schermata in un file, in una immagine riprodotta

«non vale a dare prova certa della provenienza delle dichiarazioni in esso contenute dal titolare dell'apparecchio da cui sono stati inviati i messaggi, soprattutto laddove sia stata contestata l'agevole alterabilità del documento informatico e, comunque, il contenuto e la veridicità dei messaggi in esso contenuti. Il documento in parola, pertanto, integra mera riproduzione meccanica, in specie informatica, dei messaggi in esso contenuti e come tale è da valutarsi in applicazione del dettato normativo ex art. 2712 c.c.» (così Trib. Aosta, 21 ottobre 2018, n. 279).

Se, dunque, nel processo civile l'efficacia probatoria della schermata è circondata da particolari cautele, la giurisprudenza penale è molto più blanda, ammettendo la produzione di fotografie di pagine web (Cass., sez. V pen., 30 marzo 2021, n. 12062) e di SMS (Cass., sez. III pen., 2 marzo 2020, n. 8332), oltre che alla sopra menzionata utilizzabilità delle riproduzioni fotografiche di messaggi istantanei e delle schermate acquisite da remoto mediante captatore informatico (al di fuori dei rigori della disciplina sulle perquisizioni informatiche).

4. Di fronte alla progressista sentenza della CTP di Reggio Emilia e al breve *excursus* sugli orientamenti della giurisprudenza civile e penale in tema di utilizzabilità delle prove digitali consistenti nei testi di messaggistica istantanea o in foto delle schermate dei dispositivi, occorre, ora indugiare brevemente sulla scansione del percorso da seguire al fine di produrre o a contrario di contestare la produzione di simili documenti nel processo tributario. La Corte reggiana ha, infatti, imposto l'acquisizione del supporto telematico per garantire la genuinità della trascrizione effettuata nel corso dell'istruttoria tributaria. E' chiaro che, una volta, smontata la tesi della natura privilegiata della trascrizione effettuata dai verificatori, le modalità di produzione in giudizio della prova digitale non possano che essere conformi per le parti e, dunque, valore anche nel caso in cui sia il contribuente a volersi avvalere di documenti elettronici.

La disciplina europea (Regolamento electronic Identification Authentication and Signature - eIDAS) e domestica (D.Lgs. 7 marzo 2005 n. 82, Codice dell'Amministrazione Digitale - CAD) stabiliscono rispettivamente che *«a un documento elettronico non sono negati gli effetti giuridici e l'ammissibilità come prova in procedimenti giudiziari per il solo motivo della sua forma elettronica»* (art. 46 Regolamento eIDAS) e che *«Il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore... (omissis) ... In tutti gli altri casi, l'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, in relazione alle caratteristiche di sicurezza, integrità e immodificabilità»* (art. 20 del CAD). Se, quindi, il documento non è provvisto di firma digitale, il CAD rimette all'organo giudicante la valutazione circa l'idoneità del documento informatico a soddisfare comunque il requisito della forma scritta ed il suo valore probatorio.

La CTP di Reggio Emilia ha, dunque, ritenuto che la trascrizione effettuata dai verificatori, per quanto pubblici ufficiali, non garantisca le caratteristiche di sicurezza, integrità ed immodificabilità tali da rendere i testi dei messaggi istantanei utilizzabili nel processo tributario. Si deve ritenere, quindi, che anche per il contribuente la mera trascrizione o fotografia di simili conversazioni non sia sufficiente, dovendosi preservare l'affidabilità del documento e, dunque, garantirne la provenienza e l'integrità.

La modalità più corretta e sicura di produzione della prova informatica è quella della c.d. copia forense, cioè di una copia *fide facente* dei dati in questione, ottenuta attraverso procedure e prassi tecnologiche specifiche atte a garantire la conservazione dell'integrità dei dati digitali originari. Tale copia si avvale di software specifici che inibiscono la manipolazione del dato ed è generalmente accompagnata dalla relazione di un informatico forense che ripercorre i dettagli relativi all'acquisizione della copia dei dati.

Il contenuto della messaggistica è, così, introdotto in giudizio mediante il deposito delle trascrizioni elaborate da un consulente tecnico e accompagnate da una attestazione di conformità all'originale rilasciata da notaio o altro pubblico ufficiale. In alternativa, la trascrizione – che di per sé non garantisce l'affidabilità del documento – può essere accompagnata alla produzione in giudizio dello stesso elaboratore elettronico su cui è memorizzato il dato oggetto di prova. Tale modalità, avallata anche dalla pronuncia di Reggio Emilia, può trovare applicazione nel processo tributario in cui – a dispetto delle modalità telematiche – dovranno sì depositarsi telematicamente le trascrizioni o riproduzioni fotografiche, ma anche ammettere il deposito materiale del supporto presso la Segreteria della Commissione Tributaria.

Si rammenta, invece, che la produzione per immagine, pur ampiamente utilizzata nella pratica, attraverso, ad esempio, una scansione o una stampa in .pdf, non è ritenuta un meccanismo di produzione idoneo, esponendosi ad agevoli contestazioni, giacché non vengono riprodotti tutti i dati e i metadati che compongono il documento informatico (D'ARMINIO MONFORTE A. - ROCCHI M., *Le prove digitali nel processo civile*, cit., 134).

La pronuncia della Commissione di Reggio Emilia, in attesa che si sviluppi un orientamento della giurisprudenza tributaria su efficacia, limiti e utilizzabilità delle prove digitali, inaugura un percorso ampiamente garantistico ed in linea con la necessità di garantire affidabilità e attendibilità della prova documentale, anche in versione digitale, necessità amplificata nel processo tributario ove la prova scritta è esclusiva e decisiva. I passi più pregnanti, ancorché non del tutto esplicitati nell'*iter* logico della sentenza, sono almeno due.

Il primo è quello che degrada la trascrizione dei messaggi istantanei, ancorché contenuti nel PVC, dall'efficacia propria dell'atto pubblico *ex art. 2702 c.c.*, ad un *minus* anche rispetto alla scritta privata giacché non assistito dalle prescritte formalità (art. 2071 c.c. sulla c.d. conversione dell'atto pubblico in scrittura privata quando sia sottoscritto dalle parti, pur non essendo state osservate le formalità prescritte per l'atto

pubblico). Il primo “sottinteso” è che i messaggi inviati o ricevuti dal contribuente non possano considerarsi da questi sottoscritti, quand’anche il sistema di messaggistica ne consenta l’individuazione. Allo stesso modo, anche l’eventuale sottoscrizione del PVC effettuata dal contribuente non può dirsi equivalente alla sottoscrizione degli originali digitali. E ciò in quanto a monte non è garantita siffatta identificabilità in modo univoco, mancando l’extrapolazione dei dati secondo i dettami dell’informatica forense (*supra*, sulla c.d. copia forense) e l’attestazione di conformità.

Il secondo passaggio non del tutto espresso dal Collegio è che la semplice trascrizione dei messaggi dal supporto informatico al PVC, ancorché effettuata da pubblici ufficiali, non è equipollente ad una attestazione di conformità. La trascrizione da parte del pubblico ufficiale non garantisce il crisma dell’autenticità e dell’immodificabilità della conversazione immessa nel PVC. Il che, presumibilmente, riguarderebbe anche l’eventuale trascrizione dei messaggi da parte del difensore del contribuente che intenda produrre messaggistica a favore: la semplice attestazione di conformità non è, infatti, sufficiente a presidiare l’attendibilità della prova offerta.

Altri profili rimangono, poi, del tutto in ombra nella sentenza: non emerge, infatti, se le trascrizioni fossero già state contestate nel PVC verosimilmente sottoscritto dal contribuente e se la contestazione in sede processuale fosse stata specifica, come richiesto dalla giurisprudenza ai fine del disconoscimento *ex art. 2712 c.c.* (Cass. 17 luglio 2019, n. 19155, secondo cui il disconoscimento che fa perdere la qualità di prova, deve essere “chiaro, circostanziato ed esplicito”). Si potrebbe, tuttavia, superare l’onere di disconoscimento espresso e puntuale (dimostrando che il documento non presenta i requisiti di sicurezza e integrità e che quanto rappresentato non corrisponde a realtà) allorché non si tratti di intaccare l’efficacia probatoria di documenti informatici prodotti in osservanza delle regole informatiche e, dunque, in forma digitale con tutte le loro componenti (tra cui, i c.d. metadati), ma allorché, come nel caso in commento, il documento informatico non sia stato regolarmente prodotto. Di tal che il semplice rilievo della non conformità della produzione documentale ai dettami informatici potrebbe dirsi sufficiente a privarla di qualsivoglia efficacia probatoria *ex art. 2712 c.c.*

Le medesime cautele osservate dalla CTP di Reggio Emilia dovrebbero estendersi anche alle fotografie dello schermo dei vari dispositivi: posto che attualmente nessun apparecchio fotografico è in grado di garantire immodificabilità dell’immagine e data certa e che sono diffusi software di fotoritocco facilmente utilizzabili anche da non professionisti, l’efficacia probatoria, in mancanza dell’acquisizione del dispositivo, deve essere attentamente ponderata, a fronte di contestazioni sull’attendibilità. Quanto alle modalità di acquisizione della schermata, la menzionata pronuncia penale sulla fotografia dello schermo mediante captatore informatico può dirsi emblematica non tanto delle garanzie che dovrebbero assistere le prove digitali quanto a modalità di produzione ed efficacia per assicurarne integrità e attendibilità, ma ancor prima di quelle che dovrebbero ispirarne formazione e acquisizione, le cui regole rischiano di essere allentate, a discapito di diritti inviolabili del contribuente, forzando proprio la

natura digitale di tali prove e delle relative modalità di ricerca. Così la problematica applicativa finisce per investire il dilemma classico e irrisolto dell'utilizzabilità nel processo tributario di prove acquisite *aliunde* in modo illegittimo o, comunque, "discutibile".

5. Allo stato, l'utilizzo di prove digitali nel processo tributario è ancora abbastanza modesto e la scarsità delle pronunce sul tema sembra avvalorare l'assunto, essendo sintomatico, quanto meno, di contestazioni limitate sull'efficacia e l'utilizzabilità di tali prove.

Ciò non significa che il ricorso a prove digitali sia di anguste prospettive, essendo verosimile che il loro impiego sia destinato ad incrementare sia per l'Amministrazione, sia per il contribuente. Fin tanto che perdureranno le note e criticate limitazioni alla prova testimoniale, il documento conserva, di fatto, il monopolio della scena probatoria e, per questo, l'inevitabile ingresso della prova digitale non può che accompagnarsi ad un corredo garantistico che preservi dal rischio di non affidabilità rappresentativa. Nel processo tributario, il documento, si carica, infatti, di un'attitudine dimostrativa pressoché esclusiva cosicché tale pregnanza non può che essere assistita da un vaglio critico sulla fonte sia con riferimento all'originalità e all'immodificabilità della prova digitale, sia con riferimento alla sua utilizzabilità, soprattutto allorché sia stata prodotta in e importata da altra sede processuale. Quando, infatti, il documento non sia provvisto di firma digitale, il CAD rimette all'organo giudicante la valutazione circa l'idoneità a soddisfare comunque il requisito della forma scritta ed il suo valore probatorio. E, a fronte di contestazioni espresse, specifiche e circostanziate circa l'attendibilità, l'integrità e la genuinità della prova digitale prodotta, il libero apprezzamento del giudice tributario dovrà coinvolgere, in primo luogo, l'osservanza delle regole di corretta acquisizione della prova digitale, relegando all'eventuale indagine di consulenti tecnici soltanto la valutazione di affidabilità di prove correttamente acquisite.

Certo, la rigida osservanza delle modalità di acquisizione (copia forense o acquisizione del supporto informatico) rischia di "burocratizzare" il diritto alla prova, comprimendo, altresì, il diritto di difesa. Il bilanciamento, tuttavia, è indicato dal complesso delle disposizioni del CAD e del codice civile applicabili al processo tributario: in mancanza di firma digitale, regna il libero apprezzamento. La contestazione di prove irrispettose dei dettami dell'informatica giuridica, se puntuale e circostanziata, non può che dirigere il pendolo della valutazione verso l'inutilizzabilità.

Alla luce di ciò, di particolare pregio risulta la pronuncia della CTP di Reggio Emilia, conforme ai rigori dell'informatica forense solitamente recepiti dalla giurisprudenza civile. Curiosamente, tuttavia, come visto, la pronuncia richiama invece uno dei rari precedenti garantisti della giurisprudenza penale, spesso particolarmente disinvolta nell'ammettere l'utilizzo di documenti digitali, soprattutto se raccolti dalla parte pubblica. Qui, tuttavia, l'asse di criticità si sposta sovente dal piano delle garanzie di attendibilità e affidabilità della prova (comunque riconducibili al diritto di difesa e

all’attuazione del giusto processo) a quello delle garanzie di diritti inviolabili del contribuente.

Il rischio è, insomma, quello per cui la migrazione di prove dal processo penale al processo tributario influenzi la costituenda giurisprudenza tributaria nel solco di una linea meno garantista e progressista di quella tracciata dalla CTP di Reggio Emilia, aprendo il varco all’utilizzabilità in sede tributaria di prove acquisite in sede penale con modalità illegittime o, comunque, “dubbe”, come il caso menzionato, riguardante la schermata di file mediante captatore informatico. Rischio particolarmente concreto rammentando la più che discutibile giurisprudenza sull’utilizzabilità di prove illegittimamente acquisite in sede penale, invocando l’orpello dell’autonomia dei due giudizi (Cass. 10 dicembre 2019, n. 32185). E rischio serio, a fronte delle vigenti limitazioni probatorie nel processo tributario.

L’auspicio è, in definitiva, che in tali casi sia il giudice tributario a rivendicare la propria autonomia, resistendo alle suggestioni penalistiche, quando siano più blande e disinvolte nell’ammettere l’utilizzabilità di prove digitali.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMOROSO A., *Le prove informatiche*, in FINOCCHIARO G. - DELFINI F. (a cura di), *Diritto dell’informatica*, Torino, 2014, 1177 ss.

BECHINI U., *Il notaio digitale. Dalla firma alla blockchain*, Milano, 2019

CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, II, rist., Padova 1986

CIARCIA A.R., *La valutazione e l’utilizzo della prova nel processo tributario*, Napoli, 2010

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005

COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l’autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032 ss.

D’ARMINIO MONFORTE A. - ROCCHI M., *Le prove digitali nel processo civile*, Pisa, 2021

DI SIENA M., *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *il fisco*, 2014, 43, 4259 ss.

FRANSONI G., *Rilevanza processuale penale del “fatto fiscale” e rilevanza processuale fiscale del “fatto penale”*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 22 ss.

IRTI N., *La memoria dell’impresa (dai quadernacci di Francesco Datini ai nastri magnetici)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, I, 52 ss.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco, strategie del difensore*, Milano, 2022

MARCHESELLI A., *Indagini penali “a trabocchetto” e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova*, in *Riv. dir. trib. - supplemento online*, 20 giugno 2020

TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 323 ss.