



Sentenza del 12 settembre 2014
Corte dei reclami penali

Composizione

Giudici penali federali Andreas J. Keller, giudice presidente,
Tito Ponti e Roy Garré,
Cancelliera Susy Pedrinis Quadri

Parti

1. A.,
2. B.,
entrambi rappresentati dagli avv. Luca Maghetti, Andrea Del
Fante e dall'avv. Andrea Mascetti,
Ricorrenti

contro

MINISTERO PUBBLICO DEL CANTONE TICINO,
Controparte

Oggetto

Assistenza giudiziaria internazionale in materia penale
all'Italia

Consegna di mezzi di prova (art. 74 AIMP)

Fatti:

- A.** La Procura della Repubblica presso il Tribunale di Forlì (Italia) ha presentato alla Svizzera, in data 30 gennaio 2014, una richiesta di assistenza giudiziaria in materia penale nel contesto di un procedimento da essa condotto nei confronti di ignoti per titolo di riciclaggio ai sensi dell'art. 648-bis CP italiano (procedimento penale n. 334/2014 R.G.N.R.). La domanda di assistenza è stata in seguito integrata con il complemento del 7 maggio 2014. In sostanza, le autorità italiane sospettano che somme transitate sul conto corrente svizzero n. 1 sito presso la Banca C. SA intestato a A., provenienti o collegate a delitti non colposi, sarebbero state da ignoti sostituite, trasferite o sarebbero state oggetto di operazioni così da ostacolare l'identificazione della relativa provenienza. Sulla base delle informazioni fornite dall'autorità rogante, l'esistenza di tale relazione bancaria è stata comunicata direttamente da A. all'Agenzia delle Entrate il 30 settembre 2013, in sede del contraddittorio volto a chiarire l'effettivo possesso all'estero da parte di A. della somma di EUR 400'000.-- antecedentemente al 31 dicembre 2008. Quest'ultimo aspetto sarebbe pure oggetto del procedimento penale n. 5675/2012 R.G.N.R., aperto nei confronti di A. e di suo padre B., per titolo di tentata truffa a danno dello Stato italiano giusta l'art. 640 CP italiano. In sostanza, essi avrebbero creato l'apparenza della sussistenza delle condizioni fattuali richieste dalla legge per il riconoscimento degli effetti premiali dello scudo fiscale, sebbene esse non ricorressero. Concretamente, essi avrebbero simulato il rimpatrio effettivo in territorio italiano, entro il 31 dicembre 2010, della somma di EUR 400'000.-- asseritamente detenuta da A. in Malaysia in data antecedente al 31 dicembre 2008. Con la sua domanda rogatoria, basata sul reato di riciclaggio di denaro, l'autorità estera ha quindi postulato la trasmissione di informazioni e di documentazione concernenti la relazione summenzionata (v. act. 1.5; act. 1.8).
- B.** Il 16 aprile 2014, l'Ufficio federale di giustizia (di seguito: UFG) ha trasmesso per competenza al Ministero pubblico del Cantone Ticino (di seguito: MP-TI) la richiesta di assistenza giudiziaria estera, unitamente alla presa di posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (doc. 1 dell'incarto MP-TI).
- C.** Con decisione di entrata in materia del 22 aprile 2014, il MP-TI ha accolto la domanda di assistenza giudiziaria ed ha intimato alla Banca C. SA il sequestro, ordinando l'edizione dei documenti relativi alla relazione "n. 1"

(doc. 2 e 3 dell'incarto MP-TI). Con scritto del 6 maggio 2014, l'istituto bancario ha trasmesso all'autorità elvetica la documentazione richiesta (doc. 6 dell'incarto MP-TI).

- D.** Facendo seguito alla domanda di delucidazioni del MP-TI del 24 aprile 2014, il 7 maggio 2014 la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Forlì ha esposto all'autorità elvetica ulteriori dettagli in merito alla commissione rogatoria (act. 1.8).
- E.** Con decisione di chiusura del 7 maggio 2014, il MP-TI ha accolto la domanda di assistenza giudiziaria, autorizzando la trasmissione all'Italia di tutta la documentazione bancaria in questione (act. 1.4).
- F.** Il 10 giugno 2014, A. ed B. hanno impugnato, con un unico atto, la decisione del MP-TI presso la Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale. I ricorrenti, in sostanza, lamentano l'inesistenza dei reati indicati nella rogatoria, il mancato rispetto del principio della doppia punibilità (perseguendo la rogatoria finalità prettamente fiscali), lacune nell'esposizione dei fatti, la violazione dei principi di proporzionalità e dell'utilità potenziale, come pure l'esistenza di una ricerca indiscriminata di prove (act. 1).
- G.** Con osservazioni del 27 giugno 2014, il MP-TI ha ribadito quanto esposto nella decisione impugnata, concludendo alla reiezione integrale dell'impugnativa (act. 6). L'UFG, con osservazioni del 14 luglio 2014, ha proposto la reiezione del gravame nella misura della sua ammissibilità (act. 7).
- H.** I ricorrenti, con replica del 6 agosto 2014, hanno confermato le conclusioni espresse nel loro gravame, invocando pure una violazione del principio della specialità (act. 10).
- I.** Le ulteriori argomentazioni addotte dalle parti nei rispettivi allegati verranno riprese, se necessario, nei successivi considerandi in diritto.

Diritto:

1.

1.1 In virtù dell'art. 37 cpv. 2 lett. a della legge federale del 19 marzo 2010 sull'organizzazione delle autorità penali della Confederazione (LOAP; RS 173.71), la Corte dei reclami penali giudica i gravami in materia di assistenza giudiziaria internazionale.

1.2 I rapporti di assistenza giudiziaria in materia penale fra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera sono anzitutto retti dalla Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959, entrata in vigore il 12 giugno 1962 per l'Italia ed il 20 marzo 1967 per la Svizzera (CEAG; RS 0.351.1), dall'Accordo italo-svizzero del 10 settembre 1998 che completa e agevola l'applicazione della CEAG (RS 0.351.945.41), entrato in vigore mediante scambio di note il 1° giugno 2003 (in seguito: l'Accordo italo-svizzero), nonché, a partire dal 12 dicembre 2008 (Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, L 327/15-17, del 5 dicembre 2008), dagli art. 48 e segg. della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 (CAS; testo non pubblicato nella RS ma ora consultabile nel fascicolo "Assistenza e estradizione" edito dalla Cancelleria federale, Berna 2012). Di rilievo nella fattispecie è anche la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, conclusa a Strasburgo l'8 novembre 1990, entrata in vigore il 1° settembre 1993 per la Svizzera ed il 1° maggio 1994 per l'Italia (CRic; RS. 0.311.53). Alle questioni che il prevalente diritto internazionale contenuto in detti trattati non regola espressamente o implicitamente, come pure quando il diritto nazionale sia più favorevole all'assistenza rispetto a quello pattizio (cosiddetto principio di favore), si applicano la legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale del 20 marzo 1981 (AIMP; RS 351.1), unitamente alla relativa ordinanza (OAIMP; RS 351.11; v. art. 1 cpv. 1 AIMP, art. I n. 2 Accordo italo-svizzero; DTF 137 IV 33 consid. 2.2.2; 136 IV 82 consid. 3.1; 135 IV 212 consid. 2.3; 123 II 134 consid. 1a; 122 II 140 consid. 2). Il principio di favore vale anche nell'applicazione delle pertinenti norme di diritto internazionale (v. art. 48 n. 2 CAS, 39 n. 3 CRic e art. I n. 2 Accordo italo-svizzero). È fatto salvo il rispetto dei diritti fondamentali (DTF 135 IV 212 consid. 2.3; 123 II 595 consid. 7c).

1.3 Interposto tempestivamente contro la sopraccitata decisione di chiusura dell'autorità cantonale d'esecuzione, il ricorso è ricevibile sotto il profilo degli art. 25 cpv. 1, 80e cpv. 1 e 80k AIMP.

1.4

1.4.1 La ricevibilità del gravame presuppone tuttavia anche la legittimazione a ricorrere dell'insorgente giusta l'art. 80*h* AIMP. In base a quest'ultima disposizione, oltre all'UFG (art. 80*h* lett. a AIMP), ha diritto di ricorrere chiunque è toccato personalmente e direttamente da una misura d'assistenza giudiziaria e ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica della stessa (art. 80*h* lett. b AIMP; v. anche l'art. 21 cpv. 3 AIMP per quanto concerne le persone contro cui è diretto il procedimento penale all'estero). Il concetto di persona toccata ai sensi dei predetti articoli di legge trova concretizzazione sia nella giurisprudenza che all'art. 9a OAIMP. Per essere considerato personalmente e direttamente toccato da una misura di assistenza giudiziaria internazionale, il ricorrente deve avere un legame sufficientemente stretto con la decisione litigiosa (DTF 123 II 161 consid. 1 d/aa). Più concretamente, nel caso di una richiesta d'informazioni su un conto bancario è considerato personalmente e direttamente toccato il titolare del conto (v. art. 9a lett. a OAIMP; DTF 137 IV 134 consid. 5 e 118 Ib 547 consid. 1d). In via giurisprudenziale è stato altresì precisato che la legittimazione a ricorrere compete alla persona direttamente sottoposta a una misura coercitiva (perquisizione, sequestro o interrogatorio; DTF 130 II 162 consid. 1.1; 128 II 211 consid. 2.3; 127 II 198 consid. 2d; 126 II 258 consid. 2d; 124 II 180 consid. 1b; TPF 2007 79 consid. 1.6 pag. 82), mentre gli interessati toccati solo in maniera indiretta, come ad esempio il mero avente diritto economico di un conto bancario, non possono impugnare tali provvedimenti (DTF 137 IV 134 consid. 5.2.1 e 122 II 130 consid. 2b e rinvii). La persona perseguita all'estero non può invece ricorrere contro misure che toccano terzi (DTF 116 Ib 106 consid. 2a/aa; 110 Ib 387 consid. 3b). Questo diritto è infatti riconosciuto all'indagato all'estero solo quando egli è toccato in maniera diretta dalla misura d'assistenza, per esempio laddove viene direttamente sottoposto ad un interrogatorio o ad una perquisizione in ambito rogatorio.

1.4.2 La legittimazione di A., titolare del conto oggetto della criticata misura rogatoria, è pacifica (v. art. 80*h* lett. b AIMP e art. 9a lett. a OAIMP; DTF 137 IV 134 consid. 5.2.1; 118 Ib 547 consid. 1d; TPF 2007 79 consid. 1.6).

1.4.3 B. risulta imputato nel procedimento penale estero n. 5675/2012 R.G.N.R., ma non, almeno per quanto noto a questa Corte (e nonostante quanto indicato nella decisione di chiusura del 2 maggio 2014, act. 1.4), nel procedimento avviato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Forlì per titolo di riciclaggio di denaro, alla base della presente domanda di assistenza rogatoria. Inoltre, sebbene nell'allegato di replica si sostenga che le informazioni contenute nella documentazione relativa al conto bancario tocchino personalmente B., ciò non è sufficiente a conferirgli la legittimazione al ricorso. In effetti, legittimato a ricorrere è unicamente il titolare del

conto bancario (v. *supra* consid. 1.4.1), qualifica non ricoperta, nel caso del sequestro litigioso, da B. Non costituendo neppure, in materia di assistenza internazionale, la sola qualifica di indagato all'estero, per di più in un separato procedimento penale, motivo sufficiente a fondare la legittimazione ricorsuale, l'impugnativa presentata da B. risulta manifestamente inammissibile.

2. Nella sua impugnativa, A. censura a più riprese la violazione del principio della doppia punibilità. A suo giudizio, l'atto perseguito all'estero, fatta la dovuta trasposizione, non denoterebbe gli elementi obiettivi di una fattispecie punibile anche secondo il diritto svizzero, essendo in concreto realizzata l'eccezione del carattere fiscale del reato. Più precisamente, l'autorità estera non intenderebbe indagare su un'ipotesi di truffa ai danni dello Stato, bensì di evasione fiscale relativa a ricavi dell'attività commerciale svolta all'estero. L'assistenza giudiziaria sarebbe dunque fondata su ragioni derivanti, innanzitutto, dal procedimento tributario.

2.1 Aderendo alla CEAG, la Svizzera ha posto il principio della doppia punibilità quale condizione all'esecuzione di ogni commissione rogatoria esigente l'applicazione di una qualsiasi misura coercitiva (v. art. 5 n. 1 lett. a CEAG e la riserva formulata mediante l'art. 3 del decreto federale del 27 settembre 1966 che approva la Convenzione del Consiglio d'Europa, RU 1967 p. 893 e segg.). L'art. X n. 1 dell'Accordo italo-svizzero prevede a sua volta che l'assistenza giudiziaria consistente in una misura coercitiva – quali il sequestro e la trasmissione di documentazione bancaria – è concessa solo se il fatto che ha dato luogo alla commissione rogatoria è punibile secondo il diritto dei due Stati. Nel diritto interno, tale principio è espresso all'art. 64 cpv. 1 AIMP.

Nell'ambito dell'esame della doppia punibilità, l'autorità non si scosta dall'esposto dei fatti contenuto nella domanda, fatti salvi gli errori, le lacune o altre contraddizioni evidenti ed immediatamente rilevati (DTF 132 II 81 consid. 2.1; 118 Ib 111 consid 5b). Il Tribunale non deve procedere a un esame dei reati e delle norme penali menzionati nella domanda di assistenza, ma deve semplicemente vagliare, limitandosi a un esame "*prima facie*", se i fatti adottati nella domanda estera – effettuata la dovuta trasposizione – sarebbero punibili anche secondo il diritto svizzero, ricordato che la punibilità secondo il diritto svizzero va determinata senza tener conto delle particolari forme di colpa e condizioni di punibilità da questo previste (DTF 124 II 184 consid. 4b/cc; 118 Ib 543 consid. 3b/aa; 116 Ib 89 consid. 3b/bb; 112 Ib 576 consid. 11b/bb). I fatti incriminati non devono forzatamente essere caratterizzati, nelle due legislazioni toccate, dalla medesima

qualificazione giuridica (DTF 124 II 184 consid. 4b/cc; TPF 2012 114 consid. 7.4).

Va pure ritenuto che, nel campo della cosiddetta piccola assistenza, le misure di cooperazione sono già ammesse se la condizione della doppia punibilità è ossequiata alla luce di una singola fattispecie (sentenza del Tribunale federale 1C_138/2007 del 17 luglio 2007, consid. 2.3 e rinvii).

- 2.2** L'art. 2 lett. a CEAG permette di rifiutare l'assistenza giudiziaria allorché la domanda si riferisce a reati considerati dalla Parte richiesta come reati fiscali. Ciò è ribadito all'art. IV n. 2 Accordo italo-svizzero. Secondo l'art. 3 cpv. 3 AIMP, la domanda è irricevibile se il procedimento verte su un reato che sembra volto a una decurtazione di tributi fiscali o viola disposizioni in materia di provvedimenti di politica monetaria, commerciale o economica. Tuttavia, si può dar seguito a una domanda in ambito di "altra assistenza" se il procedimento verte su una truffa in materia fiscale. Quest'ultima deve essere interpretata sulla base dell'art. 14 cpv. 2 DPA, disposizione applicabile in virtù del rinvio previsto all'art. 24 cpv. 1 OAIMP. Una truffa fiscale è realizzata se l'autore, mediante inganno astuto, fa sì che l'ente pubblico si trovi defraudato di una tassa, un contributo o un'altra prestazione o venga a essere altrimenti pregiudicato nei suoi interessi patrimoniali (DTF 125 II 250 consid. 3a). La nozione d'inganno astuto corrisponde sostanzialmente a quella applicata in ambito di truffa ai sensi dell'art. 146 CP (DTF 126 IV 165 consid. 2a; TPF 2008 128 consid. 5.4). Quando la domanda è presentata per il perseguimento di una truffa fiscale, la Svizzera, in qualità di Stato richiesto, deroga alla regola secondo la quale l'autorità d'esecuzione non deve determinarsi sulla realtà dei fatti (DTF 118 Ib 111 consid. 5b). Pur senza dover fornire prove indiscutibili sulla colpevolezza della persona perseguita, lo Stato richiedente deve sostanziare l'esistenza di sufficienti sospetti circa la commissione di una truffa fiscale (DTF 125 II 250 consid. 5b; 118 Ib 111 consid. 5b). Tali particolari esigenze hanno come scopo quello di evitare che le norme ostative all'assistenza in materia economica e fiscale vengano aggirate (TPF 2007 150 consid. 3.2.4). Lo Stato richiedente non deve necessariamente allegare alla domanda i mezzi di prova. È sufficiente ch'esso li indichi e ne renda verosimile l'esistenza (v. sentenza del Tribunale federale 1A.183/1995 del 13 ottobre 1995, consid. 2d, citata da ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3a ediz., Berna 2009, pag. 599 n. 644 nota 689). Questo vale però solo in ambito di fiscalità diretta, visto che in base all'art. 50 n. 1 CAS in materia di imposte indirette la distinzione fra evasione e frode fiscale non costituisce più una discriminante di rilievo in materia di assistenza giudiziaria internazionale (v. RUDOLF WYSS, *Neuerungen im Bereich der justiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen im Rahmen von Schengen*, in S. Breitenmoser/S. Gless/O. Lagodny [ed.], *Schengen in der Praxis, Erfahrungen und*

Ausblicke, Zurigo/San Gallo 2009, pag. 338; LAURENT MOREILLON, La coopération judiciaire pénale dans l'Espace Schengen, in Laurent Moreillon [ed.], Aspects pénaux des Accords bilatéraux Suisse/Union européenne, Basilea 2008, pag. 438 e 470 e seg.; ANDREA PEDROLI, Lo scambio di informazioni fiscali (assistenza amministrativa e giudiziaria) negli Accordi bilaterali II, in Accordi bilaterali Svizzera - Unione europea, Atti della giornata di studio del 4 giugno 2007, Commissione ticinese per la formazione permanente dei giuristi [CFPG], Collana rossa vol. 23, Basilea 2009, pag. 76-77).

- 2.3** Quando l'autorità estera inoltra alla Svizzera una domanda di assistenza in appoggio ad una sua inchiesta per riciclaggio, come è anche il caso nella fattispecie, essa non deve necessariamente apportare la prova della commissione di atti di riciclaggio o del reato presupposto; semplici elementi concreti di sospetto sono sufficienti dal punto di vista della doppia punibilità (v. sentenze del Tribunale penale federale RR.2013.289 del 7 febbraio 2014, RR.2012.139 del 7 febbraio 2013, consid. 3.5 e RR.2008.8 del 23 luglio 2008, consid. 2.2.2, con riferimenti; v. ugualmente ZIMMERMANN, op. cit., pag. 554 n. 601).
- 2.4** In concreto, l'inchiesta oggetto del procedimento estero è stata descritta in maniera sufficientemente precisa dall'autorità italiana nella sua domanda del 30 gennaio 2014 e nel relativo complemento del 7 maggio 2014. In merito al reato di riciclaggio di denaro, lo Stato estero ha spiegato di aver avuto conoscenza il 27 gennaio 2014 delle movimentazioni avvenute sul conto elvetico "nr. 1", relazione, come detto, collegata alla vicenda di cui al procedimento per tentata truffa a danno dello Stato (procedimento penale n. 5675/2012 R.G.N.R.), ossia il reato a monte. Su tale relazione bancaria sarebbero state accreditate ingenti somme di denaro (USD 82'774.08 il 27 dicembre 2006 e USD 194'644.33 il 7 gennaio 2008, descritte come "[...]") non chiaramente collegabili a precise attività svolte dal ricorrente. L'autorità rogante ha inoltre evidenziato di essere stata confrontata con movimentazioni di capitali, senza aver potuto reperire informazioni utili al fine di comprenderne la tipologia, la natura, provenienza e destinazione delle somme ivi movimentate, né evidenze sulla destinazione finale e giustificazione delle somme addebitate sul conto, di cui la gran parte avrebbe dovuto essere fatta rientrare in Italia entro il 31 dicembre 2010. Quale ulteriore difficoltà, A. si sarebbe avvalso del diritto al silenzio, non permettendo di determinare "*la collocazione di tali somme dal 01 febbraio 2008 – data di estinzione del conto – al novembre 2009 quando A. ha avviato la procedura di emersione delle attività detenute all'estero*". Ritenendo dunque "*altamente probabile che le stesse somme [...] provenienti o comunque collegate a delitti non colposi, siano state sostituite, trasferite ovvero oggetto di operazioni in modo da ostacolare l'identificazione della relativa*

provenienza [...]" (doc. 1.8 pag. 4), l'autorità estera ha aperto il procedimento contro ignoti per titolo di riciclaggio di denaro all'origine della rogatoria qui in esame (v. act. 1.5 e act. 1.8).

- 2.5** A norma dell'art. 305^{bis} cpv. 1 CP, chiunque compie un atto suscettibile di vanificare l'accertamento dell'origine, il ritrovamento o la confisca di valori patrimoniali sapendo o dovendo presumere che provengono da un crimine, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Il reato di riciclaggio può configurarsi sia in forma semplice che in forma aggravata. Vi è caso grave, ai sensi dell'art. 305^{bis} n. 2 CP, segnatamente se l'autore: agisce come membro di un'organizzazione criminale (lett. a); agisce come membro di una banda costituitasi per esercitare sistematicamente il riciclaggio (lett. b); realizza una grossa cifra d'affari o un guadagno considerevole facendo mestiere del riciclaggio (lett. c). L'autore è punibile anche se l'atto principale è stato commesso all'estero, purché costituisca reato anche nel luogo in cui è stato compiuto (art. 305^{bis} n. 3 CP).

Perché il requisito della doppia punibilità sia dato, è in particolare necessario che il reato a monte del riciclaggio costituisca un crimine ai sensi dell'art. 10 cpv. 2 CP, ossia un'infrazione cui è comminata una pena detentiva di oltre tre anni. Nel diritto italiano, per contro, oggetto materiale del riciclaggio sono beni, denaro o altre utilità provenienti da delitto non colposo (v. ERMANNO CAPPÀ/LUIGI DOMENICO CERQUA, *Il riciclaggio del denaro, il fenomeno, il reato, le norme di contrasto*, Milano 2012, pag. 74; RANIERI RAZZANTE, *Il riciclaggio nella giurisprudenza. Normativa e prassi applicative*, Milano 2001, p. 82 n. 2.6).

- 2.6** Si impone pertanto di analizzare anzitutto se i fatti oggetto dell'inchiesta sul reato a monte, trasposti nel diritto svizzero, costituirebbero un crimine e non un semplice delitto.

- 2.6.1** La Procura della Repubblica presso il Tribunale di Forlì ha evidenziato come, dagli atti del procedimento 5675/2012 R.G.N.R., sia emerso che A. ed B. avrebbero creato, dolosamente e sebbene esse non ricorressero, l'apparenza della sussistenza delle condizioni fattuali giustificanti il riconoscimento degli effetti premiali dello scudo fiscale-*ter* ex art. 14 d.l. 350/2001 e art. 13-bis cpv. 4 del d.l. 78/2009 (sullo scudo fiscale-*ter* v. BARTOLONI/GALLUCCIO/MANCAZZO/PUTZU, *Obblighi antiriciclaggio per i professionisti*, Milano 2010, pag. 161 e segg.). Più precisamente, a mente delle autorità italiane, A., nonostante avesse richiesto di poter beneficiare dello scudo fiscale per l'importo di EUR 400'000.--, non avrebbe in realtà detenuto detto importo all'estero antecedentemente al 31 dicembre 2008; inoltre, la somma fatta rientrare in Italia entro il 31 dicembre 2010 non sarebbe quella da lui asseritamente detenuta all'estero, bensì quella ottenuta

da suo padre tramite un credito concesso dalla banca D., successivamente riversato su un conto italiano intestato al ricorrente presso la banca E. (v. act. 1.5 e act. 1.8).

In sostanza, le autorità italiane rimproverano a A. di avere ingannato le autorità fiscali, "scudando" un importo che in realtà non adempiva i requisiti di legge.

- 2.6.2** Il MP-TI ritiene che, un tale comportamento, possa essere trasposto nei reati di tentata truffa giusta gli art. 146 e 22 CP e di tentata truffa in materia di tasse a norma degli art. 14 DPA e 22 CP.

Il Tribunale federale ha già stabilito che chi inganna le autorità fiscali mediante documenti falsi, falsificati o dal contenuto inesatto, su circostanze di fatto rilevanti per la determinazione dell'imposta, al fine di conseguire una tassazione o (nel caso d'imposta alla fonte) una restituzione erronee e a lui più favorevoli, dev'essere giudicato secondo il diritto fiscale che, di regola, prevale sulla regolamentazione delle analoghe fattispecie prevista dal Codice penale (DTF 126 IV 165 consid. 2a; 125 II 250 consid. 3b e 5a; 122 IV 197 consid. 3d; sentenza del Tribunale federale 1A.47/2001 del 27 settembre 2001, consid. 2a). In effetti, secondo la prassi e la dottrina incontestate, la cosiddetta truffa in materia fiscale ricade esclusivamente sotto le corrispondenti disposizioni della remissione dell'imposta o del diritto penale amministrativo, sicché la portata della fattispecie della truffa di diritto comune secondo l'art. 146 CP (e del previgente art. 148 CP) viene limitata, per analogia, attraverso le norme meno severe del diritto fiscale, rispettivamente del diritto penale amministrativo. Il motivo di una sanzione più mite può essere ravvisato nella circostanza che l'autore si trova di fronte a un'autorità dotata di particolari competenze e che l'interessato è, di regola, sottoposto per legge a detta procedura. Per contro, quando l'autore non abbia commesso atti fraudolenti nell'ambito di una precedente imposta trattenuta alla fonte nel quadro di un procedimento di rimborso impostogli, ma abbia deciso di propria iniziativa di arricchirsi illegalmente aggirando le autorità, facendo valere, in maniera raffinata e in modo sistematico, diritti di rimborso fittizi di persone esistenti o inventate, ottenendone il pagamento per il tramite di documenti falsi, si è in presenza di una truffa di diritto comune a danno dell'ente pubblico interessato e non di una truffa in materia fiscale. In tal caso non sussiste alcun motivo per sottrarre dall'applicazione dell'art. 146 CP un siffatto danneggiamento dello Stato, avvenuto con un inganno astuto, e di riservare una privilegiata disciplina speciale del diritto fiscale e di quello penale amministrativo, poiché fa difetto qualsiasi legame con una regolare procedura fiscale (DTF 110 IV 24 consid. 1e e rinvii; sentenze del Tribunale federale 6B_326/2012 del 14 gennaio 2013, consid. 1.2.3; 1A.189/2001 del 22 febbraio 2002, consid. 5.1; AURÉLIA RAPPO,

Blanchiment d'argent: actualité et perspectives suisses et internationales, Ginevra/Zurigo/Basilea 2014, pag. 86 e segg.; LEA UNSELD, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, Zurigo/Basilea/Ginevra 2011, pag. 28 e seg., 286 e segg.).

2.6.3 Nel caso concreto, dalla descrizione dei fatti presentata nella rogatoria, nel complemento e nei relativi documenti allegati, non risulta che il ricorrente abbia fatto valere diritti di rimborso fittizi di persone esistenti o inventate, ottenendone il pagamento per il tramite di documenti falsi, ciò che giustificherebbe l'applicazione dell'art. 146 CP. Emerge piuttosto che egli avrebbe "unicamente" tentato di ottenere un tassazione più favorevole, ai sensi della giurisprudenza summenzionata (v. *supra* consid. 2.6.2). Le azioni a monte del presunto riciclaggio, trasposte nel diritto svizzero, potrebbero dunque integrare, tutt'al più, la fattispecie della truffa in materia di prestazioni e di tasse di cui all'art. 14 cpv. 2 DPA.

Ai sensi di tale disposizione, se l'autore, con il suo subdolo comportamento, fa sì che l'ente pubblico si trovi defraudato, in somma rilevante, di una tassa, un contributo o un'altra prestazione o venga a essere altrimenti pregiudicato nei suoi interessi patrimoniali, la pena è della detenzione fino a un anno o della multa fino a fr. 30'000.--: si tratta pertanto di un delitto, come tale non idoneo a costituire reato a monte dell'art. 305^{bis} CP (v. *supra* consid. 2.5). Dato che l'inchiesta in oggetto è esclusivamente condotta per riciclaggio di denaro ai sensi dell'art. 648-bis CP italiano (v. *supra* consid. 2.4), non vi è quindi la possibilità di ammettere l'adempimento del requisito della doppia punibilità sotto questo profilo. In effetti, secondo la legislazione attualmente in vigore in ambito di diritto penale amministrativo, solo la fattispecie del contrabbando organizzato di cui all'art. 14 cpv. 4 DPA – in vigore dal 1° febbraio 2009 – costituisce un crimine e può pertanto essere considerata quale reato a monte del riciclaggio di denaro (v. UNSELD, op. cit., pag. 165 e segg.; Messaggio 07.064 concernente l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute del Gruppo d'azione finanziaria [GAFI] del 15 giugno 2007, FF 2007 5687, pag. 5172; Messaggio 13.106 concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria [GAFI] rivedute nel 2012, del 13 dicembre 2013, FF 2014 563, pag. 581 e segg., in cui il Consiglio federale propone di rivedere tale approccio aggiungendo, oltre ai crimini, nuovi reati preliminari all'art. 305^{bis} CP, e meglio la frode fiscale secondo l'art. 186 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e secondo l'art. 59 cpv. 1 primo comma della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14], se le imposte così sottratte ammontano almeno a fr. 200'000.-- per periodo fiscale).

- 2.6.4** Il MP-TI sostiene pure che, trasposte nel diritto svizzero, le azioni in esame adempirebbero le condizioni del reato di falsità in documenti di cui all'art. 251 CP o, subordinatamente, all'art. 15 cpv. 1 DPA.

Nell'ambito del reato di riciclaggio di denaro, l'Alta Corte ha specificato che non esiste un crimine a monte allorché una truffa fiscale è commessa per mezzo di documenti falsi, essendo in tale ipotesi l'art. 251 CP assorbito dalla relativa disposizione del diritto penale fiscale (DTF 108 IV 180 consid. 2 e 3; sentenza del Tribunale federale 6B_52/2012 dell'11 marzo 2013, consid. 4.1 e riferimenti citati; v. anche RAPPO, op. cit., pag. 90 e seg.). Il reato di falsità ideologica è per contro suscettibile di essere applicato parallelamente alle norme di diritto penale fiscale – nell'ambito delle quali il reato di falsità ideologica relativamente ad un documento redatto da un privato non è comunque punibile (DTF 108 IV 180 consid. 3b; TRECHSEL/ERNI, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar [Trechsel/Pieth ed.], 2a ediz., Zurigo/San Gallo 2013 [di seguito: Schweizerisches Strafgesetzbuch], n. 20 ad art. 251; EIKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Berna 2012, pag. 119) – qualora l'agente abbia l'intenzione o accetti di utilizzare dei documenti inesatti, non redatti esclusivamente nell'interesse della procedura fiscale, in ambito non fiscale (DTF 133 IV 303 consid. 4.5; 122 IV 25 consid. 3, con riferimenti; sentenza del Tribunale federale 1A.47/2001 del 27 settembre 2001, consid. 2a; MARKUS BOOG, Basler Kommentar, Strafrecht II, 3a ediz., Basilea 2013 [di seguito: Basler Kommentar], n. 236 ad art. 251 CP; TRECHSEL/ERNI, Schweizerisches Strafgesetzbuch, n. 9, 20 e 23 ad art. 251).

- 2.6.5** Nella fattispecie, non risulta che il ricorrente abbia fatto uso di documenti falsi, né ciò gli viene contestato da parte delle autorità estere. Esse gli rimproverano certo di avere fatto delle false e lacunose attestazioni in merito alla procedura di rimpatrio della somma di 400'000.-- EUR in questione (v. act. 1.8 pag. 1 e segg. nonché allegato 2 ad act. 1.5 ed act. 1.6), ma si tratta di condotte comprese nel reato di tentata truffa a danno dello Stato, che non è comunque oggetto del procedimento penale qui in esame ma del procedimento n. 5675/2012 R.G.N.R. (v. supra fatti lett. A).

Trattando della questione dei reati fiscali in ambito estradizionale, il Tribunale federale ha già più volte ribadito che l'esclusione dell'extradizione per tali reati non consente di rifiutarla anche per reati di diritto comune, che con i primi siano connessi, o in relazione di concorso ideale o reale, se le altre condizioni dell'extradizione sono adempiute. L'Alta Corte ha tuttavia stabilito un'eccezione a questo principio, allorché tra il reato fiscale e il reato estradizionale del diritto comune sussista un cosiddetto concorso improprio ("unechte Gesetzeskonkurrenz"), cioè quando la fattispecie ricade sotto

due disposizioni contemporaneamente, e quella di natura fiscale, che osta all'estradizione, la regge sotto ogni suo aspetto (DTF 113 II 181 consid. 3b/aa; 112 Ib 55 consid. 5d/bb; 110 Ib 187 consid. 3c e d; 108 Ib 525 consid. 5; 103 Ia 218 consid. 2 con rinvii; 60 I 213 consid. 3b; 50 I 249 consid. 5; 39 I n. 37 consid. 3; 9 I n. 49 consid. 2; sentenza del tribunale federale 1A.328/2000 del 20 aprile 2001, consid. 3b; cfr. anche DTF 108 Ib 525 consid. 5; sentenza del Tribunale federale 1A.102/2000 del 10 aprile 2000, consid. 7; ZIMMERMANN, op. cit., n. 736 pag. 691).

Dalla descrizione dei fatti contenuta negli atti rogatoriali (v. sotto consid. 2.6.5), come pure dalla medesima "Dichiarazione riservata delle attività emerse" (act. 1.6), appare chiaramente che i documenti di cui avrebbe fatto uso l'insorgente sono stati redatti unicamente nell'ottica del procedimento fiscale, nell'intento di ottenere una tassazione più favorevole; fanno invece interamente difetto indizi che lascino presumere che A. intendesse o avesse accettato di utilizzare tali documenti in ambito non fiscale, come pure che la summenzionata documentazione fosse stata allestita per servire anche in campi non legati all'ambito tributario. In tali circostanze l'agire del ricorrente, trasposto nel diritto svizzero, sarebbe tutt'al più soggetto all'art. 15 DPA, norma che, in virtù del concorso improprio, assorbe le imputazioni di cui all'art. 251 CP e che costituisce in ogni caso "unicamente" un delitto, non un crimine. Nel caso concreto, comunque, nemmeno l'art. 15 DPA entrerebbe in linea di conto vista la natura privata dei documenti in questione (v. DTF 108 IV 180 consid. 3b e consid. 2.6.4 *supra*).

2.6.6 Ma anche a prescindere dalle predette considerazioni, l'art. 251 CP non sarebbe comunque applicabile.

Il reato di falsità in documenti di cui all'art. 251 CP prevede che chiunque, al fine di nuocere al patrimonio o ad altri diritti di una persona o di procacciare a sé o ad altri un indebito profitto, forma un documento falso od altera un documento vero, oppure abusa dell'altrui firma autentica o dell'altrui segno a mano autentico per formare un documento suppositizio, oppure attesta o fa attestare in un documento, contrariamente alla verità, un fatto di importanza giuridica, o fa uso, a scopo d'inganno, di un tale documento, è punito con una pena detentiva sino a cinque anni o con una pena pecuniaria.

L'art. 251 n. 1 CP contempla sia il reato di falso materiale (falsificazione in senso stretto) che quello di falso ideologico (falsa attestazione). Vi è falsità materiale quando il vero estensore del documento non corrisponde all'autore apparente: il documento contraffatto ("unechte Urkunde"; ad esempio mediante la contraffazione della firma) trae quindi in inganno sull'identità di colui dal quale esso emana (v. DTF 128 IV 265 consid. 1.1.1). Sussiste in-

vece falsità ideologica nel caso in cui il contenuto del documento non corrisponde alla realtà, pur emanando dal suo autore apparente (DTF 126 IV 65 consid. 2a pag. 67). Il documento è pertanto fittizio: si parla in questi casi anche di "documento menzognero" ("unwahre Urkunde"; v. BOOG, Basler Kommentar, n. 3, 66 e segg. ad art. 251 CP). Il documento è menzognero se il suo contenuto ivi documentato non corrisponde alla situazione fattuale reale. Tuttavia, non basta una semplice menzogna scritta per ritenere la falsità ideologica. Poiché la fiducia che si può avere a non essere ingannati sull'identità dell'autore del documento è maggiore di quella che si ripone nel fatto che l'autore non menta, in caso di falsità ideologica la giurisprudenza esige che il documento fruisca di un'accresciuta credibilità e che il suo destinatario vi possa ragionevolmente prestar fede (DTF 138 IV 130 consid. 2.1; MARKUS BOOG, Buchführungs- und Urkundendelikte in der wirtschaftlichen Krise, in: Konkurs und Strafrecht: Strafrechtliche Risiken vor, in und nach der Generalexekution, a cura di J.-B. Ackermann e W. Wohlers, Zurigo/Basilea/Ginevra 2011, pag. 32 e segg.; TRECHSEL/ERNI, Schweizerisches Strafgesetzbuch, n. 6 e segg. ad art. 251 CP). In base alle circostanze o in virtù della legge, il documento deve pertanto apparire degno di fede, di modo che una sua verifica da parte del suo destinatario non sia né necessaria né esigibile (DTF 132 IV 12 consid. 8.1 pag. 14 e seg.; 129 IV 130 consid. 2.1 pag. 133 e seg.). Sotto il profilo soggettivo, l'autore del reato di cui all'art. 251 n. 1 cpv. 3 CP deve agire a scopo di inganno e con l'intenzione di nuocere al patrimonio o ad altri diritti di una persona oppure di procacciare a sé o ad altri un indebito profitto. Il dolo eventuale è sufficiente (DTF 138 IV 130). Si rende colpevole di falsità in documenti non soltanto chi allestisce un documento falso o menzognero ma anche chi, sempre al fine di nuocere al patrimonio o ad altri diritti di una persona o di procacciare a sé o ad altri un indebito profitto, fa uso, a scopo di inganno, di detto documento (art. 251 n. 1 cpv. 3 CP).

Nel caso concreto, l'unico reato che potrebbe entrare in considerazione – sulla base dei pochi elementi forniti in proposito a questa Corte – sarebbe quello del falso ideologico. Tuttavia, dagli atti risulta che le indicazioni e comunicazioni fornite da A. all'istituto bancario, come pure la dichiarazione riservata delle attività emerse (act. 1.6), sono tutte esclusivamente focalizzate all'ottenimento dello scudo fiscale e non è chiaro quale sarebbe l'accresciuta credibilità insita nelle dichiarazioni dell'insorgente, volte appunto all'ottenimento di una tassazione più favorevole e di regola oggetto di verifica da parte delle autorità preposte. In questo senso, soprattutto in ambito fiscale, non è certo sostenibile che le attestazioni rilasciate da A. fossero già di per sé *degne di fede* ai sensi della suddetta giurisprudenza, a tal punto che una loro verifica, da parte delle autorità fiscali, non apparisse né necessaria né esigibile.

Conseguentemente, i fatti descritti nella commissione rogatoria e nei suoi allegati e complementi, non potrebbero comunque essere trasposti, in diritto svizzero, nel reato di falsità in documenti. Essi non potrebbero pertanto costituire nemmeno sotto questo profilo un eventuale reato a monte del riciclaggio di denaro.

2.7 Alla luce di quanto sopra, il principio della doppia punibilità non risulta adempiuto, non essendo ossequiate, in diritto svizzero, le condizioni alla base del reato di riciclaggio di denaro, infrazione per cui procedono le autorità estere e per la quale è stata trasmessa la domanda di assistenza giudiziaria internazionale in materia penale.

In assenza di tale requisito, nessuna assistenza può essere concessa all'Italia.

Non si giustifica dunque di analizzare le ulteriori censure sollevate dal ricorrente.

3. In conclusione, il ricorso deve essere accolto nella misura della sua ammissibilità.

4. Di principio, le spese seguono la soccombenza (v. art. 63 cpv. 1 della legge federale sulla procedura amministrativa del 20 dicembre 1968 [PA; RS 172.021] richiamato l'art. 39 cpv. 2 lett. b LOAP). Nessuna spesa processuale è posta a carico dell'autorità inferiore né delle autorità federali, che promuovano il ricorso e soccombanco; se l'autorità ricorrente, che soccombe, non è un'autorità federale, le spese processuali le sono addossate in quanto la causa concerne interessi pecuniari di enti o d'istituti autonomi (art. 63 cpv. 2 PA). Alla parte vincente possono essere addossate solo le spese processuali che abbia cagionato violando le regole di procedura (art. 63 cpv. 3 PA).

B. deve essere considerato parte soccombente, essendosi il ricorso da lui presentato rivelato inammissibile; A. parte vincente. La tassa di giustizia, calcolata giusta gli art. 73 cpv. 2 LOAP, 63 cpv. 4bis PA, nonché 5 e 8 cpv. 3 del regolamento del 31 agosto 2010 sulle spese, gli emolumenti, le ripetibili e le indennità della procedura penale federale (RSPPF; RS 173.713.162), è dunque fissata nella fattispecie a fr. 3'000.--; essa è coperta dall'anticipo delle spese già versato.

La Cassa del Tribunale penale federale restituirà per contro a A., parte che ha ottenuto ragione nell'ambito della presente procedura, l'anticipo versato di fr. 3'000.--.

5. L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può, d'ufficio o a domanda, assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (art. 64 cpv. 1 PA). Il dispositivo indica l'ammontare dell'indennità e l'addossa all'ente o all'istituto autonomo, nel cui nome l'autorità inferiore ha deciso, in quanto non possa essere messa a carico di una controparte soccombente (art. 64 cpv. 2 PA).

Nella fattispecie, i patrocinatori di A. e di B. non hanno presentato il dettaglio delle loro prestazioni. L'allegato di ricorso è composto da 17 pagine, quello di replica da 13 pagine. A. ha prodotto ulteriori documenti in allegato alle sue memorie. Ritenute le difficoltà della presente procedura, la parziale soccombenza nella misura del ricorso interposto a nome di B., che riduce già in maniera importante il diritto all'indennizzo, l'indennità a favore del ricorrente, nei limiti ammessi dal RSPPF, è fissata *ex aequo et bono* a fr. 2'500.--, ed è posta a carico del Ministero pubblico del Cantone Ticino.

Per questi motivi, la Corte dei reclami penali pronuncia:

1. Il ricorso di B. è irricevibile.
2. Il ricorso di A. è accolto. La decisione di chiusura impugnata è annullata.
3. La tassa di giustizia di fr. 3'000.-- è posta a carico di B. ed è prelevata dall'anticipo versato.
4. La Cassa del Tribunale penale federale restituirà a A. l'anticipo delle spese da lui versato di fr. 3'000.--.
5. Un'indennità di fr. 2'500.-- è accordata a A. ed è posta a carico del Ministero pubblico del Cantone Ticino.

Bellinzona, il 18 settembre 2014

In nome della Corte dei reclami penali
del Tribunale penale federale

Il Giudice Presidente:

La Cancelliera:

Comunicazione a:

- Avv. Luca Maghetti, avv. Andrea Del Fante e avv. Andrea Mascetti
- Ministero pubblico del Cantone Ticino
- Ufficio federale di giustizia, Settore Assistenza giudiziaria

Informazione sui rimedi giuridici

Il ricorso contro una decisione nel campo dell'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale deve essere depositato presso il Tribunale federale entro 10 giorni dalla notificazione del testo integrale della decisione (art. 100 cpv. 1 e 2 lett. b LTF). Il ricorso è ammissibile soltanto se concerne un'extradizione, un sequestro, la consegna di oggetti o beni oppure la comunicazione di informazioni inerenti alla sfera segreta e se si tratti di un caso particolarmente importante (art. 84 cpv. 1 LTF). Un caso è particolarmente importante segnatamente laddove vi sono motivi per ritenere che sono stati violati elementari principi procedurali o che il procedimento all'estero presenta gravi lacune (art. 84 cpv. 2 LTF).