

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Numero dell'incarto: RR.2021.148

Sentenza del 2 dicembre 2021

Corte dei reclami penali

Composizione

Giudici penali federali
Roy Garré, Presidente,
Cornelia Cova e Patrick Robert-Nicoud,
Cancelliere Giampiero Vacalli

Parti

A. LTD.,
rappresentata dall'avv. Nadir Guglielmoni,

Ricorrente

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.** Il 18 maggio 2021, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano ha presentato alla Svizzera una domanda di assistenza giudiziaria internazionale nell'ambito di un procedimento penale a carico di B. e altri per i reati di associazione per delinquere (art. 416 CP/I), dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d. lgs n. 74/2000), emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d. lgs n. 74/2000) e occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d. lgs n. 74/2000). In sostanza, gli indagati avrebbero messo in atto *“un articolato meccanismo fraudolento ai danni dell'erario italiano posto in essere, a partire dal 2015, per il tramite inizialmente di C. S.r.l., poi di D. S.r.l. e, infine, di E. S.r.l., società riconducibili, a vario titolo, agli odierni indagati. In particolare, il disegno criminoso prevede l'emissione di false fatture aventi ad oggetto perlopiù prestazioni di servizi di promozione da svolgersi presso fiere e manifestazioni similari sul territorio nazionale, emesse, secondo uno schema ampiamente sovrapponibile, dalla C. S.r.l. (dal 2015 al 2017), dalla D. S.r.l. (dal 2017 al 2019) e dalla E. S.r.l. (dal 2019 ad oggi) nei confronti di clienti italiani, ed il contestuale utilizzo di fatture false per abbattere i ricavi e l'Iva a debito e, allo stesso tempo, fornire un'apparente giustificazione agli indebiti trasferimenti all'estero, verso società comunitarie riconducibili agli stessi B., F. e G., delle somme pagate dai predetti clienti”* (atto 1, pag. 1, incarto del Ministero pubblico del Cantone Ticino, in seguito: MP-TI).

Con la sua rogatoria, l'autorità estera ha chiesto alle autorità elvetiche di procedere all'acquisizione e trasmissione di tutta la documentazione concernente, tra l'altro, la relazione IBAN 1 intestata ad A. Ltd, *“al fine di ricostruire i flussi finanziari provenienti dalle società italiane riconducibili agli indagati (e, in particolare, in prima istanza, da C. S.r.l., D. S.r.l. e E. S.r.l.) verso le società del territorio svizzero, per ricostruire compiutamente la rete di operazioni in frode all'erario poste in essere dagli odierni indagati”* (ibidem, pag. 2).

- B.** Con decisione di entrata in materia dell'8 giugno 2021, il MP-TI ha ordinato l'identificazione della relazione di cui sopra unitamente al sequestro della relativa documentazione (v. atto 3 incarto MP-TI).

- C. Con decisione di chiusura del 23 giugno 2021, il MP-TI ha ordinato la trasmissione all'autorità rogante di svariata documentazione bancaria concernente, tra l'altro, la relazione n. 2 presso la banca H. intestata ad A. Ltd (v. act. 1.2).

- D. Il 23 luglio 2021, A. Ltd ha interposto ricorso dinanzi alla Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale contro la summenzionata decisione, postulandone, in via principale, l'annullamento, unitamente alla precedente decisione di entrata in materia. In via subordinata, essa chiede che la decisione impugnata sia annullata *“e riformata nel senso che dalla documentazione relativa alla relazione n. 1 [...] viene omissa e/o annerito ogni nominativo, dato e operazioni che non concerne la società polacca I. (IBAN n. 2)”* (act. 1, pag. 16).

- E. Con osservazioni del 27 agosto 2021, il MP-TI ha chiesto che il ricorso sia integralmente respinto e la decisione impugnata confermata (v. act. 8). Con scritto del 31 maggio 2021, l'Ufficio federale di giustizia (in seguito: UFG) ha postulato la reiezione del gravame (v. act. 9).

- F. Con replica del 27 settembre 2021, trasmessa al MP-TI e all'UFG per conoscenza (v. act. 14), la ricorrente si è riconfermata nelle proprie conclusioni ricorsuali (v. act. 13).

Le argomentazioni di fatto e di diritto delle parti saranno riprese, per quanto necessario, nei considerandi di diritto.

Diritto:

- 1.
- 1.1 La Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale giudica i ricorsi contro le decisioni di prima istanza delle autorità cantonali o federali in materia di assistenza giudiziaria internazionale, salvo che la legge disponga altrimenti (art. 25 cpv. 1 legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale [AIMP; RS 351.1] del 20 marzo 1981, unitamente ad art. 37 cpv. 2 lett. a legge federale sull'organizzazione delle autorità penali della Confederazione [LOAP; RS 173.71] del 19 marzo 2010).

- 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 e il 20 marzo 1967 per la Svizzera (CEAG; RS 0.351.1), dal Secondo Protocollo addizionale alla CEAG dell'8 novembre 2001, entrato in vigore il 1° dicembre 2001 per l'Italia e il 1° febbraio 2005 per la Svizzera (RS 0.351.12), 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; non pubblicato nella RS ma consultabile sulla piattaforma di pubblicazione Internet della Confederazione alla voce "Raccolta dei testi giuridici riguardanti gli accordi bilaterali", 8.1 Allegato A). 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 applica la legge sull'assistenza in materia penale, unitamente alla relativa ordinanza (OAIMP; RS 351.11; v. art. 1 cpv. 1 AIMP, art. I n. 2 Accordo italo-svizzero; DTF 145 IV 294 consid. 2.1; 142 IV 250 consid. 3; 140 IV 123 consid. 2; 137 IV 33 consid. 2.2.2; 136 IV 82 consid. 3.1). Il principio di favore vale anche nell'applicazione delle pertinenti norme di diritto internazionale (v. art. 48 n. 2 CAS, art. I n. 2 Accordo italo-svizzero). È fatto salvo il rispetto dei diritti fondamentali (DTF 145 IV 294 consid. 2.1; 135 IV 212 consid. 2.3; 123 II 595 consid. 7c).
- 1.3** La procedura di ricorso è retta dalla legge federale sulla procedura amministrativa del 20 dicembre 1968 (PA; RS 172.021) e dalle disposizioni dei pertinenti atti normativi in materia di assistenza giudiziaria (art. 39 cpv. 2 lett. b LOAP e 12 cpv. 1 AIMP; v. DANGUBIC/KESHELAVA, Commentario basilese, 2015, n. 1 e segg. ad art. 12 AIMP), di cui al precedente considerando.
- 1.4** Le decisioni dell'autorità cantonale o federale d'esecuzione relative alla chiusura della procedura d'assistenza giudiziaria (cosiddette decisioni di chiusura) possono essere impugnate congiuntamente alle decisioni incidentali anteriori, con termine di ricorso di trenta giorni (v. art. 80e cpv. 1 e 80k AIMP).
- 1.5** Interposto tempestivamente contro la sopraccitata decisione di chiusura, il ricorso è ricevibile sotto il profilo degli art. 25 cpv. 1, 80e cpv. 1 e 80k AIMP. Titolare della relazione bancaria oggetto della decisione impugnata, la ricorrente è legittimata a ricorrere (v. art. 80h lett. b AIMP e art. 9a lett. a OAIMP nonché DTF 137 IV 134 consid. 5.2.1; 130 II 162 consid. 1.1; 128 II 211 consid. 2.3; TPF 2007 79 consid. 1.6 pag. 82).

2. La ricorrente censura innanzitutto l'avvenuta trasmissione diretta della rogatoria da parte della Parte richiedente alla Parte richiesta.
- 2.1 L'art. XVII n. 1 Accordo italo-svizzero prevede che le domande di assistenza giudiziaria, comprese quelle formulate dalle autorità amministrative di cui all'art. II dell'Accordo, possono essere indirizzate direttamente all'autorità competente a eseguire il provvedimento relativo all'assistenza e restituite per la stessa via. Sono fatti salvi i casi di cui agli articoli XVIII e XIX dell'Accordo.
- 2.2 In concreto, data la preminenza dell'art. XVII n. 1 Accordo italo-svizzero sull'art. 15 n. 1 CEAG (v. *supra* consid. 1.2 *in fine*) e constatato che la rogatoria italiana non concerne i casi previsti agli art. XVIII e XIX Accordo italo-svizzero, la trasmissione diretta della domanda al MP-TI non presta il fianco a critiche. Contrariamente a quanto asserito dalla ricorrente, i reati di natura fiscale oggetto dell'inchiesta estera non presentano la gravità di cui all'art. XVIII Accordo italo-svizzero, il quale menziona in particolare la criminalità organizzata e la corruzione, precisato che il reato di associazione a delinquere, previsto all'art. 416 CP/I, presenta certamente una gravità minore rispetto a quello di associazione di tipo mafioso, di cui all'art. 416-bis CP/I, fatto attestato dalla comminatoria di pena delle due disposizioni. La censura va quindi respinta.
3. L'insorgente si duole di una violazione del proprio diritto di essere sentita, non essendo mai stata informata della rogatoria in questione e non essendole mai stata trasmessa la decisione qui impugnata. Pur avendo la stessa la sua sede all'estero, il MP-TI sarebbe stato a conoscenza del fatto che B., suo amministratore unico nonché avente diritto economico della relazione bancaria litigiosa, è residente in Svizzera, più precisamente a Grono. A suo avviso, l'esistenza formale di due persone giuridicamente distinte va ignorata se la buona fede nei rapporti giuridici lo richiede, per cui la decisione impugnata avrebbe dovuto essere notificata al predetto. In definitiva, la ricorrente non avrebbe potuto in alcun modo partecipare al procedimento rogatorio ed esprimersi sulla documentazione oggetto della contestata trasmissione.
- 3.1 Il diritto di essere sentito sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. contempla la facoltà per l'interessato, tra l'altro, di prendere conoscenza del fascicolo processuale, di esprimersi sugli elementi pertinenti prima che una decisione relativa alla sua situazione giuridica sia resa, di presentare prove pertinenti, di ottenere che sia dato seguito alle sue offerte di prove pertinenti, di partecipare all'assunzione delle prove essenziali o, perlomeno, di esprimersi sul loro risultato allorquando ciò può avere un influsso sulla decisione che verrà resa (DTF 124 II 132 consid. 2b e riferimenti citati). Secondo la giurisprudenza, l'autorità di esecuzione, dopo aver concesso al detentore della documentazione la possibilità di addurre i motivi che si opporrebbero alla trasmissione di determinati atti e la facoltà di

partecipare alla necessaria cernita, ha l'obbligo di motivare accuratamente la decisione di chiusura (DTF 130 II 14 consid. 4.4 pag. 18). Essa non potrebbe infatti ordinare in modo acritico e indeterminato la trasmissione dei documenti, delegandone *tout court* la selezione agli inquirenti esteri (DTF 127 II 151 consid. 4c/aa pag. 155; 122 II 367 consid. 2c; 112 Ib 576 consid. 14a pag. 604). Questo compito spetta all'autorità svizzera d'esecuzione che, in assenza di un eventuale consenso all'esecuzione semplificata (art. 80c AIMP), prima di emanare una decisione di chiusura, deve impartire alle persone toccate giusta l'art. 80h lett. b AIMP e art. 9a OAIMP un termine per addurre riguardo ad ogni singolo documento gli argomenti che secondo loro si opporrebbero alla consegna. Questo affinché esse possano esercitare in maniera concreta ed effettiva il loro diritto di essere sentite (v. art. 30 cpv. 1 PA richiamato l'art. 39 cpv. 2 lett. b LOAP), secondo modalità di collaborazione comunque rispettose del principio della buona fede (art. 5 cpv. 3 Cost.; KRAUSKOPF/EMMENEGGER, *Praxis-kommentar VwVG*, 2a ediz. 2016, n. 54 ad art. 12 PA). La cernita deve aver luogo anche qualora l'interessato rinunci ad esprimersi (DTF 130 II 14 consid. 4.3 e 4.4; 126 II 258 consid. 9b/aa pag. 262; cfr. anche DTF 127 II 151 consid. 4c/aa; ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 5a ediz. 2019, n. 484, 724-725; DE PREUX, *L'entraide internationale en matière pénale et la lutte contre le blanchiment d'argent*, SJZ 104/2008, n. 2 pag. 34).

- 3.2** Il diritto di essere sentito viene concretizzato nell'ambito dell'assistenza giudiziaria internazionale agli art. 29 e segg. PA richiamato l'art. 12 cpv. 1 AIMP (ZIMMERMANN, *op. cit.*, n. 472). Esso è di natura formale (DTF 126 I 19 consid. 2d/bb pag. 24; 125 I 113 consid. 3; ALBERTINI, *Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates*, 2000, pag. 449 con rinvii). Una violazione di questo diritto fondamentale da parte dell'autorità d'esecuzione non comporta comunque automaticamente l'accoglimento del gravame e l'annullamento della decisione impugnata. Secondo la giurisprudenza e la dottrina una violazione del diritto di essere sentito può essere sanata, se la persona toccata ottiene la possibilità di esprimersi in merito davanti ad una autorità di ricorso, la quale, come nella fattispecie la Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale, dispone del medesimo potere d'esame dell'autorità d'esecuzione stessa (v. DTF 124 II 132 consid. 2d; sentenze del Tribunale federale 1C_525/2008 e 1C_526/2008 del 28 novembre 2008 consid. 1.3 nonché 1A.54/2004 del 30 aprile 2004; TPF 2008 172 consid. 2.3; ZIMMERMANN, *op. cit.*, n. 472). Anche in presenza di una violazione grave del diritto di essere sentito, il Tribunale federale ha già ritenuto ammissibile prescindere da un rinvio all'autorità inferiore allorché questo costituirebbe una mera formalità, provocando un ritardo inutile nella procedura, incompatibile con l'interesse della parte interessata ad un'evasione celere della sua causa (DTF 137 I 195 consid. 2.3.2; 133 I 201 consid. 2.2). La riparazione del vizio deve tuttavia, segnatamente in presenza di violazioni particolarmente

gravi, rimanere l'eccezione, non fosse altro perché la concessione successiva del diritto di essere sentito costituisce sovente solo un surrogato imperfetto dell'omessa audizione preventiva. La possibilità della sanatoria, che tiene conto della necessità di un'esecuzione celere della domanda rogatoria giusta l'art. 17a AIMP e dell'economia procedurale, non deve inoltre essere interpretata dall'autorità d'esecuzione come un invito a violare i diritti processuali della persona toccata (sentenza del Tribunale federale 1C_560/2011 del 20 dicembre 2011 consid. 2.2). Una riparazione entra in linea di considerazione solo se la persona interessata non abbia a subire pregiudizio dalla concessione successiva del diritto di essere sentito, rispettivamente dalla sanatoria (DTF 129 I 129 consid. 2.2.3). In nessun caso, comunque, può essere ammesso che l'autorità pervenga attraverso una violazione del diritto di essere sentito ad un risultato che non avrebbe mai ottenuto procedendo in modo corretto (DTF 135 I 279 consid. 2.6.1).

- 3.3** Nella fattispecie, il MP-TI ha comunicato sia la decisione di entrata in materia dell'8 giugno 2021 che la decisione di chiusura del 23 giugno 2021 alla banca H., presso la quale era sita la relazione bancaria intestata alla ricorrente (v. atto 3, pag. 6, incarto MP-TI e act. 1.2, pag. 10). Occorre in proposito ricordare che l'autorità d'esecuzione non notifica le proprie decisioni all'estero (v. art. 80m AIMP; art. 9 OAIMP; sentenza del Tribunale federale 1A.221/2002 del 25 novembre 2002 consid. 2.6) per cui in detti casi è sufficiente che la decisione venga intimata all'istituto di credito presso cui era sita la relazione bancaria (v. DTF 136 IV 16 consid. 2.2). In particolare, in presenza di una convenzione di "fermo-banca", la decisione è considerata notificata al cliente a partire dal momento in cui la decisione viene depositata nell'incarto "fermo-banca" (DTF 124 II 124 consid. 2; sentenza del Tribunale federale 1C_345/2009 del 10 settembre 2009 consid. 3.4; sentenza del Tribunale penale federale RR.2011.3 del 21 marzo 2011 consid. 3.2). In simili evenienze, incombe perciò all'istituto bancario di rendere attento il cliente alla misura di assistenza non appena ne è venuto a conoscenza.

Nel caso concreto, la ricorrente non ha domicilio in Svizzera ed il conto, per il quale è stato pattuito che tutta la corrispondenza fosse da trasmettere giornalmente a B. a Lugano (v. documentazione di apertura del conto allegata all'atto 9 incarto MP-TI), è stato estinto il 20 febbraio 2017 (v. atto 9 incarto MP-TI). Alla luce dei principi summenzionati, va dunque considerato che la notifica è avvenuta al momento in cui la banca H. ha ricevuto le decisioni in questione. Essendo trascorsa più di una decina di giorni tra la decisione di entrata in materia e la decisione di chiusura, tale lasso di tempo va ritenuto sufficiente e conforme agli obblighi di celerità giusta l'art. 17a AIMP (v. sentenza del Tribunale penale federale RR.2016.199 del 9 febbraio 2016 consid. 2.2 e riferimenti citati). Dovendo la banca trasmettere giornalmente tutta la corrispondenza della ricor-

rente a B. a Lugano, non si può che concludere che al momento dell'emanazione della decisione di chiusura l'insorgente fosse informata dell'esistenza di richieste di misure di assistenza e avesse avuto facoltà di esprimersi durante la procedura di esecuzione della commissione rogatoria in esame. In ogni caso, prima della presentazione del proprio ricorso, nell'ambito della consultazione degli atti del 30 giugno 2021 (v. atto 14 incarto MP-TI), la ricorrente, sebbene in quel momento rappresentata da un altro patrocinatore (v. atto 15 incarto MP-TI), ha avuto la possibilità di consultare la documentazione e di esprimersi compiutamente sulla medesima. Inoltre, un'eventuale violazione del predetto diritto sarebbe stata comunque sanata dal presente procedimento di ricorso dinanzi ad un'autorità dotata di un pieno potere cognitivo in fatto e in diritto (v. DTF 124 II 132 consid. 2d). Da respingere è parimenti la censura, presentata soltanto in sede di replica (v. act. 13, pag. 5), secondo la quale la decisione impugnata non sarebbe stata adeguatamente motivata. L'atto impugnato, che consta di undici pagine e riprende ampiamente il contenuto della rogatoria, spiega sufficientemente i motivi legati alla concessione dell'assistenza, motivi ancora più diffusamente riproposti in sede di risposta da parte dell'autorità d'esecuzione (v. act. 8). Che la ricorrente abbia compreso, anche se non condiviso, il contenuto della decisione impugnata è del resto dimostrato dall'articolato atto ricorsuale di sedici pagine da lei presentato. Le sue censure in questo ambito vanno dunque respinte.

4. La ricorrente sostiene che la domanda di assistenza sarebbe generica, incompleta e lacunosa. A suo avviso, l'autorità rogante non avrebbe esposto in modo sufficiente le circostanze e i gravi indizi sui quali fonda i propri sospetti. L'esposto fattuale non stabilirebbe una relazione concreta, diretta e oggettiva tra i fatti rimproverati agli indagati e gli altri soggetti giuridici implicati, limitandosi a insinuare che le società estere, ricettrici di presunti flussi di pagamento erogati dalle società italiane, sarebbero in un qualche modo coinvolte nella presunta rete di operazioni di frode all'erario italiano.
- 4.1 Per quanto attiene alla domanda di assistenza, gli art. 14 CEAG e 28 AIMP esigono in sostanza che essa sia scritta, che indichi l'ufficio da cui emana e all'occorrenza l'autorità competente per il procedimento penale, il suo oggetto, il motivo, la qualificazione giuridica del reato, i dati, il più possibile precisi e completi, della persona contro cui è diretto il procedimento penale, presentando altresì un breve esposto dei fatti essenziali, al fine di permettere allo Stato rogato di verificare che non sussistano condizioni ostative all'assistenza (DTF 129 II 97 consid. 3; 118 Ib 111 consid. 5b pag. 121, 547 consid. 3a; 117 Ib 64 consid. 5c; TPF 2015 110 consid. 5.2.1). Ciò non implica per lo Stato richiedente l'obbligo di provare la commissione del reato, ma solo quello di esporre in modo sufficiente le circostanze sulle quali fonda i propri sospetti, per permettere allo

Stato richiesto di escludere la sussistenza di un'inammissibile ricerca indiscriminata di prove (v. su questo tema DTF 129 II 97 consid. 3.1; 125 II 65 consid. 6b/aa; 122 II 367 consid. 2c; sentenza del Tribunale penale federale RR.2017.92 del 18 luglio 2017 consid. 2.2). L'autorità rogata non si scosta dall'esposto dei fatti contenuto nella domanda, fatti salvi gli errori, le lacune o altre contraddizioni evidenti ed immediatamente rilevati (DTF 142 IV 250 consid. 6.3; 136 IV 4 consid. 4.1; 133 IV 76 consid. 2.2; 132 II 81 consid. 2.1; 118 Ib 111 consid. 5b pag. 121 e seg; TPF 2011 194 consid. 2.1.).

- 4.2** In concreto, richiamato quanto già esposto in precedenza (v. *supra* Fatti lett. A), nella sua rogatoria l'autorità italiana afferma che il meccanismo fraudolento prevede i seguenti passaggi (v. atto 1, pag. 2 e seg., incarto MP-TI):

a) C. S.r.l., D. S.r.l. e E. S.r.l. (ciascuna nel rispettivo periodo di attività) fingono di offrire servizi nel settore del marketing, proponendo ai loro clienti la stipula di contratti di attività promozionale nell'ambito di fiere ed eventi espositivi, riguardanti svariati settori (pelletteria, artigianato, informatica, alimentare, ecc.); a fronte di tale attività, le società emettono fatture attive, da ritenersi fittizie perché relative ad operazione oggettivamente inesistenti, con lo scopo di consentirne l'evasione d'imposta attraverso la deducibilità di costi inesistenti e l'indebita detrazione di IVA. La fittizietà dei rapporti tra le società in esame e i clienti nazionali emerge principalmente dalle informazioni acquisite presso gli organizzatori degli eventi e i responsabili fieristici presso cui le società avrebbero dovuto eseguire i servizi pubblicitari fatturati, che hanno invece confermato come nessuna tra C. S.r.l., D. S.r.l. o E. S.r.l. abbia mai allestito un proprio stand per l'effettuazione di attività promozionale o per la distribuzione di materiale pubblicitario;

b) successivamente, le somme presenti sui conti di C. S.r.l. (o di D. S.r.l. o E. S.r.l., a seconda dei periodi di attività) di cui agli incassi delle fatture attive emesse, vengono distratte mediante transazioni finanziarie eseguite per il pagamento di fatture passive (in realtà, sempre relative ad operazioni inesistenti) emesse nei confronti di tali società da parte di fornitori comunitari, mere società cartiere. La fittizietà dei rapporti tra le società in esame e i fornitori comunitari è confermata anche dalle informazioni ricevute dalle competenti Autorità estere, le quali da un lato hanno rappresentato l'inesistenza di una sede effettiva oppure la non operatività delle società straniere coinvolte e, dall'altro lato, non sono state in grado di confermare l'effettività delle prestazioni oggetto di fatture passive nei confronti delle società in esame;

c) la rilevante IVA a debito in seno alla C. S.r.l. (o alla D. S.r.l. o E. S.r.l., a seconda dei periodi di attività) derivante dalle fatture di vendita ai clienti nazionali, non stornata dall'IVA a credito di cui alle fatture passive verso i fornitori comunitari (vista la neutralità dell'imposta negli acquisti intracomunitari), viene "bilanciata" attraverso l'utilizzo di fatture passive nazionali (sempre relative ad

operazioni inesistenti) con IVA esposta, emesse da società fornitrici italiane, anch'esse mere cartiere. Il mancato pagamento delle fatture passive, a diversi anni dalla cessazione dell'attività per la C. S.r.l. e per la D. S.r.l. e dopo circa un anno e mezzo dal ricevimento delle prime fatture per la E. S.r.l., emerge dall'esame della documentazione bancaria delle tre società e costituisce un forte indice della fittizietà delle operazioni documentate dalle stesse;

d) una volta "riequilibrata" la situazione debitoria dell'IVA, lo squilibrio reddituale generato dai costi di cui alle inesistenti fatture passive nazionali, le quali avrebbero prodotto a fine esercizio una consistente perdita, viene bilanciato attraverso una paritetica emissione di fatture attive fittizie verso società estere, non soggette ad IVA in modo da non alterarne la situazione, riequilibrando in tal modo anche la situazione economico-reddituale ed evitando eventuali "allert" da parte degli organi accertatori. Con specifico riferimento al sopra indicato punto b), l'analisi dei flussi finanziari e della documentazione bancaria acquisita presso le banche, con cui C. S.r.l., D. S.r.l. ed E. S.r.l. operano, ha permesso di individuare taluni fornitori con sede in UE e taluni conti correnti a cui i fondi sarebbero stati trasferiti con la finalità di far confluire le somme incassate dai clienti italiani (a fronte delle fatture false emesse) attraverso i conti di soggetti UE e successivamente, in ultima istanza, a favore di soggetti extra-UE. In particolare, le indagini finora compiute hanno permesso di appurare che, tra i menzionati fornitori con sede in UE, vi è la società polacca I. nei cui confronti C. S.r.l. e D. S.r.l. hanno effettuato bonifici per oltre € 5 milioni. Dall'elenco dei rapporti bancari inerenti alla citata società I. (IBAN n. 2) pervenuti dagli Organi Collaterali della Polonia, nonché attraverso i riferimenti desumibili dalle segnalazioni di operazioni sospette eseguite tramite i predetti rapporti, è stato possibile ricostruire che i flussi di pagamenti, per il tramite della predetta società UE, sono poi confluiti, tra le altre, nelle seguenti società aventi conti correnti bancari in Svizzera:

INTESTATARIO	IBAN ESTERO	IMPORTI (€)
A. LTD	n. 1	871.630,00
J. SA	n. 3	749.700,00
J. SA	n. 4	299.800,00
	TOTALE	1.921.130,00

Quanto precede soddisfa le esigenze normative e giurisprudenziali in materia di esposto dei fatti. Sufficientemente chiaro risulta parimenti essere il ruolo attribuito alla ricorrente nella vicenda. Non spetta del resto al giudice dell'assistenza approfondire ulteriormente la fattispecie oggetto d'inchiesta, tantomeno ottenere le prove dei contestati reati. Sarà proprio la documentazione litigiosa a permettere all'autorità estera di progredire nella sua attività investigativa e di acclarare ulteriormente le condotte rimproverate ai soggetti indagati. Le censure in questo ambito vanno dunque respinte.

5. La ricorrente afferma che l'autorità rogata non avrebbe sufficientemente approfondito e verificato l'esistenza di sufficienti sospetti circa la commissione del reato di truffa in materia fiscale.

5.1 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. 1 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 866). L'art. X n. 1 dell'Accordo italo-svizzero prevede a sua volta che l'assistenza giudiziaria consistente in una misura coercitiva 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. Il giudice dell'assistenza e prima di esso le autorità d'esecuzione non devono procedere a un esame dei reati e delle norme penali estere menzionati nella domanda di assistenza, ma semplicemente vagliare, limitandosi a un esame *prima facie*, se i fatti addotti 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 pag. 188; 118 Ib 543 consid. 3b/aa pag. 546; 116 Ib 89 consid. 3b/bb; 112 Ib 576 consid. 11b/bb pag. 594). I fatti incriminati non devono forzatamente essere caratterizzati, nelle due legislazioni toccate, dalla medesima qualificazione giuridica (DTF 124 II 184 consid. 4b/cc pag. 188). Diversamente dall'ambito estradizionale, 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).

L'art. 2 lett. a CEAG permette di rifiutare l'assistenza giudiziaria quando la domanda si riferisce a reati considerati dalla Parte richiesta come reati fiscali. Ciò è ribadito all'art. IV par. 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. Per contro, 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 della legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), 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 in ambito di truffa ai sensi dell'art. 146 CP (DTF 126 IV 165 consid. 2a; TPF 2015 110 consid. 5.2.3 con rinvii). Per realizzare il reato di truffa fiscale non è indispensabile fare uso di documenti falsi o alterati, ma sono ipotizzabili anche altri metodi. Secondo la giurisprudenza, sono comunque in genere necessarie manovre fraudolente, una messa in scena o un edificio di menzogne, affinché si possa ritenere l'esistenza di un inganno astuto. In determinate circostanze anche false informazioni la cui verifica non è possibile, è difficile o non è ragionevolmente esigibile possono costituire un inganno astuto, come pure se il truffatore dissuade la vittima dall'effettuare una verifica o prevede, date le circostanze, che essa rinuncerà a farlo in virtù, segnatamente, di un particolare rapporto di fiducia (DTF 139 II 404 consid. 9.4; 137 IV 25 consid. 4.4.3.2 con rinvii; 135 IV 76 consid. 5.2; v. anche 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 ZIMMERMANN, *op. cit.*, n. 645 nota 884 pag. 700). Ciò non vale tuttavia in ambito di fiscalità indiretta, dove la Svizzera si è impegnata a fornire reciprocamente assistenza giusta l'art. 50 cpv. 1 CAS per quanto concerne le accise, l'imposta sul valore aggiunto e le imposte doganali. Per tali imposte indirette l'art. 50 cpv. 1 CAS non fa infatti distinzioni di sorta fra sottrazione d'imposta e truffa fiscale. A tale riguardo, la distinzione fra evasione e frode fiscale non costituisce dunque più una discriminante di rilievo (v. KOCHER, *Commentario basilese*, 2015, n. 121 e segg. ad art. 3 AIMP; UNSELD, *Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht: Akzessorische Rechtshilfe, Auslieferung und Vollstreckungshilfe bei Fiskaldelikten*,

2011, pag. 135, 147 e seg.; sentenza del Tribunale penale federale RR.2010.262 dell'11 giugno 2012 consid. 1.2.2).

- 5.2** Nella fattispecie, nella misura in cui il procedimento estero verte su reati legati all'utilizzo di fatture false finalizzate alla frode fiscale (v. *supra* Fatti lett. A e consid. 4.2), i fatti contestati agli indagati possono perlomeno essere sussunti ai reati di falsità in documenti (art. 251 CP) e truffa in materia fiscale (art. 14 cpv. 2 DPA), come la giurisprudenza ha del resto già avuto modo di rilevare in questi casi (v. sentenza del Tribunale penale federale RR.2021.4 del 22 aprile 2021 consid. 5). Trattandosi di reati in ambito di imposte indirette ciò è sufficiente per ammettere il requisito della doppia punibilità (v. *supra* consid. 5.1 *in fine*). La censura in questo ambito va pertanto respinta.
- 6.** La ricorrente censura infine la violazione del principio della proporzionalità e del divieto della *fishing expedition*, nella misura in cui viene trasmessa all'autorità rogante documentazione, riguardante migliaia di operazioni, inutile per il procedimento estero. Occorrerebbe in ogni caso garantire la riservatezza dei nominativi di persone e società che nulla avrebbero a che vedere con le indagini italiane. Di conseguenza, si dovrebbe procedere con l'oscuramento di transazioni e di nominativi assolutamente non interessati dall'inchiesta, con estromissione e/o omissione di tutti i nominativi, dati e operazioni che non concernono la società polacca. L'autorità rogante avrebbe semmai diritto di acquisire i soli riscontri riferibili alle operazioni oggetto del procedimento, ovvero quelle inerenti ai flussi finanziari tra la I. e la ricorrente.
- 6.1** Il principio della proporzionalità esige che vi sia una connessione fra la documentazione richiesta e il procedimento estero (DTF 139 II 404 consid. 7.2.2; 136 IV 82 consid. 4.1/4.4; 130 II 193 consid. 4.3; 129 II 462 consid. 5.3; 122 II 367 consid. 2c; TPF 2017 66 consid. 4.3.1), tuttavia la questione di sapere se le informazioni richieste nell'ambito di una domanda di assistenza siano necessarie o utili per il procedimento estero deve essere lasciata, di massima, all'apprezzamento delle autorità richiedenti (DTF 136 IV 82 consid. 4.1; sentenza del Tribunale penale federale RR.2019.257 del 12 febbraio 2020 consid. 2.1). Lo Stato richiesto non dispone infatti dei mezzi per pronunciarsi sull'opportunità di assumere determinate prove e non può sostituirsi in questo compito all'autorità estera che conduce le indagini (DTF 132 II 81 consid. 2.1 e rinvii). La richiesta di assunzione di prove può essere rifiutata solo se il principio della proporzionalità è manifestamente disatteso (DTF 139 II 404 consid. 7.2.2 pag. 424; 120 Ib 251 consid. 5c; sentenza del Tribunale penale federale RR.2017.21 dell'8 maggio 2017 consid. 3.1 e rinvii) o se la domanda appare abusiva, le informazioni richieste essendo del tutto inidonee a far progredire le indagini

(DTF 136 IV 82 consid. 4.1; 122 II 134 consid. 7b; 121 II 241 consid. 3a; sentenza del Tribunale penale federale RR.2017.21 dell'8 maggio 2017 consid. 3.1 e rinvii).

Inoltre, da consolidata prassi, quando le autorità estere chiedono informazioni per ricostruire flussi patrimoniali di natura criminale si ritiene che necessitino di regola dell'integralità della relativa documentazione, in modo tale da chiarire quali siano le persone o entità giuridiche coinvolte (v. DTF 129 II 462 consid. 5.5; 124 II 180 consid. 3c inedito; 121 II 241 consid. 3b e c; sentenze del Tribunale federale 1A.177/2006 del 10 dicembre 2007 consid. 5.5; 1A.227/2006 del 22 febbraio 2007 consid. 3.2; 1A.195/2005 del 1° settembre 2005 in fine; sentenza del Tribunale penale federale RR.2019.257 del 12 febbraio 2020 consid. 2.1). Lo Stato richiedente dovrebbe in linea di principio essere informato di tutte le transazioni effettuate attraverso i conti coinvolti. L'autorità richiedente ha un interesse ad essere informata di qualsiasi transazione che possa far parte del meccanismo delittuoso messo in atto dalle persone sotto inchiesta (sentenza del Tribunale penale federale RR.2014.4 del 30 luglio 2014 consid. 2.2.2). Naturalmente è anche possibile che i conti in questione non siano stati utilizzati per ricevere proventi di reati o per effettuare trasferimenti illeciti, ma l'autorità richiedente ha comunque interesse a poterlo verificare essa stessa, sulla base di una documentazione completa, tenendo presente che l'assistenza reciproca è finalizzata non solo alla raccolta di prove incriminanti ma anche a scarico (sentenza del Tribunale federale 1A.88/2006 del 22 giugno 2006 consid. 5.3; sentenza del Tribunale penale federale RR.2007.29 del 30 maggio 2007 consid. 4.2). La trasmissione dell'intera documentazione potrà evitare altresì che le autorità debbano inoltrare eventuali domande complementari (DTF 136 IV 82 consid. 4.1; 121 II 241 consid. 3; sentenza del Tribunale federale 1C_486/2008 dell'11 novembre 2008 consid. 2.4; sentenza del Tribunale penale federale RR.2011.113 del 28 luglio 2011 consid. 4.2), con evidente intralcio alle esigenze di celerità (v. anche art. 17a cpv. 1 AIMP). In base alla giurisprudenza, l'esame da parte delle autorità di esecuzione e del giudice dell'assistenza va orientato alla cosiddetta *utilità potenziale*, secondo cui la consegna giusta l'art. 74 AIMP è esclusa soltanto per quei mezzi di prova certamente privi di rilevanza per il procedimento penale all'estero (DTF 134 II 318 consid. 6.4; 126 II 258 consid. 9c; 122 II 367 consid. 2c; 121 II 241 consid. 3a e b; TPF 2010 73 consid. 7.1). Il principio dell'*utilità potenziale* gioca un ruolo cruciale nell'ambito dell'assistenza in materia penale. Lo scopo di tale cooperazione è proprio quello di favorire la scoperta di fatti, informazioni e mezzi di prova, compresi quelli di cui l'autorità estera non sospetta neppure l'esistenza. Non si tratta soltanto di aiutare lo Stato richiedente a provare i fatti già emersi, ma di svelarne altri, se ne esistono. Ne deriva, per l'autorità d'esecuzione, un dovere di esaustività che giustifica la comunicazione di tutti gli elementi da essa raccolti e potenzialmente idonei alle indagini estere, al fine di chiarire in tutti i suoi aspetti i meccanismi

delittuosi sotto la lente degli inquirenti esteri (sentenze del Tribunale penale federale RR.2010.173 del 13 ottobre 2010 consid. 4.2.4/a e RR.2009.320 del 2 febbraio 2010 consid. 4.1; ZIMMERMANN, *op. cit.*, n. 722, pag. 798 e seg.). Vietata è per contro la cosiddetta *fishing expedition*, la quale è definita dalla giurisprudenza una ricerca generale e indeterminata di mezzi di prova volta a fondare un sospetto senza che esistano pregressi elementi concreti a sostegno dello stesso (DTF 137 I 218 consid. 2.3.2; 125 II 65 consid. 6b/aa pag. 73 e rinvii; TPF 2007 57 consid. 6.1). Tale divieto si fonda semplicemente sul fatto che è inammissibile procedere a casaccio nella raccolta delle prove (DTF 113 Ib 257 consid. 5c; sentenza del Tribunale penale federale RR.2017.21 dell'8 maggio 2017 consid. 3.1).

- 6.2** In concreto, l'utilità potenziale della documentazione litigiosa è certamente data, già solo per il fatto che B., amministratore unico nonché avente diritto economico della ricorrente, è indagato nel procedimento estero. L'analisi della documentazione litigiosa ha inoltre permesso di identificare svariati accrediti a favore del conto litigioso, per importi rilevanti, provenienti dalla società polacca I., per tacere dell'esistenza di ulteriori molteplici operazioni in entrata e in uscita, anche per importi considerevoli, intervenute sul conto della ricorrente (v. act. 8, pag. 8). Vista la natura dei reati contestati, l'autorità rogante deve potere analizzare personalmente tutta la documentazione litigiosa, al fine di ricostruire tutti i flussi di denaro intervenuti tra le entità coinvolte nelle indagini. Non potendo escludere che anche altre persone fisiche e/o giuridiche ancora sconosciute agli inquirenti esteri possano risultare coinvolte nella vicenda, la richiesta di oscuramento presentata dalla ricorrente a titolo subordinato deve essere disattesa.

Spetterà infine al giudice estero del merito chinarsi sulle contestazioni dei fatti e/o reati formulate dalla ricorrente nonché valutare se dalla documentazione inoltrata emerge in concreto una connessione penalmente rilevante fra i fatti oggetto della procedura penale in Italia e detta documentazione. Alla luce della domanda rogatoria risulta che tutta la documentazione litigiosa è potenzialmente utile per l'inchiesta, motivo per cui la sua trasmissione rispetta il principio della proporzionalità e non costituisce una ricerca esplorativa e indiscriminata di prove.

- 7.** In conclusione, il ricorso va respinto e la decisione impugnata confermata.

8. Le spese seguono la soccombenza (v. art. 63 cpv. 1 PA). La tassa di giustizia è 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), ed è fissata nella fattispecie a fr. 5'000.–, a carico della ricorrente; essa è coperta dall'anticipo delle spese del medesimo importo già versato.

Per questi motivi, la Corte dei reclami penali pronuncia:

1. Il ricorso è respinto.
2. La tassa di giustizia di fr. 5'000.– è messa a carico della ricorrente. Essa è coperta dall'anticipo delle spese già versato.

Bellinzona, 2 dicembre 2021

In nome della Corte dei reclami penali
del Tribunale penale federale

Il Presidente:

Il Cancelliere:

Comunicazione a:

- Avv. Nadir Guglielmoni
- 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). Gli atti scritti devono essere consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). In caso di trasmissione per via elettronica, per il rispetto di un termine è determinante il momento in cui è rilasciata la ricevuta attestante che la parte ha eseguito tutte le operazioni necessarie per la trasmissione (art. 48 cpv. 2 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).