

Rivista trimestrale di Diritto penale dell'economia

fondata da
Giuseppe Zuccalà

diretta da
Paolo Patrono

Alberto Alessandri - Paolo Bernasconi *Lugano*
Christian Bertel *Innsbruck* - Guido Casaroli - Ivo Caraccioli
Philippe Conte *Bordeaux* - Mirelle Delmas-Marty *Parigi*
Antonio Fiorella - Giovanni Maria Flick - Giovanni Flora
Fausto Giunta - Frank Höpfel *Vienna* - Alessio Lanzi
Vincenzo Militello - Carlo Enrico Paliero - Antonio Pagliaro
Salvatore Prosdocimi - Silvio Riondato
Giovanni Schiavano - Klaus Tiedemann *Friburgo i. Br.*

 edicolaprofessionale.com/RTDPE



Wolters Kluwer

PAOLO BERNASCONI
Prof. dr. h.c., avvocato, Lugano

COOPERAZIONE ITALO-SVIZZERA NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI PENALI PER RICICLAGGIO FISCALE

SOMMARIO: I. INTRODUZIONE – PRIMA PARTE: COOPERAZIONE ITALO-SVIZZERA NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI PENALI – Prima sezione: BASE LEGALE CONVENZIONALE E INTERNA – I. Base legale di diritto internazionale – A. Convenzioni internazionali e trattati bilaterali – B. Accordi bilaterali con l'Unione Europea e i Paesi membri dell'Unione Europea – C. Accordi italo-svizzeri – II. Base legale di diritto interno svizzero – III. Coesistenza fra procedimento penale interno svizzero e procedimento rogatorio – Seconda sezione: PRINCIPI APPLICABILI ALLA cooperazione internazionale riguardante il riciclaggio fiscale – I. Principi del diritto pubblico internazionale – A. Buona fede fra gli Stati – B. Rispetto dei diritti individuali fondamentali – C. Salvaguardia dell'ordine pubblico – D. *Favor rogatoriae* – E. Principio di equivalenza – II. Principio di doppia punibilità – A. Generalità – B. Requisito della doppia punibilità riguardo al riciclaggio fiscale – C. Requisito della doppia punibilità riguardo ai reati connessi al riciclaggio fiscale – III. Principio di specialità riguardo al riciclaggio fiscale – IV. Principio di proporzionalità riguardo al riciclaggio fiscale – V. Limiti del divieto di applicazione retroattiva riguardo al riciclaggio fiscale – TERZA SEZIONE: APPLICAZIONE AL RICICLAGGIO FISCALE DELLE PRINCIPALI FORME DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA PENALE – I. Estradizione per riciclaggio fiscale – II. Trasmissione di mezzi di prova per riciclaggio fiscale – III. Consegna all'estero di averi patrimoniali per riciclaggio fiscale – IV. Cooperazione spontanea per riciclaggio fiscale – V. Cooperazione sostitutiva per riciclaggio fiscale – VI. Cooperazione su domanda svizzera per riciclaggio fiscale – SECONDA PARTE: COOPERAZIONE ITALO-SVIZZERA NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI – I. Principi applicabili – II. Cooperazione internazionale fra autorità antiriciclaggio – III. Cooperazione internazionale fra autorità fiscali – IV. Cooperazione internazionale fra autorità bancarie di vigilanza – V. Cooperazione fra autorità responsabili per l'applicazione di sanzioni internazionali – Conclusioni e prospettive

INTRODUZIONE

1. – Il nuovo articolo 305-*bis* cpv. 1-*bis* del Codice penale svizzero ha esteso la punibilità del riciclaggio anche ad alcuni reati fiscali particolarmente qualificati. La punibilità riguarda questi reati fiscali commessi in danno dell'Erario svizzero, ma anche quelli commessi in danno dell'Erario di un Paese straniero, e ciò in virtù del principio secondo cui il riciclaggio commesso in territorio svizzero è punibile anche se il reato a monte è stato commesso in territorio straniero (art. 305-*bis* cpv. 3 CP). Si tratta di una conseguenza direttamente importante per la tutela del patrimonio dei

Paesi esteri come pure di organizzazioni internazionali, come può essere in particolare il patrimonio dell'Unione Europea. Questa novità nel diritto penale svizzero, però, si estende anche, indirettamente, alla tutela del patrimonio dell'Erario dei Paesi stranieri e delle organizzazioni internazionali, poiché apre la strada alla cooperazione internazionale da parte della autorità svizzere anche nell'interesse di procedimenti penali avviati all'estero per titolo di riciclaggio connesso a reati fiscali pregressi.

PRIMA PARTE

COOPERAZIONE ITALO-SVIZZERA NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI PENALI

Prima sezione:

BASE LEGALE CONVENZIONALE E INTERNA

A. Convenzioni internazionali e trattati bilaterali

1. – Riguardo alla cooperazione internazionale fra autorità giudiziarie penali, nel corso dei decenni è andata irrobustendosi una rete di convenzioni di carattere generale, come anzitutto la Convenzione del Consiglio di Europa sull'extradizione e la Convenzione sull'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale (la cosiddetta "Convenzione madre"), con relativi Protocolli addizionali. Vi si aggiungono le Convenzioni riguardanti singole categorie di reati, fra le altre le convenzioni antiriciclaggio, contro il terrorismo, contro la corruzione e simili. Seguono poi i trattati bilaterali con numerosi Paesi, i quali però, soltanto raramente prevedono norme specifiche riguardanti il riciclaggio e tantomeno il riciclaggio di carattere fiscale.

B. Accordi bilaterali con l'Unione Europea e i Paesi membri dell'Unione Europea

2. – Il 26 ottobre 2004 la Svizzera ha firmato, e poi ratificato, con l'Unione Europea e gli Stati membri i tre accordi bilaterali seguenti, che contengono disposizioni riguardanti la cooperazione internazionale in materia fiscale:

a) l'Accordo sull'associazione della Confederazione Svizzera all'*acquis* di Schengen concernente l'assistenza giudiziaria;

b) l'Accordo cosiddetto antifrode, concernente sia l'assistenza amministrativa sia l'assistenza giudiziaria;

c) l'Accordo fra l'Unione Europea e la Svizzera in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi, che prevede anche l'assistenza amministrativa in materia fiscale riguardante non solo la frode fiscale bensì anche le cosiddette "infrazioni equivalenti" ("*tax fraud and the like*").

A partire da quell'epoca, a favore dell'Unione Europea, la Svizzera ha messo a disposizione gli stessi strumenti giuridici applicabili nei procedimenti svizzeri nell'ambito delle imposte indirette. Ciò significa che gli Stati membri dell'UE hanno potuto disporre, da allora, in territorio svizzero, degli stessi strumenti di indagine che già sono riconosciuti alle autorità svizzere nel caso di procedimenti interni promossi per infrazioni fiscali. Per questa ragione, il risultato dei tre Accordi suddetti viene riassunto sotto il termine di "trattamento nazionale" ("*Inländerbehandlung*"; "*traitement national*").

3. – Da parte della Svizzera, la ratifica della Convenzione di adesione allo Spazio Schengen⁽¹⁾, è avvenuta mediante votazione popolare, in data 5 maggio 2005. Le norme riguardanti la cooperazione internazionale sono le seguenti⁽²⁾:

- a) assistenza giudiziaria in materia penale (artt. 48-53);
- b) applicazione del principio *ne bis in idem* (artt. 54-58);
- c) estradizione delle persone (artt. 59-66, 95);
- d) trasmissione per l'esecuzione di sentenze penali (artt. 67-69).

4. – La Svizzera si è obbligata all'adesione del cosiddetto "*Acquis communautaire*" che è in continua evoluzione, per cui si pone di continuo la questione dell'appartenenza o meno di un certo strumento all'"*acquis*"⁽³⁾.

5. – In data 26 ottobre 2004, in Lussemburgo, la Svizzera ha firmato l'Accordo con l'UE di cooperazione per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita a pregiudizio dei loro interessi finanziari, cosiddetto

(1) Si tratta della cosiddetta Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen (CAS), denominato più precisamente Accordo riguardante l'associazione della Svizzera all'attuazione, all'applicazione e allo sviluppo dell'*acquis* di Schengen (RS 0.362.31) del 26.10.2004.

(2) Riguardo all'assistenza giudiziaria cfr. nel Messaggio del Consiglio Federale del 1 ottobre 2004 (FF 2004, 5273) le pagine seguenti: 5397-5402, nonché 5453-5466.

(3) MOLO Giovanni, *Du secret bancaire à la transparence financière*, Dossier de droit européen, n. 32, Genève/Zurich/Paris, 2017, p. 102, 103.

“Accordo antifrode”⁽⁴⁾ (AAF) del 26.10.2004. Anche in base a questo Accordo la Svizzera si è assunta l’obbligo di fornire assistenza nell’interesse di procedimenti penali pendenti all’estero non solo per frode fiscale bensì anche per quelle forme meno gravi di infrazioni fiscali che, secondo il diritto svizzero, vengono definite come sottrazioni fiscali⁽⁵⁾. Inoltre, l’art. 2 cpv. 3 dell’Accordo prevede l’assistenza anche nell’interesse di procedimenti penali all’estero pendenti per titolo di riciclaggio del provento di infrazioni nella fiscalità indiretta (IVA, accise, ecc.)⁽⁶⁾.

6. – Quando una rogatoria viene formulata nell’interesse di un procedimento penale per infrazioni riguardanti la fiscalità indiretta, non si applicano le esigenze formali accresciute previste dalla giurisprudenza federale⁽⁷⁾ riguardo alle modalità dell’esposizione dei fatti relativamente all’esistenza di una frode fiscale nella fiscalità diretta. Ciò è dovuto al fatto che, almeno nei confronti dell’UE, riguardo alle infrazioni nella fiscalità indiretta, la Svizzera si è obbligata a fornire questo tipo di assistenza, ratificando appunto i due Accordi bilaterali suddetti. Pertanto, non è applicabile l’esclusione della cooperazione prevista dall’art. 3 cpv. 3 AIMP, e ciò in virtù del principio della supremazia del diritto internazionale pubblico, dovendosi applicare l’art. 51 lett. a della Convenzione di applicazione dell’Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 nonché l’art. 31 primo

(4) L’Accordo cosiddetto antifrode (RS 0.351.926.81), malgrado non tutti i gli Stati membri dell’Unione Europea lo abbiano ancora ratificato, per la Svizzera è entrato in vigore nel gennaio 2009 e viene applicato da quella data in modo scalare, nei rapporti con i diversi Stati membri dell’Unione Europea, a partire dalla data di scambio dei relativi strumenti di ratifica, ciò che può essere rilevato sulla pagina *internet* del Dipartimento federale di giustizia e polizia, sotto il capitolo “Assistenza giudiziaria internazionale”, rubrica intitolata “stato delle ratifiche”, in particolare dall’8 aprile 2009 con Bulgaria, Francia, Polonia, Romania, Svezia; dal 9 aprile 2009 con la Germania; dal 15 aprile 2009 con la Finlandia. Nonostante non tutti gli Stati membri dell’UE abbiano ratificato il corrispondente Accordo dal mese di gennaio del 2009, la Svizzera ne applica tutte le disposizioni (cfr. Comunicato stampa del maggio 2017 del Dipartimento federale delle finanze).

(5) Così definita dall’art. 258 cpv. 1 della legge tributaria ticinese e dall’art. 56 cpv. 1 prima frase della legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni.

(6) Cfr. anche la Dichiarazione comune nell’Atto finale del 25 giugno 2004, purché il reato principale pregresso sia punito con una pena detentiva superiore a sei mesi. Vi rientrano anche la frode fiscale nonché il contrabbando professionale, essendo invece esclusa la sottrazione fiscale ed il contrabbando semplice, appunto perché trattasi di infrazioni punibili con sanzione inferiore.

(7) Cfr. ZIMMERMANN Robert, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, Berne, 2014, chiffré 645, p. 657.

capoverso lett. a del suddetto Accordo antifrode. Infatti, trattandosi di norme di diritto internazionale di carattere obbligatorio, le stesse prevalgono rispetto alle norme interne di diritto svizzero.

C. Accordi italo-svizzeri

7. – Per decenni, la base legale convenzionale per la cooperazione internazionale in materia penale fra la Svizzera e l'Italia venne costituita dagli strumenti approvati da parte del Consiglio d'Europa, in particolare la Convenzione europea sull'assistenza giudiziaria, la Convenzione europea sull'estradizione, la Convenzione europea N. 141 contro il riciclaggio. In questo ambito è poi intervenuto l'Accordo addizionale fra la Svizzera e l'Italia che completa la Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959 e ne agevola l'applicazione, concluso il 10 settembre 1998 ed entrato in vigore mediante scambio di note il 1° giugno 2003 (Raccolta Sistemática/RS 0.351.945.41). Pertanto, anche tutte le future rogatorie nell'interesse di un procedimento italiano condotto per riciclaggio fiscale dovranno soddisfare i requisiti previsti dalle convenzioni suddette.

8. – Per contro, per l'assistenza internazionale in materia fiscale, il diritto convenzionale italo-svizzero si fonda piuttosto sulla ratifica da parte di entrambi i Paesi degli accordi bilaterali con l'Unione Europea e, successivamente, sull'adesione alle convenzioni elaborate in seno all'OCSE.

II. Base legale di diritto interno svizzero

9. – A parte la cooperazione con le autorità giudiziarie penali degli USA, che è disciplinata da una specifica legge federale, la cooperazione con tutti gli altri Stati del mondo è disciplinata dalla legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP), che si applica, sussidiariamente, laddove sussistono norme di diritto internazionale e, invece, prioritariamente, riguardo ai Paesi con i quali non sussistono accordi internazionali.

10. – L'AIMP, e tantomeno la sua Ordinanza di esecuzione (OAIMP), non prevedono norme specifiche riguardanti la cooperazione internazionale nell'interesse di procedimenti per riciclaggio.

11. – L'AIMP prevede invece una norma specifica riguardante la cooperazione tra autorità giudiziarie penali relativamente a determinate infrazioni di carattere fiscale.

Si tratta dell'art. 3 cpv. 3 AIMP, che prevede quanto segue⁽⁸⁾:

“3 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. a una domanda d'assistenza secondo la parte terza della presente legge se il procedimento verte su una truffa in materia fiscale;

b. a una domanda d'assistenza secondo tutte le parti della presente legge se il procedimento verte su una truffa qualificata in materia fiscale ai sensi dell'articolo 14 capoverso 4 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo”.

12. – La più recente proposta di revisione dell'art. 3 cpv. 3 lett. a e lett. b AIMP fece l'oggetto di una cosiddetta procedura di consultazione avviata da parte del Dipartimento federale di giustizia. Si proponeva di completare l'art. 3 AIMP mediante l'introduzione di un nuovo capoverso 4, nel senso che l'assistenza internazionale in materia penale riguardante le infrazioni fiscali elencate dall'art. 3 AIMP sarebbe stata estesa a tutti gli Stati con i quali fosse vigente una convenzione contro la doppia imposizione secondo lo standard OCSE previsto dalla più recente revisione dell'art. 26 della Convenzione Modello. Mediante comunicato-stampa datato 20 febbraio 2013 intitolato “*Rechtshilfe bei Fiskaldelikten*” il Consiglio federale aveva bloccato questa procedura di revisione, comunicando appunto che sarebbe stata esaminata solamente nell'ambito della revisione generale del diritto penale fiscale svizzero, ossia non prima di qualche anno⁽⁹⁾.

III. Coesistenza fra procedimento penale interno svizzero e procedimento rogatoriole

13. – Riguardo alla stragrande maggioranza delle fattispecie che vengono qualificate come riciclaggio in diritto svizzero si constata nella prassi che da parecchi anni coesistono, generalmente in tempi contemporanei o soltanto di poco sfasati, un procedimento penale avviato all'estero ed un procedimento penale in Svizzera. Pertanto, quando nell'interesse di un

⁽⁸⁾ Per l'ampia dottrina e giurisprudenza cfr. Basler Kommentar, Internationales Strafrecht, NIGGLI/HEIMGARTNER (Hrsg.), Basel, 2015, KOCHER Martin, N 22 ss. ad Art. 3 cpv. 3 AIMP (p. 82 ss.)

⁽⁹⁾ Si veda in particolare per lo stato attuale di queste revisioni il sito www.bj.admin.ch dell'Ufficio federale di giustizia, sotto la parola chiave “*Rechtshilfe bei Fiskaldelikten*”.

procedimento penale straniero per riciclaggio si debba far capo alla cooperazione da parte delle autorità giudiziarie penali svizzere, mediante presentazione di una domanda rogatoria, le autorità svizzererogate generalmente, salvo casi eccezionali, provvedono non soltanto a dar corso al procedimento svizzero di esame di esecuzione della rogatoria bensì, contemporaneamente, anche ad avviare d'ufficio un procedimento penale per titolo di riciclaggio commesso in territorio svizzero. Generalmente, questo procedimento viene avviato contro ignoti, a meno che non sia possibile stabilire già sin dall'esame della rogatoria straniera quali siano le persone che, in territorio svizzero, abbiano messo in atto condotte di riciclaggio, autonomamente oppure in continuazione degli atti di riciclaggio già avviati all'estero.

14. – In questa situazione si assiste anzitutto generalmente ad un travaso di informazioni e di mezzi di prova da un procedimento all'altro procedimento, ciò che spesso avviene senza che le persone interessate abbiano possibilità di interloquire né reagire, poiché ne vengono informate soltanto se e quando sono ammesse all'esame degli atti dell'uno o dell'altro dei procedimenti.

15. – Se nell'ambito di uno dei due procedimenti suddetti si procede anche al sequestro degli averi patrimoniali che sono provento del reato principale a monte oppure del reato di riciclaggio, si assiste generalmente ad un concorso fra il sequestro ordinato in esecuzione di una rogatoria straniera e, dall'altra parte, il sequestro nell'ambito di un procedimento penale svizzero. Di solito questo concorso si risolve nel senso che, riguardo al sequestro ordinato nel procedimento penale svizzero, si giudica soltanto dopo che sia stato concluso il procedimento penale avviato all'estero⁽¹⁰⁾. Più precisamente, l'autorità penale svizzera attende anche che sia cresciuta in giudicato la decisione pronunciata all'estero riguardante la confisca del provento del reato perseguito all'estero, che può essere il reato di riciclaggio e/o il reato a monte del riciclaggio medesimo. Anzi, in tal caso, su richiesta dell'autorità giudiziaria straniera, l'autorità svizzera rogata si pronuncia sulla trasmissione o meno all'estero in applicazione dell'art. 74a cpv. 3 AIMP (cfr. capitolo 168) degli averi patrimoniali sequestrati in territorio svizzero.

⁽¹⁰⁾ DTF 123 II 164 cons. 5c.

Seconda sezione:
PRINCIPI APPLICABILI ALLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE
RIGUARDANTE IL RICICLAGGIO FISCALE

I. Principi del diritto pubblico internazionale

A. Buona fede fra gli Stati

16. – Secondo il principio della buona fede fra gli Stati⁽¹¹⁾, le autorità coinvolte nella cooperazione internazionale possono attendersi un comportamento rispettoso del diritto da parte delle autorità alle quali prestano assistenza.

17. – Nella giurisprudenza svizzera è ormai diventato uno stereotipo quello della fiducia presunta a favore di tutti gli Stati. Questo stereotipo non si giustifica di fronte alla notoria inaffidabilità dell'apparato amministrativo e talvolta persino giudiziario di numerosi Stati. La necessità di un esame in concreto più selettivo si è ormai acuita a causa della globalizzazione dei mercati che condusse alla globalizzazione anche della cooperazione giudiziaria, mettendo in contatto Paesi con un'amministrazione giudiziaria e amministrativa affidabile con Paesi inaffidabili⁽¹²⁾. Una reazione sul tema emergerà nell'esecuzione della forma più intensa di cooperazione, quella dello scambio automatico cui partecipano tutti gli Stati membri dell'OCSE; anzi è già emersa nel dibattito durante la sessione autunnale del Consiglio Nazionale del 2017 dedicato all'estensione dello scambio automatico a 41 Stati partner, fra cui Stati considerati poco affidabili,

⁽¹¹⁾ Previsto dall'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati internazionali del 23 maggio 1969, con la marginale "*Pacta sunt servanda*", mentre l'art. 31 invoca la buona fede per l'interpretazione di ogni trattato. Cfr. l'applicazione del principio di buona fede che condusse al rifiuto di una domanda francese fondata su informazioni ricavate indirettamente dai dati che Hervé Falciani aveva sottratto presso HSBC a Ginevra, violando l'obbligo del segreto bancario che gli incombeva appunto come dipendente della banca HSBC (DTF 2C_1000/2015 del 17.3.2017 cons. 6.3. ss.). La domanda di assistenza, anche stavolta del Fisco francese, venne accolta riguardo ad una lista di 600 nomi di clienti di UBS benché fosse stata sottratta in Francia, considerando che l'art. 7 lett. c LAAF si applica soltanto alle informazioni punibili concretamente secondo il diritto svizzero, ciò implicando che fossero sottoposte al diritto svizzero, ossia in definitiva, sottratte in territorio svizzero (cfr. DTF 2C_893/2015 del 15 febbraio 2017).

⁽¹²⁾ Cfr. Messaggio del Consiglio federale n. 17.040 datato 16 giugno 2017 nonché Comunicato stampa del Parlamento svizzero datato 18 ottobre 2017; vedi anche FIOŁKA Gerhard, Das "Vertrauensprinzip" in der Rechtshilfe als organisierte Unverantwortung, in Festschrift Donatsch, Zürich, 2017, p. 605 ss.

come la Cina, la Federazione Russa, la Turchia e l'Arabia Saudita, quest'ultima essendo stata ammessa soltanto previa soddisfazione di determinate condizioni restrittive, specie riguardo alla protezione effettiva dei dati personali.

18. – L'art. 2 AIMP prevede che una domanda di cooperazione straniera è irricevibile se vi sia motivo di ritenere che il procedimento all'estero non corrisponda ai principi della CEDU o del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 sui diritti civili e politici, oppure se tenda a perseguire o a punire una persona a cagione delle sue opinioni politiche o della sua appartenenza ad un determinato gruppo sociale o per considerazioni di razza o di confessione o di nazionalità oppure nel caso in cui “*il procedimento all'estero presenti altri gravi deficienze*” (art. 2 lett. d AIMP)⁽¹³⁾.

B. Rispetto dei diritti individuali fondamentali

19. – Poiché la cooperazione internazionale in materia penale (peraltro come quella in materia fiscale) è disciplinata in base al diritto amministrativo, non sono direttamente applicabili le garanzie procedurali previste dall'art. 6 CEDU⁽¹⁴⁾. Lo sono però tutte quelle stesse garanzie che sono state codificate in diritto svizzero, come per esempio il diritto di essere sentiti (art. 29 cpv. 2 Cost. fed.), il principio di celerità (art. 17a AIMP) quale concretizzazione dell'obbligo del *fair trial* previsto dall'art. 6 CEDU, la presunzione di innocenza⁽¹⁵⁾, il principio *nemo tenetur se ipsum accusare atque detegere*⁽¹⁶⁾, nonché il principio *ne bis in idem*⁽¹⁷⁾, quest'ultimo concretizzato in modo specifico all'art. 66 AIMP.

⁽¹³⁾ Si veda DTF 2C_241/2016 del 7 aprile 2017 cons. 5.4.: “*Il faut toutefois réserver sur le principe – la problématique ne concernant a priori pas les Etats d'Europe de l'Ouest, à l'égard desquels il n'y a en principe pas de doute à avoir quant au respect des droits de l'homme – la situation dans laquelle la procédure à l'étranger violerait des principes fondamentaux ou comporterait d'autres vices graves (cf. art. 84 al. 2 LTF en lien avec l'art. 84a LTF et la jurisprudence rendue en matière d'extradition quant au risque de traitement contraire à la CEDH ou au Pacte ONU II, notamment ATF 135 I 191 cons. 2 p. 193 ss.; 134 IV 156 cons. 6 p. 162 ss.; 129 II 268 cons. 6 p. 270 ss., cf., en lien avec l'assistance administrative, arrêt 2C_325/2017 du 3 avril 2017 cons. 5)*”.

⁽¹⁴⁾ DTF 139 II 404 cons. 6.

⁽¹⁵⁾ Cfr. art. 32 cpv. 1 della Costituzione federale svizzera nonché l'art. 10 cpv. 1 CPP.

⁽¹⁶⁾ Cfr. BERNASCONI Paolo, *Nemo tenetur – Erosione di principi procedurali a scapito di banche e di imprese nel labirinto di procedure giudiziarie e amministrative*, in *Rivista ticinese di diritto*, I-2012, Bellinzona/Basel, p. 531-559. Riguardo alle imprese cfr. DTF 140 II 384; 142 IV 207, consid. 8.3.3.

⁽¹⁷⁾ MOREILLON Laurent, *Quelques réflexions sur le principe “ne bis in idem”*, in *Festschrift Donatsch, Zürich 2017*, p. 137 ss.

20. – Nella giurisprudenza federale svizzera si riscontrano numerosi ricorsi presentati contro la concessione dell’assistenza a favore di Paesi e di autorità accusate di violare i diritti individuali fondamentali oppure altre regole procedurali. Vennero generalmente respinti anche quei ricorsi nei confronti delle autorità di Paesi che, notoriamente, presentano un esposto dei fatti incompleto, talvolta fuorviante e dai quali provengono spesso rogatorie nell’interesse di procedimenti penali più o meno manifestamente viziati da interferenze di carattere politico⁽¹⁸⁾.

C. Salvaguardia dell’ordine pubblico

21. – In conformità di un principio fondamentale del diritto internazionale pubblico, anche l’art. 1a AIMP prevede che la legge sull’assistenza internazionale in materia penale si applica “*tenendo conto dei diritti di sovranità, della sicurezza, dell’ordine pubblico e di altri interessi essenziali della Svizzera*”.

La giurisprudenza federale ha già avuto modo di confermare costantemente che la messa a disposizione anche di una grande quantità documenti rilasciati anche da numerose banche svizzere nell’interesse di un unico procedimento penale straniero, non costituisce di per sé stesso motivo di lesione di un interesse essenziale della Svizzera⁽¹⁹⁾.

D. *Favor rogatoriae*

22. – Il solo fatto che due o più Paesi si siano accordati per concedersi assistenza nell’interesse di rispettivi procedimenti penali, aderendo ad una convenzione internazionale oppure ad un trattato bilaterale, costituisce un criterio per interpretare estensivamente la legislazione sulla cooperazione internazionale, in modo da favorirla il più possibile. Questo principio del “*favor rogatoriae*” trova una concretizzazione, in particolare, nel preambolo delle convenzioni e dei trattati bilaterali laddove spesso si prevede che

⁽¹⁸⁾ Nel maggio 2017 il Ministero pubblico della Confederazione ha rifiutato di eseguire una rogatoria russa nell’interesse del procedimento contro Andrei Borodin, già dirigente della Banca di Mosca, al quale vennero sequestrati circa 300 milioni di franchi presso banche svizzere. Il sequestro venne revocato poiché le autorità russe non avrebbero garantito un equo processo, e ciò in applicazione dell’art. 2 AIMP. Nel luglio 2017 venne anche abbandonato il procedimento avviato dal medesimo MPC contro Borodin per riciclaggio (cfr. Tages-Anzeiger 16 agosto 2017). Cfr. anche Sentenza TPF RR.2017.162 dell’11 settembre 2017 che respinse una rogatoria russa considerata troppo confusionaria.

⁽¹⁹⁾ Cfr. giurisprudenza citata da SCHAUWECKER Marc-André Beat, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre*, Bern 2016, p. 80.

“*le parti contraenti intendono garantirsi la più ampia cooperazione possibile*”. Un esempio concreto, che è rilevante proprio perché si riferisce alla cooperazione internazionale antiriciclaggio, è quello dell’art. 8 della Convenzione europea antiriciclaggio n. 141, secondo cui le Parti contraenti si accordano su domanda “*la cooperazione più ampia possibile*” (*principe de faveur, Günstigkeitsprinzip*)⁽²⁰⁾.

23. – Può essere considerato come un’ulteriore concretizzazione del suddetto principio denominato “*favor rogatoriae*” il fatto che l’autorità rogata, per principio, non prende posizione sulle questioni di merito, che vengono invece lasciate integralmente all’esercizio della giurisdizione rogante. Anche la questione a sapere se determinati mezzi di prova siano utili o meno nell’interesse del procedimento all’estero viene lasciata integralmente, almeno di principio, all’apprezzamento dell’autorità rogante straniera. Di conseguenza, “*la richiesta di assunzione di prove può essere rifiutata solo se l’invocato principio (...) sia manifestamente disatteso o se la domanda appaia abusiva, le informazioni richieste essendo del tutto inidonee a far progredire le indagini*”⁽²¹⁾.

In questo senso depone anche la massima secondo cui “*il est rappelé que l’autorité suisse saisie d’une requête n’a pas à se prononcer sur la réalité des faits*”⁽²²⁾.

E. Principio di equivalenza

24. – Nel diritto internazionale pubblico è andato progressivamente affermandosi anche il principio secondo cui lo Stato richiesto, nell’esecuzione della rogatoria estera, è tenuto a mettere a disposizione tutti i mezzi procedurali, ed in particolare tutti i mezzi investigativi e i mezzi coercitivi che metterebbe a disposizione se il reato perseguito all’estero fosse stato commesso nella sua giurisdizione. Si tratta del cosiddetto principio di equivalenza⁽²³⁾.

⁽²⁰⁾ Cfr. per dettagli di giurisprudenza e dottrina BERNASCONI Paolo, *Banche e imprese nel procedimento penale*, Basilea, 2011, N. 1257.

⁽²¹⁾ DTF 122 II 134, cons. 7b; 121 II 241, cons. 3a.

⁽²²⁾ TPF RR.2014.224 del 30 aprile 2015, cons. 5.2.2.

⁽²³⁾ Questo principio è stato concretizzato nell’art. 15 dell’Accordo del 26 ottobre 2014 di cooperazione fra la Svizzera e l’Unione Europea per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari.

II. Principio di doppia punibilità

A. Generalità

25. – Il requisito della doppia punibilità o della doppia incriminazione (*beidseitige Strafbarkeit; double punissabilité; double punishability*) appartiene tipicamente ai principi storici della cooperazione internazionale in materia penale, per cui lo si ritrova nelle convenzioni internazionali e nei trattati bilaterali. In diritto svizzero, questo requisito non è assoluto, nel senso che deve essere soddisfatto esclusivamente quando l'esecuzione di una domanda di cooperazione presupponga la messa in opera dei cosiddetti provvedimenti coercitivi, fra i quali rientrano tutte le misure che comportano una limitazione dei diritti individuali fondamentali, come per esempio, l'arresto, la perquisizione, il sequestro, l'interrogatorio di testimoni, dal momento che la mancata osservanza di questi provvedimenti può comportare l'adozione di sanzioni procedurali (art. 64 cpv. 2 AIMP) ⁽²⁴⁾.

26. – Fra i cosiddetti provvedimenti coercitivi rientra anche il sequestro e l'edizione di documenti presso una banca, una società finanziaria o una fiduciaria, come pure l'interrogatorio come testimone di una persona attiva presso una di queste imprese. Infatti, l'esecuzione di questi provvedimenti comporta la rivelazione di fatti protetti dal segreto bancario (art. 47 LBCR, art. 43 LBVM, art. 148 cpv. 1 lett. k LICol, art. 147 LInFi) e/o dal segreto d'affari (art. 162 CP). Per questo motivo, la dottrina e la giurisprudenza svizzera riguardanti la doppia punibilità sono particolarmente estese e approfondite.

⁽²⁴⁾ Cfr. cons. 5.1. della sentenza TPF RR.2015.150-153 del 5 ottobre 2015: “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 p. 893 ss.). 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 menzionati nella domanda di assistenza, ma devono 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 p. 188; 118 Ib 543 consid. 3b/aa p. 546; 116 Ib 89 cons. 3b/bb; 112 Ib 576 cons. 11b/bb p. 594). I fatti incriminati non devono forzatamente essere caratterizzati, nelle due legislazioni toccate, dalla medesima qualificazione giuridica (DTF 124 II 184 consid. 4b/cc p. 188).”

27. – In parte anche ispirandosi al principio dilagante del *favor rogatoriae* (cfr. capitolo 112), la giurisprudenza svizzera evolve secondo un'interpretazione sempre maggiormente generosa del requisito di doppia punibilità. Anzitutto, si applica il requisito della doppia punibilità astratta, per cui non è necessario che i reati perseguiti abbiano, nella legislazione dell'autorità rogante e in quella dell'autorità rogata, la stessa designazione penale, né che i fatti incriminati abbiano la stessa qualifica giuridica né che siano sottoposti alle stesse condizioni di punibilità né che siano passibili di sanzioni equivalenti ⁽²⁵⁾.

28. – Per determinare se il requisito della doppia punibilità sia soddisfatto, l'autorità rogata svizzera esamina se il comportamento che figura nel cosiddetto esposto dei fatti ⁽²⁶⁾, annesso alla rogatoria, sarebbe punibile anche in diritto svizzero qualora questo stesso comportamento fosse sottoposto alla sovranità penale svizzera ⁽²⁷⁾.

29. – È comunque rilevante anche la giurisprudenza secondo cui, per poter accogliere ed eseguire una rogatoria estera, è sufficiente che siano riuniti gli elementi costitutivi oggettivi e soggettivi, già soltanto di un'unica infrazione punibile in diritto svizzero, e ciò anche se il procedimento pendente all'estero viene condotto riguardo a più di un'infrazione ⁽²⁸⁾. Di conseguenza, per esempio basterà che il comportamento perseguito all'estero sia costitutivo di falsità in documenti per accogliere ed eseguire

⁽²⁵⁾ *Pro multis* cfr. DTF 118 Ib 448 cons. 3a; 124 II 184 cons. 4b/cc; TPF RR.2014.224 del 30 aprile 2015 cons. 5.2; DTF 124 II 184 E. 4c: “[...] nell'ambito dell'esame della doppia punibilità, il Tribunale federale non deve procedere a un esame dei reati e delle norme penali menzionati nella domanda di assistenza e verificare la loro corrispondenza con le norme del diritto svizzero. Esso deve vagliare piuttosto, limitandosi a un esame “prima facie”, se i fatti adottati nella domanda estera – effettuata la dovuta trasposizione (cfr. DTF 118 Ib 543 cons. 3b/aa p. 546) – 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 (v. DTF 116 Ib 89 cons. 3b/bb, DTF 112 Ib 576 cons. 11b/bb p. 594). L'atto perseguito all'estero deve quindi denotare “gli elementi obiettivi di una fattispecie punibile secondo il diritto svizzero” (art. 64 AIMP)”.

⁽²⁶⁾ Art. 5 cifra 1 lett. a CEAG; Art. 28 AIMP.

⁽²⁷⁾ DTF 136 IV 179 cons. 2: “[...] giova rammentare che in base al principio della doppia punibilità concreta, l'atto sanzionato penalmente all'estero deve risultare concretamente punibile anche in Svizzera qualora sia commesso su suolo elvetico. Per contro, secondo il principio della doppia punibilità astratta (generalmente applicato nell'ambito dell'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale), è sufficiente che il comportamento punito dal diritto dello Stato estero sia sanzionato anche dal diritto penale svizzero: in altre parole basta che le legislazioni dei due paesi contengano norme simili”.

⁽²⁸⁾ TPF RR.2014.224 del 30 aprile 2015, cons. 5.2.

la rogatoria straniera, anche se nel procedimento estero si procede per riciclaggio del provento di reati fiscali come pure se il reato pregresso secondo il diritto estero non corrisponde al reato pregresso punibile secondo l'art. 305-*bis* cifra 1-*bis* CP.

30. – Riguardo alle rogatorie nell'interesse di procedimenti penali esteri per titolo di riciclaggio, la giurisprudenza federale divenne particolarmente generosa⁽²⁹⁾, giungendo persino a sostenere che l'autorità rogante non dovesse nemmeno indicare quale sarebbe il reato pregresso⁽³⁰⁾. Successivamente venne poi precisato che la rogatoria straniera deve contenere almeno una descrizione dei fatti che permettesse di verificare, seppure in modo minimo, che gli elementi costitutivi dell'infrazione fossero realizzati anche secondo il diritto svizzero⁽³¹⁾. Seguì successivamente l'auspicabile precisazione, secondo cui la descrizione dei fatti rogatoriali potesse sì contenere informazioni scarse riguardo al reato pregresso, ma che dovessero comunque emergere indizi sufficienti secondo i quali il reato pregresso in diritto svizzero corrispondesse ad un crimine⁽³²⁾. È proprio per questa ragione che permane comunque importante esigere che l'esposto dei fatti dell'autorità rogante soddisfi i requisiti formali di diritto convenzionale e svizzero⁽³³⁾.

31. – La dottrina e la giurisprudenza svizzera hanno sempre considerato che il principio della doppia punibilità dovesse essere applicato con-

⁽²⁹⁾ DTF 130 II 329 cons. 5.2.

⁽³⁰⁾ DTF 129 II 97 cons. 3.2. *“Si l'autorité requérante n'indique pas en quoi consisterait l'activité criminelle dont ces agissements auraient pour but de blanchir le produit, c'est sans doute qu'elle l'ignore encore elle-même, ce qui expliquerait d'ailleurs qu'aucun des suspects n'ait encore été formellement mis en examen. Il n'est pas rare qu'une activité criminelle (corruption, trafics divers) soit découverte par le biais des profits réalisés, et l'entraide est manifestement requise dans cette perspective. Cela correspond à la notion d'entraide “la plus large possible [...] Selon l'art. 27 al. 1 lett. c CBl, toute demande de coopération fondée sur cette convention doit préciser la date, le lieu et les circonstances de l'infraction”. Contrairement à ce que soutient la recourante, cette dernière notion se rapporte uniquement à l'infraction de blanchiment [...] et non aux agissements délictueux qui l'ont précédée: ceux-ci sont en effet définis [...] sous l'appellation spécifique d'infraction principale” (Haupttat). Ainsi, lorsqu'elle soupçonne une activité de blanchiment et sollicite l'entraide judiciaire à cet effet, l'autorité requérante n'a pas à indiquer en quoi consisterait l'infraction principale [...]”*. Cfr. anche STF 1A.245/1996 datata 6.12.1996 cons. 4b; STF 1C_308/2015 datata 22 giugno 2015 cons. 2.1.

⁽³¹⁾ STF 1A.71/2005 datata 11 maggio 2005.

⁽³²⁾ DTF 1A.188/2005 del 24 ottobre 2005, cons. 2.4.

⁽³³⁾ Art. 5 cifra 1 lett. a CEAG; art. 28 AIMP, art. 10 cpv. 2 OAIMP. Cfr. anche STF 1A.57/2007 del 24 settembre 2007, cons. 3.2.

siderando la doppia punibilità astratta⁽³⁴⁾. Ciò è stato confermato nella giurisprudenza anche con particolare riferimento alla cooperazione internazionale nell'interesse di procedimenti esteri per titolo di riciclaggio⁽³⁵⁾.

B. Requisito della doppia punibilità riguardo al riciclaggio fiscale

32. – Riguardo al requisito della doppia punibilità nell'interesse di un procedimento penale per riciclaggio del provento di infrazioni fiscali la dottrina è divisa: da un lato si sostiene che si debba applicare a questa modalità di riciclaggio la dottrina e la giurisprudenza già finora applicate a tutte le modalità di riciclaggio. Dall'altro lato⁽³⁶⁾, si sostiene invece che il carattere fiscale del reato a monte debba avere per effetto l'applicazione del principio della doppia punibilità concreta e, comunque, un'applicazione restrittiva del principio della doppia punibilità e, di conseguenza, anche del principio più generale del *favor rogatoriae*. Questa disputa deriva dall'evoluzione storica del reato di riciclaggio, che venne originariamente introdotto quale strumento per combattere la criminalità, che negli anni Ottanta era considerata quella più pericolosa, ma che poi venne applicato gradualmente anche ad altre modalità di reato, sino a giungere poi ad estendere lo strumento della punibilità del riciclaggio anche al provento delle infrazioni fiscali aggravate.

33. – Per l'assistenza internazionale in materia penale, si ritiene comunque che, nell'ambito del riciclaggio fiscale, non si debba applicare un approccio formalmente troppo rigoroso, come invece è il caso a livello di reati di diritto comune⁽³⁷⁾. Infatti, riguardo alle rogatorie estere nell'interesse di un procedimento penale per infrazioni fiscali, l'art. 24 cpv. 2 OAIMP prevede esplicitamente quanto segue:

(34) DTF 136 IV 179.

(35) DTF 136 IV 179 cons. 2.3.6: *“In sintesi, la genesi, lo scopo della disposizione e il bene giuridico da questa tutelato conducono a concludere che, nell'ambito dell'art. 305bis n. 3 CP, debba trovare applicazione il principio della doppia punibilità astratta. Sicché nulla osta a punire il riciclaggio di denaro proveniente dalla corruzione passiva commessa prima del 1° luglio 2006 in uno Stato estero da un funzionario di tale Stato. Applicando il principio della doppia punibilità concreta il TPF ha così violato il diritto federale e su questo punto il ricorso si rivela quindi fondato”*. Cfr. anche Sentenza TPF SK.2010.9, cons. 3.2.1.; Sentenza TPF SK.2009.10. Contra FERRARA Natalia / SALMINA Edy, *Die Weissgeldstrategie wird zum Strafrecht*, Bern 2016, N. 208.

(36) FERRARA/SALMINA, op. cit. N. 208 ss.

(37) FUCHS Stefan, *Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht*, Bern, 2017, cifra 324, p. 220.

“la domanda non può essere respinta per il solo motivo che il diritto svizzero non prevede lo stesso genere di tasse o disposizioni dello stesso tipo in materia di tasse”.

Analogamente prevede l'art. 2 cifra 2 dell'Accordo antifrode fra la Svizzera e l'UE ⁽³⁸⁾.

34. – In caso di dubbio a questo specifico riguardo, si potrebbe eventualmente far capo all'art. 24 cpv. 3 dell'Ordinanza di esecuzione della legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (OAIMP), secondo cui l'Ufficio federale di giustizia oppure l'autorità giudiziaria penale di esecuzione della rogatoria *“interpella per parere l'Amministrazione federale delle contribuzioni”*.

35. – Dal punto di vista della doppia punibilità riguardante l'infrazione fiscale pregressa al reato di riciclaggio, merita di essere rammentata nuovamente la dichiarazione contenuta nel Messaggio ⁽³⁹⁾ del Consiglio federale, secondo cui la condizione di doppia punibilità non debba essere applicata in modo restrittivo. In realtà, questa dichiarazione non si riferiva al requisito della doppia punibilità nella cooperazione internazionale, bensì al requisito della doppia punibilità relativo al riciclaggio del provento di reati commessi all'estero, secondo l'art. 305bis cpv. 3 CP. Questa affermazione del Messaggio diede luogo ad interventi preoccupati durante i dibattiti parlamentari, che vennero sedati grazie alla dichiarazione formale della rappresentante del Consiglio federale, secondo cui la semplice sottrazione fiscale, ossia l'infrazione fiscale commessa senza l'utilizzazione di un documento falso, non poteva costituire infrazione fiscale pregressa al reato di riciclaggio ⁽⁴⁰⁾.

36. – Il reato di riciclaggio presuppone sempre l'esistenza, oltre al comportamento costitutivo di riciclaggio, anche di un reato a monte, di

⁽³⁸⁾ Il suddetto art. 2 cifra 2 prevede infatti quanto segue: *“2. La cooperazione ai sensi del titolo II (assistenza amministrativa) e del titolo III (assistenza giudiziaria) non potrà essere rifiutata per il solo motivo che la domanda si riferisce a una violazione che la Parte contraente richiama qualifica come infrazione fiscale, o per il motivo che la legislazione della Parte contraente richiama non prevede lo stesso tipo di prelievi o di esborsi o non contiene lo stesso tipo di regolamentazione o la stessa qualificazione giuridica dei fatti della legislazione della Parte contraente richiedente”*; (RS 0.351.926.81).

⁽³⁹⁾ FF 2014 585, p. 649.

⁽⁴⁰⁾ Bollettino Consiglio degli Stati 2014, p. 168 e 171 ss.; Cfr. anche WALDBURGER Robert/FUCHS Stefan, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei*, in IFF Forum für Steuerrecht 2014, p. 11 ss., p. 133.

cui viene riciclato il provento. Pertanto, la condizione di doppia punibilità deve essere soddisfatta non solo riguardo agli elementi costitutivi del riciclaggio, bensì anche riguardo agli elementi costitutivi del reato a monte.

37. – Si dispone di ampia dottrina e giurisprudenza di ausilio interpretativo riguardo al criterio della doppia punibilità relativamente al riciclaggio, poiché la condizione della doppia punibilità deve essere soddisfatta anche secondo l'art. 305bis cpv. 3 CP, ossia per stabilire se ed in quali casi sia punibile in Svizzera il riciclaggio del provento di un reato commesso all'estero⁽⁴¹⁾.

38. – Infatti, questa norma è applicabile nella misura in cui il reato commesso all'estero sarebbe punibile anche se fosse stato commesso in Svizzera o meglio, più precisamente, anche se fosse stato sottoposto alla giurisdizione svizzera⁽⁴²⁾. Secondo il Messaggio⁽⁴³⁾ del Consiglio federale questo requisito non deve essere interpretato in modo troppo restrittivo, proprio per evitare che rimanga lettera morta la punibilità del riciclaggio del provento di un reato pregresso commesso all'estero.

39. – In dottrina si sostiene addirittura che la condizione di doppia punibilità sia soddisfatta anche riguardo ad un'infrazione fiscale relativa al *capital gain* privato⁽⁴⁴⁾ e ciò malgrado che il diritto fiscale svizzero non preveda nessuna imposizione del *capital gain*⁽⁴⁵⁾.

40. – Nell'ambito della cooperazione internazionale il limite minimo dei 300 mila franchi previsto dall'art. 305bis cpv. 1bis CP appare però molto meno importante, se non addirittura irrilevante, dal punto di vista del requisito della doppia punibilità poiché, per giurisprudenza costante, la clausola dell'adempimento di questo requisito deve essere interpretata in modo estensivo. Comunque, una rogatoria estera dovrà pertanto allegare all'esposto dei fatti anche il calcolo dell'importo delle imposte che

(41) MOLO Giovanni, Il recepimento del riciclaggio fiscale nel diritto svizzero: cause e conseguenze pratiche, in *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Scritti in onore di Marco Bernasconi, a cura di S. VORPE, Manno 2015, p. 570.

(42) DTF 136 IV 179.

(43) Messaggio 669 ss.

(44) FUCHS, op. cit., cifra 324, p. 220.

(45) FUCHS, op. cit., cifra 324, p. 220; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales, blanchiment et intermédiaires financiers*, in *GesKR 1/2015*, 66 ss.

vennero sottratte grazie all'infrazione fiscale pregressa al reato di riciclaggio⁽⁴⁶⁾.

41. – In virtù della suddetta interpretazione estensiva e della suddetta giurisprudenza federale relativa alla doppia punibilità, la soglia di 300 mila franchi prevista dal capoverso 1*bis* dell'art. 305*bis* CP non è così rilevante riguardo al requisito della doppia punibilità, come lo è invece riguardo all'esecuzione della rogatoria per la trasmissione di beni sequestrati in applicazione dell'art. 74*a* AIMP (cfr. capitolo 168 ss.).

C. Requisito della doppia punibilità riguardo ai reati connessi al riciclaggio fiscale

42. – Si deve applicare anche quanto già applicabile a tutti i reati penali, ispirandosi al principio del *favor rogatoriae* (cfr. capitolo 22), secondo cui la giurisprudenza evolve in base ad un'interpretazione sempre generosa del requisito di doppia punibilità. Come già esposto (capitolo 27), si applica il requisito della doppia punibilità astratta, ma devono comunque essere ipotizzabili non solo il riciclaggio quale reato a valle, ma anche il reato di frode fiscale a monte, secondo gli elementi costitutivi previsti dall'art. 305*bis* comma 1*bis* CP e secondo l'art. 14 cpv. 4 DPA.

43. – Risulta ammissibile la rogatoria nell'interesse di un procedimento penale all'estero per il perseguimento dell'allestimento e/o dell'utilizzazione di un documento falso, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo sia destinato o meno a conseguire un indebito di carattere fiscale.

III. Principio di specialità riguardo al riciclaggio fiscale

44. – Il principio di specialità ha sempre trovato ampio ed esplicito riconoscimento nel diritto convenzionale⁽⁴⁷⁾.

(46) Può apparire utile, seppure indirettamente, rammentare che, secondo l'art. 21 dell'Ordinanza antiriciclaggio della FINMA “*Gli intermediari finanziari possono adottare l'aliquota fiscale massima del Paese di domicilio fiscale del cliente*”, precisando inoltre che gli stessi “*non sono tenuti a determinare gli elementi imponibili individuali per la relazione d'affari*”. Si vedano a questo riguardo i calcoli descritti in SCHAUWECKER Marc-André Beat, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre*, Bern 2016, p. 180 ss.; BOURQUIN Gabriel, *Infractions fiscales comme infractions préalables au blanchiment d'argent. Risques en matière d'impôts directs*, ASA 85/6-7/2016-2017, p. 354; ACKERMANN J. B./ZEHNDER S., in: Jürg-Beat Ackermann (Hrsg.), *Kommentar Kriminelles Vermögen - Kriminelle Organisationen*, Band II, Zürich, 2018 p. 1209-1218.

(47) Fra l'altro, nella Convenzione europea riguardante l'assistenza giudiziaria del

45. – Secondo l'art. 67 AIMP⁽⁴⁸⁾ non è ammessa da parte dell'autorità rogante straniera l'utilizzazione dei mezzi di prova acquisiti per rogatoria nell'interesse di procedimenti penali a favore dei quali il diritto svizzero non prevede la cooperazione internazionale, come p. es. per il perseguimento della sottrazione fiscale semplice riguardo alle imposte dirette⁽⁴⁹⁾.

46. – A causa dell'impressionante accelerazione nel rafforzamento degli strumenti di cooperazione internazionale in materia fiscale, si potrebbe ritenere che il principio di specialità abbia perso di importanza. Per contro, la giurisprudenza federale, e non può essere altrimenti, continua a farne applicazione rigorosa, per esempio, stabilendo che una riserva specifica della clausola di specialità debba essere formulata nei confronti dell'autorità rogante nel caso in cui una rogatoria venga accolta nell'interesse di un procedimento penale estero riguardante infrazioni nella fiscalità indiretta, ma non invece riguardo ad infrazioni riguardo alla fiscalità diretta⁽⁵⁰⁾.

47. – Sempre secondo l'art. 67 cpv. 2 AIMP, l'utilizzazione dei mezzi di prova acquisiti per rogatoria è ammessa anche nei confronti di ulteriori persone e riguardo ad ulteriori reati, ma esclusivamente previa autorizzazione da parte dell'Ufficio federale della giustizia. Il Tribunale federale ha però previsto numerose eccezioni, in particolare a favore di procedimenti finalizzati al risarcimento della vittima dei reati perseguiti all'estero.

20.4.1959 (CEAG), nella Convenzione europea riguardante l'estradizione (CEEstr) del 13.12.1957 e nella Convenzione europea N. 141 sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato dell'8.11.1990.

⁽⁴⁸⁾ Art. 67 Principio della specialità

¹ *Le informazioni e i documenti ottenuti mercé l'assistenza non possono essere usati nello Stato richiedente né a scopo d'indagine né come mezzi di prova in procedimenti vertenti su fatti per cui l'assistenza è inammissibile.*

² *Qualsiasi altro uso sottostà al consenso dell'Ufficio federale. Tale consenso non è necessario se:*

a. il fatto cui si riferisce la domanda costituisce un'altra fattispecie penale per la quale l'assistenza giudiziaria è ammissibile, o

b. il procedimento penale estero è diretto contro un'altra persona che ha partecipato al reato.

³ *L'autorizzazione a presenziare ad operazioni d'assistenza giudiziaria e a consultare gli atti è subordinata alla stessa condizione (art. 65a cpv. 1).*

⁽⁴⁹⁾ Il contributo più recente in lingua italiana sulla differenza tra sottrazione d'imposta e frode fiscale in diritto svizzero è il seguente: RAMELLA MATTA NASSIF Khoulood, Il concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale alla luce del principio ne bis in idem, in SUPSI, *Novità fiscali* n. 6, giugno 2017, p. 163 ss.

⁽⁵⁰⁾ TPF 2015, 110 (RR.2015.191); *Journal des Tribunaux* 2016 IV, cons. 5.5, p. 398.

48. – È inoltre ipotizzabile che l'autorizzazione suddetta possa essere concessa a favore dell'utilizzazione dei mezzi di prova trasmessi per rogatoria nell'interesse di un procedimento penale anche per i seguenti reati:

a) associazione a delinquere finalizzata alla consumazione di infrazioni fiscali aggravate secondo la definizione prevista dall'art. 3 cpv. 3 AIMP;

b) appropriazione indebita dei beni patrimoniali che sono stati trattati presso conti bancari esteri invece di riversarli a favore del patrimonio dell'impresa estera a cui spettavano;

c) responsabilità penale dell'impresa, per esempio in base alla Legge italiana 231/2001, nella misura in cui sia soddisfatta la condizione di doppia punibilità in conformità dell'art. 102 CPS.

49. – Poiché il principio di specialità è tuttora considerato un pilastro dell'assistenza internazionale in materia penale da parte della Svizzera, quest'ultima ha formulato un'esplicita riserva alla Convenzione del Consiglio d'Europa n. 141 sul riciclaggio dell'8 novembre 1990, secondo la quale *“le informazioni e gli elementi di prova ottenuti dalla Svizzera in applicazione della presente Convenzione non possono, senza previo consenso dell'Ufficio federale di giustizia (uffici centrali), essere utilizzati o trasmessi dalle autorità della Parte richiedente per scopi di indagine o di procedura diversi da quelli precisati nella richiesta”*.

IV. PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ RIGUARDO AL RICICLAGGIO FISCALE

50. – Il principio di proporzionalità è sancito dall'art. 36 cpv. 3 della Costituzione federale svizzera, che prevede, tra l'altro, unitamente al principio di legalità, anche il principio secondo cui *“le restrizioni dei diritti fondamentali devono essere giustificate da un interesse pubblico o dalla protezione di diritti fondamentali altrui. Queste restrizioni devono essere proporzionate allo scopo”*. Altrettanto prevede l'art. 197 cpv. 1 lett. c e lett. d CPP⁽⁵¹⁾.

51. – Quale concretizzazione del principio suddetto nella cooperazione internazionale viene comunemente considerato l'art. 63 AIMP, per il fatto che viene utilizzato l'aggettivo *“necessarie”* riferito alle informazioni, atti processuali e altri atti ufficiali da trasmettersi all'autorità rogante *“in*

⁽⁵¹⁾ Il Codice di procedura penale (CPP) è applicabile subsidiariamente all'AIMP in virtù dell'art. 154 CPP e dell'art. 12 cpv. 1 seconda riga AIMP.

quanto sembrano necessari all'estero per un procedimento in materia penale o servano a reperire il corpo del reato" (art. 63 cpv. 1 AIMP).

52. – La giurisprudenza federale, nel solco del suddetto *favor rogatoriae*⁽⁵²⁾, ha elaborato da anni e continua a confermare il principio cosiddetto dell'"utilità potenziale", secondo il quale non vengono trasmessi all'autorità rogante straniera esclusivamente quei mezzi di prova "*riguardo ai quali si possa escludere con assoluta certezza che potranno essere di qualsivoglia utilità nell'interesse del procedimento penale straniero*"⁽⁵³⁾. La prassi dimostra la quasi impossibilità di individuare mezzi di prova da potersi estromettere da questa categoria, visto che viene definita in modo talmente esteso.

53. – Il principio di proporzionalità continua a mantenere però una sua funzione di clausola di salvaguardia straordinaria nel senso che, quando risulti manifestamente violato, allora la richiesta d'assunzione di prove può essere rifiutata, addirittura scavalcando il principio fondamentale secondo cui il giudice svizzero rogato non può sostituire il proprio potere di apprezzamento a quello dell'autorità estera che conduce le indagini⁽⁵⁴⁾.

54. – Il criterio della proporzionalità e, quindi, della necessità di un atto di cooperazione in favore di un procedimento penale straniero viene invocato anche per giustificare il divieto della *fishing expedition*, ossia della ricerca indiscriminata di prove che sia fondata su una pura ipotesi astratta priva di indizi⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ Cfr. capitolo 22 ss.

⁽⁵³⁾ Cfr. *pro multis* STF 1C_105/2010 del 12 aprile 2010.

⁽⁵⁴⁾ DTF 115 Ib 82 cons. 4a; DTF 113 Ib 164; DTF 120 Ib 251 cons. 5c.

⁽⁵⁵⁾ DTF 136 IV 82 cons. 4.1: "*En vertu du principe de la proportionnalité, l'entraide ne peut être accordée que dans la mesure nécessaire à la découverte de la vérité recherchée par les autorités pénales de l'Etat requérant. La question de savoir si les renseignements demandés sont nécessaires ou simplement utiles à la procédure pénale est en principe laissée à l'appréciation des autorités de poursuite. La coopération internationale ne peut être refusée que si les actes requis sont manifestement sans rapport avec l'infraction poursuivie et impropres à faire progresser l'enquête, de sorte que la demande apparaît comme le prétexte à une recherche indéterminée de moyens de preuve [...]. Le cas échéant, une interprétation large est admissible [...]. Ce mode de procéder évite aussi une éventuelle demande complémentaire* (ATF 121 II 241 cons. 3a p. 243). Cfr. anche SIMONEK Madeleine, *Fishing Expeditions in Steuersachen. Überlegungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch*, in *Liber amicorum für Andreas Donatsch: Im Einsatz für Wissenschaft, Lehre und Praxis*, Zürich 2012, p. 901 ss.

V. LIMITI DEL DIVIETO DI APPLICAZIONE RETROATTIVA RIGUARDO AL RICICLAGGIO FISCALE

55. – Quale corollario del principio *nulla poena sine lege* (art. 1 CP), anche in diritto svizzero è vietata l'applicazione retroattiva della norma penale, nel senso che nessuno può essere condannato per un comportamento per il quale, all'epoca in cui venne commesso, non fosse prevista una sanzione. Trattasi di un principio fondamentale del diritto penale materiale. Pertanto, nessuno può essere punito per un riciclaggio fiscale che fosse stato commesso prima del 1 gennaio 2016, ossia prima della data di entrata in vigore della nuova cifra 1bis dell'art. 305bis CP rispettivamente della nuova versione dell'art. 14 cpv. 4 DPA.

56. – Poiché il riciclaggio presuppone un reato a monte, la sua duplicità richiedeva che andasse precisata una norma intertemporale anche a questo riguardo, ciò che avvenne però soltanto per le infrazioni nella fiscalità diretta.

57. – Infatti, la legge federale svizzera approvata il 12 dicembre 2014 che ha introdotto la punibilità del riciclaggio del provento di infrazioni fiscali, ha previsto che tale punibilità potesse riguardare esclusivamente il riciclaggio del provento di violazioni fiscali commesse dopo l'entrata in vigore del nuovo articolo 305bis cifra 1bis CP, ossia dopo il 1 gennaio 2016. A questo proposito si deve applicare la norma seguente:

“Disposizione transitoria della modifica del 12 dicembre 2014

L'articolo 305bis non è applicabile ai delitti fiscali qualificati ai sensi dell'articolo 305bis numero 1bis commessi prima dell'entrata in vigore della modifica del 12 dicembre 2014”⁽⁵⁶⁾ (ossia prima del 1° gennaio 2016).

Questa limitazione assume ovviamente grande portata per l'applicazione del diritto penale materiale per riciclaggio fiscale sottoposto alla giurisdizione svizzera.

58. – La suddetta norma transitoria è limitata esplicitamente ai “delitti fiscali qualificati” previsti dall'art. 305bis cpv. 1bis CP, per cui non è applicabile al riciclaggio del provento delle violazioni nella fiscalità indiretta punibili in base all'art. 14 cpv. 4 DPA. Ciò significa che gli atti

⁽⁵⁶⁾ La suddetta disposizione transitoria si trova alla fine del Capitolo 4 intitolato “Codice penale” della legge federale di attuazione delle Raccomandazioni del GAFI rivolute nel 2012 (Raccolta Ufficiale/RU 2015 p. 1396).

costitutivi di riciclaggio sono punibili, ovviamente, soltanto se commessi dopo il 1.1.2016, ma non però se le infrazioni fiscali a monte vennero commesse anteriormente. Pertanto, il principio della doppia punibilità, che deve essere rispettato anche applicando l'art. 305*bis* cpv. 3 CP, ne risulta soddisfatto riguardo ad una casistica più estesa rispetto al riciclaggio fiscale connesso ai “delitti fiscali qualificati”.

59. – Diversamente avviene nel diritto che disciplina la cooperazione internazionale in materia penale, che è retto dal diritto amministrativo, poiché trattasi di norme che disciplinano i rapporti tra gli Stati, precisamente l'autorità dello Stato rogante e l'autorità dello Stato rogato. Orbene, il divieto di applicazione retroattiva della norma ed il principio della *lex mitior* sussistono soltanto in diritto penale, ma non invece in diritto amministrativo. Di conseguenza, di principio, la norma che introduce una determinata forma di cooperazione internazionale in materia penale quale, anzitutto, l'estradizione, la trasmissione di mezzi di prova nonché la trasmissione di averi patrimoniali, non sottostà al divieto dell'applicazione retroattiva⁽⁵⁷⁾. Ne consegue che il requisito della doppia punibilità deve essere esaminato sulla base del diritto in vigore al momento in cui si decide riguardo all'ammissibilità o meno di una rogatoria e non invece al momento della consumazione dell'infrazione perseguita all'estero⁽⁵⁸⁾. Pertanto, è possibile all'autorità rogante chiedere ed ottenere assistenza da parte dell'autorità rogata svizzera anche riguardo a circostanze, comportamenti e reati commessi prima dell'entrata in vigore di una determinata norma riguardante una modalità di cooperazione internazionale in materia penale.

a) riciclaggio del provento di delitti fiscali qualificati nella fiscalità diretta secondo l'art. 305*bis* cpv. 1*bis* CP:

Se il riciclaggio è stato commesso dopo il 1.1.2016 ed è riferito a delitti fiscali qualificati commessi prima del 1.1.2016, il riciclaggio non è punibile in diritto svizzero, dal momento che la suddetta norma transitoria ne ha escluso esplicitamente la punibilità. Pertanto, ad una simile rogatoria non può essere dato seguito, poiché il principio di doppia punibilità non sarebbe adempiuto. A maggior ragione, ciò vale nel caso di una rogatoria

⁽⁵⁷⁾ STF 1A.96/2003 del 25.6.2003.

⁽⁵⁸⁾ DTF 122 II 424 cons. 2a; DTF 112 Ib 584 cons. 2; DTF 109 1b 62 cons. 2. Più precisamente si applica il diritto vigente alla data della decisione di chiusura (sentenza TPF del 5.4.2016 RR.2016.12, cons. 3.3.) ev. della decisione finale dell'autorità di ricorso.

presentata nell'interesse di un procedimento penale per riciclaggio commesso prima del 1.1.2016 riguardante, ovviamente, delitti fiscali qualificati commessi parimenti prima del 1.1.2016.

b) riciclaggio del provento di infrazioni aggravate nella fiscalità indiretta secondo l'art. 14 cifra 4 DPA:

Poiché il principio di doppia punibilità deve essere esaminato in astratto sulla base del diritto svizzero vigente al momento della decisione riguardante la rogatoria, quest'ultima può essere accolta, sia che la stessa riguardi un riciclaggio fiscale commesso dopo il 1.1.2016 riguardo a proventi di infrazione fiscale commessa prima del 1.1.2016, sia che riguardi un riciclaggio fiscale commesso prima del 1.1.2016 riguardante, ovviamente, il provento di infrazioni fiscali aggravate commesse prima del 1.1.2016.

61. – Comunque, a maggior dimostrazione di quanto sopra, si rammenta che il reato di riciclaggio di carattere fiscale si considera consumato solamente a partire dalla presentazione di una dichiarazione di imposta tendente ad ottenere un risparmio fiscale indebito alla quale fosse allegato un documento falso⁽⁵⁹⁾.

Di conseguenza, sempre applicando il diritto transitorio suddetto, entrano in campo per l'applicazione del nuovo art. 305*bis* cifra 1*bis* CP i periodi fiscali riguardo ai quali la dichiarazione fiscale è stata consegnata dopo il 31 dicembre 2015, a meno che la dichiarazione riguardante i periodi fiscali anteriori sia stata inoltrata all'autorità fiscale dopo il 1 gennaio 2016⁽⁶⁰⁾.

62. – Questa regola viene però temperata dal fatto che, generalmente, almeno i trattati bilaterali prevedono esplicitamente che le forme di assistenza previste da un determinato trattato bilaterale di assistenza internazionale in materia penale siano applicabili esclusivamente per fatti commessi successivamente all'entrata in vigore del relativo trattato bilaterale.

⁽⁵⁹⁾ RICHNER Felix et al., Handkommentar zum DBG, Zurigo 2009, Art. 186 N. 43, contra DONATSCH Andreas, in ZWEIFEL/ATHANAS, (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (DBG Art. 83-222), II. edizione, Basilea 2008, Art. 186-195, Art. 186 N. 33, secondo cui l'infrazione sarebbe consumata solamente al momento in cui il titolo falso perviene nelle mani dell'autorità fiscale.

⁽⁶⁰⁾ BOURQUIN, op. cit., p. 376.

63. – Poiché, in virtù della norma di diritto transitorio suddetta (cfr. capitolo 57), il riciclaggio fiscale è punibile secondo il diritto svizzero a partire dal 1° gennaio 2016, la sua applicazione riguardo alle infrazioni commesse in danno del Fisco svizzero, potrebbe verificarsi per la fiscalità indiretta già a partire da quella data, mentre per la fiscalità diretta è necessario attendere la presentazione della dichiarazione fiscale per il primo termine legale utile rispettivamente la prima decisione di tassazione, ad eccezione dei casi nei quali potrebbe essere ipotizzabile il tentativo.

Terza sezione:

APPLICAZIONE AL RICICLAGGIO FISCALE DELLE PRINCIPALI FORME DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA PENALE

Premessa

64. – Ovviamente, a tutte le forme di cooperazione internazionale in materia penale si applicano i principi generali e speciali previsti dal diritto convenzionale, dalla legge, dalla dottrina e dalla giurisprudenza in questo settore⁽⁶¹⁾ (cfr. capitoli 1-63). Ciò premesso, le particolarità strutturali del reato di riciclaggio del provento di infrazioni fiscali in diritto svizzero sono tali da meritare un approfondimento riguardo a ciascuna singola forma di cooperazione internazionale in materia penale.

I. Estradizione per riciclaggio fiscale

65. – Secondo l'art. 35 cpv. 1 lett. a AIMP, viene concessa l'extradizione nel caso in cui il comportamento perseguito all'estero sia punibile secondo il diritto svizzero come pure secondo il diritto dello Stato rogante “*con una sanzione restrittiva della libertà per un massimo di almeno un anno o di una sanzione più severa*”⁽⁶²⁾.

66. – In applicazione ed in precisazione del principio di doppia punibilità (cfr. capitoli 25-43), l'art. 35 cpv. 2 AIMP prevede che, anche per

⁽⁶¹⁾ Cfr. GLUTZ VON BLOTZHEIM Alexander M., Die spontane Übermittlung, Dissertation, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Zürich 2010, p. 95.

⁽⁶²⁾ Numerose condizioni formali e materiali vennero precisate in occasione dell'esame della domanda di estradizione verso gli USA di un funzionario della FIFA, arrestato il 27.5.2015 con altri sette funzionari in occasione di una riunione a Zurigo, nella motivazione della DTF 142 IV 250 (1C_143/2016), JdT 2017 IV 98.

l'estradizione, *“la punibilità secondo il diritto svizzero è determinata senza tenere conto delle particolari forme di colpa e condizioni di punibilità da questo previste”*.

67. – Dal momento che, secondo l'art. 305*bis* cifra 1 CP, il riciclaggio è punibile con una pena detentiva fino a tre anni e con una pena pecuniaria, la suddetta condizione riguardo al minimo della pena comminata è soddisfatta. Pertanto, in linea di principio, se tutte le altre condizioni legali sono soddisfatte, è ammessa l'estradizione di una persona perseguita all'estero per riciclaggio anche se collegato ad un delitto fiscale qualificato, secondo l'art. 305*bis* cifra 1*bis* CP, oppure ad un'infrazione fiscale aggravata, secondo l'art. 14 cpv. 4 DPA.

68. – Secondo l'art. 35 cpv. 1 lett. b AIMP l'estradizione è ammissibile se il reato perseguito *“non soggiace alla giurisdizione svizzera”*. Specialmente riguardo al reato di riciclaggio, succede spesso che il comportamento punibile venga perseguito sia in territorio svizzero che in territorio straniero. Pertanto, una richiesta di estradizione arrischia di essere respinta quando la condotta perseguita soggiaccia anche alla giurisdizione svizzera. In realtà, riguardo al reato di riciclaggio, spesso la punibilità del riciclaggio all'estero riguarda esclusivamente quanto commesso sul territorio estero e non quindi il riciclaggio commesso in territorio svizzero. Di conseguenza, di solito, non viene a crearsi quella situazione secondo cui il comportamento perseguito all'estero soggiace anche alla giurisdizione svizzera. Pertanto, anche da questo punto di vista, nulla osta all'estradizione della persona perseguita all'estero per riciclaggio.

69. – Anche riguardo all'estradizione, vale il principio secondo cui questa forma di cooperazione internazionale è ammessa anche nel caso in cui uno solo dei comportamenti perseguiti all'estero costituisca reato per il quale sia prevista l'estradizione dalla Svizzera.

70. – In applicazione del principio di non discriminazione codificato dall'art. 2 AIMP, l'art. 37 cpv. 3 AIMP prevede testualmente che *“l'estradizione è pure negata se lo Stato richiedente non offre garanzia che la persona perseguita nello stato richiedente non sarà condannata a morte o giustiziata né sottoposta ad un trattamento pregiudizievole per la sua integrità fisica”*. Trattasi di una norma che potrebbe entrare in linea di conto dal momento che, talvolta, la persona arrestata in Svizzera a scopo di estradizione viene richiesta da Paesi che non offrono o non offrono più sufficienti garanzie di non discriminazione nei confronti della persona

richiesta in estradizione. Per esempio, venne rifiutata un'extradizione verso la Turchia, in considerazione della degenerazione del rispetto dei diritti individuali fondamentali dopo il fallito colpo di Stato del 13 giugno 2016⁽⁶³⁾.

71. – Il principio di specialità riguardo all'extradizione viene concretizzato e precisato dagli artt. 38 e 39 AIMP, dove si prevede, fra l'altro, il divieto di riestradizione a uno Stato terzo nonché il divieto di restrizione della libertà personale per un motivo antecedente alla domanda di estradizione.

72. – Secondo l'art. 45 AIMP, in occasione del fermo di una persona ricercata a scopo di estradizione, si procede anche alla messa al sicuro degli oggetti e dei beni che possono servire come mezzi di prova nel procedimento penale straniero oppure degli oggetti e dei beni che provengono dal reato perseguito all'estero. Si tratta di mezzi di prova e di provento di reato che possono essere acquisiti da parte delle autorità svizzere mediante perquisizione della persona fermata rispettivamente dei locali utilizzati da quest'ultima (art. 45 cpv. 2 AIMP). Quali siano i locali da perquisire viene stabilito di volta in volta in base alla prassi. Si tratta sicuramente dei locali in affitto, nei quali abita la persona richiesta in estradizione oppure dei locali usati da questa persona in modo temporaneo presso un albergo, una pensione e simili. La prassi riconosce rientrare in questa categoria anche l'edizione di documenti bancari ed il blocco di conti bancari, di cui l'estradando sia titolare, avente diritto di firma oppure beneficiario economico. Una simile evenienza può presentarsi con una certa frequenza quando si tratta dell'esecuzione di rogatorie nell'interesse di un procedimento penale promosso in Italia per reati fiscali aggravati. Incombe all'autorità estradante mettere al sicuro gli oggetti e gli averi patrimoniali sequestrati e stabilire se gli stessi debbano essere consegnati all'estero in occasione della consegna della persona in estradizione, nella forma della cosiddetta "extradizione di cose" (*Sachauslieferung*), alla quale potrebbe comunque far seguito, ma soltanto in una fase successiva, anche la consegna di valori patrimoniali in conformità dell'art. 74a AIMP (cfr. capitolo 168 ss.).

⁽⁶³⁾ Sul tema in generale cfr. STF 2C_241/2016 del 7 aprile 2017 cons. 5.4. in fine. Parimenti decise, respingendo una domanda di estradizione dalla Turchia, la Corte d'Appello dello Schleswig-Holstein con sentenza del 22 settembre 2016, descritta da Emilio GATTI in *Questione Giustizia*, Osservatorio internazionale, 6 dicembre 2016.

II. Trasmissione di mezzi di prova per riciclaggio fiscale

73. – Dal punto di vista dell'importanza dei beni giuridici che vengono limitati dall'esecuzione di una rogatoria penale nell'interesse di un procedimento estero per riciclaggio, l'extradizione è la forma di cooperazione più incisiva, poiché interferisce nella libertà di movimento della persona. Vi fa seguito la confisca e la consegna all'estero di averi patrimoniali, poiché interferisce nel diritto di proprietà, mentre la terza modalità, ossia la trasmissione di mezzi di prova, interferisce direttamente in un bene giuridico abitualmente catalogato come di minore importanza, ossia nella sfera personale privata delle persone coinvolte. Ciò malgrado, non fosse altro che a causa della sempre maggiore frequenza dell'utilizzazione di questo strumento cooperativo, dottrina e giurisprudenza si sono estese in modo smisurato proprio riguardo alla trasmissione di mezzi di prova, con particolare riferimento alle informazioni e ai documenti conservati da parte di intermediari finanziari, prime fra tutte le banche, e ciò specialmente a causa del rischio di ricadute di carattere fiscale.

74. – Il principio al quale le persone coinvolte nell'esecuzione di una rogatoria si appellano più frequentemente è quello della proporzionalità nonché quello della rilevanza (cfr. capitolo 50 ss.), rammentando in particolare il divieto di *fishing expedition* vigente anche nella cooperazione internazionale in materia penale. Ciò malgrado, il potere investigativo è molto esteso, fino a comprendere persino gli atti dell'analisi svolta da uno studio legale riguardo al rischio legale di una banca in un caso di potenziale riciclaggio⁽⁶⁴⁾.

75. – L'applicazione del principio di proporzionalità e della rilevanza probatoria, riguardo alla punibilità del riciclaggio conduce a risultati piuttosto estensivi, dal momento che i comportamenti punibili per riciclaggio sono alquanto eterogenei fra di loro (cfr. capitolo 35 ss.).

76. – Dal punto di vista strutturale, il perseguimento del reato di riciclaggio, a livello nazionale e, a maggior ragione, a livello internazionale, è complicato dal carattere dualistico di questo reato, dal momento che sussiste esclusivamente nella misura in cui sussiste anche l'infrazione principale. Poiché l'infrazione principale, secondo il diritto penale svizzero, appartiene alla categoria delle infrazioni fiscali aggravate, si dovrà verifi-

(64) STF 1B_85/2016 del 20 settembre 2016; DTF 142 IV 207.

care la conformità ai principi di proporzionalità e di rilevanza anche riguardo all'infrazione fiscale a monte del riciclaggio.

77. – Uno degli strumenti procedurali di maggior garanzia riguardo alla trasmissione di documenti probatori risulta sempre più l'apposizione dei sigilli, disciplinata in base all'art. 248 CPP, qui applicabile sussidiariamente in forza dell'art. 54 CPP⁽⁶⁵⁾.

III. Consegna all'estero di averi patrimoniali per riciclaggio fiscale

78. – Avendo beneficiato di frequente esecuzione, la consegna all'estero di averi patrimoniali, disciplinata a livello interno dall'art. 74a AIMP, può fondarsi su estesa dottrina e giurisprudenza, parimenti ispirata, come in altri settori della cooperazione internazionale, al principio del *favor rogatoriae* (cfr. capitolo 22 ss.). Questa generosità si è concretizzata persino nell'applicazione estremamente estensiva del principio di celerità (art. 17a AIMP), il Tribunale federale svizzero giungendo a concedere che una procedura rogatoria tendente alla consegna di averi patrimoniali può essere ancora considerata compatibile con il principio di *fair trial* e con il corollario conseguente della celerità, anche se il relativo procedimento all'estero si sia protratto sino a dodici⁽⁶⁶⁾ rispettivamente sino a 15 anni⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶⁵⁾ STF 1B_ 146/2016 datata 30.5.2016, in *forumpoenale*, 03/2017, p. 152. Cfr. anche BERNASCONI Paolo – SCHÜRCH Simone, *I sigilli nella cooperazione internazionale in materia penale: analogie dalla procedura penale*, in *Rivista ticinese di diritto*, II-2016, Bellinzona/Basel, p. 381-395.

⁽⁶⁶⁾ Ciò risulta in particolare dalla giurisprudenza federale relativa al recupero dei cosiddetti "*Potentaten-Gelder*" (Marcos, Mobutu, Abacha, Salinas, Duvalier, ecc.). Giusta l'art. 33a dell'Ordinanza federale sull'assistenza internazionale in materia penale (OAIMP), gli oggetti e beni la cui consegna allo Stato richiedente soggiace ad una decisione definitiva ed esecutiva di quest'ultimo (art. 74a cpv. 3 AIMP) restano sotto sequestro sino alla notifica di tale decisione o fintanto che lo Stato richiedente non abbia comunicato all'autorità svizzera di esecuzione che la suddetta decisione non può più essere pronunciata secondo il diritto di tale Stato, segnatamente per intervenuta prescrizione. Per costante giurisprudenza del Tribunale federale, la durata di un sequestro deve rispettare il principio della proporzionalità, con la conseguenza che tale misura coercitiva non può protrarsi nel tempo in maniera indefinita, poiché il trascorrere del tempo potrebbe comportare un eccessivo pregiudizio per la garanzia della proprietà sancita dall'art. 26 cpv. 1 della Costituzione federale elvetica nonché l'obbligo di celerità ancorato all'art. 29 cpv. 1 Cost. (v. DTF 126 II 462, cons. 5e). Di conseguenza, trascorso un certo periodo di tempo, il sequestro deve poter essere revocato o l'assistenza rifiutata. Oltre a prendere in considerazione la durata del sequestro, il principio della proporzionalità esige che si tenga conto del grado di complessità dell'inchiesta. Pertanto venne respinta una domanda di assistenza haitiana tredici anni dopo la decisione di sequestro, non avendo lo Stato richiedente dato seguito alle richieste di

79. – Si deve innanzitutto tenere conto delle norme vigenti nel diritto fiscale svizzero, secondo cui è possibile la confisca, e quindi il sequestro preliminare, del risparmio fiscale indebito⁽⁶⁸⁾. Infatti, queste norme del diritto penale fiscale possono essere utilizzate nell'ambito dell'interpretazione del concetto di provento del reato di riciclaggio fiscale.

80. – Riguardo al riciclaggio fiscale, la suddetta dottrina e giurisprudenza si scontra inevitabilmente con l'ostacolo costituito dalle attuali incertezze riguardanti la definizione legale del provento dell'infrazione fiscale a monte e, conseguentemente, l'identificazione dell'oggetto del riciclaggio da sottoporre al sequestro e, successivamente, alla trasmissione all'estero a scopo di confisca oppure di restituzione alla vittima, ossia, in questo caso l'Erario straniero.

81. – Un secondo ostacolo è rappresentato dal principio storico secondo cui le autorità svizzere non forniscono assistenza per l'incasso di crediti fiscali stranieri, come la dottrina recente si è affrettata a sottolineare. Non si devono però trascurare le norme dell'Accordo antifrode tra la Svizzera, l'Unione Europea e i suoi Paesi membri, che appunto prevedono la cooperazione anche per l'incasso di crediti fiscali⁽⁶⁹⁾. Questa storica breccia riguarda soltanto la fiscalità indiretta e, per di più, finora non sembra avere attirato l'interesse delle autorità fiscali straniere, benché questa possibilità sia in vigore dal gennaio 2009, almeno per tutti quei Paesi che hanno previsto la ratifica anticipata di questo Accordo.

82. – Secondo la Convenzione europea n. 141 sul riciclaggio, le Parti contraenti si sono obbligate ad eseguire una domanda di confisca concer-

informazioni atte a dimostrare che esisteva ancora un interesse all'esecuzione della domanda (cfr. Sentenza non pubblicata del Tribunale federale 1A.222/1999 del 4 novembre 1999). Trattandosi di assistenza accordata alla Filippine nell'affare Marcos, il Tribunale federale aveva impartito alle autorità dello Stato richiedente un ultimo termine per produrre una decisione di prima istanza di confisca di valori sequestrati da oltre venti anni (cfr. Sentenza del Tribunale federale 1A.335/2005 del 18 agosto 2006, cons. 6.2). Oltre a prendere in considerazione la durata dei sequestri, il principio della proporzionalità esige che si tenga anche conto del grado di complessità dell'inchiesta. In questo senso il Tribunale penale federale aveva giudicato ancora proporzionata una durata di dodici anni per un sequestro legato all'affare Salinas (v. TPF 2007 124 cons. 8.2.3.).

⁽⁶⁷⁾ DTF 126 II 462 cons. 5e.

⁽⁶⁸⁾ Cfr. art. 46 cpv. 1 DPA; DTF 137 IV 145.

⁽⁶⁹⁾ Cfr. gli artt. 1 cifra 1 lett. b e 24 dell'Accordo suddetto.

nente gli strumenti e i prodotti del riciclaggio, precisando anche all'art. 13 cifra 3, 4, che la confisca può consistere anche nell'obbligo di pagare una somma di denaro corrispondente al valore del provento di reato, con facoltà, da parte dello Stato rogato, in mancanza di pagamento, di recuperare il credito su qualsiasi bene che sia disponibile a questo scopo sul territorio dello Stato rogato. Questa modalità di confisca, cosiddetta "per equivalente", è prevista esplicitamente dall'art. 71 CP. Nella prassi la sua applicazione è ancora rarissima.

83. – Dal punto di vista della diatriba dottrinale in diritto svizzero riguardante la definizione del provento del riciclaggio fiscale, è utile rammentare che l'art. 1 lett. a della Convenzione europea antiriciclaggio n. 198 (cosiddetta Convenzione di Varsavia), definisce il prodotto di riciclaggio come qualsiasi vantaggio economico che, da un lato provenga direttamente o indirettamente dalla consumazione di un'infrazione penale oppure che, alternativamente, d'altro lato, sia stato ottenuto direttamente o indirettamente commettendo un'infrazione penale. Si prescinde quindi, riferendosi alla seconda frase della definizione, dalla questione della "provenienza da una specifica infrazione penale". Si tratta di una precisazione che ha ampliato la definizione prevista dall'art. 1 lett. a della Convenzione antiriciclaggio n. 141, secondo cui veniva definito come provento costitutivo di oggetto di riciclaggio "*ogni vantaggio economico tratto da infrazione penale*".

84. – La trasmissione per rogatoria può riguardare anche i beni patrimoniali colpiti dal cosiddetto "sequestro per equivalente" previsto dall'art. 71 CP, applicabile anche ai beni di terze persone⁽⁷⁰⁾, comprese le persone giuridiche anche solidalmente responsabili⁽⁷¹⁾.

85. – Anche riguardo alla decisione sulla trasmissione all'estero di averi patrimoniali sequestrati secondo l'art. 74a AIMP vale il principio generale

(70) Cfr. STF 1B_463/2016 del 10.4.2017. Contra STF 1C_126/2007 – 1C_127/2007 datate 11.7.2007 pronunciate in applicazione dell'art. 3 cpv. 3 AIMP ma però prima dell'entrata in vigore dell'art. 305bis cpv. 1bis CP.

(71) Cfr. DTF 120 IV 365 cons. 4c. proprio riguardo al sequestro di averi patrimoniali connessi ad una sottrazione fiscale perseguita in base all'art. 46 cpv. 1 lett. b DPA in combinazione con l'art. 12 cpv. 3 DPA. Cfr. anche DEL BOCA ANELLI Sonia, *Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei casi di reati tributari*, in *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Scritti in onore di Marco Bernasconi, a cura di Samuele Vorpe, Manno 2015, p. 641 ss.

secondo cui, salvo errore, omissione o contraddizione, l'autorità rogata svizzera è vincolata alla descrizione dei fatti effettuata da parte dell'autorità rogante estera⁽⁷²⁾. Già anche riguardo alla fase preliminare alla trasmissione, ossia il sequestro, la giurisprudenza federale ha stabilito che quest'ultima “*dovrà illustrare compiutamente i procedimenti ancora pendenti relativi ai conti litigiosi e spiegare, qualora non ritiri la domanda di sequestro, in maniera esaustiva, precisa e convincente, perché gli stessi dovrebbero ancora essere mantenuti*”⁽⁷³⁾.

IV. Cooperazione spontanea per riciclaggio fiscale

86. – Nel solco dell'art. 10 della Convenzione antiriciclaggio n. 141, l'art. 67a AIMP prevede la facoltà per l'autorità penale svizzera, di solito il Ministero pubblico federale oppure quello cantonale, di trasmettere spontaneamente all'autorità giudiziaria penale estera “*mezzi di prova acquisiti per la propria inchiesta, se ritiene che tale comunicazione sia idonea per promuovere un procedimento penale oppure per facilitare un'istruzione penale pendente*”. Comunque, riguardo a quest'istituto, la giurisprudenza federale svizzera non cessa di esprimere raccomandazioni nel senso di un'interpretazione restrittiva⁽⁷⁴⁾.

87. – Ancora una volta si dimostra la superficialità dell'opinione secondo cui il segreto bancario svizzero sia definitivamente tramontato. Ecco infatti che rimangono in vigore con piena efficacia tutte le norme che proteggono la cosiddetta sfera personale riservata, non soltanto grazie all'applicazione trasversale della legislazione federale sulla protezione dei dati, bensì anche grazie all'interpretazione estensiva che viene data dalla giurisprudenza federale riguardo a questo concetto, menzionato più volte nella legislazione svizzera riguardante la cooperazione internazionale in materia penale. Eccone un'importante dimostrazione concreta: proprio l'art. 67a cpv. 4 AIMP esclude la trasmissione spontanea di mezzi di prova

⁽⁷²⁾ DTF 131 II 169 cons. 6.

⁽⁷³⁾ Cfr. STF 1C_470/2014 cons. 3.8. riguardante un ricorso presentato contro la mancata revoca di un sequestro ordinato dall'autorità rogata svizzera in esecuzione di una rogatoria della Procura della Repubblica di Milano.

⁽⁷⁴⁾ Cfr. DTF 125 II 356 cons. 12b: “*La transmission spontanée d'informations et de moyens de preuve est cependant soumise à des conditions strictes, à peine de voir éludées les règles de l'entraide, spécialement celles protégeant le domaine secret. L'art. 67a EIMP – disposition potestative («Kann-Vorschrift») – doit être utilisé avec réserve; son but n'est pas d'encourager la délation, ni de permettre un flux incontrôlé d'informations vers l'étranger (ATF 125 II 245 cons. 5b)*”.

quando questi ultimi riguardino la sfera personale privata di una persona⁽⁷⁵⁾, nella quale rientra anche il contenuto di ogni documento bancario, in particolare degli estratti conto⁽⁷⁶⁾. Tale divieto vale però soltanto per mezzi di prova documentali, ma non per le informazioni. Infatti, il quinto capoverso dell'art. 67a AIMP prevede che, ad esclusione di documenti, soltanto “*informazioni inerenti alla sfera segreta possono essere fornite se permettono allo Stato estero di presentare una domanda di assistenza giudiziaria alla Svizzera*”.

88. – Di conseguenza, è legittimo che il Ministero pubblico della Confederazione oppure il Ministero pubblico di un Cantone svizzero, allo scopo di permettere la presentazione di una rogatoria, trasmetta spontaneamente informazioni, anche se riguardanti la sfera personale segreta di una persona, e quindi anche di carattere bancario o commerciale, ad un'autorità giudiziaria penale italiana, nella stragrande maggioranza dei casi alla Procura della Repubblica territorialmente competente, nell'interesse di un procedimento pendente oppure da instaurarsi per il titolo di riciclaggio previsto dall'art. 648bis CPI nonché per il titolo di autoriciclaggio previsto dall'art. 648ter CPI, come p. es. l'omessa comunicazione obbligatoria al MROS.

89. – In concreto, si conoscono numerose segnalazioni spontanee effettuate da parte di Pubblici Ministeri svizzeri a favore di Pubblici Ministeri stranieri, allegando anche documenti bancari, che l'autorità penale straniera è legittimata ad utilizzare nell'ambito di un procedimento penale già pendente oppure per promuovere un nuovo procedimento penale. Nella prassi, il Pubblico Ministero estero beneficiato di cotanto regalo probatorio, reagisce con una rogatoria indirizzata al Ministero pubblico svizzero dal quale ricevette questo inatteso quanto spesso utilissimo regalo. Talvolta, la segnalazione spontanea da parte del Pubblico Ministero svizzero è stata così generosa di documentazione bancaria da suscitare il rimprovero del Tribunale federale svizzero che non esita a tacciare simili iniziative con il termine poco lusinghiero di “*entraide sauvage*”⁽⁷⁷⁾. Anche

(75) DTF 130 II 236 cons. 6.2. e 6.3.2.

(76) GLUTZ VON BLOTZHEIM, op. cit. p. 105 ss.; Basler Kommentar, Internationales Strafrecht (IRSG, GwÜ), NIGGLI/HEIMGARTNER (Hrsg.), Basel, 2015, GLUTZ Alexander M., N. 26 ad Art. 67a IRSG.

(77) Si veda in RR.2015.241 del 18 marzo 2016 l'esempio della rogatoria attiva del MPC al Brasile nell'interesse del procedimento penale per riciclaggio del provento di cor-

in questi casi però risulta difficile, se non impossibile, ottenere dal Pubblico Ministero straniero così beneficiato la rinuncia all'utilizzazione dei documenti ricevuti⁽⁷⁸⁾.

90. – Dal punto di vista della tutela dei diritti delle persone coinvolte, sia direttamente come imputati e come vittime oppure indirettamente come terze persone, la cooperazione spontanea non offre le medesime garanzie procedurali previste per le forme principali di cooperazione in materia penale. Ciò è dovuto specialmente al fatto che l'AIMP non prevede, a carico delle autorità che procedono ad una comunicazione spontanea, l'obbligo di informazione preventiva nei confronti di tutte le persone coinvolte. Pertanto, queste ultime ne vengono informate, semmai, soltanto quando i mezzi di prova vengono utilizzati a loro carico da parte dell'autorità penale straniera.

V. Cooperazione sostitutiva per riciclaggio fiscale

91. – Nella categoria della cosiddetta cooperazione penale “sostitutiva” rientrano le due forme principali seguenti:

a) il perseguimento penale in via sostitutiva secondo l'art. 85 ss. AIMP, che disciplina l'assunzione da parte svizzera di procedimenti penali stranieri rispettivamente la delega di un procedimento penale da parte svizzera a favore di autorità penali straniere;

b) l'esecuzione di decisioni penali che vengono assunte da parte della Svizzera oppure che vengono delegate da parte della Svizzera⁽⁷⁹⁾.

Questa forma di cooperazione viene considerata alla stregua di una Cenerentola, benché la sua esecuzione possa dar luogo a conseguenze rilevanti, specialmente quando ad essere trasmessi possono essere numerosi incarti riguardanti procedimenti penali per reati patrimoniali e quindi contenenti i nominativi e le relazioni bancarie di numerose persone, non

ruzione nel caso Petrobras, che venne dichiarata inammissibile (“unzulässig”); cfr. inoltre ZIMMERMANN, op. cit., p. 414, 600, 749.

⁽⁷⁸⁾ Anzitutto, lo Stato estero non è tenuto in questi casi a dare seguito ad una simile richiesta da parte delle autorità svizzere (DTF 125 II 238 cons. 5; 129 II 544 cons. 3.6.). Inoltre, una richiesta di restituzione dei documenti bancari trasmessi in modo “selvaggio” potrebbe rivelarsi inutile se successivamente dovesse risultare che erano comunque soddisfatte le condizioni per concedere l'assistenza (RR.2012.311 datata 11 luglio 2013).

⁽⁷⁹⁾ In questa materia la Svizzera non ha (ancora) ratificato la relativa Convenzione europea sull'esecuzione delle decisioni penali e nemmeno accordi bilaterali. Si applica quindi soltanto l'art. 94 AIMP.

necessariamente come imputate bensì nella qualità di vittime oppure di terze persone non coinvolte.

92. – Anche nella categoria della cooperazione “sostitutiva” potrebbe affiorare la questione della compatibilità con il principio secondo cui l’ordinamento giuridico svizzero non prevede la cooperazione per l’incasso di crediti fiscali e nemmeno per l’esecuzione di decisioni che comporterebbero, perlomeno dal punto di vista economico se non giuridico, un risultato equiparabile all’incasso di un credito fiscale estero.

93. – Anche nell’ambito della cooperazione internazionale di carattere “sostitutivo”, una preoccupazione particolare è rappresentata dalla scarsità di mezzi procedurali a disposizione delle persone direttamente oppure indirettamente coinvolte. Infatti, la legislazione interna svizzera in questo settore non prevede quelle garanzie giuridiche applicabili che si sono sviluppate in giurisprudenza nell’ambito delle principali forme di cooperazione, ossia l’extradizione di persone e di cose nonché di mezzi di prova.

VI. Cooperazione su domanda svizzera per riciclaggio fiscale

94. – Nei rapporti italo-svizzeri, come in quelli fra la Svizzera e gli altri paesi, per evidenti ragioni economiche, la cooperazione in materia penale, come in materia fiscale, è enormemente preponderante da parte della Svizzera in favore dell’estero. Però, poiché i casi diventano sempre più spesso multilaterali⁽⁸⁰⁾, anche le autorità svizzere talvolta rivolgono rogatorie a quelle estere in applicazione del diritto convenzionale e di quello interno (art. 30 AIMP, art. 11 OAIMP, artt. 55 e 148 CPP).

95. – Sono applicabili i principi generali e procedurali nonché quelli di proporzionalità e di doppia punibilità, mentre è dubbia l’applicabilità del principio di specialità⁽⁸¹⁾. Pertanto, rimane controversa la questione sui limiti dell’utilizzabilità dei documenti bancari da allegare ad una rogatoria attiva, ossia ad una richiesta da parte del Pubblico Ministero svizzero indirizzata al Pubblico Ministero straniero allo scopo di ottenere informa-

⁽⁸⁰⁾ Basta il nome di tre casi recenti altamente evocativi, fra tanti: Petrobras, FIFA, 1MDB, che sono tutti oggetto sia di procedimento penale interno svizzero promosso dal Ministero pubblico della Confederazione sia di un intreccio di rogatorie attive e passive con numerosi paesi.

⁽⁸¹⁾ Cfr. DTF 1P.615/2000 del 7 novembre 2000 nonché le Direttive UFG 2009 cifra 2.3.3.1.

zioni o documenti da utilizzare nell'interesse di un procedimento penale svizzero. Infatti, il principio di specialità protegge i mezzi di prova trasmessi in esecuzione di una rogatoria, ma non invece quelli trasmessi spontaneamente.

96. – Per il rimanente, *mutatis mutandis*, anche per il riciclaggio fiscale dovrebbero valere le regole riguardanti la cooperazione su domanda estera.

SECONDA PARTE: COOPERAZIONE ITALO-SVIZZERA NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI

I. Principi applicabili

97. – Le autorità penali, amministrative, fiscali, doganali, di vigilanza finanziaria sempre di più cooperano a livello interno e quindi anche a livello internazionale, creando un reticolo di relazioni spesso imperscrutabile per l'imprenditore che vi rimane invischiato come vittima, terza persona o accusato. Pertanto l'analisi globale del rischio zoppica inefficiente quando venga limitata solo al rischio penale, ma priva del contesto delle altre forme di cooperazione internazionale. Di conseguenza, qui vi si provvede, seppure solamente in modo sommario⁽⁸²⁾.

98. – La coesistenza fra la cooperazione internazionale in materia penale e la cooperazione internazionale in materia amministrativa e fiscale è vigente da anni ma, grazie alle forme di cooperazione internazionale entrate in vigore, per la Svizzera e per altri paesi, a partire dal 1° gennaio 2016, si genera una sinergia tra una forma e l'altra di assistenza, indipendentemente dal settore giuridico in cui tale forma viene innescata.

99. – Se questa sinergia sarà favorevole all'autorità fiscale e agli obiettivi delle convenzioni internazionali nel rispetto o meno dei diritti dei contribuenti e delle terze persone coinvolte, dipenderà dai principi applicabili. Fra questi ultimi entrano sicuramente il principio di specialità, il

⁽⁸²⁾ EHRENZELLER Bernhard, Internationale Amts- und Rechtshilfe: Eine dynamische Rechtsentwicklung unter äusserem Druck, in BREITENMOSEER Stephan/EHRENZELLER Bernhard (Hrsg.), Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen – Aktuelle Fragen und Entwicklungen in der Praxis, Zürich/St. Gallen 2017, p. 1 ss.

principio della reciprocità, il principio di sussidiarietà, il principio di proporzionalità, il principio di legalità e il divieto della *fishing expedition*.

L'interpretazione di questi principi però varia ancora a secondo dell'area nell'ambito della quale questi principi trovano applicazione. Permane infatti tuttora una certa resistenza ad applicare questi principi in modo uniforme a tutti i settori della cooperazione internazionale. Ne scaturisce un groviglio di possibilità e di problemi talmente complesso da esorbitare dalle finalità di questo contributo.

II. Cooperazione internazionale fra autorità antiriciclaggio

100. – Ancora in occasione della recente revisione della legge federale contro il riciclaggio e contro il finanziamento del terrorismo (LRD), in vigore dal 1 gennaio 2016, il legislatore svizzero ha ampliato le competenze dell'Ufficio federale di comunicazione antiriciclaggio (MROS), facente funzione di Financial Intelligence Unit, riguardo alla cooperazione con le autorità antiriciclaggio corrispondenti. Infatti, l'art. 30 cpv. 2 LRD autorizza l'Ufficio di comunicazione a trasmettere spontaneamente alle autorità antiriciclaggio estere anche il nome del titolare di un conto bancario, il numero del conto bancario e il relativo saldo, nonché il nome dell'avente economicamente diritto e le indicazioni sulle relative transazioni finanziarie. Questa trasmissione spontanea può avvenire esclusivamente rispettando tutti i consueti principi, in particolare il principio di specialità, la reciprocità e la confidenzialità.

101. – La trasmissione da parte dell'Ufficio antiriciclaggio estero a favore di altre autorità del medesimo Paese, può avvenire esclusivamente previa autorizzazione dell'Ufficio di comunicazione antiriciclaggio svizzero (MROS), che concede tale autorizzazione nel rispetto del principio di specialità (art. 30 cpv. 4 lett. a cifra 2 LRD) ed essenzialmente in favore di quelle autorità che sono competenti

a) per avviare un procedimento penale per riciclaggio di denaro, per i suoi reati pregressi, per criminalità organizzata o per finanziamento del terrorismo; oppure

b) per suffragare una domanda di assistenza giudiziaria nel quadro di un tale procedimento penale estero da inoltrare all'autorità penale svizzera.

102. – Ovviamente, le norme suddette riguardano ogni forma di riciclaggio, per cui le facoltà di collaborazione internazionale amministrativa tra le *Financial Intelligence Unit* (FIU) nella forma spontanea oppure su richiesta, possono riguardare anche il riciclaggio connesso a delitti fiscali

qualificati, secondo la definizione dell'art. 305bis cifra 1bis CP nonché il riciclaggio connesso ad infrazioni fiscali aggravate, secondo la definizione dell'art. 14 cpv. 4 DPA⁽⁸³⁾.

III. Cooperazione internazionale fra autorità fiscali

103. – Se per la politica di cooperazione internazionale in materia fiscale svizzera il *big bang* è situato al 13 marzo 2009, l'anno 2016 è quello della codificazione delle principali ricadute legislative del *big bang* a livello nazionale. Infatti, il 1° gennaio 2016 non solo è entrato in vigore il cosiddetto “riciclaggio fiscale” ma sono stati approvati i principali strumenti innovativi della cosiddetta *Global war against fiscal evasion* dichiarata in occasione del vertice del G20 a Londra del 2 aprile 2009, e ciò mediante l'approvazione degli strumenti internazionali e di diritto interno riguardanti lo scambio automatico di informazioni⁽⁸⁴⁾, cominciando con i Paesi membri dell'Unione Europea, nonché lo scambio spontaneo fondato sulla Convenzione di cooperazione internazionale in materia fiscale del 1988, completata in base al suo Protocollo del 2010⁽⁸⁵⁾.

104. – Nel frattempo, sono entrate in vigore le convenzioni contro la doppia imposizione cosiddette di “nuova generazione”, ossia contenenti la clausola della revisione più recente dell'art. 26 della Convenzione modello dell'OCSE che estende la cooperazione fra le autorità fiscali dalla sola frode fiscale anche:

a) ad ogni altra forma di infrazione fiscale, compresa l'omessa dichiarazione nonché quell'infrazione che in diritto svizzero, sia federale che cantonale, viene denominata come sottrazione fiscale⁽⁸⁶⁾, ad eccezione delle bagatelle;

⁽⁸³⁾ Per dettagli aggiornati cfr. FUCHS, op. cit., N. 559, 565. Per approfondimento sui poteri del MROS riguardo alla cooperazione internazionale cfr. KUNZ/JUTZI/SCHÄREN (Hrsg.), Geldwäschereigesetz (GwG), Stämpflis Handkommentar SHK, Bern 2017, p. 701 ss.

⁽⁸⁴⁾ BÜHLER Christoph B., Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch, in BREITENMOSEER Stephan/EHRENZELLER Bernhard (Hrsg.), op. cit., p. 5 ss.

⁽⁸⁵⁾ Per dettagli cfr. WINIGER Marc, Der automatische Informationsaustausch in Steuersachen, 2017, Basel; MOLO/SCHLICHTING/VORPE (a cura di), Lo scambio automatico di informazioni fiscali, Bellinzona 2017.

⁽⁸⁶⁾ Per la distinzione fra frode fiscale e sottrazione fiscale in diritto svizzero cfr. il testo inossidabile: BERNASCONI Marco, Contravvenzioni e delitti fiscali nel diritto federale svizzero e cantonale ticinese, Lugano, 1986.

b) ad ogni informazione prevedibilmente rilevante⁽⁸⁷⁾ per facilitare l'applicazione del diritto fiscale dello Stato rogante, in specie per allestire una corretta tassazione⁽⁸⁸⁾ dei suoi contribuenti, compresa, p. es. ogni informazione riguardante il *transfer price* all'interno di un gruppo multinazionale di imprese⁽⁸⁹⁾.

Da parte della Svizzera, ciò è già avvenuto nei confronti di un'ottantina di Paesi, mentre con alcuni altri Paesi sono stati ratificati dei veri e propri trattati di assistenza internazionale in materia fiscale (TIAE).

105. – Per quasi quarant'anni la cooperazione italo-svizzera in materia fiscale si è fondata sulla Convenzione italo-svizzera per evitare le doppie imposizioni conclusa il 9 marzo 1976 ed entrata in vigore il 27 maggio 1979. Rimase quindi applicabile per tutti questi decenni l'articolo 27 della CDI italo-svizzera ispirato all'articolo 26 della Convenzione modello dell'OCSE, che prevedeva la cooperazione esclusivamente nell'interesse dell'applicazione della convenzione medesima, ossia per prevenire o reprimere casi di utilizzazione abusiva della stessa. Fu solamente il 13 luglio 2016 che entrò in vigore la nuova versione in base al Protocollo firmato dai due Stati il 23 febbraio 2015. La nuova versione dell'articolo 27 venne ovviamente ispirata alle importanti evoluzioni intervenute nel frattempo a livello dell'OCSE, per cui l'articolo 27 della nuova versione della CDI italo-svizzera prevede ora che:

“Gli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti”.

106. – L'articolo 27 cpv. 2 ha codificato i principi già riconosciuti a livello internazionale, ossia l'obbligo del mantenimento del segreto fiscale rispettivamente il principio di specialità, secondo cui, in particolare, le persone e autorità che hanno ricevuto le informazioni dall'altro Stato *“possono rivelarle nell'ambito di una procedura giudiziaria pubblica o in una decisione giudiziaria”*. Ogni altra utilizzazione necessita dell'approvazione da parte dello Stato richiesto. Il quinto capoverso dell'articolo 27 CDI prevede che allo scambio di informazioni suddette non possa essere opposto il segreto bancario e del fiduciario.

⁽⁸⁷⁾ DTF 142 II 161 cons. 2.1; STF 2C_690/2015 del 15.3.2016 cons. 3.

⁽⁸⁸⁾ STF 2C_411/2016 del 13.2.2017 cons. 3.3.2.

⁽⁸⁹⁾ STF 2C_411/2016 del 13.2.2017 cons. 4, 5.

107. – Un passo ulteriore verso l'estensione della cooperazione avvenne ammettendo che l'identificazione del contribuente coinvolto potesse effettuarsi non più soltanto in base al nome e cognome, bensì anche mediante altri segni di riconoscimento, come il suo codice fiscale oppure di assicurazione sociale⁽⁹⁰⁾. Questa concessione favorisce l'accettazione anche di una nuova categoria di domande, definibili come "collettive" (*bulk request*), poiché fondate su una lista di clienti di una banca dove figurano i loro dati bancari ma non il loro nominativo⁽⁹¹⁾.

108. – Nel contempo, anche il diritto interno svizzero è stato modificato, introducendo nella legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (LAAF), anche le cosiddette "domande raggruppate" oppure "di gruppo" secondo la definizione seguente dell'art. 3 lett. c LAAF⁽⁹²⁾:

"domanda raggruppata: una domanda di assistenza amministrativa con la quale si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise".

A parte quelle provenienti dagli Stati Uniti, riguardanti la clientela di UBS, di Credit Suisse e della Banca Julius Bär, l'Olanda è stato il primo Paese europeo ad inoltrare una domanda di gruppo, che è stata accolta mediante sentenza del Tribunale federale⁽⁹³⁾, alla quale ne seguì una seconda datata 21.2.2017 riguardante 8'945 clienti di UBS.

⁽⁹⁰⁾ Norme corrispondenti a questo scopo vennero previste in numerose CDI nonché, in diritto interno, dall'art. 6 cpv. 2 LAAF che prevede quanto segue:

"Se la convenzione applicabile non contiene disposizioni sul contenuto della domanda e se dalla convenzione non è possibile desumere altro, la domanda deve contenere le seguenti indicazioni:

a.l'identità della persona interessata, fermo restando che l'identificazione può essere effettuata anche in altro modo che con l'indicazione del nome e dell'indirizzo".

Cfr. *pro multis* ROHNER Tobias F., Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen – ein Überblick, in Vermögensverwaltung IV, Isler/Cerutti (Hrsg.), 2013, p. 77 ss.

⁽⁹¹⁾ Si tratta delle domande del 2016 e del 2017 provenienti dal fisco francese, spagnolo e austriaco fondate su liste di contribuenti di quei paesi che all'epoca erano clienti di UBS nonché di quella dell'Agenzia delle Entrate del 20.7.2017 riguardante 9'953 clienti di una lista del Credit Suisse, sequestrata a Milano dalla Guardia di Finanza il 14.12.2014 (cfr. Comunicato del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20 luglio 2017 nonché Il Sole 24 Ore del 21.7.2017, p. 5).

⁽⁹²⁾ SIMONEK Madeleine, Voraussetzung eines Steuerdelikts für ein Gruppensuchen im Steuerrecht?, in Festschrift für Andreas Donatsch, Zürich 2017, p. 513 ss.

⁽⁹³⁾ STF 2C_276/2016 datata 12.9.2016 che ha annullato la precedente sentenza del TAF del 21 marzo 2016.

109. – Con la Repubblica italiana la Svizzera ha stipulato e poi ratificato, in data 3.7.2017, il Protocollo aggiuntivo del 23.2.2015 rispetto alla vigente Convenzione contro la doppia imposizione. Inoltre, in data 27.2.2017 ha sottoscritto anche un Accordo specifico, entrato in vigore il 2.3.2017, riguardante le rogatorie di gruppo.

110. – Sta emergendo la questione, per ora soltanto accademica, della categorizzazione di eventuali domande di cooperazione dirette al Fisco svizzero da parte dell’Agenzia delle Entrate relativamente ai cosiddetti “neo residenti” in Svizzera⁽⁹⁴⁾: domanda collettiva, trattandosi di persone iscritte all’AIRE e quindi già identificate con nome e cognome, oppure domanda di gruppo? Inoltre, ci si chiede quali saranno i criteri elaborati dalla giurisprudenza federale riguardo alle imminenti iniziative dell’Agenzia delle Entrate, specie riguardo alle migliaia di contribuenti italiani che negli ultimi anni trasferirono la loro residenza in Svizzera, specie nel Canton Ticino. In caso di accoglimento ci si spingerà sino a trasmettere anche la loro prima dichiarazione fiscale presentata al fisco svizzero, dove figurerà anche il patrimonio mobiliare ed immobiliare preesistente e non dichiarato al fisco italiano, magari comprensivo dell’atto di donazione da parte di nonni e genitori italiani a favore di nipoti e figli “neotrasferiti”?⁽⁹⁵⁾

111. – Nel diritto svizzero venne già introdotta anche la cooperazione spontanea secondo la definizione dell’art. 3 lett. d LAAF: “*scambio spontaneo di informazioni: scambio non richiesto di informazioni detenute dall’AFC o dalle Amministrazioni cantonali delle contribuzioni presumibilmente interessanti per l’autorità estera competente*”.

Questa forma di cooperazione è disciplinata dagli art. 22a – e LAAF, mentre a tutt’oggi le CDI ancora non ne prevedono l’obbligatorietà⁽⁹⁶⁾,

⁽⁹⁴⁾ Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate ha emanato il Provvedimento n. 43999 datato 3 marzo 2017 focalizzato sul controllo dei cittadini italiani iscritti all’AIRE negli anni precedenti.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. la lettera standard inviata dall’Agenzia delle Entrate agli iscritti di recente all’AIRE in relazione al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia n. 43999 del 3 marzo 2017. Vedi FAZIO Adriano, *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. XXXVIII, n. 3/2017, p. 1322 ss.

⁽⁹⁶⁾ Cfr. DTF 141 II 436 cons. 3.2. nonché, riguardo alla CDI con la Francia, STF 2C_954/2015 del 13.2.2017 relativa alle informazioni necessarie per chiarire un sospetto di dissimulazione di utili.

tale facoltà potendo avere luogo in conformità dei dettagli codificati da parte del Consiglio federale (art. 22a cpv. 1 LAAF).

112. – D'altra parte, continua a risorgere, come un'Araba Fenice, la questione dell'utilizzabilità di liste di clienti di banche o di fiduciarie ottenute illegalmente. Il principio tuttora ancorato nel diritto svizzero (art. 7 lett. c LAAF)⁽⁹⁷⁾ è quello del rifiuto di eseguire una domanda di assistenza estera quando la stessa si fonda su informazioni acquisite in modo contrario al diritto svizzero. Questa norma è stata considerata eccessivamente restrittiva da parte dell'OCSE, per cui il Consiglio federale ha già approvato il progetto di revisione del suddetto art. 7 lett. c LAAF, sottoponendolo all'esame del Parlamento⁽⁹⁸⁾. Qualunque sia la soluzione legale, quella *de lege lata* oppure quella *de lege ferenda*, è sempre spinoso anzitutto risolvere la questione fattuale. Infatti, alcune liste di banche sembra possano essere pervenute nelle mani di autorità fiscali di altri Paesi, non a seguito di una sottrazione penalmente punibile bensì per negligenza da parte di un funzionario della banca medesima oppure nell'ambito di una operazione di marketing⁽⁹⁹⁾, che sarebbe semmai punibile per violazione del segreto bancario, secondo l'art. 47 LBCR oppure del segreto d'affari, secondo l'art. 162 CPS, intenzionale o per negligenza, oppure per spionaggio economico, secondo l'art. 273 CPS, ma non invece a titolo di sottrazione o, peggio ancora, di vendita vera e propria alle autorità fiscali di un Paese terzo.

113. – Di conseguenza, deve essere esaminata la sinergia (non ancora disciplinata) non soltanto fra la cooperazione internazionale in materia penale, da una parte, e le diverse forme di cooperazione internazionale

⁽⁹⁷⁾ Secondo l'art. 7 lett. c LAAF: "*non si entra nel merito della domanda se (...) viola il principio della buona fede, in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero*". Cfr. per casi recenti: DTF 143 II 202, 224.

⁽⁹⁸⁾ Messaggio n. 13.083 cifra 1.3.2., p. 7208, datato 16 ottobre 2013, sul quale, al momento della pubblicazione di questo contributo, il Parlamento svizzero ancora non si era pronunciato.

⁽⁹⁹⁾ Si tratta di una questione fattuale tuttora aperta riguardo alle liste di migliaia di clienti di UBS (alla base delle recenti domande di assistenza di Francia, Spagna e Austria) nonché del Credit Suisse – nell'ambito del procedimento penale che si è concluso con il pagamento di 110 milioni di Euro da parte del Credit Suisse di Zurigo davanti alla Procura della Repubblica del Tribunale di Milano nell'ottobre 2016 in applicazione della Legge 231/2001 – nonché nel procedimento avviato dalle autorità olandesi unitamente a quelle di altri Paesi sempre riguardo a clienti del Credit Suisse, riferito nel Comunicato stampa 3 aprile 2017.

in materia fiscale, dall'altra parte, bensì anche la sinergia fra le diverse forme di cooperazione in materia fiscale. Infatti, il Commentario del Modello dell'OCSE dell'art. 26 CDI prevede esplicitamente che tutte le forme di cooperazione in materia fiscale si possano anche combinare⁽¹⁰⁰⁾. Le principali forme di cooperazione oggi vigenti sono la cooperazione su domanda, fondata generalmente sulle convenzioni contro la doppia imposizione nonché sui trattati per lo scambio di informazioni in materia fiscale, la cooperazione spontanea, prevista dalla Convenzione dell'OCSE e del Consiglio d'Europa denominata Convenzione di Strasburgo, nonché lo scambio automatico delle informazioni finanziarie. Vi si aggiungono però anche altre forme di cooperazione, benché meno frequenti, tutte già previste dalla Convenzione di Strasburgo, come per esempio controlli fiscali simultanei, controlli fiscali all'estero e lo scambio di informazioni riguardanti il complesso di un determinato settore economico⁽¹⁰¹⁾.

114. – Nell'assistenza in materia fiscale, le garanzie procedurali sono meno rigorose che nell'assistenza in materia penale⁽¹⁰²⁾. Però anche nella cooperazione in materia fiscale risultano sussistere, come ulteriore garanzia procedurale:

a) l'istituto dell'apposizione dei sigilli sui documenti di cui il Fisco estero richiede la trasmissione (cfr. capitolo 77). Si tratta infatti di un istituto applicabile anche nel diritto amministrativo svizzero in base all'art. 50 cpv. 2 DPA⁽¹⁰³⁾;

b) il divieto di *fishing expedition*, menzionato in numerosi accordi sia multilaterali che bilaterali⁽¹⁰⁴⁾ nonché dall'art. 7 lett. a LAAF;

c) le norme per la protezione dei dati, quale concretizzazione della protezione della sfera personale privata prevista anzitutto dall'art. 13 della Costituzione federale svizzera ed anche dalla Legge federale sulla protezione dei dati (LPD) del 19.6.1992, di cui è appena stata varata il

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. cifra 9.1. del Commentario all'articolo 26 Modello OCSE del 15.7.2005.

⁽¹⁰¹⁾ Queste tecniche sono descritte in dettaglio nella pubblicazione intitolata "Échanges de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE: vue d'ensemble des pratiques actuelles", OCDE, Paris, 1994.

⁽¹⁰²⁾ BEHNISCH Urs, *Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen: Rechtsschutzdefizite*, in BREITENMOSER Stephan/EHRENZELLER Bernhard (Hrsg.), op. cit. 117 ss. Contra: sentenza della Corte dei reclami penali del Tribunale penale federale del 1 marzo 2016, BE.2015.13, cons. 2.3 et 2.4.

⁽¹⁰³⁾ Cfr. STF 1B_91/2016 datata 4 agosto 2016 pubblicata in *forumpoenale* 3/2017, p. 158; STAF A-5513/2015 del 31.10.2016, consid. 5.5.

⁽¹⁰⁴⁾ *Pro multis* cfr. STAF B-7550/2014 del 30 aprile 2015, cons. 3, con ampie referenze giurisprudenziali. Cfr. anche SIMONEK Madeleine, op. cit., 2017, p. 516.

15.9.2017 una revisione totale⁽¹⁰⁵⁾. Ciò vale anche nell'interesse di dipendenti e di ex-dipendenti delle banche svizzere coinvolti nel Non Prosecution Programm lanciato dagli USA il 29.8.2013⁽¹⁰⁶⁾.

115. – Nei rapporti italo-svizzeri in materia fiscale, l'applicazione intertemporale venne disciplinata mediante le norme seguenti previste dall'articolo terzo del Protocollo che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana, per evitare le doppie imposizioni, conclusa a Roma il 9 marzo 1976, così come modificato dal Protocollo del 28 aprile 1978:

a) le disposizioni del suddetto Protocollo sono applicabili alle domande di informazioni presentate da uno dei due Stati membri, alla data dell'entrata in vigore del Protocollo di modifica oppure dopo tale data, tenendo conto che il suddetto Protocollo di modifica è entrato in vigore il 15 luglio 2016;

b) le disposizioni del suddetto Protocollo sono applicabili alle domande di informazioni presentate da uno dei due Stati membri che si riferiscono a fatti e/o circostanze esistenti o realizzate il giorno della firma del Protocollo di modifica oppure dopo questa data, tenendo presente che il Protocollo venne firmato a Milano in data 23 febbraio 2015.

IV. Cooperazione internazionale fra autorità bancarie di vigilanza⁽¹⁰⁷⁾

116. – Storicamente, la rete delle convenzioni internazionali e dei trattati bilaterali riguardante la cooperazione internazionale in materia penale si è andata densificando durante parecchi decenni, mentre quella delle cooperazione internazionale in materia fiscale conosce questo fenomeno solamente da pochi anni, praticamente soltanto a partire dal 2009. Sono invece ancora allo stato embrionale queste basi legali riguardo alla

⁽¹⁰⁵⁾ La LPD offre garanzie anche riguardo allo scambio automatico di informazioni finanziarie grazie al diritto di accesso (art. 8 LPD) del cliente ai dati presso la banca e al diritto di rettifica (art. 15 cpv. 2 LPD) previsto però anche dall'art. 19 cpv. 2 della relativa legge federale (LSAI). Cfr. PAPADOPOULOS Lysandre, *Échange automatique de renseignements (EAR) en matière fiscale: une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit?*, in ASA 86 / 1-2 / 2017/2018.

⁽¹⁰⁶⁾ Cfr. STF 2C_792/2016 del 23.8.2017.

⁽¹⁰⁷⁾ HOMSY Biba, *International cooperation in financial markets regulation – A Swiss perspective*, Centre de droit bancaire et financier, Zurich 2017, p. 129; BREITENMOSER Stephan, *Internationale Amtshilfe in Finanzmarktsachen in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts – aktuelle Fragen und Tendenzen*, in BREITENMOSER Stephan/EHRENZELLER Bernhard (Hrsg.), op. cit., p. 185 ss.

cooperazione internazionale fra le autorità di vigilanza sul mercato bancario, borsistico e degli intermediari finanziari in genere. L'autorità di vigilanza svizzera (FINMA/Financial Market Supervisory Authority) è legittimata alla cooperazione con le autorità corrispondenti in base all'art. 42 ss. LFINMA, in applicazione del quale si sviluppa da anni una intensa quanto indispensabile cooperazione internazionale, anche con la Banca d'Italia e con la CONSOB.

117. – Anche in questo ambito la giurisprudenza federale ha già confermato:

- a) l'applicabilità del divieto della fishing expedition⁽¹⁰⁸⁾;
- b) il principio della buona fede fra gli Stati e della conseguente presunzione di affidabilità, salvo prova del contrario⁽¹⁰⁹⁾.

118. – Ovviamente, le numerose informazioni scambiate fra autorità di vigilanza bancaria hanno spesso una rilevanza anche fiscale. Pertanto, però, in base al principio di specialità, non è ammessa l'utilizzazione a fini fiscali delle informazioni e dei dati scambiati tramite questo canale.

V. Cooperazione fra autorità responsabili per l'applicazione di sanzioni internazionali

119. – Specialmente dopo la sua adesione all'ONU, nel 2002, anche la Svizzera applica le sanzioni internazionali decretate nei confronti di determinati Stati, specie nella forma dell'embargo economico. Queste misure sono efficaci nella misura in cui sia efficace anche la cooperazione internazionale fra le autorità preposte alla vigilanza e alla repressione delle violazioni.

120. – A livello svizzero è la legge federale sull'applicazione di sanzioni internazionali che disciplina la cooperazione internazionale fra le autorità competenti per la messa in esecuzione di sanzioni internazionali, in particolare l'embargo (legge federale sugli embarghi, art. 7 LEmb). L'autorità competente, ossia il Segretariato federale per l'economia (SECO), vi provvede rispettando i principi generali, come quelli di specialità e di proporzionalità.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. STAF B-7550/2014 del 30.4.2015 cons. 3 con riferimenti giurisprudenziali.

⁽¹⁰⁹⁾ DTF 128 IV 407 cons. 3.2, 4.3.3; 126 II 409 cons. 4; STF 2A.153/2003 del 26 agosto 2003 cons. 3.1.

121. – Per altro, non si esclude anche la cooperazione fra autorità giudiziarie penali nell'interesse di procedimenti per riciclaggio del provento di delitti gravi contro la legge sugli embarghi, poiché gli stessi sono puniti come crimini (art. 9 cpv. 2 LEmb) essendo inoltre prevista esplicitamente anche la confisca degli stessi (art. 13 LEmb).

CONCLUSIONI E PROSPETTIVE

122. – La punibilità del riciclaggio fiscale commessa in danno dell'Erario svizzero rispettivamente dell'Erario straniero, nella fiscalità diretta e nella fiscalità indiretta rappresenta una novità epocale. Altrettanto vale per la cooperazione internazionale fra autorità giudiziarie penali condotta nell'interesse di procedimenti per riciclaggio fiscale. L'evoluzione della dottrina e della giurisprudenza permetterà di trovare soluzione ai numerosi quesiti tuttora aperti.

123. – Una prospettiva ancora difficile da pronosticare è quella dovuta alla sinergia che sicuramente verrà generata dalla coesistenza della cooperazione internazionale in materia penale riguardante il riciclaggio fiscale, da una parte, e l'enorme prospettabile sviluppo della cooperazione internazionale fra autorità fiscali, dall'altra parte. Infatti, anche riguardo alla forma più tradizionale, ossia quella della cooperazione su domanda, sul fronte svizzero si manifesta già una tendenza parimenti epocale, visto che nel corso del 2016 i contribuenti esteri coinvolti dalle domande di assistenza fondate sulle convenzioni contro la doppia imposizione nonché sui trattati internazionali per la cooperazione in materia fiscale (TIAE) furono quasi 67'000, mentre l'anno prima erano solamente qualche migliaio e nei decenni precedenti raggiungevano a malapena la trentina all'anno.

124. – A questo sviluppo si dovrà poi aggiungere quello dovuto alla comparsa delle rogatorie di gruppo⁽¹¹⁰⁾ e delle rogatorie cosiddette collettive, ossia fondate su elenchi comprendenti centinaia e talvolta migliaia

⁽¹¹⁰⁾ Con sentenza (STF 2C_276/2016 datata 12 settembre 2016) già è stata confermata dal Tribunale federale svizzero l'ammissibilità della rogatoria del Fisco olandese riguardante l'ampia categoria delle persone residenti in Olanda che non risposero alla lettera mediante la quale l'UBS richiedeva loro di confermare la conformità fiscale dei loro depositi. Cfr. la descrizione della fattispecie in BERNASCONI Paolo, *Domande raggruppate fra la Svizzera e l'Olanda. Ricadute per analogia in base alla sentenza del TAF del 21 marzo 2016*, in *Rivista novità fiscali*, n. 7-8, luglio-agosto 2016, SUPSI, Manno, p. 17-23.

di clienti della medesima banca svizzera⁽¹¹¹⁾. Una giurisprudenza restrittiva oppure estensiva potrebbe comportare sviluppi molto diversi come pure effetti quantitativi molto divergenti. D'altronde, una giurisprudenza oppure una prassi troppo restrittiva potrebbe comportare una critica nell'ambito di una prossima *peer review* del GAFI come dell'OCSE, che potrebbe sfociare anche in una modifica legislativa.

125. – Vi si aggiunge poi un altro fattore di incertezza relativa agli sviluppi della prassi, ossia il risultato dell'applicazione sinergica della cooperazione internazionale in materia penale riguardante il riciclaggio fiscale, da una parte e, dall'altra parte, la cooperazione in materia fiscale in tutte le sue diverse forme, cioè la cooperazione su domanda, la cooperazione spontanea e lo scambio automatico di informazioni finanziarie⁽¹¹²⁾.

ZUSAMMENFASSUNG: Dank des am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Art. 305bis Abs. 1bis StGB, eröffnete sich für die italienischen Strafbehörden die Möglichkeit, Rechtshilfe seitens der schweizerischen Strafbehörden, im Interesse von italienischen Strafverfahren wegen Geldwäscherei, zu erlangen und dies auch im Falle von Haupt- bzw. Vortaten, die als qualifizierte Steuervergehen qualifiziert werden. Die Einhaltung der Bedingung der doppelten Strafbarkeit wird abermals als geltender Grundsatz der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine wichtige Rolle innehaben. Das ist auf den besonders einschränkend beschriebenen Begriff der Steuerdelikte zurückzuführen, die als Haupt- und Vortaten der Geldwäscherei so vom schweizerischen Gesetzgeber vorgesehen sind. Eben genau wegen diesem einschränkenden Begriff entstehen heikle Probleme auch betreffend die Herausgabe an die italienischen Behörden von auf schweizerischem Territorium beschlagnahmten Vermögenswerten. Schliesslich muss man auch der etwaigen Synergien Rechnung tragen, die durch die jüngsten Entwicklungen im Rahmen

⁽¹¹¹⁾ È tuttora pendente presso l'AFC l'esame di domande di assistenza analoghe del Fisco francese, del Fisco spagnolo e del Fisco austriaco, riguardanti migliaia di clienti di UBS figuranti su una lista, per le quali è stata coniata la definizione di "domande collettive" (*bulk requests*), alle quali si aggiunse, il 20.7.2017, quella dell'Agenzia delle Entrate riguardante 9'953 clienti del Credit Suisse menzionati nella lista sequestrata dalla Guardia di Finanza a Milano il 17.12.2014 (cfr. comunicato stampa del Comando della Guardia di Finanza del 20.7.2017).

⁽¹¹²⁾ Cfr. SCHWEIZER Rainer J., Von einer Amts- und Rechtshilfe auf Ersuchen zum internationalen Informationsverbund: Grundsätzliche Aspekte, in BREITENMOSER Stephan/EHRENZELLER Bernhard (Hrsg.), op. cit., p. 227 ss.

der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen aus dieser neuen Form der Zusammenarbeit hervorgehen können.

ABSTRACT: *From 1 January 2016, thanks to the new art. 305bis para 1bis Swiss Criminal Code, the Italian judicial criminal authorities can obtain mutual assistance from Swiss Authorities in favour of Italian criminal proceedings for money laundering, even if the predicated offences are qualified as serious fiscal crimes. The condition of the double punishability will again play an important role as a fundamental principle within the mutual assistance in penal matters. Indeed the Swiss rulers gave a very restricted definition of the fiscal crimes predicated to money laundering. Due to this restrictive definition, also the transmission of assets seized on Swiss territory to Italian authorities will remain very difficult. Finally, it is important to remind the synergic effects between this new possibility of international cooperation and the new measures strengthening the international cooperation in fiscal matters.*