

Penale Sent. Sez. 3 Num. 31768 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: VERDEROSA PIA
Data Udiienza: 15/05/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Ferro Valentina Rita nato a Caltanissetta il 11/10/1987

avverso la sentenza del 13/11/2025 della Corte d'appello di Caltanissetta

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Pia Verderosa;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale

Ferdinando Lignola, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

sentito l'avvocato Antonio Sottosanti, difensore dell'imputata, che si è riportato ai motivi.

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte di appello di Caltanissetta, con sentenza del 13/11/2025, in parziale riforma della sentenza emessa dal Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Caltanissetta in data 16.1.025, appella da Valentina Rita Ferro, imputata per i delitti di cui agli artt. 110 cod. pen. e 10-*quater* d. lgs. n. 74/200 (capi 2 e 3), ha ridotto l'importo della confisca alla somma complessiva di € 686.482,24, disponendo il dissequestro e la conseguente restituzione agli aventi diritto della somma eccedente il predetto profitto confiscato; ha confermato la sentenza di condanna della Ferro alla pena di mesi otto di reclusione con sospensione condizionale della pena.

2. Avverso la predetta sentenza, Valentina Rita Ferro, tramite il suo difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi di impugnazione.



2.1 Con il primo motivo, la difesa deduce erronea applicazione dell'art. 10-*quater* d. lgs. n. 74/2000 e dell'art. 3 del D.L. 145/2013, convertito nella L. n. 9/2014, per avere errato nella qualificazione giuridica del credito di imposta, ritenendolo "inesistente" invece che, al più, "non spettante". Si osserva che l'art. 3 d.l. n.145/2013 non richiede che il progetto si traduca necessariamente in una scoperta scientifica di portata generale, né che determini un progresso rispetto allo stato dell'arte, ma si limita ad individuare le attività ammissibili nella ricerca di nuove conoscenze, attraverso esperimenti o studi anche meramente teorici, senza una finalità applicativa immediata. La difesa lamenta che nel provvedimento decisorio non sono indicate le ragioni del perché le attività descritte nella relazione tecnica non possano essere ricondotte, neppure in astratto alla nozione di "attività di ricerca e sviluppo", come intesa dalla legge. Secondo la difesa, la sentenza impugnata omette di confrontarsi con la norma di riferimento relativa alla disciplina del credito di imposta, ma ne estende la portata, qualificando come "inesistente" un credito che, al più, potrebbe essere ritenuto tecnicamente inadeguato e, dunque, "non spettante". Si osserva che i giudici di merito non si sono attenuti ai principi espressi dalle Sezioni Unite civili, nella sentenza n. 34419 dell'11.12.2023, perché da un lato definiscono il progetto di ricerca come privo di alcuna attinenza alla specifica attività di impresa, dall'altro omettono di considerare come proprio tali caratteristiche avrebbero reso tali vizi rilevabili in sede di controlli automatizzati e formali di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972. Secondo la difesa, applicando correttamente i principi normativi e giurisprudenziali, il credito avrebbe dovuto essere qualificato come "non spettante", con conseguente applicabilità della meno grave fattispecie di cui al comma 1 dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000 e, dunque, della successiva valutazione della causa di non punibilità prevista dal comma 2-*bis* dell'art. 10-*quater* d. lgs. n. 74/2000.

2.2 Con il secondo motivo, la difesa deduce contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla qualificazione del credito d'imposta come "inesistente", sul rilievo che deriva da una attività di ricerca e sviluppo mai in concreto effettuata e risultante solo cartolarmente sulla base di una consulenza redatta a tavolino e per attività mai eseguite. Si osserva che la motivazione incorre in un'insanabile contraddizione tra premessa (l'attività non è mai stata svolta) e conclusione (l'attività è stata svolta ma è tecnicamente inadeguata). Secondo la difesa ciò che la sentenza descrive non è un credito "inesistente", ma un credito che, secondo la valutazione del giudice, sarebbe tecnicamente inadeguato rispetto ai requisiti normativi. Si sostiene che se ogni progetto ritenuto tecnicamente inidoneo dovesse per ciò solo qualificarsi come inesistente, la previsione della fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, comma 1, d.



lgs. n. 74/2000 risulterebbe priva di funzione. La difesa richiama poi alcune decisioni di merito della giurisprudenza tributaria, secondo le quali in tema di credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, l'Agenzia delle entrate non potrebbe recuperare le somme indebitamente riportate in compensazione dal contribuente, in mancanza di un parere tecnico del Ministero delle Imprese e del Made in Italy (in sigla MIMIT ex MISE - Ministero dello Sviluppo Economico). Secondo la difesa, dunque, in presenza di un progetto tecnico, solamente il parere del Ministero potrebbe escludere la fruizione del beneficio.

3. Il Procuratore Generale ha chiesto il rigetto del ricorso. Si osserva che il progetto è rimasto addirittura in uno stadio embrionale, mai posto in esecuzione, e costituiva, secondo la ricostruzione in punto di fatto non censurabile in questa sede, un vero e proprio artificio, creato allo scopo di fruire della detrazione di imposta. Secondo il Procuratore generale, la conclusione della Corte di appello sulla natura di credito inesistente e non semplicemente non spettante è dunque argomentata in modo certamente logico, non contraddittorio e rispettoso della normativa di settore.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è inammissibile.

2. Manifestamente infondato è il primo motivo di ricorso.

Preliminarmente si rileva che la sentenza impugnata deve essere considerata come una "doppia conforme" della decisione di primo grado cosicché, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, le due sentenze possono essere lette congiuntamente costituendo un unico complessivo corpo argomentativo. Secondo un principio ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, ricorre la cd. "doppia conforme" quando - come nel caso in esame - i giudici dell'appello, esaminando le censure proposte dall'appellante con criteri omogenei a quelli del primo giudice ed operando frequenti riferimenti ai passaggi logico giuridici della prima sentenza, concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento della decisione (Sez. 2, n. 37295 del 12/6/2019, E., Rv. 277218; Sez. 3, n. 44418 del 16/07/2013, Argentieri, Rv. 257595).

I giudici di merito, con motivazione non sindacabile in sede di legittimità perché priva di profili di illogicità, hanno ritenuto inesistente il credito di imposta per ricerca e sviluppo, in quanto l'elaborato presentato non aveva alcuna attinenza alla specifica attività d'impresa svolta dalla Nuova Idea s.r.l. e «ancor di più, ad un'attività di ricerca innovativa o di sviluppo di un progetto che si risolva in una innovazione scientifica e/o tecnologica o in un significativo miglioramento di



prodotti o processi già esistenti, elementi necessari per distinguere i lavori di ricerca e di sviluppo dalle ordinarie attività d'impresa». Si sottolinea come il progetto commissionato dalla società Nuova idea al professionista esterno si è tradotto in una mera enunciazione di dati generici e bibliografici su argomenti attinenti all'organizzazione di attività lavorativa. I giudici di merito hanno evidenziato che, nella realizzazione del progetto di ricerca, risultavano essere stati impiegati la quasi la totalità dei dipendenti della Nuova Idea srl (1073 unità), dato inverosimile e smentito dalle dichiarazioni del direttore della società, Ferro Giovanni, e dalla stessa imputata che aveva affermato che il programma di ricerca e sviluppo si era fermato "nel vedere quello che i dipendenti facevano" (cfr. sentenza di primo grado, pag. 13).

Nessuna rilevanza assume l'assunto difensivo secondo il quale se le lacune del progetto erano così macroscopiche, certamente non sarebbero potute sfuggire ai successivi controlli.

Al riguardo va ricordato che, con la sentenza n. 34419/2023, le Sezioni Unite civili hanno formulato il seguente principio di diritto: «in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento». In altri termini le Sezioni Unite riconoscono che, accanto alle carenze sui presupposti costitutivi del singolo credito d'imposta, rileva, come elemento strutturale autonomo e di portata generale, un elemento "procedurale" o "percettivo" di carattere obbiettivo (non rilevabilità in sede di controllo automatizzato), la cui mancanza degrada la fattispecie; si tratta, cioè, di un elemento che partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente.

Si è di recente affermato che, in tema di indebita compensazione, non assume rilievo ai fini penali la definizione di "crediti inesistenti" contenuta nell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (Cass. pen., Sez. 3, n. 6 del 14/11/2023, dep.



02/01/2024, Rv. 285731 - 01; Cass. pen., Sez. 3, n. 16353 del 21/02/2023, non mass.).

Ai fini della configurabilità del delitto in esame, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario (v. anche Sez. 3, n. 36393 del 07/07/2015, Rv. 265014). Ma la definizione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e all'art. 54-bis del DPR 633/72 - deve ritenersi applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa.

Del resto, l'art. 10-quater in parola non richiama espressamente, a fini definitori dei "crediti inesistenti", il citato art. 13, anche se costituisce un dato inequivocabile, che entrambe le norme sono state modificate dal medesimo d.lgs. n. 158 del 2015; tale mancato richiamo dell'art. 13 nella fattispecie penale di indebita compensazione costituisce un forte argomento a sostegno della inapplicabilità della definizione di "credito inesistente" contenuta nella normativa tributaria (Sez. 3, n. 12375 del 22/1/2026).

La portata della disciplina penale è stata poi definitivamente chiarita dalla riforma dell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, operata con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 attraverso: a) introduzione di una definizione di "crediti inesistenti" e di "crediti non spettanti" unitaria e, cioè, applicabile sia in sede tributaria che in sede penale; b) costruzione della definizione di "crediti inesistenti" fondato sull'orientamento giurisprudenziale, sopra richiamato, che, ai fini della qualificazione - in sede penale - del credito "inesistente", aveva escluso la rilevanza del requisito della non rilevabilità dell'inesistenza attraverso i controlli autorizzati (requisito all'epoca previsto dall'abrogato comma 5 dell'art. 13, d. lgs. n. 471/1997).

Dunque, risulta infondata la prospettazione difensiva riferita alla necessità del requisito della non rilevabilità dell'inesistenza del credito mediante controlli automatizzati.

3. Manifestamente infondato è anche il secondo motivo.

Le censure costituiscono una mera riproposizione di doglianze già correttamente disattese, in fatto e diritto, dalla Corte territoriale.

E' infatti inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi che si risolvono nella pedissequa reiterazione di quelli già dedotti in appello e puntualmente disattesi dalla corte di merito, dovendosi gli stessi considerare non specifici ma soltanto apparenti, in quanto omettono di assolvere la tipica funzione



di una critica argomentata avverso la sentenza oggetto di ricorso (Sez. 2, n. 19411 del 2/3/2019 rv. 276062 – 01 e Sez. 2, n. 7986 del 18/11/2016, dep. 2017, La Gumina, Rv 269217).

La Corte di appello ha correttamente evidenziato che nessuna norma prevede la valutazione obbligatoria da parte del MISE e che, nella specie, non si controverte sulla natura innovativa o meno del progetto di ricerca.

Infatti, i giudici di merito danno atto, con una motivazione priva di profili di illogicità, come dalla intercettazioni telefoniche e dalle indagini compiute dalla Guardia di Finanza, era emerso che l'odierna ricorrente e il padre, Ferro Giovanni, avevano contrattato l'acquisto di un pacchetto preconfezionato affinché potessero poi compensare le imposte dovute dalla Nuova Idea srl con il credito scaturito dagli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo, preoccupandosi della regolarità formale della procedura e non dell'espletamento dell'attività che avrebbe generato il credito di imposta.

La difesa non si confronta con la motivazione della sentenza impugnata e ripropone questioni, già attentamente vagliate dai giudici di merito, sulla qualificazione come "inesistente" del credito di imposta, qualificazione che è stata data all'esito della valutazione di merito di una complessa attività di indagine, non censurabile in questa sede.

4. In considerazione della declaratoria d'inammissibilità del ricorso, il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., va condannato al pagamento delle spese processuali oltre che - apparendo evidente che egli ha proposto il ricorso determinando le cause dell'inammissibilità per colpa (Corte cost., 13 giugno 2000 n. 186) -, di una sanzione pecuniaria in favore della Cassa delle Ammende che, tenuto conto della significativa entità della predetta colpa, appare equo quantificare nella somma di euro tremila.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della cassa delle ammende.

Così è deciso, 15/05/2026