

Data stampa: **23.6.2026** Ore: **10.37**Utente: **STUDIO ASSOCIATO TARTARO E SCARPULLA**

BANCA DATI EUTEKNE

**Cass. 21.6.2026 n. 21061****ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 5696/2023 R.G. proposto da:

M. M.B., rappresentata e difesa dall'avvocato [omissis] unitamente all'avvocato [omissis]

-ricorrente-

contro S. A., rappresentato e difeso dall'avvocato [omissis]

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte d'Appello di Milano n. 3777/2022 depositata il 29.11.2022; udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7.5.2026 dal Consigliere [omissis]:

**FATTI DI CAUSA**

1. M.B. M. conveniva in giudizio A. S., adducendo di essersi avvalsa, nell'esercizio della propria attività di notaio, della consulenza fiscale del convenuto nel periodo 1999-2015. Esponeva che a decorrere dal 2004 tali attività erano state affidate a soggetti esterni, da cui riceveva prestazioni documentate con fatture assoggettate ad IVA, e che aveva continuato a indicare i relativi costi in fattura quali spese anticipate, escluse da imposizione ai sensi dell'art. 15 DPR n. 633/72. All'esito di una verifica fiscale, la Guardia di Finanza aveva contestato tale modalità di fatturazione, ritenendo che i suddetti costi dovessero essere assoggettati ad IVA, con conseguente incidenza sulla base imponibile e sul reddito; al processo verbale di constatazione era seguito avviso di accertamento, cui aveva fatto seguito, per le ulteriori annualità, il ricorso al ravvedimento operoso, per un importo complessivo di euro 56.524,35. Assumendo che l'erroneo trattamento fiscale fosse imputabile al commercialista incaricato - lo S. -, chiedeva la condanna del convenuto al risarcimento del danno, pari alle somme versate all'Amministrazione finanziaria.

2. A. S., costituendosi, sosteneva l'insussistenza dei profili di responsabilità professionale sul rilievo che le violazioni accertate erano riconducibili esclusivamente alla condotta dell'attrice, la quale provvedeva autonomamente alla redazione delle fatture.

3. Per quanto ancora interessa, il Tribunale di Sondrio, con sentenza n. 6/2022, rigettava la domanda attorea.

4. M.B. M. proponeva gravame, che la Corte di appello di Milano con sentenza n. 3777/2022 rigettava.

5. Ricorre con sette motivi M.B. M.; A. S. si difende con controricorso. Entrambe le parti hanno

poi depositato memorie.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Il primo motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., lamenta "violazione dell'art. 22 del Regio Decreto 18 dicembre 1941, n. 136 (nel testo in vigore fino al 28.2.2023)".

Il giudice dell'appello nel capo della sentenza impugnata che ha rigettato il primo motivo del gravame avrebbe implicitamente confermato l'erronea interpretazione dell'art. 22, comma 2, disp. att. c.p.c. (nel testo vigente fino al 28 febbraio 2023) adottata dal Tribunale di Sondrio, secondo cui per la nomina quale CTU di un professionista non iscritto all'albo dei consulenti del circondario è necessaria l'autorizzazione del Presidente del Tribunale anziché la semplice acquisizione del suo parere non vincolante.

2. Il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., denuncia "violazione/falsa applicazione degli articoli 2697 c.c., 198 comma 2 c.p.c. e 183 comma 6 c.p.c. (nel testo in vigore fino al 28.02.2023)".

La Corte d'appello, nel capo della sentenza che ha rigettato il primo motivo del gravame, avrebbe erroneamente ritenuto che, alla luce delle preclusioni poste dal combinato disposto degli articoli 2697 c.c. e 183, comma 6, c.p.c. (nel testo vigente fino al 28 febbraio 2023), nel corso di una consulenza tecnica contabile sia preclusa al CTU l'acquisizione o comunque l'esame di documentazione ex art. 198, comma 2, c.p.c. non prodotta dalle parti concernente fatti e situazioni poste direttamente a fondamento della domanda o delle eccezioni di merito.

3. Il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., denuncia violazione/falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 198, comma 2, 183, comma 6, c.p.c. e 22, comma 2 disp. att. c.p.c. (gli ultimi due nel testo in vigore antecedentemente al 28 febbraio 2023) "e conseguente nullità del procedimento e della sentenza di Appello".

In particolare, la Corte territoriale, nel capo della sentenza che ha rigettato il primo motivo di appello confermando implicitamente l'erronea interpretazione degli artt. 22, comma 2, disp. att. c.p.c., 2697 c.c., 198, comma 2, c.p.c., 183, comma 6, c.p.c., tutti nel senso già indicato nei primi due motivi, avrebbe dato ingresso ad una CTU viziata, poiché priva delle necessarie garanzie di imparzialità oltre a essere inidonea allo scopo: e alle sue contraddittorie risultanze il giudice avrebbe aderito con efficacia determinante per il rigetto dei motivi di appello.

4. Il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., denuncia "nullità della sentenza impugnata per erronea applicazione dell'art. 342 comma 1 n. 2 c.p.c. (nel testo vigente fino al 28.2.2023)".

Il Giudice dell'appello (nel capo della sentenza impugnata che ha rigettato il primo motivo di appello) avrebbe errato nel ritenere che l'appellante non avesse specificato la documentazione di cui lamentava la mancata acquisizione da parte del CTU e la rilevanza della medesima, non avvedendosi che le indicazioni asseritamente mancanti erano invece contenute nell'atto di appello mediante riferimento e trascrizione in nota di stralci della relazione peritale svolta in primo grado.

5. Il quinto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., deduce "violazione dell'art. 1218 c.c. e dell'art. 1176 c.c., comma 2".

Il giudice dell'appello, nel capo della sentenza impugnata che con esame congiunto ha rigettato il secondo ed il terzo motivo di appello, avrebbe erroneamente ritenuto che l'obbligo di perizia e diligenza qualificata posto in capo al libero professionista non prevedesse anche

un generale obbligo di controllo e di verifica, sia preventiva che successiva, dell'operato del cliente e della documentazione fornitagli per escludere errori e che l'inadempimento del professionista non dovesse essere ravvisato in ragione della circostanza che la fatturazione attiva fosse curata direttamente dalla cliente.

6. Il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., denuncia "nullità della sentenza impugnata per motivazione manifestamente illogica e contraddittoria".

Il giudice dell'appello, ancora nel capo della sentenza impugnata che ha rigettato il secondo ed il terzo motivo di appello, nell'escludere la responsabilità professionale del convenuto si contraddirebbe, dapprima affermando che le contestazioni della Guardia di Finanza non riguardavano la fase di dichiarazione, per poi invece affermare che le contestazioni riguardavano "i maggiori ricavi" (che è proprio questione attinente alla fase della dichiarazione). Ulteriormente contraddicendosi la sentenza afferma pure che il commercialista avrebbe correttamente imputato a costo in sede dichiarativa i soli compensi addebitati al notaio escludendone errori in fase di dichiarazione e negligenze per mancate verifiche o controlli, senza considerare che proprio la corretta imputazione dei costi avrebbe dovuto determinare la rilevazione degli errori di fatturazione e l'inserimento dei corrispondenti importi a ricavo.

7. Il settimo motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., denuncia omesso esame di un fatto decisivo e discusso.

Il giudice d'appello, sempre nel capo della sentenza impugnata che ha rigettato congiuntamente il secondo ed il terzo motivo di appello, avrebbe omesso di dare rilevanza al fatto che proprio il commercialista convenuto aveva consigliato, dall'anno 2004, alla notaia M. di passare all'utilizzo del servizio "Notartel" fornendo alla notaia ed al suo studio le istruzioni e la necessaria assistenza informatica per l'utilizzo della piattaforma medesima, ma non la consulenza fiscale necessaria a variare la modalità di fatturazione attiva.

8. I motivi secondo, quarto, quinto, sesto e settimo sono fondati per quanto di ragione e vanno trattati con priorità rispetto ai rimanenti primo e terzo motivo, da ritenersi infondati.

Sussiste, invero, la dedotta contraddittorietà e apparenza della motivazione, che non si presenta internamente coerente e logicamente strutturata, nel senso indicato da S.U. 8053/2014. Sotto il profilo dell'addotta responsabilità del professionista, incaricato di curare la dichiarazione dei redditi del notaio, la Corte territoriale ha tratto il suo convincimento da una visione parziale della vicenda, considerando solo quelli che sono gli oneri del notaio nel momento della fatturazione delle sue prestazioni, ma non considerando i corrispondenti obblighi del professionista fiscalista incaricato a ricevere e supervisionare quanto operato dal cliente che confida nella sua prestazione professionale. Le violazioni contestate traggono origine dalle modalità di fatturazione adottate dal notaio, consistite nell'inserimento di costi imponibili tra le anticipazioni escluse dalla base imponibile, con conseguente alterazione della rappresentazione contabile dei ricavi, rilevata da accertamenti successivi svolti dalla Guardia di Finanza. Il riferimento ai "maggiori ricavi" si inserisce, dunque, in tale ricostruzione e costituisce il naturale riflesso dichiarativo della condotta assunta dal notaio nell'esercizio della sua attività di fatturazione delle proprie prestazioni.

In tale quadro, tuttavia, non altrettanto correttamente è stata esclusa la responsabilità del commercialista, suo consulente fiscale, all'esito della consulenza tecnica d'ufficio. Il consulente dell'ufficio ha infatti chiaramente indicato di avere operato sulla base dei dati forniti dal cliente del professionista, senza che emergessero elementi idonei a far dubitare della loro correttezza, accertando che il professionista incaricato aveva contabilizzato

correttamente i dati ricevuti e che le fatture non presentavano profili tali da rendere percepibile l'erronea imputazione dei costi, dovendosi altresì considerare la qualificazione professionale del notaio, tale da escludere l'esigibilità di ulteriori verifiche da parte del commercialista. L'esito della CTU è tuttavia il precipitato del mancato esame della documentazione attinente all'accertamento fiscale che la parte attrice aveva chiesto che fosse esaminata funditus dal consulente. E che l'acquisizione della documentazione di cui si discute fosse necessaria al fine di rispondere ai quesiti posti al consulente è espressamente ribadito da quest'ultimo in più punti della propria relazione.

9. In merito, contraddicendosi, sulla base dell'esito della CTU in tal modo pregiudicata, la sentenza è giunta ad affermare, del tutto astrattamente, che il commercialista aveva correttamente imputato a costo in sede dichiarativa i soli compensi addebitati al notaio, escludendo errori in fase di dichiarazione e negligenze per mancate verifiche o controlli, senza considerare che proprio la corretta imputazione dei costi avrebbe dovuto determinare la rilevazione degli errori di fatturazione e l'inserimento dei corrispondenti importi a ricavo.

La Corte di merito non ha, più specificamente, considerato che, sotto il profilo del corretto adempimento della prestazione professionale, in atti è pacifico che il notaio si fosse avvalso del sistema "Notartel" su suggerimento del medesimo consulente fiscalista che da anni lo assisteva nel redigere la dichiarazione dei redditi, e ciò in virtù di un mandato professionale di consulenza e assistenza fiscale continuativa, e che lo stesso CTU ha riferito di non aver potuto esaminare la documentazione afferente all'accertamento fiscale perché a tale esame si era opposta la parte convenuta e il Tribunale aveva considerato inammissibile detto esame, ritenendolo non inerente a documentazione tempestivamente prodotta da parte dell'attrice.

10. Al proposito, non è condivisibile quanto indicato dalla Corte d'appello nell'attribuire la negligenza in capo al notaio, tenuto alla fatturazione delle sue competenze, escludendo ogni profilo di responsabilità del suo consulente fiscale, cui il notaio trasmetteva le fatture emesse per approntare la dichiarazione annuale dei redditi. Le competenze tecnico professionali richieste alla notaia in materia tributaria, poste a fondamento della decisione, attengono infatti a quelle necessarie per lo svolgimento della professione notarile e in particolare alle responsabilità di sostituto d'imposta (il notaio è chiamato ad applicare ed a riscuotere l'imposta di registro dai propri clienti per conto dell'Erario e poi a versarla in proprio quale obbligato al pagamento). Mentre le competenze tributarie riferite ai fatti di causa attengono, piuttosto, alla determinazione del reddito delle persone fisiche e - nel caso di specie - alla categoria di reddito di tipo professionale che è una delle sei categorie di reddito che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, e altresì all'IVA: materie, quindi, decisamente al di fuori della competenza professionale richiesta al Notaio per l'esercizio della propria professione, ma riferite a quella del consulente fiscale, tenuto a un comportamento conforme alla diligenza qualificata cui è vincolato per l'incarico professionale, e dunque a fornire alle parti una consulenza funzionale non solo al raggiungimento dello scopo dell'operazione, ma anche al rispetto dei doveri imposti dalla normativa fiscale (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 13828 del 22.5.2019; Cass. Sez. 3 -, Ordinanza n. 14387 del 27.5.2019).

11. La Corte d'appello, respingendo il motivo di impugnazione sul punto, è perciò partita da questo erroneo assunto e, perdipiù, ha fatto erronea applicazione sia dell'art. 183, comma 6, c.p.c. - che, alla luce del generale principio di onere della prova posto dall'art. 2697 c.c., regola le preclusioni processuali - sia dell'art. 198, comma 2, c.p.c. che individua i poteri del CTU, ed in particolare in materia contabile.

Il giudice d'appello ha infatti omesso di considerare come in materia contabile il rigido regime delle preclusioni principali sia fortemente attenuato, anche con riferimento ai documenti concernenti fatti e situazioni posti direttamente a fondamento della domanda. Le Sezioni Unite, con un intervento chiarificatore non considerato dalla Corte di merito, hanno sancito che in materia di esame contabile ai sensi dell'art. 198 c.p.c. il consulente nominato dal giudice, nei limiti delle indagini affidategli e nell'osservanza della disciplina del contraddittorio delle parti ivi prevista, può acquisire, anche prescindendo dall'attività di allegazione delle parti, tutti i documenti che si rende necessario acquisire al fine di rispondere ai quesiti sottopostigli, anche se essi siano diretti a provare i fatti principali posti dalle parti a fondamento della domanda e delle eccezioni. In tema di interpretazione dell'art. 198 c.p.c. è quindi concettualmente errato, come ha invece fatto la Corte di appello, richiamare il regime delle preclusioni processuali poste in capo alle parti, dato che il CTU usufruisce dei poteri officiosi del Giudice, cui non si applicano detti limiti preclusivi, a meno che le parti non si oppongano con riguardo all'ingresso dei fatti principali; rimane, all'uopo, comunque sempre ammissibile l'esame dei fatti secondari o accessori, ossia di quegli elementi di prova da cui sia possibile inferire la prova dei fatti principali oggetto della controversia, cioè utili a consentire una risposta più esauriente ed approfondita al quesito posto dal giudice (cfr. Cass. Sez. 3-, Ordinanza n. 16012 del 7.6.2024; Cass. Sez. Un., Sentenza n. 3086 del 1.2.2022).

12. Nello scrutinare tale profilo, oltretutto, la Corte di merito ha ritenuto non specificamente indicati, nel motivo di appello, i documenti di cui l'appellante lamentava il mancato esame da parte del CTU e la rilevanza dei medesimi, non avvedendosi che dette indicazioni erano invece contenute nell'atto di appello mediante riferimento e trascrizione in nota di stralci della relazione peritale svolta in primo grado, in cui lo stesso CTU chiedeva la possibilità di acquisirli ed esaminarli, in quanto rilevanti. Pertanto, anche laddove si volesse inquadrare la consulenza disposta d'ufficio al di fuori di quella di natura contabile specificamente e diversamente regolata nell'art. 198, comma 2, c.p.c., rileva osservare che il giudice dell'appello non ha neppure considerato, in ragione della ritenuta inammissibilità del motivo per genericità, se i documenti allegati di cui era stata chiesta, ma non ottenuta, l'acquisizione o l'esame da parte del CTU rientrassero, in ipotesi, nella categoria di fatti inerenti all'oggetto della lite liberamente esaminabili come fatti accessori o secondari, sulla base di quanto indicato nei precedenti di questa Corte con riguardo alla c.d. CTU percipiente, non tenuti altrettanto in considerazione dal giudice d'appello laddove ha richiamato in astratto principi sull'inammissibilità della produzione tardiva (non in linea con quanto sancito dal sopracitato intervento delle Sezioni Unite in tema di CTU contabile), senza rivolgere alcuna attenzione alla fattispecie oggetto di analisi e alla natura dei documenti che il CTU avrebbe voluto acquisire, per lo più riguardanti gli allegati degli accertamenti svolti dalla Guardia di Finanza per gli anni 2011-2014 e i partitari del registro cronologico (cfr. atto di appello, p. 14).

La sentenza impugnata, pertanto, va cassata per quanto di ragione, la motivazione che offre risultando del tutto scarna sulle ragioni per cui non sono state considerate le prove documentali di cui il CTU chiedeva l'esame e sul contenuto del mandato conferito al commercialista dal notaio e dei correlati obblighi di diligenza qualificata.

13. Infondati risultano, di contro, i motivi afferenti al primo e terzo motivo inerenti alla scelta del CTU operata dal giudice di primo grado tra quelli inseriti nell'albo dei consulenti del foro adito (Sondrio). La censura si appunta sulla mancata nomina di un consulente tecnico d'ufficio appartenente ad altro circondario e sulla mancata rinnovazione della consulenza, assumendo che ciò fosse imposto dall'art. 22 disp. att. c.p.c. *ratione temporis* applicabile.

Tuttavia, tale disposizione non introduce un vincolo cogente in tal senso, né prevede la nullità della nomina effettuata in difformità dai criteri ivi indicati. La scelta del consulente tecnico è rimessa, ai sensi dell'art. 61 c.p.c., al prudente apprezzamento del giudice di merito ed è sottratta al sindacato di legittimità (tra le altre, Cass., Sez. 1, n. 11221/2024; Cass., Sez. 1, n. 12499/2023). Questa discrezionalità investe anche l'individuazione del soggetto da nominare, il quale deve essere scelto normalmente tra gli iscritti negli albi istituiti presso ciascun tribunale, ma può essere individuato anche al di fuori di essi, senza che ne derivi invalidità della nomina (Cass., Sez. 2, n. 14906/2011).

Né assume rilievo la circostanza che il giudice istruttore sia stato "impedito" nell'esercizio del suo potere discrezionale da una nota del Presidente del Tribunale, trattandosi di un profilo che non incide sulla validità della nomina, né configura una violazione processuale rilevante in questa sede. Difatti, nel sistema processuale, la mancanza di imparzialità del consulente tecnico d'ufficio può essere fatta valere esclusivamente mediante lo strumento della riconsulenza, nel termine di cui all'art. 192 c.p.c., oltre il quale è preclusa definitivamente la possibilità di far valere in seguito la situazione di incompatibilità, onde la consulenza rimane ritualmente acquisita al processo (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 28103 del 5.11.2018; Cass. Sez. L, Sentenza n. 12822 del 6.6.2014).

14. In conclusione, la sentenza va cassata per quanto di ragione, ritenuti fondati i motivi secondo, quarto, quinto, sesto e settimo, mentre infondati il primo e il terzo, e rinviata alla Corte d'appello di Milano, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

Accoglie i motivi secondo, quarto, quinto, sesto e settimo, disattesi gli altri, cassa in relazione e rinvia, anche per le spese, alla Corte d'appello di Milano.