

IL CONSULENTE TECNICO E IL PERITO NEL PROCESSO CIVILE, PENALE E TRIBUTARIO

VII GIORNATA – 14 aprile 2025

Workshop su casi pratici – La consulenza tecnica nel processo tributario

Avv. Raffaella Enrietti

Inquadramento normativo

Art. 7 comma 2 d.lgs. 546 del 1992

«Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.»



La disposizione riconosce alle Corti di giustizia tributaria, la facoltà di ricorrere a relazioni tecniche provenienti da organi dell'Amministrazione statale o di altri Enti pubblici, tra cui include il Corpo della Guardia di Finanza, con il fine di acquisire elementi conoscitivi di 'particolare complessità'. Inoltre, si attribuisce alla Corte la possibilità di disporre *motu proprio* la consulenza tecnica, innovando rispetto al regime previgente, che subordinava tale facoltà esclusivamente all'iniziativa di parte.

Art. 61 co. 1 e 2 del C.p.c.

«1. Quando è necessario, il giudice può farsi assistere, per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, da uno o più consulenti di particolare competenza tecnica. 2. La scelta dei consulenti tecnici deve essere normalmente fatta tra le persone iscritte in albi speciali formati a norma delle disposizioni di attuazione al presente codice.»



La disciplina dettata dal Codice di procedura civile trova applicazione anche nel processo tributario, per quanto compatibile, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, e si estende, conseguentemente, anche agli obblighi e ai poteri connessi all'espletamento dell'incarico da parte del consulente d'ufficio.

Consulente Tecnico d'Ufficio - Consulente Tecnico di Parte

Il **Consulente Tecnico d'Ufficio** è un ausiliario del giudice, designato per apportare competenze tecniche specialistiche necessarie alla valutazione di questioni che eccedono l'ordinaria conoscenza del giudicante. Egli può contribuire sia attraverso valutazioni tecniche relative a prove già acquisite, sia mediante elementi autonomi suscettibili di costituire fondamento per il convincimento del giudice.

Il ruolo e le modalità di nomina del C.T.U. sono disciplinati dall'articolo 61 del Codice di procedura civile. Tale disciplina trova applicazione anche nel processo tributario, per quanto compatibile, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, e si estende, conseguentemente, anche agli obblighi e ai poteri connessi all'espletamento dell'incarico da parte del consulente d'ufficio.

Pertanto, trovano applicazione, in quanto compatibili, anche gli articoli da 61 a 64 e da 191 a 197 del Codice di procedura civile, con i necessari adattamenti, tra cui il requisito della 'particolare complessità', espressamente previsto dall'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

il **Consulente Tecnico di Parte** viene nominato dalle parti in causa e riveste un ruolo sussidiario e di supporto rispetto alla posizione processuale del proprio mandante. Egli può interloquire con il C.T.U., formulare osservazioni e controdeduzioni, nonché depositare perizie di parte, ma la sua funzione resta subordinata e priva di valore autonomamente peritale rispetto a quella del consulente d'ufficio.

La giurisprudenza di merito ha costantemente affermato, con argomentazioni condivisibili:

“la perizia di parte costituisce una mera allegazione difensiva a contenuto tecnico, priva di autonomo valore probatorio. Il contenuto tecnico del documento non ne altera la natura, che resta quella di atto difensivo” (Trib. Roma, sez. XVII, del 14 gennaio 2019, n. 909).

Tale principio risulta consolidato anche nella giurisprudenza di legittimità, ove la Corte di Cassazione ha più volte ribadito che:

“la consulenza tecnica di parte, costituendo una semplice allegazione difensiva a contenuto tecnico, priva di autonomo valore probatorio, può essere prodotta sia da sola che nel contesto delle difese scritte della parte e, nel giudizio di appello celebrato con il rito ordinario, anche dopo l'udienza di precisazione delle conclusioni” (Cass. civ., sez. II, 8 gennaio 2013, n. 259; Cass. civ., sez. II, 26 marzo 2012, n. 4833).

		C.T.U.	C.T.P.
Nomina	→	Giudice tramite ordinanza	Giudice tramite ordinanza
Funzione/Potere	→	1. Mezzo di valutazione dei fatti 2. Mezzo di accertamento dei fatti	1. Esamina il lavoro svolto dal CTU e propone osservazioni
Valore processuale perizia	→	Mezzo di prova	Mezzo di prova
Presupposti	→	Particolare complessità	Nominato dalla parte su autorizzazione del giudice
Disciplina	→	Art. 7, co.2, d.lgs 546 del 1992 e C.p.c.	Codice di procedura civile
Terzietà	→	Terzo - Imparziale	Di parte - non imparziale

Poteri del consulente tecnico d'ufficio

Cass. civ., Sez. Unite, n. 3086 del 1 gennaio 2022.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno avuto modo di delineare, con chiarezza e sistematicità, i limiti entro cui si articola l'attività del consulente nominato dal giudice. In particolare, è stato affermato che il consulente, nei limiti delle indagini affidategli e nel rispetto del principio del contraddittorio, può accertare tutti i fatti inerenti all'oggetto della lite, laddove tale accertamento risulti necessario per rispondere ai quesiti sottopostigli dal giudice. Tale potere di accertamento, tuttavia, non è assoluto, dovendo essere esercitato con riferimento esclusivo ai fatti secondari o strumentali rispetto al *thema decidendum*, e non può estendersi ai fatti principali, ossia ai fatti costitutivi, modificativi o estintivi delle situazioni giuridiche soggettive azionate, dei quali è onere delle parti curare la specifica allegazione in giudizio.

Il consulente, in quanto ausiliario del giudice e non organo istruttorio autonomo, non può supplire all'eventuale carenza di allegazioni delle parti, né può ampliare il perimetro della lite mediante l'introduzione di fatti nuovi che non risultino ricompresi nel quadro fattuale delimitato dagli atti di parte. Tuttavia, resta ferma la possibilità che il consulente accerti anche fatti principali nel solo caso in cui si tratti di fatti rilevabili d'ufficio da parte del giudice, e quindi compatibili con l'assetto dispositivo del processo, purché ciò avvenga nel rigoroso rispetto del contraddittorio.

Tale principio, sebbene elaborato dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento al processo civile, si estende per identità di ratio anche al processo tributario, in quanto il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 consente l'utilizzo della consulenza tecnica d'ufficio quale mezzo di prova atipico, secondo quanto previsto dall'art. 7, e rinvia, in quanto compatibili, alle disposizioni del codice di procedura civile. Ne consegue che, anche nel processo tributario, il giudice può avvalersi dell'ausilio tecnico di un consulente, ma quest'ultimo non può spingersi fino a ricostruire autonomamente la fattispecie sostanziale allegata in modo lacunoso o incompleto dalle parti, né può trasformarsi in fonte surrogatoria della prova, ponendosi in contrasto con i principi di disponibilità delle prove e di delimitazione del *thema decidendum* da parte dei soggetti processuali.

La vincolatività della perizia per il giudice tributario

Regola generale

La perizia non vincola in modo assoluto il giudice, il quale, qualora ritenga non condivisibili o non pertinenti le argomentazioni esposte dal consulente tecnico, può disporre una nuova consulenza ovvero disattendere le conclusioni peritali, purché dia adeguata e puntuale motivazione della propria decisione.

Quando il giudice si discosta dalle conclusioni peritali

Il giudice, in quanto *peritus peritorum*, conserva la piena autonomia nella valutazione degli elementi acquisiti mediante consulenza, potendo legittimamente discostarsi dalle conclusioni rassegnate dal consulente tecnico d'ufficio, purché tale dissenso sia sorretto da un'adeguata, logica e puntuale motivazione. Tale principio è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione:

«E' tuttavia imprescindibile la garanzia che il ricorso alla nomina di un consulente non si traduca in una "delega" alla decisione della causa e il principio va ribadito pur quando le questioni tecniche da affrontare, ad esempio in materia estimativa, siano molto complesse. Resta infatti nel potere critico dell'organo giudicante, quale conseguenza delle sue valutazioni, la condivisione del contenuto e delle conclusioni della relazione peritale, così come il suo dissenso, purché logicamente ed adeguatamente motivato.» (Cass. civ., Sez. V, ord. 17 agosto 2023, n. 24707)

Quando il giudice aderisce alle conclusioni peritali

Nel caso di adesione alle risultanze peritali, il giudice esaurisce il proprio obbligo di motivazione richiamando le risultanze peritali senza dover entrare nel merito delle contrarie deduzioni eventualmente svolte dai consulenti tecnici di parte, le quali restano implicitamente disattese in quanto incompatibili con le argomentazioni accolte. Principio espresso dalla stessa Corte di Cassazione (si veda Cass. civ., Sez. V, Ord., 04 luglio del 2023, n. 18886 - Cass. civ., Sez. I, Sent., 16 marzo del 2022, n. 8584 - Cass. civ., Sez. VI - 3, Ord., 14 febbraio del 2019, n. 4352).

Rigetto dell'istanza di consulenza tecnica d'Ufficio

Il giudice può rigettare l'istanza di consulenza tecnica d'ufficio (c.t.u.) avanzata da una delle parti, ma tale potere incontra due limiti. Un primo limite attiene alla natura dell'oggetto del giudizio: qualora la controversia verta su questioni di natura tecnica, non agevolmente accessibili attraverso le comuni conoscenze del giudice, questi non avrebbe motivo di rigettare l'istanza di nominare un consulente tecnico d'Ufficio, laddove la comprensione dei fatti rilevanti non sia conseguibile tramite altri mezzi istruttori.

Un secondo limite concerne l'obbligo di motivazione: in caso di rigetto dell'istanza di c.t.u., il provvedimento deve essere sorretto da una motivazione, seppur sintetica, idonea a rendere comprensibili le ragioni del diniego; in difetto, la parte interessata avrebbe fondato motivo per impugnare la decisione.

La Corte di Cassazione si è pronunciata in più occasioni in merito alla natura e ai limiti della consulenza tecnica d'ufficio, delineando un orientamento ormai consolidato. Si riporta di seguito il contenuto di una sentenza particolarmente significativa, che esprime in modo chiaro e sintetico i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità in relazione all'utilizzabilità della c.t.u. da parte del giudice tributario, nonché alla possibilità, per la parte istante, di impugnare il provvedimento di rigetto dell'istanza di consulenza tecnica qualora privo di adeguata motivazione.

Cass. Civ., Sez. V, Sent. n. 24903 del 6 novembre 2013

«[...] Sicchè la consulenza è - in definitiva - un mezzo istruttorio sottratto alla disponibilità delle parti e rimesso al potere discrezionale del giudice, il cui esercizio incontra il duplice limite del divieto di servirsene per sollevare le parti dall'onere probatorio e dell'obbligo di motivare il rigetto della relativa richiesta. Ne consegue che il giudice che non disponga la consulenza richiesta dalla parte è tenuto a fornire adeguata dimostrazione - suscettibile di sindacato in sede di legittimità - di potere risolvere, sulla base di corretti criteri, tutti i problemi tecnici connessi alla valutazione degli elementi rilevanti ai fini della decisione, senza potere, per converso, disattendere l'istanza stessa ritenendo non provati i fatti che questa avrebbe, verosimilmente, accertato (Cass. 15136/00, 88/04).

4.2.2. Ebbene, alla luce di tali principi, è di tutta evidenza che il giudicante di seconde cure non avrebbe potuto disattendere la richiesta di c.t.u., in una materia nella quale - per il suo carattere tecnico-specialistico - la consulenza rivestiva indubbiamente la natura di fonte oggettiva di prova dei fatti allegati dalla parte istante, per di più, contestualmente affermando che tali fatti erano rimasti privi di un riscontro oggettivo sul piano probatorio. Le argomentazioni del giudice di appello si palesano, dipoì, del tutto contraddittorie, nella parte in cui la CTR ha ritenuto che la contribuente non avesse contestato il criterio di determinazione adottato dall'Ufficio, laddove il punto più controverso della vicenda processuale si incentrava proprio sull'individuazione del criterio di computo della cifra di olio combustibile denso utilizzato nella produzione, non esente da accisa, dell'idrossido di alluminio. Va osservato, inoltre, che la necessità dell'accertamento peritale in discussione, nel caso concreto, era tanto più evidente, in quanto le deduzioni difensive della contribuente erano supportate da una relazione di consulenza di parte redatta da un docente universitario, esperto della materia. Se è vero, infatti, che la consulenza di parte costituisce una mera allegazione difensiva della quale il giudicante può anche non tenere conto ai fini della decisione, deve rilevarsi, tuttavia, che gli accertamenti tecnici stragiudiziali allegati da una parte - la cui produzione è ammissibile anche nel processo tributario di appello, in forza del disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58 (Cass. 23590/11) - sebbene contestati dalla controparte, sono idonei, nondimeno, a costituire indizi tali da giustificare un approfondimento istruttorio, secondo i principi di disposizione della prova e del libero e motivato convincimento del giudice, ex artt. 115 e 116 c.p.c. (Cass. 5544/99, 12617/02).»

Nel caso soprariportato, la Corte censura il comportamento del giudice d'appello che, in una controversia connotata da evidenti profili tecnici – concernente il criterio di calcolo dell'olio combustibile impiegato nella produzione di idrossido di alluminio non soggetta ad accisa – ha rigettato l'istanza di c.t.u. senza fornire una motivazione congrua, pur riconoscendo che i fatti dedotti risultavano privi di riscontro probatorio. Tale motivazione è ritenuta contraddittoria, anche perché la CTR ha negato che la contribuente avesse contestato i criteri di determinazione adottati dall'Ufficio, quando invece la questione centrale riguardava proprio l'individuazione del corretto metodo di computo.

La necessità dell'accertamento tecnico risultava, inoltre, rafforzata dal fatto che la contribuente aveva allegato una consulenza tecnica di parte. Sebbene tale elaborato costituisca una semplice allegazione difensiva e non vincoli il giudice, può comunque assumere rilevanza istruttoria come indizio idoneo a giustificare un approfondimento tecnico. In tal senso, la Cassazione richiama il principio secondo cui il giudice, nel valutare le prove, è tenuto ad applicare correttamente gli artt. 115 e 116 c.p.c., ispirandosi al criterio del libero convincimento purché sorretto da motivazione logica e congruente.

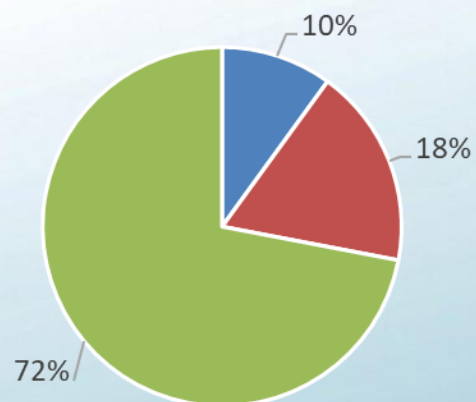
Esperimento del mezzo di prova: Perizia da parte del giudice tributario

Di seguito verrà illustrata un'indagine condotta mediante metodologia quantitativa, avente ad oggetto l'analisi della giurisprudenza di merito della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Torino e di secondo grado del Piemonte, con specifico riferimento al ricorso alla consulenza tecnica nel processo tributario.

L'analisi ha avuto ad oggetto il confronto tra le sentenze delle predette Corti, al fine di rilevare in quale misura il giudice tributario faccia ricorso alla consulenza tecnica d'ufficio, in quali casi respinga l'istanza di ammissione della consulenza tecnica formulata dalle parti, nonché con quale frequenza tale istanza venga avanzata nel corso del giudizio.

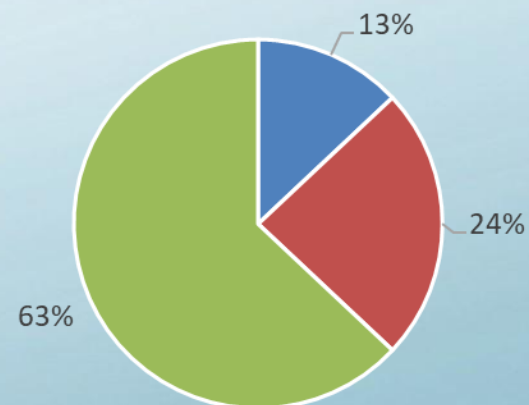
L'approfondimento dell'elaborato ha altresì consentito di trarre ulteriori considerazioni, che verranno esposte in seguito, concernenti l'atteggiamento del giudice rispetto agli esiti della consulenza tecnica: in particolare, è stato rilevato in quali casi il giudice si sia conformato alle conclusioni del consulente tecnico e in quali, invece, se ne sia discostato, adottando una diversa soluzione giuridica. Sulla base dei dati raccolti, si tenterà infine di formulare una conclusione interpretativa, non assoluta, ma idonea a fornire una chiave di lettura plausibile dei risultati emersi.

ESPERIMENTO MEZZO DI PROVA PERIZIA CGT1 TO



■ C.T.U. ■ C.T.P. ■ Stragiudiziale

ESPERIMENTO MEZZO DI PROVA PERIZIA CGT2 PIEMONTE



■ C.T.U. ■ C.T.P. ■ Stragiudiziale

La consulenza tecnica d'ufficio: Ambiti di maggiore impiego

Dall'esame delle pronunce della CGT1 di Torino e CGT2 del Piemonte, si è potuto stimare quanto e in quali ambiti viene maggiormente utilizzata la consulenza tecnica d'ufficio, è stato quindi possibile individuare la frequenza e gli ambiti in cui trova maggiore applicazione. Di seguito vengono riportati i risultati di tale analisi.

1. Un primo ambito applicativo è rappresentato dalle controversie in materia di **classamento catastale**, come evidenziato nella sentenza CGT1 TO n. 331 del 26 aprile del 2022. In tale giudizio, il contribuente contesta la rendita attribuita ad un'unità immobiliare in seguito a variazione Docfa, ritenendo che i parametri utilizzati dall'Agenzia delle Entrate, siano incongrui rispetto alla reale consistenza e destinazione d'uso dell'immobile. In questo contesto, la consulenza tecnica assume un ruolo determinante per verificare la correttezza delle metodologie estimative applicate, la congruità dei valori unitari rispetto al mercato di riferimento e l'effettiva incidenza delle modifiche strutturali dichiarate. L'intervento del c.t.u., o quantomeno la presenza di perizie tecniche prodotte dalle parti, diventa elemento fondamentale per ricostruire una base oggettiva di giudizio.

2. Un secondo contesto nel quale l'uso della c.t.u. appare centrale e molto utilizzato è quello relativo alla valutazione di "operazioni straordinarie" o, meglio, la valutazione economica di queste; come risulta dalla sentenza CGT1 TO del 2 febbraio 2024 n. 137. In tale pronuncia, la controversia verteva sulla cessione del marchio e di un progetto industriale – come "cessione d'azienda", con conseguenze significative ai fini dell'imposizione diretta e indiretta. La parte ricorrente ha depositato una perizia per dimostrare la natura delle operazioni e la reale consistenza degli *asset* ceduti. Sebbene in quel caso la Corte non abbia disposto una c.t.u., si tratta di una tipologia di giudizi in cui frequentemente viene richiesta al giudice una valutazione che esula dalla sola applicazione della norma, rendendo opportuno il ricorso ad un ausilio tecnico, soprattutto laddove si tratti di verificare la congruità dei valori attribuiti, il rispetto del principio *arm's length* o la coerenza con le regole del *transfer pricing*.

3. Ulteriore ambito rilevante è rappresentato dalle controversie relative alla "qualificazione urbanistica o funzionale degli immobili", ove si discute dell'applicazione delle esenzioni o riduzioni dell'IMU. Anche in questi casi, la c.t.u. può costituire uno strumento utile se non necessario per accertare, in la sussistenza dei requisiti previsti dalla normativa agevolativa, laddove la documentazione allegata dalla parte non sia sufficiente o venga contestata dall'amministrazione.

Risultati analisi comparativa delle sentenze

In sintesi, nell'ambito del contenzioso tributario di primo e secondo grado dinanzi, rispettivamente, alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Torino (CGT1) e alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte (CGT2), dall'esame delle pronunce, si è potuto stimare quanto e in quali ambiti viene maggiormente utilizzata la consulenza tecnica d'ufficio, è stato quindi possibile individuare la frequenza e gli ambiti in cui trova maggiore applicazione. Di seguito vengono riportati i risultati di tale analisi:

- I. I.M.U. – I.V.A.; stime patrimoniali, classamenti catastali.
- II. IRES – IRAP; valutazione economica delle operazioni straordinarie.
- III. I.V.A. – I.M.U.; verifica dei requisiti oggettivi per l'accesso a regimi fiscali agevolati – acquisto di immobili.

Il suo utilizzo, tuttavia, richiede che il giudice motivi la necessità della consulenza in relazione alla non agevole accessibilità delle questioni trattate, a pena di nullità per carenza di istruttoria e vizio di motivazione. La giurisprudenza, come evidenziato dalla Corte di Cassazione, richiede che il diniego di una c.t.u. sia sempre sorretto da una motivazione idonea a dimostrare l'autosufficienza cognitiva del giudice rispetto alla questione tecnica sollevata.

Analisi dei grafici e Conclusioni

Sono state censite circa un centinaio di sentenze emesse dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Torino, grazie alla consultazione della banca dati messa a disposizione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'analisi ha riguardato pronunce comprese in un arco temporale che va dal 2021 ad oggi. Le decisioni giurisprudenziali sono state selezionate mediante l'utilizzo delle parole chiave: «Perizia», «C.T.U.» e «C.T.P.».

L'obiettivo dell'indagine è quello di verificare le modalità di utilizzo, da parte del giudice tributario, della prova rappresentata dalla perizia, intesa quale prodotto della Consulenza Tecnica d'Ufficio.

Dall'analisi è emerso che la maggior parte delle sentenze rinvenute attraverso le menzionate *keywords*, riguarda l'impiego di consulenze tecniche di parte. Nella maggioranza dei casi, tali perizie non risultano disposte nel corso del giudizio, bensì redatte in epoca anteriore e successivamente allegate al ricorso introduttivo o ad altri atti difensivi, assumendo così il valore probatorio di meri elementi indiziari a supporto delle tesi prospettate dalla parte.

Per quanto concerne, invece la C.T.U. e la C.T.P., si rileva un ricorso assai limitato a tali strumenti istruttori. Nella maggior parte delle pronunce, come evidenziato anche dai dati rappresentati graficamente, i giudici si limitano a considerare eventuali perizie di parte depositate in atti, aderendo o meno alle relative risultanze, senza procedere alla nomina di un proprio ausiliario.

Dall'analisi dei casi esaminati, è emerso che nella maggior parte delle ipotesi in cui è la ricorrente a formulare istanza di consulenza tecnica d'ufficio, tale richiesta viene rigettata. In una percentuale residuale di casi, il giudice invita le parti a depositare consulenze tecniche di parte, con successivo confronto in sede di udienza di trattazione. Nella quasi totalità dei procedimenti in cui viene disposta una C.T.U. (oltre il 90% dei casi), l'iniziativa proviene direttamente dal giudice. In sintesi, i rigetti dell'istanza di consulenza tecnica d'ufficio trovano generalmente giustificazione nella ritenuta sufficienza del materiale probatorio già presente in atti, ovvero nella preferenza accordata alla produzione di perizie di parte.

L'intervento dell'ausiliario del giudice, nella forma della C.T.U., appare quindi evenienza rara, generalmente riservata a controversie di particolare complessità tecnica. Anche in tali casi, tuttavia, si registra una tendenza del giudice a preferire il rinvio del giudizio per far sì che le parti nominino un consulente tecnico, piuttosto che disporre una perizia d'ufficio.

L'andamento dei dati nel secondo grado di giudizio si discosta lievemente da quello rilevato in primo grado, mantenendo tuttavia una sostanziale analogia nella tendenza complessiva.

L'utilizzo del c.t. penale nel processo tributario

La perizia penale, così come la consulenza tecnica d'ufficio (CTU) disposta in sede civile, può essere utilizzata anche in un giudizio diverso da quello in cui è stata originariamente espletata, indipendentemente dal fatto che le parti siano le medesime o differenti. Pertanto, essa può essere prodotta anche nel processo tributario e valutata dal giudice quale prova atipica, secondo il principio del libero convincimento ex art. 116 c.p.c.

Sotto il profilo processuale, in particolare in relazione al diritto di difesa, emergono rilevanti differenze tra il processo penale e quello tributario. In quest'ultimo, infatti, l'udienza non può essere automaticamente rinviata per legittimo impedimento del difensore, poiché — a differenza del processo penale — non vige un principio generale che imponga il differimento dell'udienza in caso di impedimento del difensore, salvo che non venga dimostrata anche l'impossibilità di provvedere alla sua sostituzione.

In tal senso, la giurisprudenza ha chiarito che l'istanza di rinvio dell'udienza di discussione per grave impedimento del difensore, ai sensi dell'art. 115 disp. att. c.p.c. — applicabile al processo tributario in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992 — deve necessariamente contenere una specifica allegazione circa l'impossibilità di sostituzione del difensore impedito. In mancanza, la richiesta si configura come una mera questione di organizzazione professionale interna dello studio legale, irrilevante ai fini dell'accoglimento dell'istanza di differimento.

Infine, il rigetto di tale istanza non può essere oggetto di censura in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c., per violazione di legge, potendo semmai essere denunciato sotto il profilo del vizio motivazionale in relazione all'esercizio del potere discrezionale riconosciuto al giudice.