

Civile Ord. Sez. 5 Num. 6722 Anno 2026

Presidente: DE ROSA MARIA LUISA

Relatore: TARASCHI CESARE

Data pubblicazione: 20/03/2026

Oggetto: Soggetti passivi dell'imposta - Residenza delle persone fisiche nel territorio dello Stato - Domicilio - Nozione ex art. 2, co. 2, t.u.i.r. - Relazioni affettive e familiari - Rilevanza - Limiti.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18493/2017 R.G. proposto da:

FRANCO FRANCESCO GIOVANNI (C.F. FRNFNC58E03A182X),
rappresentato e difeso dall'Avv. Francesco Colaiani e dall'Avv. Andrea Manzi

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte,
n. 574/17, depositata in data 06/04/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 06/02/2026 dal
Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. Francesco Giovanni Franco impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Alessandria, l'avviso di accertamento n. T7J01N803205/2013, con il quale l'Amministrazione finanziaria, contestando l'effettività della residenza fiscale del contribuente in Belgio, aveva recuperato a tassazione, per l'anno 2008, una maggiore imposta a titolo di Irpef pari ad euro 52.878,00, oltre interessi e sanzioni.

L'Ufficio aveva, infatti, rilevato l'incoerenza tra il domicilio fiscale estero dichiarato dal contribuente ed i molteplici rapporti mantenuti dallo stesso nel territorio italiano, in particolare in relazione agli ingenti emolumenti percepiti per la carica di amministratore della Arfea s.r.l.

Il ricorrente deduceva: a) la nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 32, primo comma, n. 7, del d.P.R. n. 600/1973 e per la mancata allegazione degli atti richiamati *per relationem*, in particolare delle autorizzazioni alle indagini finanziarie nei confronti del contribuente e della moglie, mai notificate al primo; b) l'effettività della propria residenza fiscale estera.

La CTP accoglieva integralmente il ricorso, rilevando, da un lato, l'illegittimità dell'atto impositivo per l'omessa attivazione del contraddittorio procedimentale previsto dall'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 ed assumendo, dall'altro, l'infondatezza nel merito della pretesa tributaria in quanto dalla documentazione in atti emergeva che non solo la residenza ma anche l'effettivo domicilio del contribuente si trovava in Belgio, indipendentemente dal fatto che lo stesso avesse interessi patrimoniali ed economici in Italia, in quanto, solo successivamente al suo trasferimento all'estero, aveva ereditato l'azienda di famiglia.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, la quale accoglieva il gravame.

3. Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a sette motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 06/02/2026.

Il contribuente ha depositato memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente va esaminata l'eccezione di giudicato esterno sollevata dal controricorrente nella memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c., ove

si assume che con la sentenza n. 512/2018 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, depositata il 14/03/2018, nonché con la sentenza n. 451/2023 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, depositata il 02/11/2023 – rese tra le stesse parti ed entrambe passate in giudicato come da relativa attestazione – è stato appurato l'effettivo domicilio fiscale in Belgio del contribuente e sono stati, quindi, annullati gli avvisi di accertamento fondati sulla medesima pretesa impositiva oggetto del presente giudizio, emessi in relazione agli anni d'imposta 2009, 2012 e 2013.

1.1 L'eccezione è infondata.

1.2 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte, in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie tendenzialmente permanenti, in quanto suscettibili di variazione annuale (Cass. 04/03/2021, n. 5939; Cass. 28/11/2019, n. 31084; Cass. 06/07/2018, n. 17760). In particolare, l'efficacia preclusiva di nuovi accertamenti, propria del giudicato esterno tra le stesse parti, presuppone che si tratti dei medesimi accertamenti di fatto posti in essere nello stesso quadro normativo di riferimento (Cass. 09/10/2015, n. 20257).

1.3 Nel caso di specie, la sussistenza del presupposto fattuale, al quale il controricorrente ricollega il formarsi del giudicato (ossia la sussistenza del domicilio fiscale effettivo in Belgio), va accertata con riferimento a ciascun anno d'imposta, in ragione del possibile mutamento nel tempo di detto elemento, che, in quanto fondato sulla valutazione di molteplici fattori probatori ed indiziari, non necessariamente coincidenti da un anno all'altro, non rientra tra quelli stabili o, anche solo,

tendenzialmente permanenti: ne consegue che il giudicato esterno sulla sussistenza o meno di tale requisito relativamente ad uno o più anni d'imposta non può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi.

2. Venendo all'esame dei motivi del ricorso per cassazione, con la prima doglianza si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per aver la CTR omesso di pronunciarsi sull'eccepita nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 32, primo comma, n. 7, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973 per mancata allegazione degli atti richiamati *per relationem*.

In particolare, con specifico motivo proposto con il ricorso originario e poi riformulato, in quanto rimasto assorbito nella sentenza della CTP, con l'atto di appello, era stata eccepita l'omessa allegazione all'avviso di accertamento dell'autorizzazione alle indagini finanziarie di cui all'art. 32, primo comma, n. 7, d.P.R. n. 600/1973, nonché la mancanza di tale autorizzazione nei confronti della moglie del contribuente e delle società asseritamente a quest'ultimo riconducibili.

2.1 Il motivo è fondato, in quanto la CTR ha omesso qualsivoglia pronuncia in ordine all'eccezione sollevata dal ricorrente, essendo irrilevante quanto sostenuto dall'Ufficio in ordine al fatto che le indagini bancarie, richiamate nell'impugnato avviso di accertamento e fondate sul citato art. 32, fossero finalizzate a localizzare il domicilio fiscale del contribuente e non ad accertare in via diretta un'evasione d'imposta, posto che il ricorso a tale strumento d'indagine imponeva comunque il rispetto delle garanzie previste dalla predetta disposizione normativa, come interpretata dalla giurisprudenza di questa Corte e da quella sovranazionale.

3. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di

accertamento benché sottoscritto da soggetto privo del potere di firma in assenza della produzione della relativa delega.

4. Con il terzo motivo si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., per non aver la CTR considerato l'omessa produzione della delega di firma e dell'attestazione della qualifica del delegato alla firma.

5. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente stante la connessione tra gli stessi, sono inammissibili.

5.1 I motivi, invero, attengono ad una doglianza introdotta per la prima volta dal contribuente in sede d'appello e non oggetto del ricorso originario avverso l'atto impugnato.

In proposito, questa Corte ha statuito che solo ove il contribuente contesti, con il ricorso di primo grado, la carenza di legittimazione di colui che ha sottoscritto l'atto impositivo impugnato, il giudice ha il potere-dovere di verificare se sia stata prodotta la delega e se il contenuto della stessa sia idoneo ad assolvere alla funzione di delega di firma e non di funzioni, non potendo tale vizio essere dedotto per la prima volta in sede di appello (Cass. 11/12/2024, n. 31928; Cass. 23/06/2017, n. 15770; Cass. 16/10/2015, n. 20984; Cass. 18/09/2015, n. 18448; Cass. 18/06/2014, n. 13831). Si è, infatti, precisato che, in materia tributaria, alla sanzione della nullità comminata dall'art. 42, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 o da altre disposizioni non si applica il regime di diritto amministrativo di cui agli artt. 21-*septies* della legge n. 241/1990 e 31, comma 4, del d.lgs. n. 104/2010, che risulta incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria d'invalidità-annullabilità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992, onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria,

senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato di ufficio dal giudice (Cass. n. 18448/2015, cit.).

5.2 Né rileva, nel caso di specie, la sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015, essendosi precisato, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, che gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012 (Cass. 26/02/2020, n. 5177).

In ogni caso, si è rilevato, in materia di sottoscrizione degli avvisi di accertamento, ai sensi del citato art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, che la predetta declaratoria di illegittimità costituzionale non produce effetti retroattivi sui giudizi in corso qualora il tema della mancanza di una valida sottoscrizione non sia stato fatto valere, come nel caso di specie, con il ricorso introduttivo del giudizio, poiché, per effetto della natura impugnatoria del processo tributario, l'ordinaria efficacia retroattiva della pronuncia di illegittimità costituzionale incontra il limite di un rapporto ormai esaurito (Cass. 14/12/2024, n. 32480).

6. Con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e 10 della legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per aver la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento pur in assenza dell'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale successivamente all'acquisizione delle risultanze degli accertamenti bancari.

Si assume, in particolare, che erroneamente i giudici d'appello hanno ritenuto salvaguardato il contraddittorio solo perché il contribuente, a richiesta dell'Ufficio, aveva provveduto a produrre la documentazione relativa agli emolumenti corrispostigli dalla Arfea s.r.l., in quanto proprio la circostanza che il contribuente avesse ottemperato alla richiesta di documenti, mostrando il proprio intento collaborativo, imponeva all'Ufficio di disporre la riconvocazione una volta acquisite le risultanze delle indagini bancarie, al fine di renderlo edotto delle contestazioni che si intendevano sollevare. Ciò al fine di garantire il diritto di difesa del contribuente, in ossequio ai principi di buon andamento della P.A. ex art. 97 Cost. e di collaborazione e buona fede ex art. 10 della legge n. 212/2000, ed in conformità agli indirizzi espressi dalla giurisprudenza unionale. Nella specie, l'instaurazione del contraddittorio, dopo l'acquisizione delle risultanze delle indagini bancarie, avrebbe consentito al ricorrente di produrre documentazione attestante l'effettività del proprio domicilio all'estero.

6.1 Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

6.2 L'inammissibilità discende dal rilievo per cui la doglianza in esame, come emerge dal contenuto della sentenza impugnata, è stata tardivamente sollevata per la prima volta con l'atto di costituzione in appello, tanto che il ricorrente neppure allega di aver proposto la stessa con il ricorso originario.

In proposito, questa Corte ha statuito che, in tema di contenzioso tributario, è inammissibile, ove proposta per la prima volta in appello, la censura di nullità del provvedimento impugnato per mancato espletamento del contraddittorio anticipato con il contribuente, atteso che si tratta un'eccezione in senso stretto, categoria che ricomprende tutti i vizi d'invalidità dell'atto impositivo per difetto di elementi formali essenziali, incompetenza o violazione di norme sul procedimento, mentre solo la contestazione dei fatti costitutivi della pretesa tributaria si risolve

in una mera difesa, estranea al divieto di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992 (Cass. 30/09/2015, n. 19414).

6.3 In ogni caso, nel merito, la CTR, in ordine al rispetto del contraddittorio procedimentale, ha rilevato che «[...] *l'Ufficio ha inviato al sig. Franco specifico invito a presentarsi presso la propria sede onde produrre documentazione relativa agli emolumenti corrispostigli dall'Arfea Autolinee per la sua qualità di amministratore. In ottemperanza all'invito ricevuto, il contribuente si è presentato presso l'Ufficio ed ha esibito tutta una serie di documenti. Si ritiene, pertanto, che il rapporto di collaborazione fra le parti è stato rispettato dall'Ufficio*».

Tale conclusione, con cui i giudici d'appello hanno ritenuto implicitamente non necessario che l'Ufficio instaurasse un'ulteriore fase di contraddittorio endoprocedimentale dopo l'acquisizione delle risultanze delle indagini bancarie, è conforme all'orientamento con cui questa Corte ha affermato, da un lato, che, in caso di avviso di accertamento fondato sui risultati delle indagini bancarie svolte dalla Guardia di finanza, per emettere l'atto impositivo l'Ufficio non è obbligato a ripetere il contraddittorio qualora questo sia stato ritualmente instaurato dalla predetta (Cass. 12/05/2011, n. 10402), e, dall'altro, in generale, che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-*bis* della legge n. 212/2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 219/2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-*bis* del d.l. n. 39/2024, conv., con modif., dalla legge n. 67/2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati (tra i quali, l'Irpef), solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa,

fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica *ex ante* spettante al giudice di merito (Cass., Sez. U., 25/07/2025, n. 21271).

Nella specie, l'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 non prevede l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria, ma solo la facoltà di questa di instaurazione del contraddittorio successivamente all'acquisizione, tramite indagini finanziarie, di dati, notizie e documenti. Si è, in proposito, statuito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione ex art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 consente all'Amministrazione finanziaria di riferire *de plano* ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, salva la prova contraria da parte di costui, e la legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, posto che il citato art. 32 prevede quel contraddittorio alla stregua di mera facoltà, non di obbligo, dell'amministrazione tributaria (Cass. 26/04/2017, n. 10249; Cass. 29/03/2002, n. 4601).

7. Con il quinto motivo si assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, secondo comma, del d.P.R. n. 917/1986, dell'art. 43 c.c. e dell'art. 7, primo comma, della direttiva 83/182/CEE, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR dato preminenza, nell'individuazione della residenza fiscale del contribuente, agli interessi economico-patrimoniali rispetto a quelli personali e familiari.

Tale conclusione, invero, è in contrasto con gli approdi della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, invece, la corretta interpretazione dell'art. 2 del t.u.i.r. impone di tener conto, ai fini della determinazione del luogo della "residenza normale", sia dei legami professionali che di quelli personali dell'interessato in un luogo determinato, oltre che della loro durata; qualora tali legami non siano

concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, comma 2, n. 1, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali su quelli professionali.

D'altra parte, anche ai fini della nozione di domicilio di cui all'art. 43 c.c., rileva la generalità dei rapporti del soggetto non solo economici, ma anche morali, sociali e familiari.

7.1 Il motivo è infondato.

7.2 La CTR, nell'intendere la residenza fiscale come luogo di preminente concentrazione degli interessi economici, si è attenuta a quanto di recente ribadito da questa Corte, secondo cui, in materia di soggetti passivi dell'imposta, ai fini dell'accertamento della residenza delle persone fisiche nel territorio dello Stato, relativamente alle fattispecie verificatesi prima dell'01/01/2024, il domicilio - del quale l'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 917/1986 (t.u.i.r.), vigente *ratione temporis*, prima della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. n. 209/2023, non forniva una definizione, rinviando al codice civile - coincide con il centro degli affari e degli interessi vitali della persona, dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. 18/07/2024, n. 19843; Cass. 31/01/2024, n. 2878; Cass. 11/10/2022, n. 1118; Cass. 04/05/2021, n. 11620; Cass. 20/12/2018, n. 32992; Cass. 31/03/2015, n. 6501).

Né può ipotizzarsi, sotto questo profilo, contrasto tra la disciplina interna - come intesa dalla giurisprudenza di questa Corte, che valorizza l'esistenza di uno stabile collegamento tra il contribuente e il territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta, in relazione agli interessi patrimoniali ed economici - e la normativa eurounitaria, la quale valorizza il criterio di "residenza normale", ricavabile principalmente dai

(diversi) legami familiari, in contesti, però, del tutto specifici, quali la materia doganale (Direttiva 83/182/CEE, art. 7, par. 2, in materia di importazioni temporanee e Direttiva 83/183/CEE, art. 6, par. 2, in materia di importazioni definitive di determinati beni), ovvero in materia di patente di guida (Direttiva 2006/126/CE, art. 12, par. 2); fermo restando - alla luce delle menzionate disposizioni del legislatore eurounitario - l'accertamento del requisito dello stabile collegamento per un lasso di tempo superiore alla metà dell'anno di riferimento, ossia 185 giorni l'anno, ovvero almeno sei mesi nel caso previsto dall'art. 4, par. 1, lett. a), Regolamento 1186/2009/CE in materia di fissazione delle franchigie doganali (in tal senso, la citata Cass. n. 11620/2021).

Peraltro, anche in dottrina (sempre prima della ridetta novella) si è dato atto che la diversa affermazione, nel caso di loro non coincidenza, della prevalenza dell'elemento personale rispetto a quello patrimoniale, ove argomentata sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (in particolare, Corte giustizia, 12/07/2001, C-262/99, Loudodakis), appare inconferente, trattandosi di pronuncia resa nell'ambito dell'interpretazione della citata direttiva. E si è aggiunto che la stessa giurisprudenza eurounitaria ha piuttosto affermato (Corte giustizia, 14/02/1995, C-279/1993, Schumacker) il carattere recessivo della dimora abituale rispetto al luogo di ubicazione della fonte esclusiva o prevalente del reddito (così Cass. n. 19843/2024, cit.).

7.3 In ogni caso, la CTR non ha pretermesso, nel proprio giudizio, i legami personali e familiari del contribuente, stabiliti in Belgio - ai quali, anzi, ha fatto espresso richiamo a pag. 4 dell'impugnata sentenza - ma ha ritenuto, all'esito di una valutazione complessiva degli interessi patrimoniali e personali, che i primi, quasi interamente legati al territorio italiano, fossero di gran lunga prevalenti e tali da radicare in Italia la residenza fiscale del contribuente.

8. Con il sesto motivo di ricorso si assume l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., in relazione all'omessa valutazione degli elementi attestanti la residenza in Belgio del ricorrente e della sua famiglia.

La CTR, avendo erroneamente ritenuto di dover dare esclusiva rilevanza, nell'individuazione della residenza fiscale, agli interessi economici del contribuente, ha omesso di valutare i numerosi elementi e documenti attestanti l'effettiva sussistenza in Belgio dei legami familiari e degli interessi personali del predetto.

9. Con il settimo motivo si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., in relazione alla non imputabilità al ricorrente delle operazioni e movimentazioni effettuate sui conti correnti bancari intestati alle società da lui rappresentate.

10. Il sesto ed il settimo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi, sono inammissibili.

10.1 Con costante orientamento questa Corte ha affermato che, in seguito alla riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 d.l. n. 83/2012, conv., con modif., dalla legge n. 134/2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le

risultanze processuali (Cass. 03/03/2022, n. 7090; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

Il novellato art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., come riformulato nel 2012, ha, in sostanza, introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053); in particolare, il ricorrente per cassazione che propone siffatto motivo è tenuto, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c., ad indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (Cass. 13/06/2022 n. 19049).

10.2 Nella specie, le predette indicazioni sono carenti nell'articolazione dei motivi in esame, in quanto il ricorrente non indica il "fatto", inteso come evento storico-naturalistico, dato materiale, episodio fenomenico rilevante (Cass. 06/09/2019, n. 22397; Cass. 03/10/2018, n. 24035; Cass. 08/09/2016, n. 17761; Cass., Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. 08/10/2014, n. 21152; Cass. 04/04/2014, n. 7983; Cass. 05/03/2014, n. 5133), ma incentra la propria censura sull'omessa valutazione dei documenti prodotti in giudizio, asseritamente attestanti la residenza fiscale del contribuente in Belgio, e sull'omessa considerazione delle allegazioni difensive inerenti alla non imputabilità a quest'ultimo delle operazioni compiute sui conti correnti bancari intestati alle società rappresentate, sebbene il paradigma del n. 5 dell'art. 360 c.p.c. non possa ricomprendere questioni o argomentazioni (Cass. 06/02/2025, n. 2961; Cass. n. 22397/2019, cit.) o l'omessa valutazione di deduzioni difensive

(Cass. 18/10/2018, n. 26305), e neppure l'omesso esame di elementi istruttori qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass. 28/12/2024, n. 34787; Cass. 20/06/2024, n. 17005).

10.3 In ogni caso, come già rilevato, non sussiste il lamentato omesso esame di fatti decisivi, in quanto la CTR ha espressamente considerato il profilo degli interessi personali e familiari del contribuente – laddove ha dato atto che quest'ultimo *«ha formalmente attestato la residenza estera in Belgio dal 1990, ove è coniugato con una cittadina belga, è iscritto alla previdenza sociale, nelle liste elettorali e ha stipulato un'assicurazione sanitaria»* - ma ha ritenuto di dover riconoscere carattere preminente agli interessi economici e patrimoniali, posto che, da un lato, *«l'asserita attività professionale svolta in proprio – cosa che peraltro non è dato neppure intuire dalla esigua documentazione allegata in atti – non è supportata dalla dichiarazione dei redditi belga della famiglia Franco, che riporta un debito complessivo irrisorio e il cui reddito principale risulta pertanto essere quello percepito in Italia»*, e che, dall'altro, *«numerose sono le circostanze provate dall'Ufficio relativamente all'anno 2008 che accreditano l'intenzione del Franco di voler conservare in Italia il proprio domicilio fiscale, che sono: carica di legale rappresentante e/o socio di 7 società italiane, intervento in nr. 7 atti notarili stipulati in Italia, partecipazione a quattro riunioni assembleari, numerosissimi rapporti intrattenuti con operatori finanziari in Italia, con notevoli operazioni effettuate direttamente in Italia e premi assicurativi versati a compagnie di assicurazioni italiane»*.

Nel contesto di tale motivazione le operazioni bancarie non assumono il carattere decisivo che il ricorrente vorrebbe assegnare alle stesse ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., trattandosi di uno dei molteplici

elementi valorizzati dalla CTR per pervenire all'individuazione della residenza fiscale del contribuente.

11. In definitiva, va accolto il primo motivo di ricorso, rigettati o inammissibili gli altri, e la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, cui si demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo, rigettati o inammissibili gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 06/02/2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa