



verbale redatto il 29 maggio 2009 dagli Ispettori di **Vigilanza** dell'ENPALS, recuperava a tassazione le ritenute sui compensi erogati dalla società a sedici collaboratori autonomi, non versate per l'anno 2008, per inapplicabilità del regime agevolato proprio delle associazioni e società sportive dilettantistiche, oltre interessi e sanzioni, per un totale di euro 25.029,34.

La contribuente proponeva ricorso avverso i detti atti, rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze; i giudici di prossimità ritenevano l'attività svolta dalla società sostanzialmente simile a quella svolta da una palestra, con gestione di diverse attività di fitness; affermavano, quindi, che la ricorrente non potesse godere delle agevolazioni previste dall'art. 67 t.u.i.r.; i compensi dei collaboratori andavano, per l'effetto, assoggettati a ritenuta, anche in difetto della prova della occasionalità e marginalità delle prestazioni.

2. La società (la cui denominazione era nelle more mutata in [REDACTED]) proponeva gravame innanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana, che respingeva l'appello (ritenuto 'ampoloso e generico'). In particolare, riteneva irrilevante, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali, l'iscrizione della contribuente al CONI ed al registro delle associazioni e società sportive dilettantistiche. Confermava la natura commerciale dell'attività svolta dalla contribuente e la natura continuativa della prestazione lavorativa dei 16 collaboratori.

3. Avverso la decisione della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso per cassazione (affidato a 97 pagine) la contribuente, fondato su tre motivi. L'Ufficio ha resistito con controricorso, eccependo preliminarmente l'inammissibilità dell'avversa impugnazione.

È stata fissata l'adunanza camerale per il 19 marzo 2026.

La ricorrente ha depositato, in data 6 marzo 2026, memoria ex art. 380bis1 c.p.c., in cui ha scrutinato lo *ius superveniens* (d.lgs. n. 163/2022) in materia di 'lavoratore sportivo' affermando per i



rapporti di lavoro sportivo iniziati prima del 01.01.2023 (poi prorogato al 01.07.2023) ed inquadrati, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 67, primo comma, lett. m), primo periodo, del t.u.i.r., l'esenzione da prelievi contributivi e, in generale, fiscali.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente, dopo avere evidenziato che esso è proposto «sulla ritenuta fondatezza in punto di *an* delle pretese dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Firenze, a titolo di ritenute fiscali e relative sanzioni in ordine ai compensi erogati ai propri n. 16 collaboratori autonomi, per l'anno d'imposta 2008, in punto di asserita mancata prova, da parte della

██████████ (già ██████████  
██████████ del carattere sportivo dilettantistico di essa, del carattere sportivo dilettantistico delle prestazioni rese dai suoi suddetti collaboratori e del carattere sportivo dilettantistico, e non di lavoro, dei compensi ad essi pertanto versati», deduce «la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in proposito, e in specie il D.P.R. n. 917/1986, art. 67, comma 1, lett. m), *in forza dell'articolo 360, n. 3, c.p.c.*; nonché omesso e/o errato esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, e cioè quelli in base ai quali si ritiene che sia dimostrata l'assoluta infondatezza in fatto e in diritto delle pretese fiscali avanzate in causa dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Firenze, in ragione del dimostrato carattere sportivo dilettantistico della ██████████

██████████ (già ██████████  
██████████ del carattere sportivo dilettantistico delle prestazioni di lavoro autonomo rese dei suoi suddetti collaboratori ed del carattere sportivo dilettantistico, e certamente non di lavoro, dei compensi ad essi pertanto versati, *in forza dell'art. 360, n. 5, c.p.c.*».

Nella lunghissima esposizione del motivo (da pag. 42 a pag. 75) la ricorrente società assume che la CTR abbia erroneamente ritenuto fondate le pretese avanzate dell'Agenzia delle entrate a



titolo di ritenuta fiscale e di relative sanzioni; sostiene, di contro, di aver fornito la prova di aver svolto un'attività sportiva dilettantistica e, pertanto, dei presupposti per l'applicazione del regime fiscale agevolato.

Deduce, altresì, l'esistenza di una sentenza (del Tribunale del lavoro di Firenze, n. 540 del 2014) con la quale sarebbe stata riconosciuta la natura di società dilettantistica della Società. La ricorrente censura la sentenza impugnata anche per la violazione della normativa fiscale di favore prevista dall'articolo 67, comma 1, t.u.i.r., insistendo circa la rilevanza, a tal fine, dell'oggetto indicato nello statuto della società e del certificato rilasciato dal CONI di riconoscimento di [REDACTED]

1.1. Il motivo è in larga parte inammissibile e nella residua parte infondato.

1.2. In particolare, inammissibile è la doglianza relativa all'omesso esame ex art. 360, comma primo, n. 5 c.p.c.

L'art. 360, comma primo, c.p.c., nella formulazione introdotta dal legislatore nel 2012 (d.l. 83/2012) ed applicabile *ratione temporis*, prevede, per quanto qui rilevi, che le sentenze emesse in grado di appello possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

*...5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.*

Nonostante la *ratio* della riforma fosse chiara, ovvero, da un lato, evitare l'abuso dei ricorsi basati sul vizio di motivazione, dall'altro, limitare il sindacato sul fatto in Cassazione, la formulazione della norma, molto criticata in dottrina, ha generato numerose questioni interpretative e questa Corte è stata chiamata a delimitare l'ambito di applicazione del motivo de quo.

In termini generali, si è affermato che è denunciabile, ex art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio



risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e nella «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile», esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U. 07/04/2014 n. 8053, Cass. Sez. U. 21/12/2022 n. 37406, Cass. 08/05/2019, n. 12111).

Al di fuori di queste ipotesi, quindi, è censurabile ai sensi del n. 5) soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che sia stato oggetto di discussione e che sia decisivo; di contro, non è più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. 31/01/2017, n. 2474).

1.2.1. Per fatto decisivo deve intendersi innanzitutto un fatto (inteso nella sua accezione storico-fenomenica e, quindi, non un punto o un profilo giuridico) principale o secondario, che sia processualmente esistente, in quanto allegato in sede di merito dalle parti ed oggetto di discussione tra le parti, che risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali e se preso in considerazione avrebbe determinato una decisione diversa (Cass. 13/04/2017, n. 9637).

Pertanto, non costituiscono "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., le argomentazioni o deduzioni difensive, il cui omesso esame non è dunque censurabile in Cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 (Cass. 13/04/2021, n. 9637), né costituiscono "fatti storici" le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative (Cass. 31/03/2022, n. 10525).



1.2.2. Pacifica, poi, l'applicabilità della norma al processo tributario (così Sez. U. n. 8053/2014 cit.), questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha ritenuto inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con il quale non si censuri l'omesso esame di un fatto decisivo ma si evidenzi solo un'insufficiente motivazione per non avere la CTR considerato tutte le circostanze della fattispecie dedotta in giudizio (Cass. 28/6/2016 n. 13366, in materia di idoneità delle dichiarazioni rese da un terzo a fondare la prova, da parte della contribuente, di fatture per operazioni inesistenti).

1.2.3. Infine, il vizio in esame non è denunciabile qualora le sentenze di merito siano fondate sulle medesime ragioni di fatto (cd. doppia conforme), incombendo al ricorrente in cassazione l'onere di allegare che, di contro, le due decisioni si fondino su ragioni diverse.

Nella specie, non solo la ricorrente non ha cura di specificare quali siano stati i fatti, il cui esame sarebbe stato omesso dalla CTR (verosimilmente la Circolare n. 1/2016, le indicazioni del Ministero del Lavoro del 21.2.2014, richiamate plurime volte nel corpo del motivo, la sentenza del Tribunale di Firenze n. 540/2014, la partecipazione alle gare, indicate alle pagine 71 e 72), ma le sentenze di merito sono fondate sulle medesime ragioni di fatto (cd. doppia conforme), pertanto incombeva alla ricorrente l'onere (non assolto nella specie) di allegare che, di contro, le due decisioni si fondavano su ragioni diverse.

1.3. La doglianza è inammissibile, altresì, nella parte in cui, sotto l'apparente deduzione della violazione di legge, mira in realtà ad una diversa valutazione del materiale probatorio ed a sovvertire, in modo inammissibile, il giudizio di fatto compiuto dal giudice di merito di secondo grado.

Orbene, a tal riguardo è sufficiente ricordare, sulla scia di un costante indirizzo (*ex multis*, Cass. 23/04/2024, n. 10927), che deve ritenersi inammissibile il motivo di impugnazione con cui la parte ricorrente sostenga un'alternativa ricostruzione della vicenda fattuale, pur ove risultino allegati al ricorso gli atti processuali sui



quali fonda la propria diversa interpretazione, essendo precluso nel giudizio di legittimità un vaglio che riporti a un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio nel suo insieme; in precedenza anche le Sezioni Unite (27/12/2019, n. 34476) hanno affermato esplicitamente che è inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito.

Nella specie, il giudice di appello, secondo un criterio ragionevole ed esposto con sufficiente coerenza logica (come tale non ulteriormente scrutinabile in questa sede), ha inferito da plurimi elementi (gestione di diverse attività di fitness articolate nella giornata e rivolta alla clientela, la promozione attraverso canali pubblicitari quali il sito internet, la creazione di un VIP center) la finalità imprenditoriale dell'attività svolta dalla società.

1.4. Il motivo è, infine, manifestamente infondato nella parte in cui la ricorrente afferma la sufficienza dell'iscrizione al CONI ai fini del riconoscimento dei benefici previsti in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche; secondo la pacifica giurisprudenza di legittimità, di contro, "in tema di IRPEF, ai fini dell'applicazione del regime fiscale di non imponibilità, fino ad euro 7.500,00, dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m. (prima 81) del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo quanto previsto dal successivo art. 69, nel testo applicabile dal 1° gennaio 2004, i compensi per prestazioni (nella specie, percepiti da un istruttore sportivo) devono essere erogati da un'associazione di tipo sportivo-dilettantistico nell'ambito di tale attività e non di quella commerciale, essendo insufficiente il mero riconoscimento da parte del CONI della qualifica di [REDACTED] in quanto" (così già Cass. 23/11/2016, n. 23789).

2. Con il secondo motivo di ricorso, sulla premessa che tale mezzo è proposto (come il primo) «sulla ritenuta fondatezza in punto



di *an* delle pretese della Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Firenze, a titolo di ritenute fiscali e relative sanzioni in ordine ai compensi erogati ai propri n. 16 collaboratori autonomi, per l'anno d'imposta 2008», ma, a differenza del primo mezzo, «anche in punto di asserita mancata prova, da parte della [REDACTED] [REDACTED] (già [REDACTED] [REDACTED] del carattere di non abitualità e professionalità delle prestazioni di lavoro autonomo dei suoi suddetti collaboratori e dei compensi ad essi versati», deduce la «violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in proposito, e in specie il D.P.R. n. 917/1986, art. 67, comma 1, lett. I), *in forza dell'articolo 360, n. 3, c.p.c.*; nonché omesso e/o errato esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, e cioè quelli in base ai quali si ritiene che sia dimostrata l'assoluta infondatezza in fatto e in diritto delle pretese fiscali avanzate in causa dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Firenze, in ragione del carattere di non abitualità e non professionalità delle prestazioni rese dai suddetti collaboratori della [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (già [REDACTED] [REDACTED] e dei compensi a essi versati, *in forza dell'art. 360, n. 5, c.p.c.*».

Nell'esposizione del motivo (da pag. 75 a pag. 89) la ricorrente deduce plurime violazioni di legge per aver la CTR erroneamente ritenuto fondate le pretese avanzate dall'Agenzia delle entrate senza considerare che la società aveva fornito la prova della natura non abituale e non professionale dell'attività prestata dai collaboratori. Ribadisce che il CONI è l'unico 'organo deputato a delineare i confini tra professionismo e dilettantismo' e a rilasciare il certificato di riconoscimento di [REDACTED] (pag. 81).

2.1. Il motivo è inammissibile sia nella parte in cui deduce l'omesso esame di fatti decisivi ex art. 360, comma primo, n. 5 c.p.c. per le medesime argomentazioni spiegate già in sede di esame del primo motivo, sia nella parte in cui lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c. per avere la ricorrente fornito la prova del carattere non



abituale e non professionale dell'attività svolta dai 16 collaboratori della società.

2.2. Sotto tale secondo profilo, la Corte rileva come la disamina operata dalla C.T.R. escluda la fondatezza della doglianza della contribuente, la quale, ancorché proposta in termini di violazione di legge, si risolve in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

2.2.1. La violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura unicamente nell'ipotesi in cui il giudice di merito abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando il ricorrente intenda lamentare che, a causa di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, la sentenza impugnata abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata non avesse assolto tale onere (Cass., 21/3/2022, n. 9055).

2.2.2. La critica che si sostanzi nell'enunciazione di una diversa modalità della ricostruzione del fatto, nel suggerimento di un diverso apprezzamento della *questio facti* è inammissibile ponendosi al di là della fattispecie di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., atteso che il giudice di merito, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass., 02/08/2016, n. 16056), e che la valutazione del compendio probatorio è preclusa a questa Corte, essendo riservata al giudice di merito al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio



convincimento, di controllarne l'attendibilità e la **concludenza** e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass., 13/01/2020, n. 331; Cass., 04/08/2017, n. 19547; Cass., 04/11/2013, n. 24679; Cass., 16/12/2011, n. 27197; Cass., 07/02/2004 n. 2357).

2.2.3. Nella specie la CTR, sulla base dei diversi elementi presuntivi dedotti dall'Ufficio (mancato svolgimento di altra attività e modalità di svolgimento di quella presso la società contribuente) e di quelli contrari addotti dalla contribuente, ha ritenuto la prestazione lavorativa svolta dai collaboratori continuativa e non meramente occasionale; in tal modo, non ha affatto violato il disposto dell'art. 2697 c.c., come dedotto dalla ricorrente.

3. Con il terzo motivo la contribuente dopo aver premesso che esso riguarda la «ritenuta fondatezza in punto di *an* e di *quantum* della pretesa fiscale (...) senza prevedere un ambito di esenzione fiscale quantomeno per i compensi ricevuti dai (...) collaboratori (...) al di sotto della soglia dei 7.500,00 euro nel relativo periodo annuo d'imposta», deduce «la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in proposito, e cioè del d.p.r. n. 917/1986, art. 69, comma 2), *in forza dell'articolo 360, n. 3, c.p.c.*; nonché omesso e/o errato esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, e cioè quelli in base quali si ritiene che sia dimostrata l'assoluta infondatezza in fatto e in diritto delle pretese fiscali avanzate in causa dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Firenze, per i compensi ricevuti dai suddetti collaboratori della [REDACTED] (già [REDACTED] Società Sortiva Dilettantistica) al di sotto della soglia dei 7.500,00 euro nel relativo periodo annuo di imposta, *in forza dell'articolo 360, n. 5, c.p.c.*». La ricorrente espone un elenco nominativo dei collaboratori e dei pagamenti da essi singolarmente ricevuti, nonché richiama la



sentenza del Tribunale del Lavoro di Firenze n. 540 del 2014 che ha riconosciuto l'esenzione per i lavoratori che non superino la soglia di compensi pari ad euro 7.500,00.

3.1. Il motivo è infondato atteso che l'esenzione prevista dalla legge, ovvero la non imponibilità, fino ad euro 7.500,00, dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) (prima 81) del d.P.R. n. 917 del 1986, secondo quanto previsto dal successivo art. 69, nel testo applicabile dal 1° gennaio 2004, presuppone che i compensi per prestazioni devono essere erogati da un'associazione di tipo sportivo-dilettantistico nell'ambito di tale attività e non di quella commerciale (Cass. 23789/2016 cit.), circostanza nella specie esclusa dalla CTR con decisione confermata da questa Corte.

4. Va, infine, precisato che nemmeno è invocabile nella specie la disciplina sopravvenuta (riportata nella memoria ex art. 380bis1 c.p.c. depositata dalla ricorrente), atteso che l'esenzione prevista dall'art. 35, comma 8<sup>quater</sup>, d.lgs. n. 36/2021, presuppone lo svolgimento, da parte dei lavoratori, di attività dilettantistica/sportiva, non già commerciale (come acclarato nell'odierno giudizio).

5. In conclusione, il ricorso va rigettato; le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo che segue.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'articolo 13 comma 1<sup>quater</sup> del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1<sup>bis</sup> del citato art. 13, se dovuto.

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

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società contribuente al pagamento, in favore di Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.600,00, oltre spese prenotate a debito.



Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell'articolo 13 comma 1<sup>quater</sup> del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1<sup>bis</sup> del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 19 marzo 2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

