Regime dei lavoratori impatriati e aiuti di Stato: l'art. 8-bis del d.l. n. 148 del 2017, che subordina il regime dell'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 ai limiti «de minimis», rinvia a regolamenti dell'Unione riferiti a settori economici determinati, e il regolamento (UE) n. 1407/2013, che riguarda gli aiuti alle imprese, non può essere esteso per analogia, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, al reddito di partecipazione di natura professionale imputato per trasparenza al contribuente; secondo la Corte di primo grado di Pavia l'accertamento fondato sul superamento del massimale è privo di base normativa; ricorso accolto e motivi subordinati assorbiti

La decisione pavese esclude che il limite «de minimis» previsto dal regolamento (UE) n. 1407/2013 possa ridurre il regime dei lavoratori impatriati quando l'agevolazione riguarda redditi professionali. L'Ufficio, senza contestare i requisiti del regime, aveva ricostruito il risparmio d'imposta fruito nel triennio 2017-2019 e recuperato la parte eccedente il massimale. La Corte osserva che l'art. 8-bis del d.l. n. 148 del 2017 rinvia a tre regolamenti settoriali e che quello relativo alle imprese non si applica, per il divieto di analogia, al reddito di partecipazione professionale imputato al contribuente; ne trae l'assenza di base normativa dell'accertamento, dichiarando assorbiti i motivi sul credito IRPEF e sulle sanzioni. La soluzione si discosta dalla nozione di impresa accolta dalla Corte di cassazione in materia di aiuti di Stato, comprensiva dell'attività professionale, e dalle altre decisioni di merito presenti nel corpus sul regime degli impatriati.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pavia, sez. 1, sentenza 7 agosto 2026, n. 191
DECISIONE	Ricorso del contribuente accolto · annullamento dell'avviso di accertamento · motivi subordinati assorbiti · spese compensate
OGGETTO	Avviso di accertamento IRPEF per il 2019, con recupero della parte del risparmio d'imposta derivante dal regime dei lavoratori impatriati eccedente il massimale del regolamento (UE) n. 1407/2013 e sanzione per infedele dichiarazione

1. MASSIMA

> L'art. 8-bis del d.l. n. 148 del 2017, che subordina il regime fiscale dei lavoratori impatriati previsto dall'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 al rispetto dei limiti «de minimis» stabiliti dalla normativa dell'Unione in materia di aiuti di Stato, rinvia a tre regolamenti riferiti a settori economici determinati: il regolamento (UE) n. 1407/2013 per gli aiuti alle imprese, il regolamento (UE) n. 1408/2013 per il settore agricolo e il regolamento (UE) n. 717/2014 per la pesca e l'acquacoltura. Il regolamento applicabile si individua in base alla natura del reddito oggetto di accertamento e alla qualificazione del beneficiario.

> Il regolamento (UE) n. 1407/2013, applicabile esclusivamente agli aiuti concessi alle imprese, non può essere esteso per analogia, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, al reddito di partecipazione di natura professionale, prodotto in regime di lavoro autonomo e imputato per trasparenza al contribuente quale associato di un'associazione professionale, che non è un'impresa commerciale ma una modalità collettiva di esercizio della professione. Ne consegue che il limite «de minimis» non opera e che l'avviso di accertamento fondato sul superamento del massimale è privo di base normativa.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147; articolo 8-bis del d.l. 16 ottobre 2017, n. 148; regolamenti (UE) n. 1407/2013, n. 1408/2013 e n. 717/2014; articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, invocati dal contribuente; articolo 14 delle disposizioni sulla legge in generale; articolo 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e d.lgs. n. 87 del 2024, invocati nei motivi subordinati; articolo 32, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

3. FATTO E DECISIONE

Con avviso di accertamento notificato il 29 gennaio 2026, relativo al periodo d'imposta 2019, la Direzione provinciale di Pavia dell'Agenzia delle entrate aveva contestato a un contribuente l'applicazione del regime dei lavoratori impatriati ai redditi di partecipazione in una società e in un'associazione professionale. Senza contestare i presupposti soggettivi e oggettivi del regime, l'Ufficio aveva accertato un maggior reddito di partecipazione non dichiarato, ricostruito il risparmio d'imposta fruito nel triennio 2017-2019 e, ritenendolo superiore al massimale previsto dal regolamento (UE) n. 1407/2013, aveva recuperato la quota eccedente con la sanzione per infedele dichiarazione. Il contribuente sosteneva in via principale che il regime non è un aiuto di Stato, per difetto di selettività, e che l'art. 8-bis contrasta con gli artt. 107 e 108 del TFUE, chiedendo in subordine il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea o la rimessione alla Corte costituzionale; deduceva inoltre l'esistenza di un credito IRPEF dichiarato, idoneo ad assorbire la maggiore imposta, e l'illegittimità della sanzione. L'Ufficio sosteneva la natura selettiva del regime e la legittimità del rinvio alla disciplina «de minimis».

La Corte accoglie il ricorso senza pronunciarsi sulla natura di aiuto di Stato del regime. Rileva che l'art. 8-bis richiama tre regolamenti settoriali e che, in base all'art. 14 delle preleggi, il regolamento applicabile va individuato secondo la natura del reddito accertato e la qualificazione del beneficiario. Il reddito recuperato era costituito da reddito di partecipazione di natura professionale, imputato per trasparenza al contribuente come associato di un'associazione professionale e come partecipante a una società, prodotto in regime di lavoro autonomo e non d'impresa; il regolamento (UE) n. 1407/2013, al quale lo stesso Ufficio si era riferito parlando di aiuti concessi alle imprese, non può essere esteso a questi redditi. Venuto meno il presupposto per ricondurre l'agevolazione agli aiuti esentati dall'obbligo di notifica, la Corte disapplica l'art. 8-bis, annulla l'avviso e dichiara assorbiti gli altri motivi; compensa le spese per la particolarità della vertenza e la complessità del quadro normativo interno e unionale.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

La premessa della decisione, cioè l'estraneità del professionista alla nozione di impresa rilevante per il regolamento (UE) n. 1407/2013, non trova riscontro nella giurisprudenza di legittimità presente nel corpus. In materia di aiuti di Stato la Corte di cassazione adotta la nozione dell'Unione, secondo cui è impresa qualsiasi entità che eserciti un'attività economica offrendo beni o servizi sul mercato, indipendentemente dallo status giuridico: vi ha ricondotto i liberi professionisti (Cass. n. 19268 del 2025), l'attività notarile (Cass. n. 12055 del 2025), il lavoratore autonomo, la cui agevolazione è fruibile solo nel rispetto dei regolamenti «de minimis» (Cass. n. 29787 del 2025), e, previo accertamento

in fatto, l'amministratore di società che svolge attività di lavoro autonomo (Cass. n. 23237 del 2026). Si tratta di decisioni relative ai rimborsi delle imposte per eventi sismici, ma il criterio enunciato riguarda in generale la qualificazione del beneficiario ai fini della disciplina degli aiuti; sulla verifica della compatibilità dei benefici individuali con il regolamento «de minimis» si è pronunciata anche la decisione commentata il 9 ottobre (Cass. n. 25842 del 2026). La sentenza non si confronta con questa giurisprudenza: fonda la conclusione sulla distinzione interna fra reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa e sul divieto di analogia, senza esaminare se l'attività professionale sia attività economica nel senso del diritto dell'Unione.

Nella giurisprudenza di merito presente nel corpus sul regime degli impatriati, l'applicabilità del regolamento (UE) n. 1407/2013 non è stata messa in discussione. La Corte di primo grado di Trieste ha ritenuto il regime un aiuto di Stato selettivo e il rinvio dell'art. 8-bis alla disciplina «de minimis» direttamente applicabile (CGT I Trieste n. 276/2024); la Corte di primo grado di Teramo, riferendo il regolamento proprio ai professionisti impatriati, ha affermato che il superamento del massimale comporta la perdita integrale del beneficio, escludendo però le sanzioni per obiettiva incertezza normativa (CGT I Teramo n. 306/2026); la Corte di primo grado di Catania, in senso opposto sulle conseguenze, ha escluso la decadenza integrale in assenza di una previsione di legge, per i principi di legalità e proporzionalità (CGT I Catania n. 6644/2026). La decisione pavese si colloca fuori da questo dibattito, perché nega del tutto l'operatività del limite per i redditi professionali. La motivazione presenta due aspetti non sviluppati: non precisa la forma della società partecipata, il cui reddito è assimilato senz'altro a quello dell'associazione professionale, e presenta come disapplicazione dell'art. 8-bis un esito che deriva dall'interpretazione del rinvio ai regolamenti, senza accertare un contrasto con il diritto dell'Unione. Restano assorbite le questioni sulla selettività del regime, sul credito IRPEF dichiarato e sulle sanzioni. Per le controversie pendenti su professionisti impatriati la decisione offre un argomento interpretativo, ma la sua fondatezza dipende dalla nozione di impresa, sulla quale la giurisprudenza di legittimità in materia di aiuti di Stato è orientata in senso contrario.

Pubblicato il 6 novembre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.