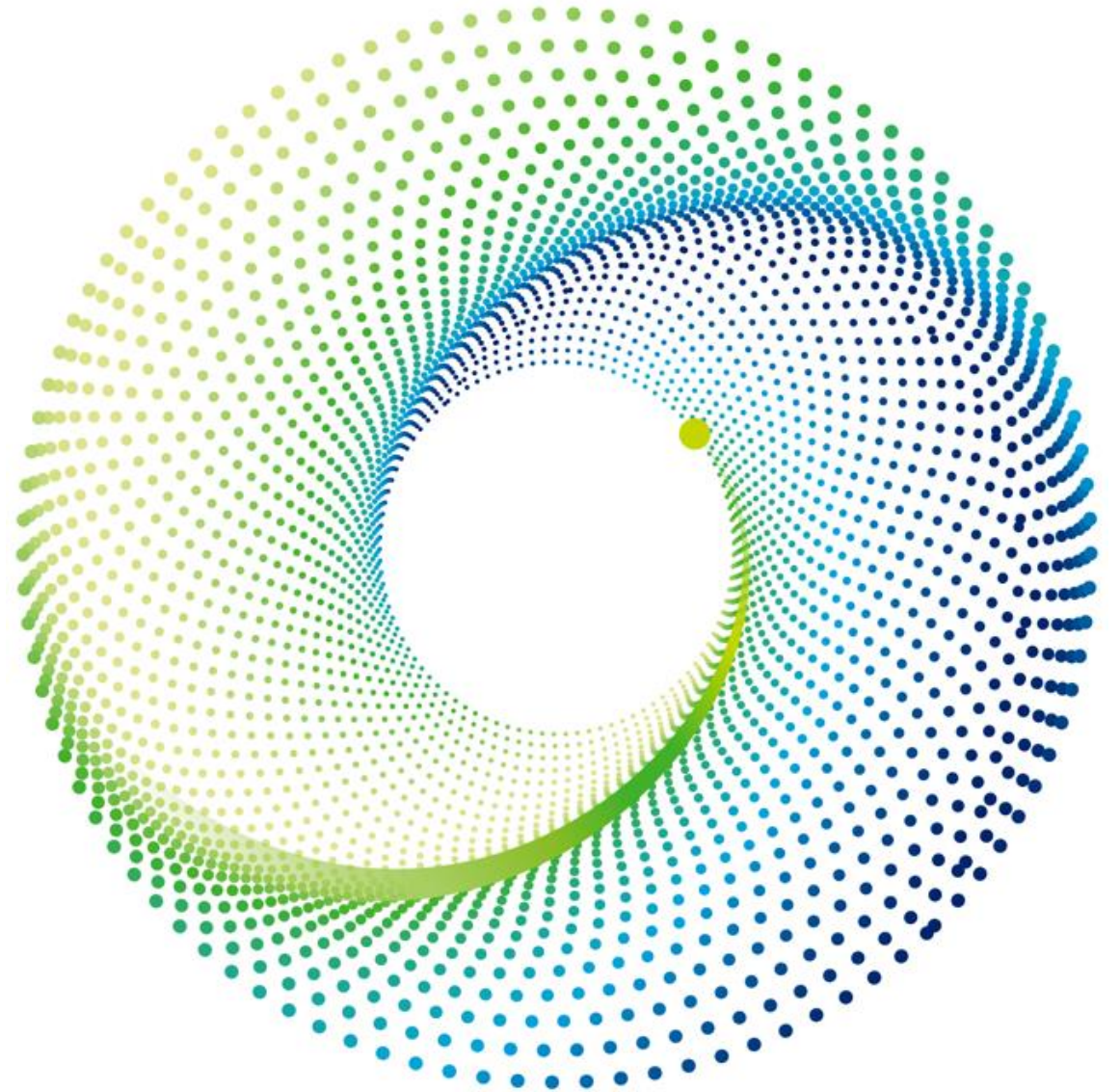


Welfare aziendale: Il nuovo perimetro dei familiari



Welfare aziendale: la platea dei familiari

L'art. 51, comma 2, T.U.I.R. non rinvia in modo "fisso" a tutti i familiari ex art. 12: il perimetro ha una geometria variabile.

Alcune iniziative sono rivolte ai familiari genericamente richiamati dall'art. 12; altre solo ai familiari che hanno anche i requisiti per essere fiscalmente a carico (art. 12, comma 2).

FAMILIARI GENERICI



Art. 51, comma 2, lett. f)

Le opere e i servizi ex lett. f) per **educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto** possono essere offerti ai familiari ex art. 12 **anche non fiscalmente a carico**.



Art. 51, comma 2, lett. f-bis)

Le somme, i servizi e le prestazioni ex lett. f-bis) per **educazione e istruzione, anche prescolare** (con mensa e servizi integrativi), **ludoteche, centri estivi e invernali e borse di studio** spettano ai familiari ex art. 12, anche se non fiscalmente a carico.



Art. 51, comma 2, lett. f-ter)

Le somme e le prestazioni ex lett. f-ter) per **servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti** si applicano ai familiari ex art. 12, anche se non fiscalmente a carico.

FAMILIARI A CARICO



Art. 51, comma 2, lett. d-bis)

Le somme erogate o rimborsate ex lett. d-bis) per abbonamenti al trasporto pubblico locale, regionale e interregionale sono esenti solo se rivolte a familiari fiscalmente a carico ex art. 12, comma 2, T.U.I.R.



Polizze LTC e Dread Disease

I contributi e i premi ex lett. f-quater) per polizze **Long Term Care e Dread Disease** sono agevolati solo per familiari che rispettano i requisiti dell'art. 12, comma 2, T.U.I.R.

La nozione di familiari: recenti evoluzioni normative

La Legge di bilancio 2025 aveva ristretto le detrazioni per carichi di famiglia, con riflessi indiretti sul welfare aziendale.

Successivamente, il D.Lgs. n. 192/2025 aveva introdotto una definizione generale di familiare che richiedeva in ogni caso la convivenza con il contribuente o la percezione di assegni alimentari non risultanti da provvedimento giudiziari, con effetto retroattivo sull'intero periodo d'imposta 2025.



Legge di Bilancio 2025



Nuove Regole sulle detrazioni



D.Lgs. n. 192/2025



Retroattività al 2025

- Legge n. 207/2024, art. 1, comma 11 (Legge di bilancio 2025): nell'ambito della revisione generale dell'IRPEF, interviene sulle **detrazioni per carichi di famiglia**.
- Restringe in modo considerevole il perimetro dell'art. 12 T.U.I.R.
- Le modifiche incidono anche sul welfare aziendale, perché l'art. 51, comma 2, T.U.I.R. richiama la nozione di familiare dell'art. 12.

- Introdotte **specifiche limitazioni** alle detrazioni per i figli a carico.
- Per le persone indicate nell'art. 433 c.c., la detrazione ex art. 12, lett. d), è limitata ai soli **ascendenti conviventi** con il contribuente.
- Effetto indiretto: si riduce la platea dei familiari a cui il datore di lavoro può offrire welfare in esenzione fiscale e contributiva.

- Riscrive l'art. 12, comma 4-ter, T.U.I.R., con una **definizione generale di familiare** che raccorda le altre norme fiscali.
- Il familiare rileva se è **convivente** con il contribuente oppure percepisce **assegni alimentari** non risultanti da provvedimento dell'Autorità giudiziaria.
- Per i familiari fiscalmente a carico (art. 12, comma 2), questi requisiti si aggiungono a quelli reddituali.

- Il D.Lgs. n. 192/2025 dispone l'efficacia **retroattiva per l'intero periodo d'imposta 2025**.
- Le nuove condizioni si applicano quindi a tutte le erogazioni di welfare ai familiari effettuate nel 2025.
- Il risultato è un forte **depotenziamento** del raggio d'azione dei piani di welfare aziendale.

Welfare aziendale: la nuova definizione di familiare

Le novità del Decreto Omnibus sulla definizione fiscale di familiare



Intervento Omnibus



Nuovo art. 12



Familiari ex art. 12



Familiari a carico



Effetti retroattivi

L'art. 1 del D.Lgs. n. 148/2026 interviene nuovamente sull'art. 12, comma 4-ter, T.U.I.R.

- Rivede la distinzione tra la **definizione generale di familiare** e quella di **familiare fiscalmente a carico**.
- Risolve le anomalie di coordinamento tra l'art. 12 e le altre disposizioni fiscali che lo richiamano.

La nuova formulazione dell'art. 12, comma 4-ter, distingue due casi:

- norme che richiamano **genericamente i "familiari"**;
- norme che richiedono anche i requisiti di **familiare a carico** ex comma 2.

Solo per questi ultimi, con particolare riguardo ai familiari individuati rinviando al disposto di cui all'art. 433 cc., oltre ai limiti reddituali, occorre verificare che siano conviventi con il contribuente o percepiscano assegni alimentari non risultanti da provv. giudiziari.

Quando la norma fiscale richiama solo i "familiari" dell'art. 12, rientrano:

- il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
- i figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, adottivi, affiliati o affidati e i figli conviventi del coniuge deceduto;
- le altre persone indicate nell'art. 433 c.c.

Quando la norma fiscale richiede anche i requisiti per essere **fiscalmente a carico** ex art. 12, comma 2, occorre:

- Verificare i limiti reddituali previsti per coniuge e figli.
- Per gli altri familiari ex art. 433 c.c., richiedere, oltre ai limiti reddituali, la convivenza con il dipendente oppure la percezione di assegni alimentari non derivanti da provvedimento giudiziario.

Per espressa previsione normativa, l'art. 1 del D.Lgs. n. 148/2026 ha effetto **retroattivo dal periodo d'imposta 2025**.

Welfare aziendale: effetti operativi del Decreto Omnibus

Conseguenze pratiche sul welfare aziendale e risposta n. 163 del 14 agosto 2026



La risposta AE n. 163 del 14 agosto 2026 conferma, per effetto del Decreto Omnibus, la detassazione ex art. 51, comma 2, lett. f-ter) T.U.I.R. dei rimborsi per il ricovero in RSA della madre non convivente (spese 2025).



I datori di lavoro devono verificare il trattamento fiscale delle erogazioni 2026 ai familiari, per eventuali aggiustamenti in sede di conguaglio di fine anno.



La nuova definizione di familiare amplia l'accesso alle iniziative ex lett. f), f-bis) e f-ter), senza obbligo di convivenza o di assegni alimentari, salvo per il figlio del coniuge deceduto.



Per effetto della retroattività al 2025, valutare le richieste di rimborso delle maggiori imposte e dei contributi previdenziali versati sulle erogazioni ai familiari.



Per le lett. d-bis) e f-quater), se i beneficiari sono gli altri familiari ex art. 433 c.c., restano i limiti reddituali e la convivenza o gli assegni alimentari.

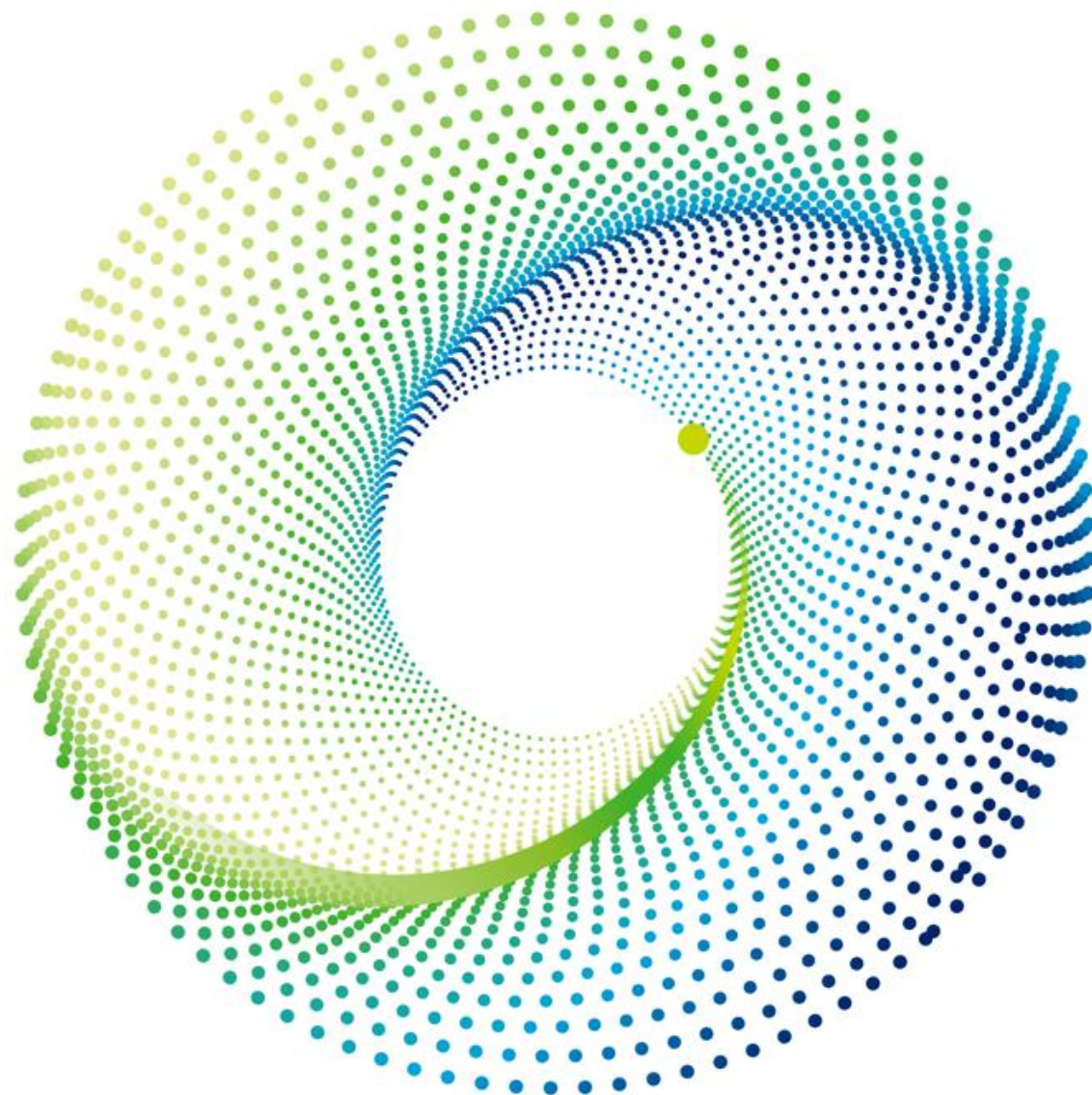


Rivedere il modello di gestione e la documentazione contrattuale dei piani di welfare, con procedure differenziate (rafforzate) per le lett. d-bis) e f-quater).

Il «vecchio» Regime Impatriati

L'evoluzione giurisprudenziale in tema di rientro dal distacco

Ottobre 2026



01.Regime Impatriati:

Aspetti normativi

01. Regime Impatriati

Inquadramento Normativo

Con l’art. 16 del D.lgs 147/2015, il legislatore italiano ha introdotto un regime fiscale di favore volto ad attrarre in Italia quei lavoratori che, per le loro particolari conoscenze, possono favorire lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del nostro paese, trasferendovi il know-how acquisito durante l’esperienza maturata all’estero. La misura si sostanzia in un parziale abbattimento della base imponibile IRPEF per coloro che, in possesso di determinati requisiti e al perdurare di talune condizioni, trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale per ivi svolgervi la maggior parte della propria attività lavorativa.

D.Lgs. 147/2015 (Art. 16)	D.L. 34/2019	D.Lgs. 209/2023
- Introduzione del regime fiscale favorevole per i lavoratori impatriati, con il vantaggio di una parziale esenzione dalla tassazione sul reddito; - Previsione di benefici fiscali per i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia.	Il c.d “Decreto Crescita” è intervenuto sul regime in questione ampliandone l’ambito di applicazione soggettivo e la durata, oltre a prevedere una maggiore percentuale di esenzione del reddito.	- Riforma del regime degli impatriati, con l’introduzione di un nuovo regime fiscale, più restrittivo rispetto al precedente, abrogando l’art. 16 del D.lgs 147/2015; - Ridefinizione dei requisiti di accesso e riduzione delle agevolazioni fiscali.

01. Regime Impatriati

Inquadramento Normativo - D.Lgs. 147/2015 (Art. 16)

Il vecchio regime è stato in vigore fino al 31 dicembre 2023. Questo periodo è stato caratterizzato da vantaggi fiscali significativi per attrarre lavoratori altamente qualificati in Italia, con una flessibilità maggiore rispetto alle normative precedenti.

Il regime precedente si applicava a condizione che:

- Il lavoratore non fosse stato fiscalmente residente in Italia nei **due anni precedenti** al trasferimento della sua residenza fiscale in Italia.
- Il lavoratore si impegnasse a mantenere la residenza fiscale in Italia per **almeno due periodi di imposta**.
- L'attività lavorativa fosse svolta principalmente in Italia, ovvero per più di **183 giorni** all'anno, in conformità con la prassi stabilita dall'Agenzia delle Entrate

Prevedeva, per i primi 5 anni di applicazione:

- Una riduzione del **70%** della base imponibile per i redditi derivanti da lavoro dipendente, lavoro assimilato a dipendente, lavoro autonomo e redditi d'impresa.
- Un ulteriore abbattimento della base imponibile al **10%** per i redditi di coloro che trasferivano la residenza in una delle seguenti regioni: **Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia**.
- Una riduzione al **50%** della base imponibile per gli **sportivi professionisti**, al verificarsi di specifiche condizioni aggiuntive



Il regime ex art.16, contiene una proroga di altri 5 periodi di imposta **se** il lavoratore che aveva trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019:

- Acquistava (o diventava comproprietario insieme al coniuge) di almeno un immobile residenziale in Italia, **dopo** il trasferimento della residenza o nei **12 mesi precedenti** al trasferimento stesso; oppure
- Aveva almeno un figlio minorenne o a carico. La proroga veniva concessa anche se il figlio minorenne o a carico fosse nato **prima** del trasferimento in Italia o **dopo**, ma comunque entro la scadenza del primo quinquennio agevolabile.

Nel caso di **estensione**, per i successivi 5 periodi di imposta, l'abbattimento della base imponibile era pari al 50% oppure al 90% se il lavoratore aveva almeno 3 figli minorenni o a carico.

02. Il rientro dal distacco

02. Il rientro dal distacco

La prassi adottata dall'Agenzia delle Entrate

Il lavoratore dipendente che presta la propria attività lavorativa all'estero in regime di «distacco», per poi rientrare in Italia, può beneficiare del regime degli impatriati?

Circolare n. 17/E del 2017

L'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che:

*«il **beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma, ciò in quanto il loro rientro in Italia, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma**».*

Prima apertura sul tema



Interpello n.45/E/2018 e Risoluzione n.76/2018

È possibile applicare l'agevolazione ad alcune specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa qualora si verificassero alcune ipotesi:

- Il **distacco sia più volte prorogato** e, la sua durata nel tempo, determini un **affievolimento dei legami con il territorio italiano** e un **effettivo radicamento** del dipendente nel territorio **estero**;
- Il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente pertanto, **al rientro assumente un ruolo differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero**.

Circolare n. 33 del 2020

L'apertura è stata successivamente ridimensionata con la circolare del 2020. Viene introdotto come elemento necessario la stipula di un «nuovo» contratto di lavoro che presupponga l'assenza di continuità con la precedente posizione lavorativa, formulando gli indici di una situazione di continuità sostanziale:



- Riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
- Riconoscimento di anzianità contrattuale dalla prima data di assunzione
- Mancata liquidazione della tredicesima nonché del TFR maturato
- Reinserimento del distaccato nell'ambito della società distaccante applicando i medesimi termini e condizioni di lavoro

02. Il rientro dal distacco

L'orientamento della giurisprudenza di merito sul tema

Comm. Trib. Prov. Lombardia Milano, n.1479/2022

«gli incentivi fiscali previsti per i lavoratori impatriati spettano **anche se** il richiedente, a seguito del rientro in Italia dopo un periodo di distacco all'estero, **non stipuli con il datore di lavoro un nuovo contratto di lavoro**. Ed infatti la normativa di riferimento non prevede il requisito della discontinuità formale o sostanziale fra il rapporto di lavoro svolto all'estero e quello esercitato al rientro in Italia».

Commissione Tributaria Prov. Roma, n.7834/2022

«l'esegesi della norma proposta dall'Amministrazione Finanziaria **sia erronea** in quanto non trova supporto nella sua lettera. La disposizione in parola, la cui ratio è quella di favorire il rientro in Italia di lavoratori italiani che abbiano prestato all'estero la propria attività lavorativa, **non fa alcun riferimento alla necessità di stipula di un nuovo contratto di lavoro**.

Ne consegue che non vi è ragione per disconoscere il beneficio al lavoratore distaccato che rientri in Italia, qualora, come nel caso di specie, vengano soddisfatte le previste condizioni (lavoratore non residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento che si impegna a risiedere in Italia per almeno due anni; attività lavorativa prestata prevalentemente nel territorio italiano)».

Comm. Trib. Prov. Lombardia Milano, n.4779/2021

«la **mancata** presentazione della richiesta scritta al datore di lavoro **non comporta la decadenza** dal regime di favore per i lavoratori impatriati, trattandosi di un **mero adempimento formale**. Il diritto al beneficio, derivando direttamente dalla sussistenza dei requisiti di legge, può essere legittimamente fatto valere dal contribuente in via successiva mediante **istanza di rimborso** delle maggiori imposte trattenute alla fonte».

02. Il rientro dal distacco

L'orientamento della Cassazione sul tema

Il giudizio si inquadra nel contesto di una giurisprudenza di merito vasta, la quale vede in estrema sintesi due orientamenti contrapposti:

01 | Il primo di essi, sostenuto dall' Agenzia delle Entrate, fa leva sul contenuto delle circolari secondo cui la spettanza dei benefici sarebbe subordinata a **comportamenti attivi** del contribuente, in assenza dei quali le agevolazioni, in virtù di un carattere opzionale, **sarebbero precluse**.

02 | Il secondo, sostiene che l'accesso al regime degli impatriati risulta solamente subordinato al rispetto dei requisiti contenuti nell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, il quale può essere fatto valere **anche con dichiarazioni integrative a favore o con istanza di rimborso**.



Art. 16, comma 5-ter: [...] “con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio, nonché per periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, **ai cittadini non iscritti all'AIRE rientrati entro il 31.12.2019** spettano i benefici fiscali [...] purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni [...] **non si fa luogo in ogni caso al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo**”, in conseguenza degli accertamenti eventualmente già notificati (n.d.r.)

L'Ordinanza della Cassazione n. 34655/2024

L'omessa osservanza delle formalità introdotte dall'Amministrazione con i propri documenti di prassi «*non comporta la decadenza dal beneficio fiscale, ma più semplicemente non consente più di attivare la procedura di richiesta del beneficio tramite il sostituto d'imposta, ponendo a carico del contribuente l'onere di richiedere il rimborso, ove intenda recuperare la maggiore imposta versata*».

Tuttavia, l'istanza di rimborso ex art. 38 DPR 602/1973 è esperibile per accedere al regime impatriati in relazione a periodi antecedenti il 30 aprile 2019, data di entrata in vigore del Decreto Crescita.

Ciò in quanto, a detta della Cassazione, l'introduzione del comma 5-ter nel corpo dell'art. 16 sarebbe ostativo alla possibilità di presentare richieste di rimborso.

Cass. n. 23526/2025, richiamando il proprio orientamento sul tema, ha ammesso il rimborso delle maggiori imposte versate da un contribuente in possesso dei requisiti per l'applicazione dei benefici del c.d. regime impatriati pur in assenza dell'apposita istanza presentata al datore di lavoro e indicazione- in sede di dichiarazione dei redditi dell'imponibile ridotto.

02. Il rientro dal distacco

L'orientamento della giurisprudenza di merito dopo l'ordinanza della cassazione

	Rientro dal distacco	Omissioni formali	Rimborso e Comma5-ter
	La Corte ha qui accertato i criteri necessari per l'applicazione del regime, ossia avere residenza estera, rientro dal distacco, continuità con il gruppo e mutamento sostanziale delle mansioni: 1) Il contribuente aveva risieduto all'estero per il periodo richiesto dall'art. 16 del D.lgs 147/2015; 2) Il rientro è avvenuto nell'ambito dello stesso gruppo societario; 3) Passaggio da una posizione di Quadro a un ruolo Dirigenziale, con mutamenti di responsabilità e di diretto controllo. Per i giudici, la continuità del rapporto non esclude di per sé l'agevolazione: la discontinuità lavorativa non è un requisito espressamente previsto dall'art. 16.	Secondo la Corte, il regime impatriati spetta al ricorrere dei requisiti sostanziali e non richiede un'opzione in senso stretto. Di conseguenza, nè la mancata richiesta al datore di lavoro nè l'omessa indicazione dell'agevolazione nella dichiarazione dei redditi comportano la decadenza dal beneficio. La Corte qualifica la mancata richiesta al datore e l'omessa indicazione in dichiarazione come omissioni formali che non incidono sul diritto sostanziale, richiamando Cass. n. 34655/2024 e 30569/2025.	La Corte considera come non ostativo, il richiamo dell'ufficio all'art.16, comma 5-ter. Nella motivazione attribuisce alla disposizione carattere innovativo, non interpretativo, e afferma che essa non può negare un diritto già perfezionato. Infine aggiune una ragione distinta: le imposte versate dal contribuente non costituirebbero un "adempimento spontaneo" preclusivo del rimborso, ma un versamento cautelativo indotto dalla prassi amministrativa allora seguita. Su queste basi conferma il diritto al rimborso e respinge l'appello dell'Agenzia.

Studio Tributario e Societario

This document has been prepared by Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit. Except in the general context of evaluating the capabilities of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit, no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit, a company, registered in Italy with registered number 10581800967 and its registered office at Via Santa Sofia no. 28, 20122, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Santa Sofia no. 28, 20122, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2026 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.