

RISOLUZIONE N. 46/E



Direzione Centrale Grandi contribuenti e
internazionale

Roma, 02/08/2022

OGGETTO: Deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP del maggior valore rivalutato/riallineato imputato alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del TUIR, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore - Definizione dell'ambito applicativo - Articolo 110, comma 8-ter, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104.

L'articolo 1, comma 622, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (di seguito anche *Legge di Bilancio 2022*) ha inserito all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (di seguito anche *Decreto Agosto*), convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 il comma 8-ter in base al quale "*La deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo (...)*".

La medesima *Legge di Bilancio 2022* ha introdotto nel citato articolo 110 altresì

il successivo comma 8-*quater* il quale dispone che "*In deroga alle disposizioni di cui al comma 8-ter, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 del presente articolo (...)*".

La Circolare n. 6/E del 1° marzo 2022, emanata a commento della disciplina della rivalutazione e del riallineamento contenuta nel citato articolo 110 del *Decreto Agosto*, ha fornito le prime indicazioni in ordine alle novità introdotte con le disposizioni da ultimo citate.

Con specifico riferimento alla definizione dell'ambito applicativo delle previsioni recate dai commi 8-*ter* e 8-*quater*, si ricorda che nella relazione illustrativa al disegno di legge relativo al Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e al Bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024, AS n. 2448, XVIII Legislatura (cfr., in particolare, pag. 236 dello stampato), è stato chiarito che "*il maggior valore attribuito, ai fini fiscali - in sede di rivalutazione e/o di riallineamento - alle attività immateriali (come, ad esempio, i marchi e l'avviamento), è deducibile, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in almeno 50 anni*".

Come si è anticipato, il predetto comma 8-*ter* rinvia alle "*attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore ...*"; tale previsione normativa va interpretata in base alle previsioni contenute nella relazione illustrativa che, come sopra riportato, fa riferimento a "marchi" ed "avviamento" solo in via esemplificativa.

Ne consegue che sono da considerarsi attratti nell'ambito applicativo della previsione in esame:

- i marchi e l'avviamento, indicati, come detto, espressamente dalla relazione illustrativa alla norma più volte sopra citata;
- le attività immateriali a vita utile indefinita di cui all'articolo 10 del D.M. 8 giugno 2011, la cui deduzione è ammessa, a prescindere dall'imputazione al conto economico, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per i marchi d'impresa e dell'avviamento, ai fini IRES, dall'articolo 103 del TUIR e, ai fini IRAP, dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto IRAP.

Non sono, invece, ricomprese nell'ambito applicativo del citato comma 8-*ter* le attività immateriali, diverse dalle precedenti, le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103, comma 1, prima parte, del TUIR, sono in linea generale deducibili in misura non superiore al 50 per cento.

Il puntuale rinvio letterale, da parte del comma 8-*ter*, all'articolo 103 del TUIR sottende la volontà del legislatore di limitare l'ambito applicativo della specifica norma in discussione ai soli beni per i quali il limite alla deducibilità delle quote di ammortamento in diciottesimi è stato espressamente contemplato dalla norma fiscale, prescindendo, quindi, dalla durata del piano di ammortamento contabile e, in particolare, dal fatto che ordinariamente quest'ultimo condiziona (ai sensi del combinato disposto degli articoli 103, comma 1, e 109, comma 4, del TUIR) la concreta durata dell'ammortamento fiscale.

A conferma di questa ricostruzione basata sul tenore letterale della disposizione in commento, si evidenzia che il successivo comma 8-*quater* riconosce la facoltà del versamento di un'imposta sostitutiva addizionale e la conseguente possibilità di proseguire nella "*deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo*".

Alla luce di tali considerazioni deve, pertanto, ritenersi superata la posizione espressa sul punto nella risposta pubblica n. 108 del 2022.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)