

Risposta n. 3/2023

OGGETTO: Errori contabili – Trattamento fiscale della correzione di un errore contabile afferente alla sovrastima del credito per fatture da emettere da parte di un soggetto gestore del Servizio Idrico Integrato (SII) – Articolo 101, commi 4 e 5, TUIR.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società *ALFA S.C.A R.L.* (di seguito, "Società" o "Istante") è una società a capitale interamente pubblico (detenuta direttamente o indirettamente da ... Comuni) che, in virtù della Convenzione stipulata in data ... con l'AATO ..., gestisce la Concessione del Servizio Idrico Integrato (SII) dell'Area ..., composto dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue.

I ricavi conseguiti dalla Società per i servizi resi agli utenti sono determinati mediante Tariffe fissate in applicazione del Metodo Tariffario approvato dall'Autorità

di Regolazione per l'Energia Reti ed Ambiente (ARERA), che permette il recupero dei costi sostenuti dal gestore (principio del "*full recovery cost*"). I ricavi del servizio idrico integrato sono iscritti in bilancio dalla società in base al VRG (Vincolo dei Ricavi del gestore), così come determinato dalla Tariffa.

Nel corso dell'anno 2020 la Società ha innovato il sistema informatico di gestione dei rapporti con l'utenza; tale *software* ha il dominio di moltissimi aspetti dell'operatività aziendale quali, ad esempio, la quantificazione dei volumi di metri cubi erogati e la conseguente bollettazione alle utenze con la relativa valorizzazione di tali importi, la stima dell'ammontare delle bollette da emettere (rateo fatture da emettere) sulla base dei volumi erogati, la stratificazione del credito, la riconciliazione degli incassi, la valorizzazione dei depositi cauzionali, l'emissione degli ordini di intervento, la loro consuntivazione, la rendicontazione, ecc.

Al termine di tale implementazione, sono stati effettuati i necessari test di congruenza e, nella fase di conversione della banca dati del precedente sistema gestionale (dismesso a fine 2020), è stato rilevato un errore nelle precedenti elaborazioni informatiche relative alla determinazione della stima del valore delle fatture da emettere per i consumi non ancora fatturati al 31 dicembre del 2019, in quanto questo non risultava coerente con il medesimo valore calcolato al 31 dicembre 2020 dal nuovo sistema gestionale. Sulla base di tale analisi si è scoperto che l'algoritmo del precedente sistema elaborava il valore delle fatture da emettere in maniera errata e questo ha portato nel corso degli anni ad un incremento significativo della voce di bilancio "fatture da emettere" contabilizzata a titolo di credito verso gli utenti. In sede di definizione del bilancio relativo all'esercizio 2020 la società ha aperto un tavolo congiunto con il fornitore del

sistema informatico per l'individuazione delle possibili motivazioni tecniche alla base di tale scostamento e anche per dare una precisa valorizzazione all'errore che ha portato alla sovrastima delle fatture da emettere.

Al momento dell'approvazione del bilancio 2020 da parte dell'organo amministrativo, però, non si avevano ancora sufficienti informazioni e dettagli per calcolare in modo puntuale il valore dell'errore e quindi della relativa sopravvenienza passiva esistente sul credito per fatture da emettere.

In questo contesto, in sede di predisposizione del Bilancio al 31/12/2020, la sopravvenienza passiva è stata rilevata, annullando parte del credito per fatture da emettere verso gli utenti che derivava dal Bilancio 2019, prendendo a riferimento il valore del credito per fatture da emettere al 31/12/2017, in quanto si è supposta la sostanziale invarianza dei volumi erogati e si è ritenuto che l'errore potesse essersi creato negli ultimi due esercizi 2018-2019, anni in cui si è avuto il cambio radicale nella struttura della articolazione tariffaria, con il relativo adeguamento dei sistemi informatici.

Sulla base di tale dato, nel Bilancio al 31/12/2020 si è ridotto il credito per fatture da emettere entrante, cioè quello derivante dal bilancio 2019 per Euro ... in quanto inesistente. Data la rilevanza dell'errore, gli effetti della insussistenza passiva sul bilancio 2020 sono stati trattati ottemperando alle regole previste dall'OIC 29. Si è cioè proceduto quindi a rettificare in diminuzione il valore del Credito utilizzando in contropartita una riduzione della Riserva di utili (*restatement*) presente nello stato patrimoniale della società alla data del 1° gennaio 2020.

Nel corso dell'anno 2021, la società ha concluso i controlli e le analisi necessarie per la corretta definizione dell'errore sulle fatture da emettere ricostruendo la stratificazione dell'errore. A seguito di tutti i controlli è emerso che l'errore sui ratei per fatture da emettere era pari a Euro

Si evidenzia che le analisi effettuate hanno rilevato che l'errore si è generato, cumulandosi, fin dal periodo di vigenza del nuovo metodo tariffario (2012), in quanto il sistema registrava dei volumi annui erogati superiori al reale di circa l'1% medio annuo. Questo errore si è riflesso tutti gli anni sui dati del valore del ricavo delle fatture da emettere e conseguentemente sul Credito verso l'utenza.

A tale proposito la Società ha imputato a storno del Credito inesistente verso gli utenti ulteriori Euro ... nel bilancio al 31/12/2021.

Considerando che l'importo totale della rettifica per l'insussistenza del Credito per fatture da emettere, pari a Euro ..., ha anche concorso totalmente alla formazione del reddito negli esercizi precedenti come ricavo per fatture da emettere, la Società chiede di conoscere come il costo derivante dal mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito negli esercizi precedenti o la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi debba essere considerato ai fini del calcolo della base imponibile in relazione ai periodi d'imposta 2020 e 2021 in applicazione degli articoli 83, comma 1, 101 comma 4, nonché dell'109, commi 1 e 4 del TUIR.

Considerando che:

- il *restatement* deriva da un errore contabile che ha portato ad una insussistenza di un attivo che ha concorso a formare il reddito negli esercizi precedenti;

- non è stato fatto alcun arbitraggio da parte del contribuente in termini di spostamento sui periodi del reddito di competenza, trattandosi di proventi che in realtà erano inesistenti,

L'Istante chiede quale sia lo strumento per il recupero dell'IRES e dell'IRAP sul maggior reddito esposto nei periodi d'imposta precedenti, e cioè se sia possibile ottenere il riconoscimento del costo fiscale quale sopravvenienza passiva ai sensi dell'art. 101, comma 4 del TUIR (pari a Euro ...), nei periodi di imposta in cui è stata contabilizzata (e cioè per Euro ... nel periodo d'imposta 2020 e per Euro ... nel periodo d'imposta 2021), o se debba invece presentare le dichiarazioni integrative a favore (**quesito n. 1**).

Inoltre, nell'ipotesi in cui sia ravvisata una sopravvenienza passiva, l'interpellante chiede di chiarire se la deducibilità debba seguire quanto imputato a bilancio negli esercizi 2020 e 2021 sulla base di quanto previsto dall'art. 83 del TUIR o considerare l'intero costo, derivante dall'insussistenza dell'attivo, di competenza fiscale del 2021. Solo in tale esercizio il costo diventa di "obiettiva determinabilità dell'ammontare" così come richiesto dall'art. 109 del TUIR, considerato che il *restatement* nel bilancio 2020 è stato effettuato annullando il credito per fatture da emettere verso gli utenti per un valore derivante dalla miglior stima che in quel momento (alla data di bilancio 2020) era possibile fare, non essendo ancora conclusa la fase di dettagliato accertamento del valore dell'errore (**quesito n. 2**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1) Sopravvenienza Passiva

Tenuto conto che, in applicazione all'OIC 29, trattandosi di errore rilevante, l'importo è stato direttamente imputato a patrimonio netto, attraverso la rettifica del patrimonio netto iniziale, la Società ritiene che tale componente negativo di reddito possa essere ammesso in deduzione in applicazione dell'art. 109, comma 4 del TUIR in quanto sopravvenienza passiva e/o insussistenza dell'attivo (Soppravvenienza Passiva nel seguito per ragioni di semplicità espositiva).

Infatti, il caso in oggetto integra una fattispecie diversa dall'errore di competenza contemplato nella circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 (paragrafo 1), ove si forniscono chiarimenti in un caso di mera mancata rilevazione di componenti positivi o negativi di reddito nel corretto esercizio di competenza.

Secondo l'interpellante, mentre la violazione del principio di competenza consiste nell'aver contabilizzato e tassato in un esercizio non corretto (traslato in avanti o indietro quindi) un ricavo che però esiste ed è stato conseguito, nel caso dell'interpello, l'errore riferito alla non corretta valorizzazione del ricavo quale Rateo sulle fatture da emettere, invece, non configura da un punto di vista fiscale una violazione del principio di competenza trattandosi di un vero e proprio "provento inesistente", che va a generare, quando annullato, la fattispecie del mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e/o la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (l'annullamento del Credito Verso utenti che è la diretta conseguenza dei ricavi inesistenti), e quindi deve trovare collocazione nell'ambito dell'art. 101, comma 4 del TUIR quale sopravvenienza passiva deducibile.

Tale principio è contenuto nella Risposta ad Interpello n. 407 del 10 ottobre 2019. Nel caso oggetto della citata risposta, il contribuente aveva assoggettato a

tassazione proventi inesistenti, oltre a iscrivere attività finanziarie anch'esse inesistenti. Nell'esercizio in cui veniva scoperto l'errore il contribuente aveva provveduto a contabilizzare un onere per effetto dell'eliminazione delle attività finanziarie inesistenti. In particolare, in ossequio al principio contabile OIC 29, aveva effettuato un *restatement*, eliminando l'attività finanziaria in contropartita della riduzione della riserva di utili portati a nuovo (trattasi, pertanto, di un errore qualificato "rilevante").

In questa Risposta l'Agenzia attribuisce rilevanza fiscale quale sopravvenienza passiva alla correzione dell'errore contabile nel periodo di imposta in cui l'errore è emerso e viene corretto (ossia nell'esercizio della contabilizzazione) e fino a concorrenza dei proventi inesistenti che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

Conferma implicita della differenza fra errori di competenza e sopravvenienze passive, secondo l'interpellante, si trova anche nella risposta al recentissimo Interpello n. 208 del 22/04/2022, avente ad oggetto un cambio volontario di principi contabili nella rappresentazione del FoNI dal bilancio, che ha portato a trattare il componente non più come un ricavo, ma alla stregua di un contributo pubblico in conto capitale correlato a specifici futuri investimenti. In tale situazione l'Agenzia, escludendo che la fattispecie potesse essere assimilata ad una sopravvenienza passiva ex art. 101 del TUIR, in quanto non comparabile ad alcuna delle fattispecie previste dalla disposizione, dato che la rettifica di ricavi che sono stati assoggettati a tassazione nei precedenti periodi d'imposta "non avviene a seguito del loro mancato conseguimento", ha di fatto confermato che la sopravvenienza passiva segue ad un mancato conseguimento dei ricavi che sono stati assoggettati a tassazione nei precedenti periodi di imposta.

In altre parole, ad avviso dell'interpellante le citate risposte sembrano confermare, uno in modo diretto e uno in modo indiretto, che nella fattispecie oggetto del presente interpello si sia in presenza di una sopravvenienza passiva deducibile ai sensi dell'art. 101, comma 4 del TUIR in quanto deriva dall'errore che ha comportato sia la tassazione di ricavi in esercizi precedenti, sia la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio.

Quesito n. 2 Competenza

Con riferimento all'altro aspetto, la Società innanzitutto rileva che l'art. 101, comma 4, del TUIR si limita a fornire una definizione di sopravvenienza passiva, senza disporre alcunché in merito alla rilevanza fiscale della sopravvenienza passiva così descritta e all'individuazione del periodo d'imposta di sua competenza. Il criterio temporale di deducibilità delle sopravvenienze passive deve essere ricercato nel disposto del comma 1 dell'art. 109 del TUIR, in base al quale i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, se non diversamente disposto, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Questa analisi va però coordinata anche con il dettato dell'art 83 del TUIR sulla derivazione rafforzata applicabile anche agli OIC *adopter*, che non pare superare, in questo caso, i precetti di cui all'art. 109 del TUIR in tema di competenza.

Nel caso in esame pare vi sia un allineamento naturale fra sostanza e forma e, quindi, tornano ad essere applicabili le norme di tutela fiscale di cui all'art. 109 del TUIR.

Essendo applicabile l'art. 109 del TUIR si ritiene che i requisiti richiesti dalla norma per la deduzione della insussistenza, la certezza e l'obiettiva determinabilità dell'ammontare, si siano realizzate nell'esercizio 2021.

La Società rappresenta altresì che gli importi della sopravvenienza passiva rilevati nei bilanci 2020 e 2021 sono già al netto degli importi richiedibili a titolo di "Conguaglio" all'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) a ristorno della insussistenza del Credito verso Utenti, o meglio della minore bollettazione "effettiva" emessa nei confronti dell'utenza, rispetto a quella contabilizzata.

Con la documentazione integrativa prot. RU ... del ... la Società ha inoltre precisato che:

- l'errore sul 2021 non pare configurare un autonomo errore bensì una rettifica della stima del rateo fatturazione effettuata in contropartita al *restatement* del 2020. Considerando che la differenza non rilevata nello storno del credito per fatture da emettere attraverso il *restatement* effettuato nell'anno 2020 (pari a euro ...) era di importo molto inferiore rispetto a quella rilevata nel 2020 con il *restatement* e, soprattutto, che l'importo dell'ulteriore sopravvenienza passiva sui crediti trovava capienza nel Fondo Svalutazioni Crediti presente in bilancio a fine 2020 ritenuto esuberante rispetto alle altre necessità sul bilancio, si è quindi valutato che non ricorressero le condizioni per procedere ad un ulteriore *restatement*. La rettifica del credito per fatture da emettere derivante dalla relativa insussistenza ha trovato contro partita in conto economico in una voce di costo classificato in B 14 Oneri diversi di gestione;

- la Società, fin dall'adozione da parte di ARERA del nuovo Metodo Tariffario (MTT - 2012) contabilizza un livello di ricavi, assoggettati a tassazione, pari al VRG.

La differenza tra il bollettato di competenza con il VRG dell'esercizio alimenta il credito verso utenti futuri per Conguagli (il Conguaglio ARERA). Questo metodo di contabilizzazione crea un "vaso comunicante" tra il Rateo Bollettazione e il Rateo per Conguagli poiché, a parità di VRG (che è un dato che non deriva dalla contabilità, nel senso che deriva da un conteggio alimentato dalle Regole Tariffarie ed approvato da ARERA e dell'ATO, e calcolato con un apposito *Tool* di calcolo), ogni euro (in più) di errore nel Rateo Bollettazione corrisponde ad un euro (in meno; e viceversa) nella voce Conguaglio ARERA. Se fosse adesso possibile che la normativa ARERA riconoscesse l'errore e il maggior "conguaglio straordinario", non richiesto a suo tempo a causa dell'errore (ora per allora), oggi la Società potrebbe correggere l'errore contabilizzando un minor Rateo Bollettazione e un maggior Rateo ARERA, senza impatto alcuno sul conto economico né a livello fiscale. In realtà la possibilità di richiedere successivamente il maggior Conguaglio ad ARERA soggiace a precisi limiti temporali per cui sugli errori effettuati sul rateo fatture da emettere fino al 2018 (tassati) non vi è la possibilità di rimediare e di richiedere parzialmente il maggior Conguaglio in relazione all'anno 2019. In questo contesto, una volta determinato l'errore e scoperto che non esistono metodi di recupero dello stesso attraverso i meccanismi dei Conguagli ARERA, alla Società non è rimasto che rettificare in diminuzione il solo importo del Rateo Bollettazione, per la parte insussistente quale sopravvenienza passiva;

- la Società ha proceduto ad effettuare il ricalcolo dell'errore sul rateo bollettazione andando a ritroso fino all'anno 2015. Una parte dell'errore generatosi sul 2019 è stata recuperata in sede di definizione biennale della Tariffa del 2022- 2023 ed è diventata, a parità di ogni altra condizione, maggiore conguaglio pari a Euro ..., ossia un ricavo

che riduce, per pari importo, l'effetto derivante dalla sovra stima del Rateo bollettazione. L'errore generato in ogni periodo è stato alimentato dalla differenza tra il VRG e il bollettato calcolato per competenza, che è il vero errore, quest'ultimo dato dal bollettato di periodo, rettificato per la variazione tra il Rateo bollettazione iniziale e quello finale;

- a parere della Società l'errore ha generato sia il mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito, sia minori conguagli riconosciuti da ARERA;

- sulla base della normativa Regolatoria Tariffaria, vi è la possibilità solo parzialmente di recuperare i Conguagli sul passato e solo sull'anno 2019. Anche se il dettato normativo regolatorio appare chiaro sull'impossibilità di richiedere i Conguagli antecedenti all'anno 2019, la Società ha comunque richiesto un parere al Prof. Avv. ... sulla possibilità e sull'eventuale esito nell'intraprendere un'azione legale volta al recupero sul Conguaglio spettante per gli anni antecedenti al 2019. Il parere rilasciato in data ... conclude *"Nel complesso, la scelta di percorrere la strada che porta all'instaurazione di un contenzioso (...) pur astrattamente percorribile (...) appare tuttavia impervia e dall'esito molto probabilmente negativo"*;

- le soluzioni prospettate ai fini IRES valgono anche ai fini IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che esula dal presente parere ogni valutazione in merito alla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dalla Società nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati, nonché in ordine alla quantificazione delle poste contabili e degli importi rilevanti ai fini fiscali indicati in istanza e nelle memorie integrative.

Su tali aspetti restano impregiudicati i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, con riferimento al **primo quesito** dell'istanza in oggetto, la Società chiede se, al fine di recuperare le maggiori IRES ed IRAP versate nei precedenti periodi di imposta, la correzione di errori contabili rilevanti operata in conformità all'OIC 29 nei bilanci 2020 e 2021, oggetto dell'interpello, integri i requisiti per la deduzione a titolo di sopravvenienze passive ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del TUIR.

Nel rilevare preliminarmente che esula dalle competenze della scrivente esercitabile in sede di istruttoria delle istanze di interpello ogni valutazione in merito alla correttezza dell'applicazione dei principi contabili, si fa ad ogni modo presente che l'OIC 29, paragrafo 47, prevede che *"Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento"*. Il successivo paragrafo 48 del principio contabile menzionato specifica che *"La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo (...)"*.

Ai fini fiscali, l'articolo 101, comma 4, del TUIR prevede che: *"Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87"*.

Al riguardo, si evidenzia che la rilevazione degli errori contabili oggetto di istanza non attiene né all'errata imputazione temporale di componenti reddituali, né all'errata imputazione di ratei di ricavi "inesistenti" accumulati nel corso di diversi esercizi, bensì al mancato incasso dei conguagli, non tempestivamente richiesti in relazione a ricavi tassati, per effetto dell'errata determinazione del c.d. bollettato.

Infatti, come rilevato dalla Società nelle rispettive sezioni dedicate agli errori contabili delle note integrative ai bilanci 2020 e 2021 "[s]ul piano fiscale la società evidenzia un livello di ricavi sempre pari a VRG e, quindi, l'imponibile dichiarato a suo tempo era corretto, almeno in base ai dati sul rateo di bollettazione al tempo disponibili" (cfr. pag. ... della nota integrativa al bilancio 2020) e "nonostante l'errore sul rateo bollettazione evidenziato nello scorso esercizio [bilancio 2020, n.d.r.] i risultati economici del 2019, 2020 e 2021, così come esposti sui bilanci, sono corretti, e sono state correttamente determinate le imposte sui redditi" (cfr. pag. ... della nota integrativa al bilancio 2021). In particolare, posto che "[l]a differenza tra il VRG e il bollettato genera un conguaglio [...] che viene contabilizzato tra i crediti, ed è una posta numeraria (un credito verso una platea di utenti) che andrà a far parte di quanto verrà richiesto agli utenti, nei successivi esercizi (...) [i]n sede di predisposizione del bilancio 2020 si è constatato che l'errato conteggio sul bollettato si è riversato in un minor Conguaglio rispetto a quello che sarebbe stato corretto richiedere alle Authority negli esercizi precedenti per pari importo" (cfr. pag. ... della nota integrativa al bilancio 2020). Di conseguenza, "Avendo pagato le imposte sulle citate componenti di conguaglio, per quelle maturate in periodi sui quali si può ancora presentare la dichiarazione integrativa a favore appare possibile per la Società recuperare le stesse (...) si sta

valutando di presentare apposito interpello volto a definire con certezza il momento del possibile recupero delle imposte pagate e le logiche necessarie per fissarne il valore e la competenza a periodo" (cfr. pag. ... della nota integrativa al bilancio 2021).

In altri termini, poiché la Società ha contabilizzato un livello di ricavi pari al VRG in contropartita ai crediti riferiti al bollettato ed ai complementari conguagli, l'errata alimentazione del credito per fatture da emettere ha avuto incidenza unicamente a livello finanziario (determinando un'errata composizione dei corrispondenti crediti iscritti in contropartita alla rilevazione dei ricavi), con la conseguenza che, a fronte degli importi del VRG tassati nel corso degli anni - la cui correttezza non è messa in discussione dalla medesima Istante - la Società non ha incassato, in misura corrispondente, una parte del credito riferito ai conguagli richiedibili alle *authority* di settore.

Nel caso rappresentato, quindi, lo strumento della dichiarazione integrativa a favore non potrebbe esplicare alcun effetto, posto che i ricavi contabilizzati e tassati sarebbero stati comunque pari al VRG e, dunque, alla Società sarebbe preclusa la possibilità di operare un'"artificiosa" riduzione dei ricavi delle annualità precedenti. Occorre, invece, focalizzare l'attenzione sulla insussistenza dei crediti per fatture da emettere, a fronte della sopravvenuta emersione, per pari importo, di maggiori crediti riferiti ai conguagli. La circostanza che tali conguagli non siano stati richiesti (sussistendo tra tali voci - credito per fatture da emettere e credito da conguagli - un rapporto di complementarietà) ha generato la successiva criticità in termini di incasso.

Tale ricostruzione è, peraltro, confermata dal comportamento contabile adottato dalla Società nel bilancio 2021, nel quale ha utilizzato il fondo svalutazione crediti per Euro ... per l'adeguamento della stima delle bollette da emettere entrante al 01.01.2021. In

definitiva, si ritiene che, in relazione al caso di specie, l'errore nella stima dell'ammontare della voce fatture da emettere abbia determinato una potenziale perdita su crediti (per il mancato riconoscimento da parte dell'autorità di recuperare tale credito nelle bollette successive) e non una "insussistenza di attività iscritte in bilancio negli esercizi precedenti".

Ne consegue che la fattispecie in esame non appare qualificabile sul piano fiscale quale sopravvenienza passiva *ex* articolo 101, comma 4, del TUIR, non configurandosi, diversamente da quanto prospettato dall'Istante, né un mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, né la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, bensì occorra fare riferimento alla disciplina in materia di perdite su crediti recata dall'articolo 106 del TUIR e dal comma 5 del richiamato articolo 101.

Quest'ultima disposizione prevede che *"(...) le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106, sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi (...)".*

Sul punto, sarà cura della società istante valutare la sussistenza degli elementi certi e precisi ai fini della deducibilità della perdita su crediti relativa ai minori congruagli calcolati anteriormente all'esercizio 2019. Al riguardo, è appena il caso di evidenziare che nel richiamato parere legale allegato alle memorie integrative emerge che al tentativo di recupero dei congruagli non tempestivamente richiesti è stato attribuito un esito "molto probabilmente" sfavorevole. Le valutazioni contenute in tale ultimo documento non consentono, di per sé, di integrare i requisiti di certezza e precisione richiesti dalla norma in esame ai fini della deduzione del componente negativo di reddito.

Ai fini IRAP si rammenta che, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione le perdite su crediti.

Tutto quanto sopra premesso, la risposta al **secondo quesito**, afferente alla possibilità di considerare l'intero costo di competenza fiscale del 2021, è assorbita dai chiarimenti resi in relazione a quello precedente.

(firmato digitalmente)