



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

Rettifiche dei componenti reddituali
mediante emissione di nota di credito

Mirko Panigati

Matteo Navaroni

Serena Medina

Pavia, Novembre 2018

Vol. 9 - N. 3/2018

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Rettifiche dei componenti reddituali mediante emissione di nota di credito

Mirko Panigati¹

Matteo Navaroni¹

Serena Medina²

¹ *Professore a contratto in analisi di bilancio*

² *Laureata in Economia e Legislazione d'Impresa - abilitata all'esercizio della professione di dottore commercialista*

Corresponding Author:

*Mirko Panigati
University of Pavia, Via S.
Felice 5, 27100 Pavia, Italy
Email:
mirko.panigati@unipv.it*

Cite as:

Panigati, M., Navaroni, M., Medina, S. (2018). Rettifiche dei componenti reddituali mediante emissione di nota di credito, *Economia Aziendale Online*, 9(3), 333-347.

Section: *Working Paper*

ABSTRACT

Le operazioni di regolamento dell'attivo rappresentano un momento fondamentale della gestione aziendale e non è inconsueto che alle operazioni principali vi siano collegate operazioni di storno/rettifica delle stesse.

Il Legislatore e gli Standard Setter nazionali e internazionali, tenuto conto delle criticità insite e alle difformi interpretazioni in ordine alle operazioni di rettifica, hanno sancito nel corso del tempo e in varie norme i principali aspetti di carattere economico e giuridico oltre ai collegati riflessi di carattere tributario e fiscale. Anche l'ultimo gruppo di emendamenti emanato nel corso 2017 inerenti i principi di redazione del bilancio ha visto una focalizzazione su questi argomenti aggiornando e approfondendo alcuni aspetti.

The settlement transactions represent a fundamental moment of company management and it is not unusual for the main transactions to be linked to reversal/adjustment transactions.

Taking into account the inherent criticalities and the different interpretations in relation to the adjustment operations, the Legislator and the national and international Standard Setters have regulated over time the main aspects of an economic and legal nature and the related tributary and fiscal reflections.

The last group of amendments issued in 2017 concerning the principles of drafting the financial statements also focused on these issues, updating and focusing on some aspects.

Keywords: nota di credito, rettifica di ricavo, scritture contabili, principio di competenza, art. 2425-bis comma 1 c.c., OIC 12, OIC 16, OIC 29, D.P.R. 633/1972

1 – Le operazioni di cessione

Completati i processi produttivi, l'impresa cede ai clienti i beni ottenuti ed i servizi, completando il ciclo economico del processo produttivo e recuperando, tramite i ricavi, i capitali investiti nei fattori produttivi, ed essere così in grado di attuare nuovi cicli produttivi.

Frequentemente le operazioni di cessione riguardano il trasferimento a terzi di prodotti finiti o l'erogazione di servizi.

Tali processi attengono alla gestione esterna ed economica, nei quali hanno vita i flussi di prodotti dall'azienda verso i clienti, rappresentato nella seguente figura:

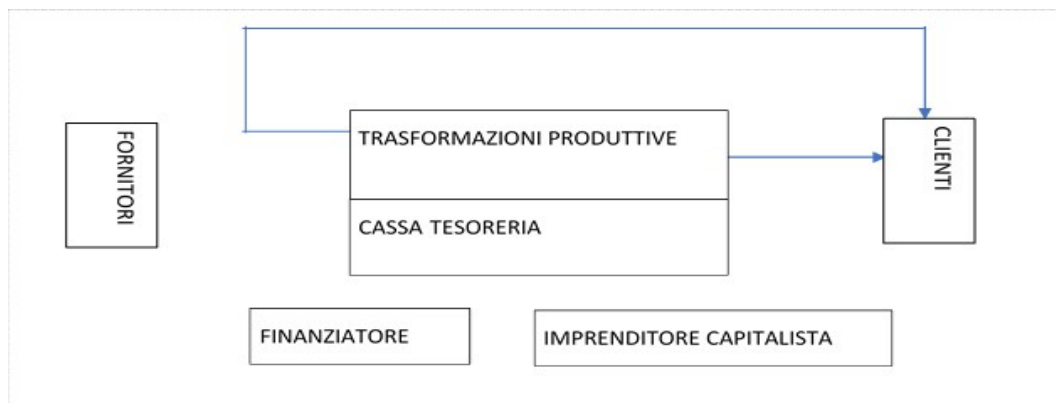


Fig. 1 - I flussi connessi alle operazioni di cessione

In particolare, alcune aziende realizzano un processo di produzione che non si conclude in un unico esercizio, cd. aziende a produzione pluriennale. La temporalità nello sviluppo e completamento del processo risulta trasversale e non discriminante rispetto al settore di appartenenza dell'azienda stessa; possono infatti rientrare in tale tipologia di organizzazione tanto le aziende industriali quanto altre aziende che operano nel settore primario o che prestano servizi.

Va ricordato in tale sede che le aziende con produzioni pluriennali possono assumersi diverse forme di rischio tecnico di produzione, in relazione al tipo di contratto di vendita:

- a) Cessione del prodotto finito solo al termine del processo pluriennale o, per i servizi, a scadenza del contratto: tutto il rischio tecnico della produzione grava sul produttore;
- b) Cessione graduale dell'opera in corso, anno dopo anno, per valori determinati in proporzione dello stato di avanzamento dei lavori o, per i servizi, in base a quanto pattuito contrattualmente: il rischio tecnico è distribuito nei vari anni di durata del processo;
- c) Cessione anticipata delle produzioni di futuro ottenimento: l'intero rischio grava sull'acquirente.



Fig. 2 - Uguaglianza fondamentale per i valori delle cessioni in senso proprio

Osservando la figura sopra riportata è possibile formare la seguente uguaglianza fondamentale per i valori delle cessioni in senso proprio:

Volendo schematizzare secondo il metodo della partita doppia, l'operazione in oggetto assume le seguenti caratteristiche:

Data	Motivazione	Tipo di variazione	Conto	Sezione	Importo
01/01	+ crediti	V. finanziaria attiva	Crediti v/clienti	Dare	122
01/01	+ Debiti	V. finanziaria passiva	Iva ns. Debito	Avere	22
01/01	Ricavo	V. economica positiva	Prestazioni di servizi	Avere	100

Tab. 1 - Schematizzazione in p.d. dell'operazione di cessione

2 – Le operazioni di regolamento attivo

Le operazioni di regolamento attivo hanno la funzione di consentire all'azienda venditrice di incassare il credito che viene definito commerciale o di regolamento.

Rappresentano quindi le operazioni della gestione esterna e monetaria, nelle quali sorgono i flussi di moneta dal cliente verso l'azienda come si osserva dalla seguente figura:

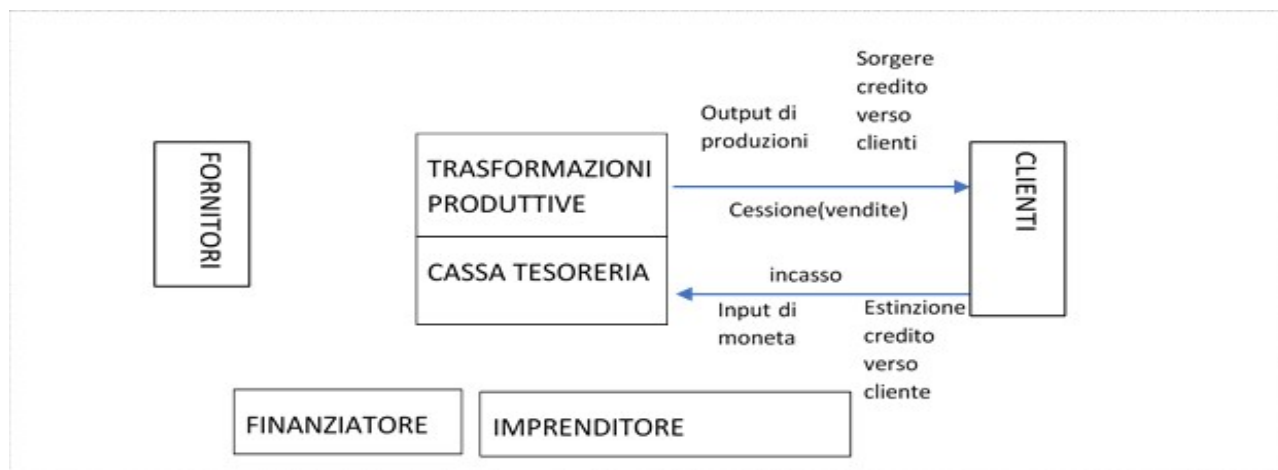


Fig. 3 - I flussi connessi alle operazioni di regolamento delle vendite

L'operazione di regolamento delle vendite deve essere considerata parte integrante dello scambio monetario tra l'azienda venditrice e il cliente; tale operazione rappresenta, infatti la controprestazione monetaria del cliente, a fronte della prestazione reale attuata dall'impresa. Come si osserva dalla su esposta figura.

Il pagamento fa sorgere i valori indicati nell'uguaglianza di seguito indicata:

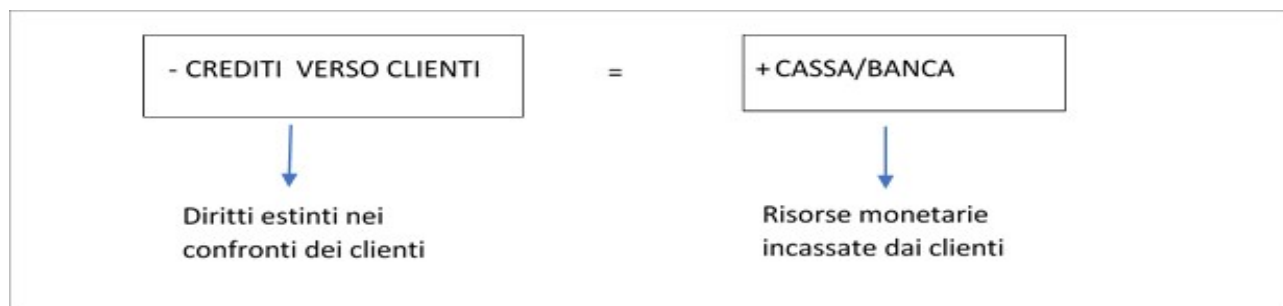


Fig. 4 - Uguaglianza fondamentale per i valori dell'operazione di pagamento

Anche se economicamente "cessione" e "regolamento" sono due parti complementari dello stesso scambio, nell'azienda si considerano operazioni distinte.

3 – Regole di registrazione e criteri di valutazione

Occorre tener conto, ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli accadimenti aziendali nel sistema di contabilità generale, che le operazioni di vendita sono contabilizzate nel periodo a fronte di merce effettivamente spedita o prestazioni effettuate ai clienti e non fittizie. Pertanto, i crediti esposti in bilancio derivano da operazioni realmente effettuate e tutti gli incassi e tutte le rettifiche effettivamente sostenute sono rilevate in diminuzione dei crediti. Inoltre, si possono contabilizzare gli incassi solo a fronte di risorse monetarie effettivamente ricevute. In aggiunta, è necessario operare le rilevazioni contabili assicurando la completezza delle stesse, ovverosia: tutte le merci spedite e le prestazioni effettuate sono fatturate e contabilizzate e tutti i relativi crediti che sorgono per effetto delle stesse devono essere esposti in bilancio. In modo analogo, tutti gli incassi effettivamente percepiti devono essere contabilizzati.

Dal punto di vista operativo, ne consegue che la rilevazione delle operazioni avviene in base alla effettiva disponibilità dei documenti che le rappresentano. I costi e i ricavi sorgono alla data in cui si ha il ricevimento o l'emissione della fattura che comprovi la prestazione reale dello scambio (cd. Principio della competenza contabile). Rientrano tra i documenti amministrativi le fatture e i correlati documenti rettificativi (note di addebito e note di accredito), le ricevute di acquisto etc. Rientrano inoltre i documenti di autorizzazione: documenti rilasciati da alcuni organi dell'azienda ad altri organi con i quali si dà autorizzazione al compimento di date operazioni, o all'emissione di ulteriori documenti contabili, delimitando le responsabilità dei soggetti intervenuti.

Il documento deve riflettere la sostanza economica dell'operazione che intende rappresentare a livello di quantità scambiate, di prezzi fatti e, conseguentemente, di quantità economiche derivate; nello stesso tempo esso deve essere correttamente rilevato nella contabilità sistematica, cioè in modo tale da assicurare corrispondenza tra valori indicati nei documenti e quelli rilevati nei singoli conti della contabilità.

Il sistema contabile utile ai fini della redazione del bilancio d'esercizio e nel rispetto della cd. clausola generale sancita nell'art. 2423 e ss. del Codice Civile deve recepire i valori nel rispetto del principio di competenza economica art 2423-bis comma 1 n. 2 e 3 c.c.

Il principio di competenza dispone che il redattore del bilancio proceda all'individuazione dei ricavi realizzati e all'individuazione dei costi che si correlano in vario modo ai ricavi.

Si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data di incasso o di pagamento.

I ricavi si intendono realizzati se si è concluso il processo produttivo dei prodotti; o se si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà, mediante il trasferimento dei rischi e dei benefici.

I ricavi per vendite o prestazioni sono di competenza dell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio o è stato prestato il servizio. Per le vendite il periodo coincide con la consegna o spedizione; per le prestazioni di servizi coincide con la conclusione.

Sotto un profilo applicativo, tutte le uscite di merci avvenute prima della chiusura dell'esercizio devono figurare tra le vendite e le relative quantità devono essere "scaricate" dal magazzino; il relativo credito deve essere registrato in contabilità e compreso nel saldo clienti.

Se la fattura non è ancora stata emessa, la spedizione in esame deve essere recepita tra le fatture da emettere.

Al contrario, tutte le merci "uscite" nell'esercizio successivo devono essere comprese tra le rimanenze di magazzino dell'esercizio in corso.

4 – Regole generali di rilevazione delle operazioni secondo il metodo della partita doppia

Le regole di registrazione nei conti variano a seconda dell'oggetto.

Il conto denominato "cassa", poiché il denaro non può uscire se prima non è entrato, la prima registrazione nel conto denaro in cassa è sempre un'entrata. Le due sezioni del conto cassa sono perciò contrassegnate dalle entrate (in Dare) e dalle uscite (in Avere).

I conti accesi a "crediti" e "debiti" accolgono i movimenti nei crediti o nei debiti verso i terzi.

Nell'ipotesi in cui si vendono le merci, il cliente deve "dare" l'importo pattuito; detto importo viene perciò scritto in Dare del conto di credito verso il cliente e al momento della riscossione del credito, sarà quindi stornata la precedente annotazione mediante registrazione dell'importo nella sezione contrapposta alla precedente.

Viceversa, quando si acquistano delle merci, il fornitore deve "avere" l'importo pattuito: detto importo si scrive in Avere del conto Debiti verso Fornitori. Al momento del pagamento del debito, la precedente annotazione viene stornata scrivendola in Dare dello stesso conto.

I conti accesi a crediti e debiti rilevano in Dare le variazioni finanziarie attive e in Avere le situazioni finanziarie passive.

I conti accesi a valori economici (costi o ricavi) rilevano nella sezione di sinistra (Dare) per le variazioni economiche negative e nella sezione di destra (Avere) per quanto riguarda le variazioni economiche positive.

In via normale si hanno conti che accolgono solo costi (es. il conto Merci c/acquisti) e conti che accolgono solo ricavi (es. il conto Merci c/vendite).

Le eventuali rettifiche a costi e ricavi si registrano di regola in appositi conti a esse intestate; in linea di massima si preferisce non rilevarle nei conti che accolgono i costi o i ricavi a cui si riferiscono.

Da quanto fin qui esposto si possono elaborare le seguenti ulteriori considerazioni:

1. i conti che accolgono rettifiche di costi funzionano in Avere (es. Resi su acquisti, Ribassi e abbuoni attivi), mentre i conti che accolgono rettifiche di ricavi funzionano in Dare (es: Resi su vendite, Ribassi e abbuoni passivi);
2. i conti accesi ai valori economici d'esercizio, in via normale, accolgono valori che interessano una sola sezione: i costi si scrivono a sinistra (dare), i ricavi a destra (avere), per cui in ciascun prospetto viene occupata una sola sezione che accoglie un'unica serie di variazioni dello stesso segno. Per tale motivo i conti economici d'esercizio sono detti unilaterali;
3. i conti patrimoniali accesi ai valori in cassa, ai crediti e ai debiti accolgono variazioni aumentative e variazioni diminutive che fanno funzionare entrambe le sezioni dei relativi prospetti; questi conti sono perciò detti bilaterali.

5 – Rettifiche di ricavi

Le rettifiche alle vendite rappresentano componenti negativi di reddito corrispondenti a una riduzione nei ricavi di vendita già rilevati. Nella rappresentazione in bilancio tali componenti devono essere portati in detrazione dei ricavi. Le note di credito già emesse o da emettere devono essere espone in bilancio in diminuzione dei crediti verso clienti. Nel caso non esista il credito verso lo specifico cliente, la nota di credito emessa a suo favore deve essere contabilizzata dalla società che la emette come posta del passivo di stato patrimoniale, e più precisamente come debito.

L'OIC 12 espone che nella voce A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni, i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, codice civile).

In questi casi, il principio della competenza economica pone l'esigenza di correlare i valori di rettifica, ai valori originari, giungendo alla determinazione del valore netto che concorre alla formazione del reddito.

Continuando, il Principio osserva che tutte le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi derivanti da correzioni di errori o modifiche di principi contabili sono rilevate secondo quanto disposto dall'OIC 29.

Di conseguenza qualora le rettifiche riguardano operazioni di vendita di beni o servizi effettuati in esercizi precedenti, non si configura una rettifica ai ricavi poiché viene meno il rispetto del principio di competenza economica e della relativa correlazione dei costi con i ricavi.

Dal punto di vista della rilevazione contabile, la situazione in cui le produzioni non eseguite o eseguite in modo inesatto e per le quali l'impresa ha già rilevato il relativo ricavo richiedono che l'impresa provveda a rettificare il ricavo stesso in diminuzione. La rettifica avviene intervenendo indirettamente sul conto acceso ai ricavi, ovvero sia imputandola nel conto economico nella sezione opposta a quella in cui sono girati i ricavi connessi alla mancata o inesatta prestazione di servizi. In altri termini, per la corretta determinazione del reddito, i ricavi di vendita vengono rettificati in diminuzione per il valore iscritto al conto ricavi con imputazione in "dare" di conto economico e con segno positivo. E ciò in forza della regola della partita doppia che impone di non annotare mai quantità negative nei conti, ma di rilevare eventuali quantità in diminuzione indirizzate ad una data sezione di conto quali valori positivi nell'opposta sezione.

Si noti che, per ragioni contabili, risulterebbe equivalente rilevare la variazione in diminuzione dell'imponibile (il ricavo) in aumento nel "registro degli acquisti" (ex art. 25 D.P.R. 633/1972) anziché in diminuzione nel registro delle vendite" (ex art. 23 D.P.R. 633/1972).

Il conto "Credito v/cliente" iscritto nella sezione "avere" assume il significato di variazione finanziaria negativa, mentre il conto "Rettifica di ricavo" iscritto in "dare" è una variazione economica negativa.

Descrizione: Nota di credito n. XX per [...] fatture n. [...] del [...]

DARE	AVERE
Diversi	Credito v/ CLIENTE
Rettifica di ricavo	
Iva vendite	

Se il credito verso cliente viene incassato prima che sia effettuata la rettifica del ricavo, nella precedente scrittura occorre sostituire il conto clienti con altro conto atto ad accogliere il debito verso il cliente; per esempio potrebbe utilizzarsi il conto CLIENTI C/RESI o il conto CREDITORI DIVERSI.

E' importante che questi componenti vengano rilevati in conti unilaterali di rettificazione dei ricavi d'esercizio, al fine di fornire una migliore informazione circa l'incidenza delle rettifiche complessive sulle vendite.

Schematizzando secondo il metodo della p.d., l'operazione di rettifica descritta assume le seguenti caratteristiche:

Data	Motivazione	Tipo di variazione	Conto	Sezione	Importo
02/02	- Crediti	V. finanziaria passiva	Crediti v/clienti	Avere	122
02/02	- Debiti	V. finanziaria attiva	Iva ns. debito	Dare	22
02/02	Rettifica di Ricavo	V. economica negativa	Rettifica di ricavi (o similare)	Dare	100

Tab. 2 - Operazione di rettifica dei ricavi

Segue la rappresentazione dei flussi connessi all'operazione con l'azienda in posizione di fornitore nei rapporti con i clienti, nonché all'operazione in cui l'azienda figura in posizione di cliente nei rapporti con i fornitori:

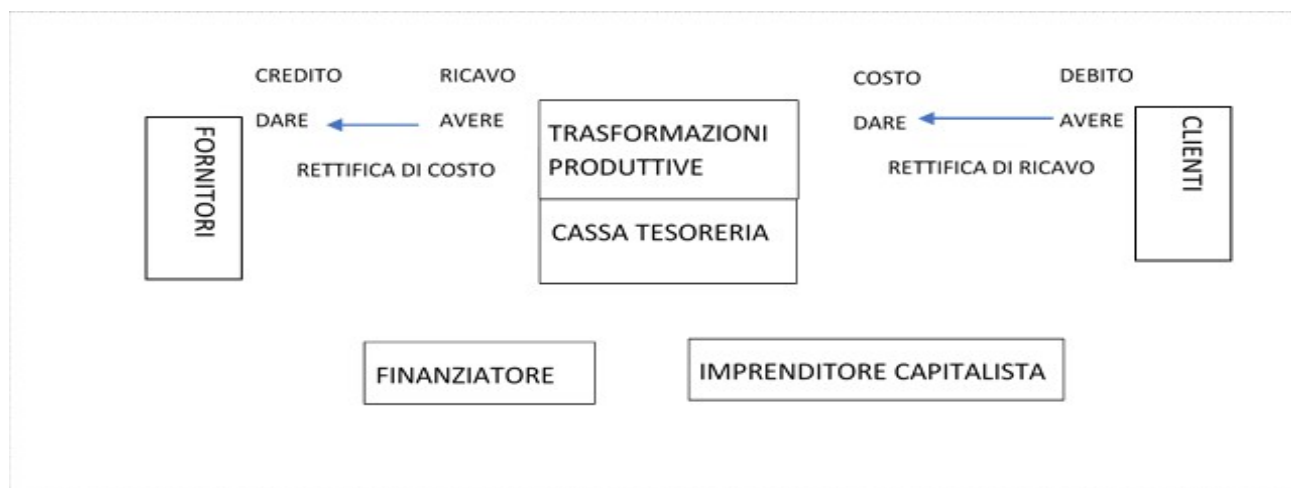


Fig. 5 - I flussi dell'operazione di rettifica dei componenti reddituali

Riepilogando, si dà evidenza dei conti utilizzati per la rilevazione dell'operazione di prestazione di servizi e dell'operazione di rettifica del ricavo rilevato a causa del primo accadimento (prestazione di servizio):

Nome del Conto	Classif.	Sottoclassif.	Collocazione	Collocaz. Specifica
Crediti V/Clienti	finanziario	Crediti	Patrimonio	Attivo circolante
Prestazione di servizi	economico	Ricavo	Reddito	Ricavi delle vendite
Rettifica di ricavi (o similare)	economico	Rettifica di ricavo	Reddito	Ricavi delle vendite (Δ^-)
Iva ns. Debito	finanziario	Debiti	Patrimonio	Debiti

Tab. 3 - Schematizzazione dell'operazione di prestazione di servizi e successiva rettifica del ricavo rilevato

Concludendo, in modo speculare, il cessionario/committente, dovendo stornare un costo (e l’IVA “indebitamente” detratta), deve annotare la variazione, in via alternativa, in aumento del registro delle vendite o in riduzione del registro degli acquisti.

6 – La rilevazione della rettifica dei ricavi secondo il principio di competenza economica

La rettifica dei ricavi deve essere rilevata contabilmente quando ne ricorrono i presupposti e nel rispetto del principio di competenza economica.

Ad esempio, sussistono i presupposti per la fatturazione se i servizi resi fanno riferimento a pattuizioni contrattuali che prevedono prestazioni di servizi discontinue a scadenze periodiche successive scaglionate su più esercizi come:

1. i contratti annuali di manutenzione o di abbonamento a servizi;
2. gli ordini per servizi (studi, consulenze ecc.) la cui realizzazione si distingue su più esercizi.

I ricavi derivanti da queste prestazioni devono essere presi in considerazione in base al tempo trascorso ed in proporzione alla loro esecuzione; l’eventuale mancanza di correlazione tra le fatturazioni e prestazioni eseguite alla chiusura dell’esercizio dovrà essere corretta per mezzo di scritture di assestamento.

Si enunciano di seguito le scritture contabili nell’ipotesi in cui a fine esercizio sussistano i presupposti di un’operazione di rettifica di ricavi in precedenza contabilizzati tuttavia non è stato emesso il documento contabile che rappresenta la variazione ossia la nota di credito.

Rilevazione rettifica di ricavo in data 31/12/201X

DARE		AVERE
Rettifica di ricavo	a	Nota di credito da emettere a cliente “X”

Chiusura del conto “Note di credito da emettere” e rilevazione del “debito verso cliente X” in data 01/01/201X+1

DARE		AVERE
Diversi	a	Credito V/Cliente “X”
Nota di credito da emettere		
Iva a ns. debito		

Nel caso in cui il valore presunto rilevato a fine esercizio coincida con il valore accertato nel successivo periodo, si avrà una variazione numeraria che non produrrà effetto sulla formazione del risultato economico del periodo 200X+1.

7 – Il documento giustificativo più comunemente utilizzato per operare le rettifiche di ricavi: la nota di credito

L'emissione delle note di credito si configura strumentale ad attivare il "meccanismo contabile predisposto dalla legge per eliminare gli effetti delle registrazioni di un'operazione imponibile, in caso di una sopravvenuta causa di variazione".

Tuttavia, con la sentenza n. 715 del 7 dicembre 2006, depositata il 15 gennaio 2007, la Cassazione si è espressa in relazione all'applicazione dei commi 2 e 3 dell'articolo 26, Dpr 633/72, precisando quali debbano essere i requisiti per l'emissione di note di credito. L'orientamento espresso dalla pronuncia della Corte ha tenuto in massima considerazione il tenore letterale della disposizione, rilevando che, a norma del citato articolo, si è in presenza di una variazione dell'imponibile o dell'imposta solo qualora "per eventi successivi all'emissione o per inesattezze vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile [...] e non già quando muta per una qualsiasi causa il quadro complessivo dei rapporti tra i soggetti interessati".

Al fine di inquadrare, da un punto di vista concettuale, il problema dell'emissione delle note di variazione delle operazioni aziendali occorre tenere in considerazione la disciplina contenuta nel DPR 633/1972.

In particolare, la disciplina prevista dall'art. 26 co. 2 e ss. del DPR 633/72 relativamente alle note di variazione in diminuzione prevede l'emissione su base facoltativa al verificarsi delle seguenti fattispecie:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (art. 26 co. 2 primo periodo del DPR 633/72);
- mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (art. 26 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72);
- applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente (art. 26 co. 2 terzo periodo del DPR 633/72);
- rettifica di inesattezze della fatturazione (art. 26 co. 3 del DPR 633/72);
- risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento di una delle due parti; tipicamente, il mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (art. 26 co. 9 del DPR 633/72).

Secondo quanto previsto dall'art. 26 co. 3 del DPR 633/72, la nota di credito deve essere emessa entro il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria qualora la variazione dell'imponibile o dell'imposta si verifichi:

- a seguito del sopravvenuto accordo tra le parti;
- nell'ipotesi di errori nella fatturazione (compresi errori materiali o di calcolo).

L'emissione della nota di credito non è vincolata al rispetto del termine annuale nel caso di:

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- abbuoni o sconti previsti contrattualmente, inclusi gli abbuoni concessi al consumatore;
- in presenza di una clausola risolutiva parziale contenuta in un contratto di compravendita (ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2009 n. 85);

- nel caso in cui una disposizione di un Decreto Legge non convertito abbia previsto una maggiore aliquota IVA (ris. Agenzia delle Entrate 21.5.2007 n. 106).

Per effettuare la variazione in diminuzione, è emesso un documento di carattere analogo alla fattura, contenente la dizione "nota di credito" o similare, l'indicazione dell'ammontare della variazione dell'imponibile e/o della relativa imposta (con applicazione della stessa aliquota dell'operazione originaria) e gli estremi della fattura rettificata.

Il collegamento, dal punto di vista oggettivo, tra l'operazione originaria con quella rettificata si configura quale requisito essenziale che, come sottolineato anche da alcune significative pronunce della giurisprudenza di legittimità, subordina la legittimità dell'emissione del suddetto documento fiscale alla congiunta sussistenza di due presupposti essenziali: l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e quello della rilevazione della variazione, affinché risulti provata la corrispondenza tra i due atti contabili (fattura e nota di credito) (Cass. n. 9188/2001 e n. 5356/1999).

Nel documento rettificativo, non è tuttavia, indispensabile indicare i documenti originari, in modo particolare se la variazione è causata dallo sconto commerciale o l'abbuono sono condizionati al raggiungimento, da parte del cliente, di un predeterminato volume di acquisti.

Più in generale, tanto la prassi amministrativa, quanto la giurisprudenza ritengono valida la "regolarizzazione" allorché il "collegamento" tra i predetti documenti contabili si evinca in altro modo, per esempio dalle originarie pattuizioni.

Si desume che nel caso detto collegamento non è rinvenibile nel modo sopraccitato, sarà essenziale il riferimento al documento originario da apporre nella nota di credito.

Da quanto osservato, si rileva l'importanza di esaminare gli impegni contrattuali di carattere futuro e certo che comportino vincoli e garanzie, sconti o premi quantità etc. oppure contratti che esponano la società a significative passività in caso di inadempienza. Inoltre, va posta attenzione sull'esistenza di accordi con i clienti ad esempio per la concessione di premi e sconti, note di credito al raggiungimento di identificati quantitativi di ordinativi o altri indicatori. In tal caso è necessario che l'impresa abbia rilevato adeguati accantonamenti per premi da emettere, nel rispetto del principio di competenza.

Un ulteriore presupposto è l'intervenuta modifica del rapporto giuridico tra i soggetti originari dell'operazione imponibile, ovvero il cedente e cessionario di un bene, prestatore e committente di un servizio (Cass. n. 8455/2001). La nota di credito creare un collegamento tra l'operazione originaria con quella rettificata dal punto di vista soggettivo. Pertanto, la variazione in diminuzione presuppone che la stessa intervenga tra le medesime parti dell'operazione imponibile originaria, non potendo essere applicata a soggetti diversi, anche se intervenuti successivamente al compimento dell'operazione oggetto di fatturazione iniziale.

Inoltre, come precisato in una circolare ministeriale (C.M. 9 settembre 1975, n. 28), se la variazione in aumento si verifica prima che la fattura sia stata emessa (ad es. fattura compilata ma non ancora consegnata o spedita) non è necessario emettere un'apposita fattura integrativa,

ma la fattura può essere annullata e sostituita con un'altra fattura regolare (C.M. 9 settembre 1975, n. 28).

La legittimità dell'emissione della nota di credito si attesta quando volta a stornare un credito che non era stato riscosso a causa dell'inadempimento della beneficiaria delle prestazioni, nei cui confronti era stata emessa la fattura e, successivamente, esercitata l'azione civile di adempimento con l'infruttuoso esperimento delle azioni esecutive. In definitiva l'emissione della nota di credito presuppone l'insussistenza o, comunque, il venir meno del diritto di credito (Cass. Pen. 20.07.2017 n. 35785).

8 – Alcune considerazioni sulle ragioni economiche che conducono all'emissione della nota di credito

Occorre tener presente dei possibili utilizzi distorti del documento emesso con effetto rettificativo dei ricavi.

Per verificare la correttezza dei ricavi è utile analizzare le note di credito stanziare alla fine dell'esercizio ed emesse all'inizio dell'esercizio successivo relativamente alle vendite effettuate alla fine dell'esercizio. Detta analisi dovrà stimare, in particolare, che la rilevazione delle note di credito da emettere abbia i caratteri della ragionevolezza.

Tra le possibili "politiche" scorrette finalizzate ad incrementare l'ammontare dei ricavi vi è infatti la rilevazione di vendite fittizie che poi vengono stornate nell'esercizio successivo attraverso l'emissione di una nota di credito.

Il rischio di comportamenti scorretti da parte dell'organo decisionale è maggiore, ad esempio, in una situazione in cui si verifica un calo del fatturato non accompagnato da una contrazione dei costi.

9 – La classificazione in bilancio del componente di reddito rettificato alla luce dell'OIC 12 in vigore a seguito dell'emendamento del 2017

La disciplina civilistica riportata nell'art. 2425-bis comma 1 prevede che i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione di servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto dei resi, sconti (di natura commerciale) e abbuoni o premi [...].

Gli sconti di natura commerciale sono rilevati a rettifica della Voce A1 dei ricavi e sono generalmente concordati al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio.

L'OIC 12 al §50 chiarisce che le rettifiche di ricavi (non soltanto di competenza dell'esercizio, ma anche relative ad esercizi precedenti) sono portate a riduzione della voce ricavi ("A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni"), ad eccezione delle rettifiche derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili, da rilevare in base al documento OIC 29 (documento OIC 12, § 50).

Per effetto dell'emendamento all'OIC12 intervenuto a fine 2017, ma che si applica ai bilanci con esercizio avente inizio dal 1° gennaio 2017, viene chiarito che tutte le rettifiche di ricavo, e non solo quelle relative a ricavi di competenza dell'esercizio, sono portate a riduzione dei ricavi. Restano escluse da tale disposizione le sole rettifiche derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili.

In sostanza, le rettifiche dei ricavi di vendita (non derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi) devono essere portate a riduzione dei ricavi (Voce A.1. del Conto Economico), mentre viene esclusa l'ipotesi di rilevare i componenti di reddito in oggetto tra i costi.

Per quanto attiene le correzioni di errori, coordinando le disposizioni sopracitate con quanto previsto dall'OIC 29 al § 48, esse dovrebbero essere rilevate al momento in cui si individua l'errore stesso e sono disponibili le informazioni per il corretto trattamento della componente reddituale interessata.

Inoltre, dal punto di vista strettamente contabile la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto nell'esercizio in cui emerge l'errore. Precisa l'OIC 29 che la rettifica interviene preferibilmente sugli utili portati a nuovo (se presenti), non producendo effetti sul Conto Economico dell'esercizio in cui l'errore viene a conoscenza; in alternativa è possibile rettificare altre componenti del patrimonio netto. Se l'errore è considerato non rilevante si può disapplicare il procedimento appena esposto e procedere a contabilizzare la rettifica nel conto economico (sopravvenienze attive o passive) dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Occorre tuttavia chiarire meglio il concetto di errore e quello di errore rilevante. L'OIC 29 definisce l'errore come "l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile". Viene poi precisato che gli errori divergono dai cambiamenti di stima e dai cambiamenti di principi contabili.

Un errore è poi rilevante se può individualmente o insieme ad altri errori influenzare le decisioni degli utilizzatori del bilancio. La rilevanza deve essere valutata caso per caso, alla luce della dimensione che assume all'interno del sistema contabile e della sua natura.

Nell'ambito dell'informativa da fornire, se si tratta di errore non rilevante l'art. 2423 c.c. comma 4 impone di disapplicare le norme, tra le altre, sull'informativa, dovendosi rispettare la finalità fondamentale del bilancio, ovvero quella di offrire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa. Al contrario, se gli errori commessi nei precedenti esercizi sono rilevanti, al fine di rendere comparabili le voci con quelle dell'esercizio precedente, la nota integrativa illustra l'errore, l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata e ogni altra informazione necessaria allo scopo.

10 – I Principi IAS/IFRS: rilevazione di ricavi, rettifica di ricavi e rilevazioni di errori

La rilevazione di un ricavo è subordinata alla sua misurabilità e a quella dei relativi costi, oltre che al beneficio economico dell'impresa venditrice. Un ricavo infatti deve essere contabilizzato se il futuro beneficio economico è probabile.

La contabilizzazione del ricavo avviene quando i rischi e i vantaggi sono stati trasferiti e il ricavo può essere attendibilmente misurato.

I ricavi per vendite o servizi devono essere contabilizzati al momento dell'esecuzione, purché l'ammontare possa essere misurato attendibilmente e l'incasso sia ragionevolmente assicurato.

Quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, tale valore deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

L'incertezza sulla determinazione dei ricavi determina il rinvio dell'iscrizione dei ricavi.

I principi contabili internazionali definiscono gli errori contabili come: "le omissioni e errate misurazioni delle voci di bilancio derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili e disponibili al momento della redazione del bilancio" (par. 5 dello IAS 8).

Tale definizione include: errori matematici, errori nell'applicazione dei principi contabili, interpretazioni distorte dei fatti, frodi.

La correzione degli errori contabili viene effettuata retro-attivamente nel primo bilancio pubblicato a seguito del riconoscimento dell'errore, determinando i nuovi importi comparativi per gli esercizi precedenti a quello in cui è stato commesso il medesimo.

La correzione di un errore contabile relativo ad un esercizio precedente non deve incidere sul conto economico ma andrà imputato nello stato patrimoniale.

L'imputazione a conto economico delle voci di rettifica degli errori relativi a precedenti esercizi si avrà:

- nel caso in cui non si possano determinare gli effetti dell'errore;
- nell'ipotesi in cui l'errore non soddisfi il principio di materialità, poiché di scarso rilievo.

In questa ipotesi, dal punto di vista contabile, il redattore del bilancio potrà derogare alle regole sulla competenza economica.

Alla luce delle precedenti considerazioni, si può concludere che entrambi i sistemi contabili (nazionale e internazionale) consentono la correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione, sia di componenti negativi, sia di componenti positivi. Ciò avviene mediante l'emersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore non rilevante di un componente di natura reddituale, negativo o positivo, che risulta imputato al conto economico per i soggetti che adottano i principi contabili domestici ovvero nello stato patrimoniale quando si tratta di rilevazione di errore rilevante da parte dei medesimi e da parte dei soggetti IAS adopter.

REFERENCES

- Cavalieri, E., Ferraris Franceschi R. (2010), *Economia Aziendale*, Vol. 1, G. Giappichelli Editore, Torino.
- Demartini, C., Capittini, D. (2015), *Principi di contabilità generale e applicata*, McGraw-Hill Education, Milano.
- Giunta, F., Pisani, M. (2008), *Il bilancio*, Apogeo Education, Milano
- Mella, P. (2003), *Lineamenti di Economia Aziendale*, UTET, Torino.
- Pellegrino, C. (2013), *L'azienda. Centro di produzione*, Giuffrè Editore, Milano.
- Superti Furga, F. (1991), *Il bilancio di esercizio italiano secondo la normativa europea*, Giuffrè Editore, Milano.
- Organismo Italiano di Contabilità n. 12, (dicembre 2016), accoglie emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*.
- Organismo Italiano di Contabilità n. 16 (2016), *Immobilizzazioni materiali*.
- Organismo Italiano di Contabilità n. 29 (2016), *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.
- Pignotti, F. D., (2007), *Si fa presto a dire "nota di credito", precisati i requisiti per l'emissione del documento rettificativo*, Fisco Oggi.
- Greco, E., (2018), *Note di credito*, Eutekne .
- Cass. 10 giugno 2005 n. 12353.
- Cass. 22 gennaio 2007 n. 1315.
- Cass. 22 giugno 2001, n.8558, in Corr. Trib. m.34/2001, [2578], con commento di R. Fanelli.
- Cass. Pen. 20.07.2017 n. 35785.
- Agenzia delle Entrate 20 novembre 2001, n. 185/E.
- R.M. 7 marzo 1977, n. 364184, in Banca Dati BIG IPSOA.
- R.M. 16 dicembre 1975, n. 502289, in Banca Dati BIG IPSOA.
- Cass., 11 aprile, n. 3428, in Corr. Trib. n. 25/1996, [2042].
- Comm. Trib II grado Pavia, 10 ottobre 1980, n. 43, in Corr. Trib. n. 25/1996, [2042].
- Carinci, A., *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in Riv. Dir. Trib. n. 6/2000, I, [743] e [751].
- Santi, A., *La Cassazione si pronuncia sui requisiti della nota di credito*, in Corr Trib. n. 46/2001, [3476].
- Cass., 21 giugno 2001, n. 8455.
- C.M. 9 settembre 1975, n. 28.