

Contratti complessi, criteri Oic 34 estesi ai costi dell'acquirente

Andrea Vasapolli

L'emanazione del principio contabile Oic 34 ha introdotto una disciplina organica e sistematica per la rilevazione dei ricavi derivanti dai cosiddetti contratti complessi, ossia quei contratti che prevedono la cessione congiunta di più beni e servizi a fronte di un corrispettivo unitario, oppure che incorporano elementi di variabilità quali premi di risultato, incentivi, sconti, abbuoni, penalità o resi. Si tratta di fattispecie contrattuali diffuse nella prassi, la cui corretta rappresentazione contabile assume un ruolo centrale ai fini della trasparenza informativa e della comparabilità dei bilanci. Il principio è stato concepito nella prospettiva del venditore di beni o prestatore di servizi, ma la sua applicazione solleva interrogativi rilevanti anche sul versante dell'acquirente, nei casi in cui gli effetti economici del contratto si sviluppino su più esercizi.

La sostanza economica

Il tema centrale riguarda la corretta rilevazione contabile degli acquisti derivanti da contratti complessi in assenza di un principio Oic espressamente dedicato all'acquirente. In tale contesto assume rilievo il postulato della rappresentazione sostanziale, che impone di privilegiare la sostanza economica delle operazioni rispetto alla loro forma giuridica. È proprio questo postulato a giustificare l'estensione, in via analogica, dei criteri previsti dall'Oic 34 anche alla contabilizzazione dei costi da parte dell'acquirente, seppur con gli opportuni adattamenti necessari a tener conto della diversa prospettiva soggettiva.

Il riferimento sistematico per la definizione della politica contabile dell'acquirente è rappresentato dall'Oic 11, che disciplina il trattamento contabile delle fattispecie non espressamente regolate dai principi contabili nazionali. Il principio chiarisce che, in assenza di una disciplina specifica, il redattore del bilancio è chiamato a individuare un trattamento contabile appropriato facendo ricorso, in via gerarchica, all'applicazione analogica di principi che trattano casi simili e, in subordine, alle finalità e ai postulati del bilancio. In questo quadro, l'Oic ha escluso che il redattore possa disapplicare un principio esistente ritenendolo non conforme al postulato sostanzialistico, ma ha riconosciuto la sua responsabilità diretta nei casi in cui una specifica fattispecie non trovi disciplina nei principi emanati.

Costituisce quindi politica contabile conforme ai principi contabili l'intero set delle fonti, che in ordine gerarchico sono:

la legge;

i principi contabili di diretta applicazione;

i principi contabili applicati in via analogica;

la politica contabile propria della società definita in coerenza con le finalità e i postulati del bilancio.

L'Organismo italiano di contabilità ha precisato che, laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'Oic 11, e non vi siano altri Oic applicabili in via analogica, esso può essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata.

Il versante fiscale

Le scelte contabili dell'acquirente assumono rilievo anche sul piano fiscale. Secondo quanto esposto nella norma di comportamento Aidc n. 234, il principio di derivazione rafforzata trova applicazione anche nei casi in cui la rappresentazione contabile derivi da politiche definite in base all'Oic 11, purché coerenti con i postulati di bilancio. Ne consegue che i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati dall'acquirente in applicazione analogica dell'Oic 34 possono ottenere riconoscimento fiscale, anche in presenza di asimmetrie rispetto alla contabilizzazione effettuata dal cedente.

In conclusione, i criteri di rilevazione dei contratti complessi previsti dall'Oic 34 non possono essere letti come regole limitate alla sola contabilizzazione dei ricavi. Essi esprimono principi generali di rappresentazione sostanziale che, nei contratti complessi, devono guidare anche l'acquirente nell'analisi dettagliata del contratto e nell'allocazione del costo complessivo alle singole unità elementari di contabilizzazione. Tale approccio consente di assicurare una rappresentazione più fedele e coerente dei fenomeni economici, rafforzando al contempo l'allineamento tra bilancio civilistico e disciplina fiscale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA