



COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** * *** ***

OIC 34 - LATO ACQUIRENTE

NORMA DI COMPORTAMENTO n. 234 del 5 febbraio 2026

MASSIMA

Il principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83, comma 1, secondo periodo, del Tuir si applica anche ai casi non espressamente disciplinati dai principi contabili emanati dall'OIC, allorché la soluzione adottata, in quanto rispettosa dei dettami dell'OIC 11, rappresenti una modalità di corretta applicazione di detti principi. Quanto previsto dall'OIC 34, in merito alla rilevazione dei ricavi da parte del cedente o prestatore, poiché è finalizzato al rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale delle componenti reddituali, può trovare applicazione anche in capo all'acquirente dei beni e dei servizi, quand'anche non dia luogo a rilevazioni perfettamente simmetriche.

MOTIVAZIONE

Il principio contabile OIC 34 Ricavi disciplina i contratti complessi, ossia quei contratti che regolamentano, a fronte di un corrispettivo unitario, la vendita congiunta di differenti beni e/o servizi, ovvero che contengono elementi di variabilità, quali incentivi e premi di risultato, sconti, abbuoni, penalità o resi.

Poiché tale principio contabile disciplina la rilevazione dei ricavi, è stato redatto nella prospettiva del venditore dei beni o del prestatore di servizi. Così, ad esempio, nella definizione dei criteri da applicare al fine di determinare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione, assumono rilievo alcune informazioni che risultano nell'esclusiva disponibilità del venditore.

Si ritiene che quanto previsto da tale principio - poiché finalizzato al rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale delle componenti reddituali - trovi corrispondente applicazione anche in capo all'acquirente dei beni e dei servizi: anch'egli è conseguentemente tenuto, sussistendone le condizioni, alla medesima analisi dettagliata dei contratti di acquisto, all'allocazione del costo complessivo alle singole unità elementari di contabilizzazione e a coerenti rilevazioni contabili, al pari di quanto previsto per il venditore dall'OIC 34.

Tuttavia, mancando un principio contabile corrispondente all’OIC 34 da riferire all’acquirente, si pone il problema di determinare quale politica contabile debba seguire l’acquirente di beni o servizi in esecuzione di contratti complessi o che contengono elementi di variabilità. Ciò in quanto i fenomeni contabili di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale rilevano ai fini fiscali, secondo il principio di derivazione rafforzata di cui al secondo periodo dell’articolo 83, co. 1, Tuir, nella misura in cui i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati. In altri termini, la corretta applicazione dei principi contabili di riferimento costituisce presupposto essenziale ai fini dell’applicazione del principio di derivazione rafforzata¹.

Trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli OIC

Il principio contabile OIC 11 disciplina il trattamento contabile dei fatti aziendali specifici che non trovano nei principi contabili nazionali una regola specifica².

L’OIC ha ritenuto che il postulato della rappresentazione sostanziale riguardi, oltre che lo *standard setter*, anche il redattore del bilancio, che deve, quindi, farvi ricorso – ove necessario – qualora occorra delineare e stabilire una politica contabile su una fattispecie non esplicitamente disciplinata dai principi contabili dallo stesso emanati. In particolare, al punto 5 delle Motivazioni³, è affermato che «poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un’autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale».

Quale corollario di quanto appena esposto, al paragrafo 4 dell’OIC 11 è stato chiarito, quindi, che «[n]ei casi in cui i principi contabili emanati dall’OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;

¹ Cfr. la circolare 7/E del 28 febbraio 2011, diffusamente richiamata anche in diverse risposte ad istanze di intervento (cfr., *ex pluribus*, la risposta n. 435 del 28 ottobre 2019, la risposta n. 79 del 2 febbraio 2021 e la risposta n. 156 del 5 marzo 2021).

² Il tema, con riferimento al postulato della rappresentazione sostanziale, era affrontabile secondo tre possibili approcci, così come individuati nelle «Motivazioni alla base delle decisioni assunte», punti da 3 a 7, dell’OIC 11:

«- il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda esclusivamente lo standard setter (approccio n. 1);

- il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda principalmente il redattore del bilancio, con la conseguenza che costui può disconoscere una regola contabile emanata dall’OIC se questa, a suo giudizio, non è conforme al postulato in questione (approccio n. 2);

- il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda, oltre che lo standard setter, anche il redattore del bilancio, che vi fa ricorso se necessario quando deve stabilire una propria politica contabile su una fattispecie non disciplinata dai principi contabili emanati dall’OIC (approccio n. 3)».

³ Che non fanno parte del principio contabile.

b) le finalità e i postulati di bilancio».

Nelle Motivazioni l'OIC ha altresì chiarito che «laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'OIC 11, e non vi siano altri OIC applicabili in via analogica, [lo stesso] possa essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata»⁴.

Pertanto, l'OIC 11 definisce compiutamente la politica contabile complessiva di una società, che è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'OIC), tenuto altresì conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società.

In altre parole, costituisce politica contabile conforme ai principi contabili l'intero set delle fonti, che, in ordine gerarchico, sono rappresentati da:

- 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 (anche ricorrendo in via interpretativa ai principi contabili internazionali).

In via generale, l'OIC 11 legittima la possibilità di adottare autonome politiche contabili a fronte di fattispecie non espressamente disciplinate dai vigenti principi OIC. Nel caso di adozione di una politica contabile autonoma, la stessa deve essere compatibile e coerente con i postulati di bilancio e con l'insieme delle regole codificate dai vigenti principi contabili⁵.

L'applicazione, da parte dell'acquirente, dei principi dettati dall'OIC 34 Ricavi - pur sempre nel rispetto del postulato della rappresentazione sostanziale - può portarlo a una individuazione e ad una successiva valorizzazione delle singole unità elementari di contabilizzazione (o delle componenti variabili) che possono differire da quella effettuata dal venditore. Ciò è il naturale risultato dell'applicazione di analoghi processi di stima, posti in essere, tuttavia, da soggetti con prospettive differenti⁶ e con diversa base informativa a disposizione. In aggiunta, l'applicazione lato acquirente delle disposizioni dettate dai vigenti principi contabili, ad esempio in merito ai costi accessori di diretta imputazione, tra i quali possono rientrare taluni servizi correlati alla fornitura o installazione dei beni, può di per sé condurre ad una contabilizzazione non speculare rispetto a quella del venditore.

La rilevanza fiscale delle politiche contabili adottate dalla società

L'applicazione analogica di un principio contabile nazionale, così come la definizione di una propria politica contabile nel rispetto delle finalità e dei postulati di bilancio, rappresentano, come sopra visto, una modalità di corretta applicazione dei principi contabili.

⁴ Cfr. il paragrafo 7 dell'OIC 11.

⁵ In senso coerente anche Assonime, circolare 27 giugno 2018, n. 15.

⁶ La contabilizzazione dell'acquisto di beni e servizi può variare a seconda della funzione che l'acquirente gli attribuisce (OIC 16, OIC 24; OIC 13, ecc), ma anche in base agli obblighi informativi a cui un'impresa è assoggettabile (bilancio ordinario, abbreviato o micro imprese).

Il principio di derivazione rafforzata, di cui al comma 1, secondo periodo, dell'articolo 83 del Tuir, presuppone che i principi contabili di riferimento vengano correttamente applicati; il medesimo presupposto deve quindi trovare riscontro anche con riguardo alle soluzioni che l'OIC 11 rende disponibili allorché il redattore del bilancio non possa fare affidamento su di un principio contabile nazionale che tratti espressamente la specifica fattispecie che lo stesso è chiamato a rappresentare, consentendo l'applicazione analogica di un principio contabile nazionale che tratti fattispecie similari oppure la definizione di una propria politica contabile nel rispetto dei principi prima richiamati.

Con riguardo sia ai principi contabili applicati in via analogica, sia alle politiche contabili autonomamente adottate dall'impresa nei casi non disciplinati dai principi contabili emanati dall'OIC, si ritiene pertanto che il principio di derivazione rafforzata trovi ugualmente applicazione.

Tale conclusione è supportata dal tenore letterale del comma 1, secondo periodo, dell'articolo 83 del Tuir e dell'articolo 2, comma 1, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48⁷, i quali, nel riconoscere ai fini fiscali i fenomeni di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale risultanti in bilancio, impongono preminente rilevanza al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, proprio tanto del sistema IAS-IFRS quanto dei principi contabili OIC, rispetto ai canoni giuridico-formali delineati dal TUIR. La prevalenza dell'approccio sostanzialistico deve trovare applicazione ancorché la rappresentazione contabile di una determinata fattispecie non sia espressamente disciplinata da un principio contabile rilevante, ma sia in ogni caso coerente con i principi generali che ne governano la rappresentazione.

Supporto a tali conclusioni si rinviene tanto nella prassi⁸ quanto nel recente intervento normativo di modifica del regime fiscale accordato ai piani di *stock option* contabilizzati

⁷ Applicabile anche nei confronti dei soggetti OIC *Adopter*, in forza del richiamo operato dall'articolo 2, comma 1, del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 3 agosto 2017.

⁸ Ed invero:

- trattando della contabilizzazione e della rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione lorda dei canoni periodici pattuiti quale corrispettivo della costituzione di un diritto di superficie, l'Agenzia (risoluzione 37/E del 15 maggio 2018, le cui conclusioni sono state da ultimo riproposte nell'Allegato 2 al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2025, Prot. n. 321934/2025 - *Trattamento contabile, ai fini delle imposte sui redditi, del corrispettivo per la concessione del diritto di superficie*) ha convalidato la soluzione prospettata dal contribuente (rilevazione degli stessi come ricavi e non come plusvalenza), in forza dell'equiparazione degli effetti economici in capo all'avente causa della costituzione del predetto diritto con quelli della locazione voluta dall'OIC 12, par. 65, al quale è possibile fare rinvio forte della previsione recata dal par. 4, lett. a), del principio contabile OIC 11. Il chiarimento assume particolare rilievo in quanto sancisce espressamente la rilevanza fiscale dell'adozione di un comportamento contabile - non contemplato in modo puntuale dai principi contabili di riferimento - da parte di una delle controparti (nel caso di specie, il dante causa), utilizzando "a specchio" quello applicabile all'altra parte contrattuale;

- trattando della rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione netta di un contributo ricevuto dal locatario a fronte della stipula di un contratto di locazione, l'Agenzia (risposta ad interpello n. 100 del 6 dicembre 2018) ha ritenuto che la rappresentazione contabile adottata dal contribuente rilevasse anche in ambito fiscale, laddove, in assenza di specifici criteri direttivi previsti dagli OIC, il soggetto interessato aveva fatto riferimento ai chiarimenti - ormai superati - contenuti nel documento interpretativo SIC 15 elaborata dallo IASB;

con le modalità previste dall'IFRS 2 (deduzione concessa - a partire dai piani ai quali venga data esecuzione e che conseguentemente diano luogo a rappresentazioni contabili dal 1° gennaio 2025 - non più al momento della rilevazione dell'onere, e quindi per competenza, ma se e nella misura in cui i titoli posti in palio vengano assegnati agli aventi diritto; articolo 1, commi 862 e 863, della legge 30 dicembre 2024, n. 207): in merito a tale intervento la relazione illustrativa al disegno di legge di Bilancio per il 2025 ha avuto modo di precisare che «per ragioni di coerenza sistematica, la modifica del regime si applica anche per i soggetti che adottano in bilancio i principi contabili nazionali (OIC) e rappresentano le operazioni in esame con le regole contenute nell'IFRS 2, in considerazione delle previsioni di cui all'OIC 11». Detta puntualizzazione sancisce l'applicazione del principio di derivazione rafforzata anche in relazione alla politica contabile adottata dal redattore del bilancio ispirandosi a principi contabili internazionali, allorché - come nel caso - siano ritenuti conformi a finalità e postulati ricordati dall'OIC 11, stante l'assenza di un principio contabile nazionale che tratti specificamente l'accadimento aziendale da rilevare oppure di qualcun altro, fra essi, applicabile in via analogica.

Da ultimo, si ritiene che i profili qualificatori, classificatori e di imputazione temporale individuati dall'acquirente in conformità a quanto previsto dall'OIC 34, possano comunque trovare riconoscimento fiscale anche ove differiscano da quelli identificati dal soggetto cedente. Ne consegue che l'eventuale presenza di asimmetrie nella rappresentazione di bilancio della fattispecie da parte dei contraenti non rappresenta una causa ostativa al loro pieno riconoscimento fiscale in applicazione della derivazione rafforzata.

Corrobora tale conclusione il richiamo operato dall'articolo 2, comma 1, lett. a), n. ii), del D.M. del 3 agosto 2017, che rinvia all'articolo 3, comma 2, del D.M. del 1° aprile 2009, n. 48. Come opportunamente chiarito dalla relazione illustrativa⁹, anche in

- trattando della rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione netta dei c.d. piani di *stock option* e *stock grant*, l'Agenzia delle Entrate (Allegato 2 al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2026, Prot. n. 33973/2026 - *Trattamento contabile e fiscale dei piani di stock option/grant da parte dei soggetti che applicano i principi contabili nazionali*) ha ritenuto che - sia con riferimento ai piani i cui oneri sono stati iscritti in bilancio anteriormente all'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2024, n. 207, sia per quelli iscritti successivamente - una rappresentazione contabile conforme alle prescrizioni dell'IFRS 2 trovi riconoscimento fiscale anche in capo ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, per esigenze di "coerenza sistematica e di non discriminazione tra soggetti IAS e OIC adopter".

⁹ Di cui si riporta di seguito il passaggio rilevante: «[I]l numero 2), richiamando l'articolo 3, è volto ad estendere anche ai soggetti Nuovi OIC il principio per cui l'applicazione del principio di derivazione rafforzata non deve determinare doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi e la conseguente previsione per cui il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione è riferito al singolo contribuente, non imponendo una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale. A tal fine, è stato specificato che tale previsione, oltre a trovare applicazione nelle operazioni che intercorrono tra soggetti IAS/IFRS e soggetti che non applicano tali principi, intendendo per questi ultimi sia i soggetti Nuovi OIC che le microimprese, si applichi nelle operazioni tra soggetti Nuovi OIC e microimprese. Tali soggetti, infatti, rappresentano contabilmente le operazioni con modalità differenti (si pensi al divieto per le microimprese di valutazione dei derivati in bilancio) e fiscalmente hanno regimi differenziati: i soggetti Nuovi OIC applicano il principio di derivazione rafforzata e le microimprese ne sono espressamente escluse.

relazione alla rappresentazione contabile delle operazioni che intercorrono tra soggetti OIC *Adopter* che applicano il principio di derivazione rafforzata non è richiesta simmetria di rilevazione, poiché la sola causa ostativa all'applicazione del menzionato principio si ha nel caso in cui, in ragione della sua applicazione, si determinino, in capo al medesimo soggetto giuridico, fenomeni di «*doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi*».

E da evidenziare che il principio di non necessaria simmetria - come già disposto per le operazioni tra soggetti IAS/IFRS per le operazioni rappresentate contabilmente con criteri non omogenei - è stato esteso anche all'ipotesi di operazioni intercorse tra due soggetti Nuovi OIC, qualora i principi contabili consentano di rappresentare le operazioni intercorse tra loro con criteri non omogenei (vedasi, in particolare, l'obbligo/facoltà di applicare il criterio del costo ammortizzato previsto dagli OIC 15 e 19)» [enfasi aggiunta].