

Correlazione costi-ricavi come declinazione operativa del principio di competenza

di Fabio Landuzzi

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Come è prescritto dal **Principio contabile OIC 11**, la **competenza** è il criterio temporale con il quale i **componenti positivi e negativi di reddito** vengono imputati al **Conto economico**, ai fini della determinazione del risultato d'esercizio; perciò, il postulato della competenza richiede che i **costi siano correlati ai ricavi** dell'esercizio. Dal punto di vista fiscale, in forza del principio di **derivazione rafforzata**, la corretta imputazione temporale dei componenti economici rileva **anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa**, a meno che non vi siano **esplicite deroghe** prescritte dalla normativa. L'applicazione del principio della competenza temporale si declina di norma nella necessità di individuare, in prima battuta, **l'esercizio di competenza dei ricavi** e, di conseguenza, **correlare a essi i relativi costi**.

In questo contesto, e seppure abbia riguardato una fattispecie regolata normativamente dalla disciplina antecedente all'entrata in vigore della derivazione rafforzata, la recente **ordinanza n. 2391/2025** della Cassazione offre alcuni spunti di interesse, se non altro per il fatto di riguardare un caso tutt'altro che infrequente, quale è quello della **corretta imputazione temporale degli oneri di urbanizzazione**.

Il tema non è affatto nuovo e già diversi precedenti, sia di prassi che giurisprudenziali, hanno consentito di individuare una **linea interpretativa sufficientemente chiara**. È il caso delle imprese che svolgono **attività estrattiva e gestione di cave**, per le quali l'esercizio di competenza dei costi relativo al **ripristino e tombamento del sito** di escavazione si determina, appunto, secondo la piena applicazione del **principio di correlazione** con la conseguenza che **saranno i costi a dove essere stimati nella misura più attendibile** possibile per essere poi rilevati nello **stesso esercizio di competenza dei ricavi** ([Cass. n. 16349/2014](#)). In modo analogo si è espressa l'Amministrazione finanziaria ([risoluzioni n. 9/1940/1991](#) e [n. 52/1998](#)) con riguardo alla **attività di smaltimento rifiuti** e ai costi di gestione delle discariche, riconoscendo che i **costi post chiusura** – risultanti da apposita perizia tecnica – sono da **imputarsi e dedursi nell'esercizio di competenza dei ricavi** derivanti dallo svolgimento dell'attività.

La giurisprudenza, con riguardo al caso specifico dei **costi relativi agli oneri di urbanizzazione**

primaria e secondaria funzionali all'ottenimento delle licenze edilizie, aveva riconosciuto la loro imputazione e deduzione nello **stesso esercizio di rilevazione dei ricavi** ([Cass. n. 5265/2023](#)).

Ebbene, il caso che forma oggetto dell'ordinanza in commento riguarda l'avvenuta imputazione di costi che l'impresa avrebbe dovuto sostenere in relazione alla **realizzazione di un piano di lottizzazione** oggetto di convenzione con il competente Comune; si trattava, quindi, di spese relative a **opere che la società si era impegnata a realizzare**. Pertanto, dalla lettura della pronuncia si evince che:

- **i ricavi** derivanti dal piano di lottizzazione **erano stati realizzati in un esercizio anteriore** a quello di sostenimento degli **oneri di urbanizzazione**;
- al momento della imputazione delle spese, **le opere** alla cui realizzazione la società si era obbligata **non erano state ancora realizzate**, tanto che le relative spese avevano avuto come loro contropartita patrimoniale l'iscrizione di un **debito per fatture da ricevere** da fornitori.

Spicca nel caso di specie **il lasso temporale trascorso**, di ben 5 anni, dal momento della imputazione dei costi e delle fatture da ricevere, a quello in cui le opere erano state parzialmente eseguite, con la conseguenza che **solo una parte delle fatture era stata ricevuta**. La contestazione dell'Amministrazione finanziaria riguardava, quindi, la presunta **omessa contabilizzazione di sopravvenienze attive** da parte della società in corrispondenza delle **fatture da ricevere** che risultavano ancora iscritte fra le passività **a distanza di sei anni dalla originaria imputazione**.

La pronuncia è interessante in quanto torna sul **principio di correlazione** che ritiene essere strettamente integrato con quello della competenza economica, di cui **rappresenta la declinazione pratica**. Il fatto che le opere non fossero ancora state realizzate alla data della verifica e della contestazione, quindi, a giudizio della Cassazione, **non fa venire affatto meno la deducibilità delle spese** originarie, avvenuta nel corretto anno di competenza secondo l'anzidetto principio di correlazione costi-ricavi, e **né innesca l'obbligo di rilevare lo storno della residua passività** e la contabilizzazione di una sopravvenienza passiva, qualora l'obbligazione a cui la società è soggetta risulti **tuttora valida e efficace**.

Sul tema delle **sopravvenienze attive**, all'ordinanza in commento si può collegare anche la Cassazione [n. 13369/2025](#), nella misura in cui afferma il concorso alla formazione dell'imponibile delle imposte sul reddito delle sopravvenienze attive è guidato dalla **certezza e obiettività determinabilità** del componente positivo di reddito; quindi, in caso di un **giudizio che disconosca un debito preesistente** del contribuente, è nell'esercizio in cui si ha **il deposito della sentenza**, salvo che **l'efficacia esecutiva della stessa non sia sospesa**, che la sopravvenienza attiva viene a esistenza. Nel caso di successivi gradi di giudizio avversi, si ricorrerà al meccanismo delle **sopravvenienze passive** per la riemersione della passività.