



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **LA STIMA ANTICIPATA DEI COSTI CORRELATI AI RICAVI: CHIARIMENTI DALLA CASSAZIONE**

*Publicato il 20 Marzo 2025 di Sabatino Pizzano*



La recente ordinanza n. 2391/2025 della Corte di Cassazione ha fornito preziosi chiarimenti sul **principio di competenza fiscale** e sulla corretta imputazione temporale dei costi correlati ai ricavi. Quando un'impresa realizza ricavi in un determinato esercizio ma sostiene i costi correlati in un periodo successivo, come nel caso di vendita di lotti immobiliari con impegno a realizzare opere di urbanizzazione, i costi devono essere stimati e stanziati nell'esercizio in cui i ricavi sono stati contabilizzati.

## Il caso analizzato dalla Cassazione

La controversia esaminata dalla Corte riguardava una società immobiliare che aveva venduto alcuni lotti in un determinato anno (anno X), realizzando i relativi ricavi. La peculiarità della situazione stava nel fatto che la società aveva dedotto nell'anno X anche i costi relativi agli oneri di urbanizzazione, pur sapendo che questi sarebbero stati effettivamente sostenuti solo nell'anno X+1, in base agli accordi presi con il Comune di riferimento.

L'Agenzia delle Entrate aveva contestato tale comportamento, sostenendo che i costi avrebbero dovuto essere dedotti solo nell'esercizio del loro effettivo sostenimento. La questione era giunta fino alla Cassazione dopo che i giudici di secondo grado avevano dato ragione all'Amministrazione finanziaria.

La Suprema Corte ha ribaltato la decisione, chiarendo che **i giudici di appello avevano erroneamente negato la deducibilità dei costi di urbanizzazione**, violando le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi stabilite dalla normativa fiscale.

## Il principio di competenza e la correlazione costi-ricavi

L'art. 109, comma 1, del TUIR costituisce il fondamento normativo del principio di competenza fiscale. Tale disposizione stabilisce che: *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, 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"*.

La Cassazione ha sottolineato che la **corretta applicazione del principio di competenza** richiede di individuare prima l'esercizio di competenza dei ricavi e poi di procedere all'individuazione dei costi correlati a questi, che vanno dedotti nel medesimo periodo, anche se non ancora sostenuti.

Secondo la Corte, il **principio di correlazione deve considerarsi intrinseco** a quello di competenza. Ciò significa che, ai fini della corretta determinazione del reddito d'impresa, non si può prescindere dal collegamento tra la produzione del reddito e i costi ad essa correlati.

## La stima dei costi futuri correlati ai ricavi attuali

Il punto centrale della sentenza riguarda la necessità di stimare e stanziare i costi futuri nell'esercizio in cui vengono realizzati i ricavi correlati. Questo aspetto risulta particolarmente rilevante in settori come quello immobiliare, dove spesso intercorre un significativo lasso di tempo tra la vendita degli immobili e il sostenimento dei costi per opere di urbanizzazione o altre obbligazioni assunte nei confronti di enti pubblici.

La Cassazione ha stabilito che, in caso di **anticipata realizzazione dei ricavi** rispetto al sostenimento dei relativi costi, questi ultimi devono essere stimati e stanziati nell'esercizio in cui i ricavi sono stati realizzati, in applicazione del principio di competenza.

Naturalmente, affinché i costi stimati possano essere dedotti, devono rispettare i requisiti di **certezza nell'esistenza** e di **determinabilità in modo obiettivo dell'ammontare**, come previsto dall'art. 109, comma 1, del TUIR.

## Un esempio pratico di applicazione

Per comprendere meglio la portata del principio affermato dalla Cassazione, consideriamo il seguente esempio:

La società Alfa Costruzioni Srl vende nel 2023 alcuni lotti edificabili per un valore complessivo di 1.000.000 euro. Come parte dell'accordo di vendita, la società si impegna a realizzare opere di urbanizzazione che, secondo una stima attendibile basata su progetti tecnici e preventivi, costeranno 200.000 euro. Tali opere verranno realizzate nel 2024.

Secondo il principio di competenza e di correlazione costi-ricavi, Alfa Costruzioni Srl dovrà:

- Riconoscere i ricavi di 1.000.000 euro nel 2023;
- Stimare e stanziare i costi per opere di urbanizzazione di 200.000 euro sempre nel 2023;
- Quando nel 2024 sosterrà effettivamente tali costi, questi non genereranno una nuova deduzione fiscale, avendo già concorso alla formazione del reddito dell'esercizio precedente.

Questo approccio garantisce che il **reddito imponibile rifletta correttamente** il risultato economico dell'operazione nel suo complesso, rispettando il principio di correlazione tra costi e ricavi.

## L'allineamento tra principi civilistici e fiscali

La Corte ha evidenziato come la disciplina fiscale sull'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi di reddito rifletta le regole civilistiche. Infatti, entrambi i sistemi:

- stabiliscono il principio di competenza come criterio generale;
- considerano la correlazione costi-ricavi come corollario della competenza;
- richiedono il rispetto delle regole di certezza e di obiettiva determinabilità dei costi.

Questa consonanza tra norma fiscale e principi contabili rappresenta un elemento di **semplificazione per i contribuenti**, che possono adottare un approccio coerente nella redazione sia del bilancio civilistico che di quello fiscale.

## La conferma dalla prassi amministrativa

La Corte di Cassazione ha richiamato anche la prassi della stessa Amministrazione finanziaria, che in passato si era espressa in termini analoghi nelle risoluzioni n. 14/E/1998, n. 52/E/1998 e n. 91/E/2006, quest'ultima relativa all'individuazione dell'esercizio di imputazione temporale delle provvigioni passive.

Tale richiamo evidenzia come il principio affermato dalla Cassazione non rappresenti una novità assoluta, ma piuttosto una **riaffermazione di un orientamento già presente** nell'ordinamento tributario italiano, sebbene non sempre applicato con coerenza.

## SINTESI

---

**Qual è il principio fondamentale ribadito dalla Cassazione?** La Corte di Cassazione ha chiarito che i costi correlati ai ricavi devono essere imputati nello stesso esercizio fiscale in cui questi ultimi sono contabilizzati, anche se i costi verranno sostenuti successivamente. Questo principio si basa sull'art. 109 del TUIR, che sancisce il principio di competenza fiscale.

---

**Qual era la controversia analizzata?** Una società immobiliare aveva venduto lotti edificabili in un determinato anno, ma aveva anche dedotto nello stesso esercizio i costi per le opere di urbanizzazione, che sarebbero state realizzate l'anno successivo. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato la deduzione, sostenendo che i costi dovessero essere imputati solo nell'anno del loro effettivo sostenimento.

---

**Qual è stata la decisione della Cassazione?** La Suprema Corte ha ribaltato la decisione dei giudici di secondo grado, stabilendo che la società aveva diritto a dedurre i costi nell'anno della realizzazione dei ricavi, in linea con il principio di correlazione tra costi e ricavi.

---

**Cosa stabilisce il principio di competenza fiscale?** L'art. 109 del TUIR prevede che i componenti positivi e negativi di reddito siano imputati nell'esercizio di competenza, a meno che non vi sia incertezza sull'esistenza o sulla determinabilità dell'ammontare.

---

**Perché è importante stimare i costi futuri?** La Cassazione ha sottolineato che, nei casi in cui i ricavi siano realizzati prima del sostenimento dei costi, questi ultimi devono essere stimati e stanziati nell'esercizio in cui i ricavi vengono registrati, a condizione che siano certi e oggettivamente determinabili.

---

**Come si applica questo principio nella pratica?** Se una società vende un lotto edificabile nel 2023 per 1.000.000 euro e prevede di sostenere nel 2024 costi per urbanizzazione pari a 200.000 euro, questi devono essere imputati già nel 2023. Quando i costi verranno effettivamente sostenuti nel 2024, non potranno essere nuovamente dedotti.

---

**Come si allineano i principi fiscali e quelli civilistici?** La Cassazione ha evidenziato che il principio di competenza fiscale è coerente con le regole contabili civilistiche, entrambe basate sulla correlazione tra costi e ricavi e sulla certezza e obiettiva determinabilità dei costi.

---

**Cosa dice la prassi amministrativa?** La Corte ha richiamato precedenti risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (come la n. 91/E/2006) che avevano già affermato lo stesso principio, ribadendo che l'orientamento della Cassazione non rappresenta una novità assoluta ma una conferma di un principio consolidato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA