

La circolare tributaria n. 25/2017

Il trattamento contabile e fiscale dei costi per i campionari delle imprese del tessile e della moda

di Fabio Giommoni – dottore commercialista e revisore legale

La sentenza della Cassazione [n. 25690/2016](#) fornisce lo spunto per approfondire il controverso trattamento contabile e fiscale dei costi per i campionari delle aziende del tessile e della moda che adottano i Principi contabili nazionali Oic.

La predetta sentenza ha infatti sostenuto che le spese per la realizzazione dei campionari possono essere capitalizzate soltanto quando si tratta di costi non ricorrenti, fattispecie che si verifica, ad esempio, quando il campionario non viene realizzato ogni anno, ma solo in determinate occasioni legate al lancio di nuovi prodotti da cui l'impresa possa ritrarre importanti e duraturi ritorni economici. Negli altri casi i costi per il campionario devono essere interamente imputati nel Conto economico dell'esercizio di competenza.

I campionari delle aziende del tessile e della moda

La realizzazione del campionario da parte di aziende del settore tessile e della moda (abbigliamento, calzature, pelletteria etc.) richiede lo svolgimento di molteplici operazioni e attività attraverso le quali vengono ideati, realizzati e proposti al mercato nuovi prodotti rappresentati da tessuti e da capi di abbigliamento, calzature, borse, etc..

La creazione del campionario prevede diverse fasi quali, ad esempio, la ricerca e ideazione estetica del prodotto, la realizzazione di prototipi, la produzione di un certo numero di campioni, la promozione del campionario e la gestione del magazzino campioni.

I costi sostenuti per la realizzazione del campionario nelle aziende del tessile e della moda assumono una notevole rilevanza sia di natura quantitativa che qualitativa, in quanto il campionario rappresenta un fattore strategico di successo dell'impresa.

Premesso che non vi sono particolari dubbi sul fatto che i costi attinenti alla fase di realizzazione del campionario, in particolare quelli relativi all'ideazione e alla realizzazione dei campioni, sono da inquadrare come spese di ricerca e sviluppo, in ambito contabile si pone l'alternativa, peraltro comune

a tutti i costi di ricerca e sviluppo, dell'imputazione diretta nel Conto economico oppure della capitalizzazione nelle immobilizzazioni immateriali.

L'imputazione a Conto economico si presenta più in linea con il principio della prudenza che caratterizza la redazione del bilancio, soprattutto quando non vi sono certezze sull'utilità differita dei costi per il campionario, mentre la capitalizzazione consente di dare maggiore risalto, a livello di bilancio, agli investimenti in ricerca e sviluppo, spesso ingenti, che vengono sostenuti dalle aziende del tessile e della moda.

Qualora la scelta sia quella di imputare i costi del campionario a Conto economico si pone l'ulteriore questione della corretta identificazione dell'esercizio di competenza, atteso che il settore di riferimento è quasi sempre caratterizzato dalla sfasatura temporale fra stagioni e periodi amministrativi.

Ciò comporta il sostenimento, in un determinato esercizio, di costi per la realizzazione del campionario che dovranno essere opportunamente "trasferiti" nell'esercizio successivo, nel corso del quale la relativa collezione sarà effettivamente completata e venduta, generando i ricavi correlati ai predetti costi.

La capitalizzazione dei costi dei campionari nelle immobilizzazioni immateriali

Una prima opzione contabile prevede la capitalizzazione dei costi per i campionari, nell'esercizio del loro sostenimento, tra le immobilizzazioni immateriali, come spese di ricerca e sviluppo.

I costi capitalizzati verranno poi ripartiti, mediante la tecnica dell'ammortamento, negli esercizi di competenza, in funzione della loro utilità futura.

L'ammortamento deve essere effettuato in modo sistematico, in funzione del periodo di utilità del costo capitalizzato, tenendo tuttavia presente che in base all'[articolo 2426](#), n 5), cod. civ., i costi di ricerca e sviluppo, data la loro natura di oneri pluriennali, devono essere ammortizzati entro un periodo convenzionale non superiore a 5 anni.

La capitalizzazione dei costi per i campionari risulta tuttavia possibile soltanto se vengono rispettate tutte le condizioni previste dai Principi contabili.

Il previgente Principio contabile Oic 24 – "*Immobilizzazioni immateriali*" (versione del gennaio 2015) si occupava della questione nei § 43 e 44, nei quali erano delineate le diverse fattispecie rientranti nel concetto di ricerca e sviluppo.

In particolare, la ricerca di base è definita come l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità identificata con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società. Pertanto, i costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e quindi devono essere addebitati

al Conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale.

La ricerca applicata o finalizzata a uno specifico prodotto o processo produttivo è invece l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità e utilità di realizzare uno specifico progetto.

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

I costi di ricerca applicata e di sviluppo, a differenza di quelli di ricerca di base, potevano essere capitalizzati in base alla predetta versione 2015 dell'Oic 24.

In tal senso risultava fondamentale la distinzione tra costi per ricerca di base e costi per ricerca applicata e sviluppo, ai fini del diverso trattamento consentito in bilancio.

A tale riguardo, si ritiene, nella prassi operativa, che l'ideazione estetica del prodotto costituisce un'attività qualificabile come ricerca applicata mentre la realizzazione del prototipo è qualificabile come attività di sviluppo; cosicché detti costi possono essere entrambi capitalizzati.

La sola qualificazione come ricerca applicata o sviluppo non è tuttavia condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione.

Essi devono, infatti, possedere anche i seguenti requisiti previsti dal § 45 della previgente versione dell'Oic 24:

- devono essere relativi a un prodotto chiaramente definito, per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti, nonché identificabili e misurabili; queste caratteristiche devono essere dimostrabili dall'impresa;
- devono essere riferiti a un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse. La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto e alla disponibilità delle necessarie risorse, anche finanziarie;
- devono essere recuperabili, cioè la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

Sulla questione dei requisiti per la capitalizzazione dei costi per i campionari è intervenuta la sentenza della Cassazione [n. 25690/2016](#), relativa a una controversia nella quale l'ufficio accertatore aveva contestato la capitalizzazione dei costi sostenuti per la realizzazione del campionario e la relativa deduzione sotto forma di quote di ammortamento in un periodo di 3 esercizi.

Nella citata sentenza la Cassazione ha affermato che la società accertata ha disatteso le indicazioni contabili risultanti dal documento Oic 24 il quale consente la capitalizzazione dei costi in oggetto a condizione che si tratti di “operazioni non ricorrenti”, quali quelle che si legano a nuove attività ovvero al lancio di nuovi prodotti o all'avvio di un nuovo processo produttivo, e che da esse la società ritragga “la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici”.

Invece la società accertata ha proceduto a capitalizzare il costo sulla base del solo criterio dell'utilità futura, senza tuttavia considerare che ai fini in parola il medesimo principio contabile richiede un'altra condizione, nella specie palesemente deficitaria, prescrivendo che il costo si leghi a operazioni provviste di un carattere di non ordinarietà.

Come aveva correttamente osservato il giudice di seconde cure, infatti, il campionario, pur forse soddisfacendo la condizione richiamata dalla società, non s'iscrive né in un'attività di carattere non ordinario, né assolve alla funzione di promuovere una nuova attività, onde errata risulta la sua capitalizzazione e, a cascata, l'ammortamento operato in bilancio e, quindi, il trattamento fiscale a cui lo ha sottoposto la parte.

Ai fini fiscali, infatti, i costi per i campionari - non essendo riconducibili né alle spese per ricerca, né alle spese per pubblicità, disciplinate rispettivamente dai commi 1 e 2 del previgente [articolo 108](#), Tuir - rientrano nel comma 3 del medesimo articolo 108, in base al quale, in assenza di uno specifico criterio di deducibilità fiscale, il costo è deducibile in conformità al trattamento contabile applicato in bilancio. Nel caso di specie, non trattandosi di costi capitalizzabili, secondo la Cassazione, quelli per la realizzazione del campionario devono essere integralmente dedotti nel periodo d'imposta di competenza.

La sentenza in commento non pare particolarmente corretta, sul piano formale, laddove richiama, ai fini della capitalizzazione, il requisito che si tratti di “operazioni non ricorrenti”, in quanto detta condizione era prevista dal previgente Oic 24 solo in relazione ai costi di impianto e di ampliamento e ai costi di pubblicità e non anche a quelli di ricerca e sviluppo.

Tuttavia sul piano sostanziale la Cassazione sottolinea un elemento, come quello della ricorrenza, che è indirettamente connesso al requisito della utilità futura.

Infatti, la circostanza che il campionario venga realizzato ogni anno è sintomo del fatto che i relativi costi non hanno un'utilità futura, ovvero che non travalicano l'esercizio successivo. Ciò in quanto ogni anno viene realizzata una nuova collezione la cui utilità è destinata a esaurirsi essenzialmente in una stagione, visto che in quella successiva verranno realizzati nuovi prodotti (e dunque un nuovo campionario).

Diverso è invece il caso in cui il campionario non viene realizzato ogni anno, ma, ad esempio, ogni 3/4 anni, in quanto questo significa che la collezione a cui il campionario si riferisce verrà prodotta non solo per una stagione ma per 3/4 stagioni consecutive e dunque il relativo costo è caratterizzato da un'utilità pluriennale, cosicché può essere capitalizzato (sempre che ricorrano anche le altre condizioni richieste dall'Oic 24).

La "non ricorrenza" della realizzazione del campionario si pone quindi come elemento fondamentale ai fini della capitalizzazione dei relativi costi tra le immobilizzazioni immateriali.

Le novità del D.Lgs. 139/2015 e il nuovo Oic 24

In merito alla capitalizzazione dei costi per il campionario è opportuno precisare che la citata sentenza della Cassazione, nonché tutte le considerazioni sviluppate nel paragrafo precedente, si riferiscono alle previgenti versioni del Principio contabile Oic 24 e dell'[articolo 108](#), Tuir.

Il D.Lgs. 139/2015, di riforma della disciplina del bilancio d'esercizio, ha, infatti, previsto che, a partire dai bilanci 2016, le spese di pubblicità e di ricerca non possono essere più capitalizzate (cfr. nuovo testo dell'[articolo 2426](#), n. 5), cod. civ.).

Secondo la nuova versione dell'Oic 24, rivisto nel dicembre 2016 per recepire le citate novità legislative, la capitalizzazione è ora consentita, sulla base dei requisiti previsti in passato ed evidenziati nel paragrafo precedente, soltanto per le spese di sviluppo, mentre quelle di ricerca applicata, come quelle di ricerca di base, non possono essere capitalizzate (se non soddisfino i criteri per essere classificate tra i costi di sviluppo).

Ciò implica che potranno essere iscritte nelle immobilizzazioni immateriali soltanto quelle spese relative alla realizzazione del campionario che rientrano nella definizione di spese di sviluppo.

Come evidenziato in precedenza, lo sviluppo riguarda essenzialmente i costi per la realizzazione dei campioni, mentre i costi relativi alla mera ideazione del prodotto, costituendo ricerca applicata, non potrebbero essere più capitalizzati.

In ambito fiscale si rileva che con l'[articolo 13-bis](#), D.L. 244/2016 sono state dettate le norme di coordinamento tra le nuove regole di redazione del bilancio e la disciplina del reddito di impresa. Detta

disposizione ha, tra l'altro, modificato l'[articolo 108](#), Tuir, la cui attuale formulazione prevede che *“le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”*.

Pertanto, dal 2016, i costi per il campionario, se sono imputati integralmente a Conto economico sono deducibili fiscalmente nel periodo d'imposta di competenza, mentre se, ricorrendone i requisiti civilistici, sono capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali, ai fini fiscali risulteranno deducibili in funzione della quota di ammortamento imputata a Conto economico negli esercizi successivi, determinata secondo la prevista vita utile, in conformità ai Principi contabili Oic.

Costi del campionario imputati a Conto economico

Qualora i costi del campionario non siano capitalizzati ma addebitati nel Conto economico, si pone la questione dell'individuazione dell'esercizio di competenza, visto che, nella maggior parte dei casi, il campionario realizzato nell'anno è relativo a una linea di prodotti che andrà in produzione l'anno successivo.

Dunque l'azienda ha sostenuto nell'esercizio costi i cui correlati ricavi verranno realizzati nell'esercizio successivo. Per assicurare la corretta correlazione tra costi e ricavi, e rispettare il principio della competenza economica, è necessario differire i costi del campionario nell'esercizio in cui si inizierà a vendere la collezione a cui il campionario si riferisce.

Detto differimento, nella pratica delle aziende del tessile e della moda, viene generalmente effettuato ricorrendo alla tecnica dei risconti oppure, più raramente, mediante l'iscrizione dei campioni tra le rimanenze finali.

Il differimento dei costi del campionario mediante l'iscrizione di un risconto attivo non pare particolarmente corretta sul piano civilistico in quanto l'[articolo 2424-bis](#), comma 6, cod. civ. prevede che possano essere iscritte fra i risconti attivi solamente quote di costi:

- sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi;
- che sono comuni a due o più esercizi;
- la cui entità varia in ragione del tempo.

Nel caso dei costi per campionari la prima condizione risulterebbe rispettata in quanto si tratta di costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma la cui competenza è relativa all'esercizio successivo.

Anche la seconda condizione è rispettata in quanto i costi per campionari si possono presentare come comuni a più esercizi (ad esempio per la collezione autunno/inverno, che viene venduta nei mesi a cavallo della chiusura dell'esercizio).

Non pare invece rispettata la terza condizione giacché non si tratta di costi la cui entità matura con il decorrere del tempo, come nel caso dei costi relativi a canoni di affitto o di interessi passivi.

Mancando il requisito della correlazione con il tempo non sarebbe corretto differire i costi del campionario nell'esercizio successivo tramite la tecnica dei risconti.

Risulterebbe invece più corretta la tecnica contabile che prevede di iscrivere in bilancio i costi in esame come rimanenze di magazzino.

Questa opzione è stata considerata corretta anche dall'Amministrazione finanziaria la quale, con la [risoluzione n. 9/746/1976](#), ha ritenuto che il costo dei prodotti-campionario concessi in comodato ai commercianti perché siano esposti al pubblico è deducibile ai fini fiscali nell'esercizio in cui la merce esposta risulta completamente deteriorata e inservibile per qualsiasi ulteriore possibile commercializzazione, dato che solo in tale esercizio il costo avrebbe acquistato i requisiti della certezza e della definitività.

Dunque, secondo l'Amministrazione finanziaria, il campionario, ancorché astrattamente annoverabile nell'ambito delle spese di pubblicità e propaganda, è comunque costituito da prodotti dell'azienda stessa e pertanto, ai fini fiscali, i relativi costi rientrano nel disposto dell'[articolo 92](#), Tuir, che disciplina le rimanenze di magazzino.

I costi per la realizzazione del campionario, se non di competenza dell'esercizio, devono essere dunque iscritti come rimanenze finali nel bilancio di fine esercizio.

Nel successivo esercizio i predetti costi verranno imputati a Conto economico come rimanenze iniziali e alla fine di tale esercizio successivo non verranno più iscritti nelle rimanenze se i beni che costituiscono il campionario risulteranno smaltiti o comunque inservibili per la vendita.

In tal modo detti costi concorreranno a formare il reddito, come variazione negativa di magazzino, dell'esercizio successivo a quello di sostenimento, quando sono realizzate le vendite relative alla collezione oggetto del campionario.

Ad esempio, nei mesi di settembre/ottobre dell'anno "n" l'impresa Alfa sostiene costi per la realizzazione del campionario relativo alla collezione primavera/estate dell'anno "n+1" per complessivi 50.000 euro, i quali vengono inizialmente contabilizzati come costi di produzione dell'esercizio.

Alla chiusura del bilancio dell'esercizio "n" l'impresa Alfa iscrive i costi del campionario tra le rimanenze finali, rinviandoli dunque all'esercizio successivo.

Nell'esercizio "n+1" detti costi vengono iscritti a Conto economico nelle rimanenze iniziali.

Successivamente l'impresa realizza la collezione primavera/estate, che viene messa in vendita nel corso dell'esercizio "n+1". Alla chiusura dell'esercizio "n+1" il campionario risulta inservibile in quanto ormai

Le vendite della collezione primavera/estate sono state completate ed è prevista la realizzazione di un nuovo campionario per la collezione primavera/estate dell'anno successivo. Pertanto, i beni del campionario realizzato nell'anno "n" non vengono più iscritti nelle rimanenze finali dell'anno "n+1" e il relativo costo di 50.000 euro concorre a formare il reddito dell'esercizio "n+1" come variazione negativa delle rimanenze.

La soluzione dell'iscrizione dei costi per il campionario tra le rimanenze se, da una parte, pare più corretta dal punto di vista contabile, dall'altra può comportare il rischio che non venga rispettata la previsione civilistica in base alla quale le rimanenze di fine esercizio devono essere valutate al minore tra il costo di acquisto o di produzione e il valore di realizzo ([articolo 2426](#), n. 9) cod. civ.).

Si consideri, infatti, che i campioni, proprio perché sono rappresentati da prototipi, possono incorporare, oltre al "puro" costo di produzione, anche quello della ricerca e sviluppo (nonostante il sostanziale divieto previsto dall'Oic 13). Inoltre, sempre per la loro natura, il valore di realizzazione dei campioni si presenta come difficilmente determinabile.

L'utilizzo della tecnica dei risconti, per quanto teoricamente non troppo corretta, eviterebbe invece tutte queste problematiche.