



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto

Promemoria n. 23

(nuova edizione aggiornata al 1.7.2003)

Contributi dei soci, contributi dei terzi e contributi in caso di risanamento

Indice delle materie:

1. Osservazioni preliminari
2. In generale
 - 2.1 Definizione dei termini
 - 2.1.1 Contributi dei soci
 - 2.1.2 Contributi dei terzi
 - 2.1.3 Contributi giustificati dall'uso aziendale/commerciale
 - 2.1.4 Doni, sussidi e altri contributi dei poteri pubblici
 - 2.2 Contributi dei soci alle società di capitali e cooperative
 - 2.2.1 In generale
 - 2.2.2 Il potere pubblico
 - 2.3 Apporti in ditte individuali e società di persone, contributi ad altre forme di società
 - 2.3.1 Ditte individuali
 - 2.3.2 Società in nome collettivo e in accomandita
 - 2.3.3 Società semplici
 - 2.3.4 Associazioni
 - 2.3.5 Fondazioni
- 2.4 Contributi dei terzi

3. Particolarità concernenti il risanamento
 - 3.1 Definizione dei termini
 - 3.2 Contributi dei soci in caso di risanamento
 - 3.3 Contributi dei terzi in caso di risanamento
 - 3.3.1 Contributi pecuniari a fondo perso di terzi
 - 3.3.2 Rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione ai mutui già concessi
 - 3.3.3 Rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione alle forniture e prestazioni di servizi
 - 3.4 Imposizione di gruppo
4. Modifiche d'utilizzazione
 - 4.1 Principio
 - 4.2 Contributi generali
 - 4.3 Contributi legati a un oggetto
 - 4.4 Altre spiegazioni

Abbreviazioni utilizzate nel testo:

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
DP IVA	Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto
DP DPB	Divisione principale dell'imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20)
LTB	Legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (RS 641.10)

1. Osservazioni preliminari

Il presente promemoria costituisce una versione aggiornata che sostituisce l'edizione del 31 luglio 2002 concernente i contributi in caso di risanamento ed è valido a partire dalla sua pubblicazione (1° luglio 2003).

Di principio, nel caso di contributi dei soci e contributi dei terzi occorre dapprima chiarire se i «contributi» formano eventualmente una controprestazione nell'ambito di uno scambio di prestazioni, perché in tal caso il presente promemoria **non è applicabile**. Non sono neppure necessari ulteriori chiarimenti inerenti alle imposte precedenti relative a operazioni escluse dall'imposta o che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 38 LIVA).

2. In generale

2.1 Definizione dei termini

2.1.1 Contributi dei soci

Con la definizione «**contributi dei soci**» s'intendono in particolare gli investimenti di capitale, l'aggio, le sovvenzioni e i contributi a fondo perso, le rinunce ai crediti e le postergazioni¹ per mutui concessi, le rinunce agli interessi e riduzioni d'interessi su mutui concessi e l'attribuzione di diritti di superficie senza canoni o con canoni di diritto ridotti, concessi dai soci alle società risp. cooperative.

2.1.2 Contributi dei terzi

Con la definizione «**contributi dei terzi**» s'intendono in particolare le sovvenzioni e i contributi a fondo perso, le rinunce ai crediti e le postergazioni¹ per mutui concessi, le rinunce agli interessi e riduzioni d'interessi su mutui concessi e l'attribuzione di diritti di superficie senza canoni o con canoni di diritto ridotti, concessi a società risp. cooperative da terzi che non detengono diritti di partecipazione.

Non rientrano in questa definizione di regola le condizioni speciali d'interessi su mutui concessi dalle istituzioni attive nel settore finanziario.

¹ Nel significato dell'articolo 725 capoverso 2 CO.

2.1.3 Contributi giustificati dall'uso aziendale/commerciale

Sono **considerati contributi giustificati dall'uso aziendale/commerciale** quelli che in base ai documenti risp. all'insieme delle circostanze particolari (bilanci, decisioni di risanamento, prospetti di risanamento, pianificazione del conto economico, piani d'affari ecc.) lasciano supporre che, in considerazione dei principi economico-aziendali, nel momento della loro concessione l'azienda possa realizzare una redditività proporzionata tale da conservare gli investimenti di capitale e i contributi effettuati.

I casi in cui vi sono dubbi se i contributi sono giustificati dall'uso aziendale/commerciale possono essere sottoposti in esame alla DP IVA, unitamente ai corrispondenti documenti giustificativi (bilanci, conti economici, preventivi, documenti contabili, contratti, decisioni, convenzioni di rinuncia ecc.).

2.1.4 Doni, sussidi e altri contributi dei poteri pubblici

I doni, i sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici² sono prestazioni in denaro o in natura, per le quali il destinatario non esegue una corrispondente prestazione in contropartita. Essi servono all'esecuzione della prestazione ed influiscono sul prezzo del prodotto, indipendentemente che quest'ultimo formi oggetto di operazioni imponibili o escluse dall'imposta. Questi contributi originano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, in quanto la deduzione dell'imposta precedente può essere effettuata solo per beni e prestazioni utilizzate per scopi imponibili (o esenti dall'imposta) in conformità dell'articolo 38 LIVA.

² Vedi il promemoria n. 15 «Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici».

2.2 Contributi dei soci alle società di capitali e cooperative

2.2.1 In generale

Affinché i contributi dei soci a società di capitali e cooperative non comportino una riduzione della deduzione dell'imposta precedente devono essere giustificati dall'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3) e devono provenire da una persona che detiene una partecipazione diretta³ alla società di capitali risp. alla cooperativa⁴.

Se dette condizioni non sono adempite, i contributi valgono come doni risp. sussidi o altri contributi dei poteri pubblici (vedi cifra 2.1.4) e dev'essere compiuta una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o di un consulente). Vedi in merito anche la cifra 1.2.2.2 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione», edizione 2000.

2.2.2 Il potere pubblico

Se i **contributi del potere pubblico** adempiono le condizioni relative alla giustificazione dell'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3) e se i contributi sono fondati da un rapporto di partecipazione (vedi cifra 2.2.1), essi non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

³ Una partecipazione indiretta (p. es. «madre-nipote») non rientra in questa definizione ed i contributi valgono contributi di terzi (vedi cifra 2.4).

⁴ Questa prassi comporta il seguente complemento della cifra 1.2.3.5 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione»:

«Nei rapporti di debito fra i soci e la società risp. la cooperativa, i mutui con interessi di favore o senza interessi, le rinunce ad interessi, le riduzioni d'interessi, le rinunce ai crediti e le postergazioni in relazione a mutui, giustificati dall'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3), non valgono doni che originano una riduzione proporzionata della deduzione dell'imposta precedente.»

L'esperienza dimostra tuttavia che il potere pubblico eroga contributi per scopi economici, scientifici, di politica sociale ed interessi simili. Di regola quindi questi contributi non hanno un carattere aziendale/commerciale, per cui sono considerati sussidi risp. altri contributi dei poteri pubblici nel significato inteso dall'articolo 33 capoverso 6 lettera b LIVA e originano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA). Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o consulente). Vedi in merito anche la cifra 1.2.2.2 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione», edizione 2000.

2.3 Apporti in ditte individuali e società di persone, contributi ad altre forme di società

2.3.1 Ditte individuali

In una prima fase occorre esaminare se i mezzi apportati devono essere attribuiti al settore aziendale o privato del titolare di una ditta individuale. Se si tratta del settore privato, non esiste già in partenza il diritto a dedurre l'imposta precedente sui costi corrispondenti.

Per il resto, gli apporti di capitale del titolare di una ditta individuale non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, nella misura in cui sono giustificati dall'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3).

2.3.2 Società in nome collettivo e in accomandita

In una prima fase occorre esaminare se i mezzi apportati devono essere attribuiti alla società o alla sostanza privata dei soci. Se si tratta della sostanza privata, non esiste già in partenza il diritto a dedurre l'imposta precedente sui corrispondenti costi.

Per il resto, gli apporti di capitale dei soci non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente nella misura in cui sono giustificati dall'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3).

2.3.3 Società semplici

In una prima fase occorre esaminare se i mezzi apportati devono essere attribuiti alla società o alla sostanza privata dei soci. Se si tratta della sostanza privata, non esiste già in partenza il diritto a dedurre l'imposta precedente sui corrispondenti costi.

Gli apporti di capitale effettuati dai soci alla società semplice a copertura del disavanzo non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, nella misura in cui sono giustificati dall'uso aziendale/commerciale (vedi cifra 2.1.3).

2.3.4 Associazioni

Per i contributi dei membri di un'associazione occorre dapprima esaminare se si tratta di contributi di membri esclusi dall'imposta secondo l'articolo 18 numero 13 LIVA o di controprestazioni in contropartita a prestazioni eseguite. I contributi che i membri erogano spontaneamente senza contropartita all'associazione sono considerati doni che originano in tutti i casi una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

2.3.5 Fondazioni

I contributi pecuniari versati a fondo perso a fondazioni sono considerati in ogni caso dei doni e comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. I medesimi criteri valgono per le dichiarazioni di rinuncia ai crediti e per le postergazioni in relazione a mutui. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

2.4 Contributi dei terzi

I contributi dei terzi (vedi cifra 2.1.2), quindi anche i contributi erogati dal potere pubblico, senza una corrispondente contropartita del destinatario valgono doni (risp. per il potere pubblico sono sussidi o altri contributi dei poteri pubblici) che comportano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

Per questi contributi dei terzi in caso di risanamento sono applicabili le spiegazioni pubblicate a cifra 3.3 del presente promemoria.

3. Particolarità concernenti il risanamento

3.1 Definizione dei termini

Esiste un caso di risanamento quando vi è un'eccedenza di debiti⁵ risp. quando le società di capitali presentano un bilancio in disavanzo⁶ tale da non disporre di riserve palesi o latenti in grado di stornare le perdite dichiarate.

Un provvedimento di risanamento nel significato inteso nel presente promemoria esiste unicamente quando i contributi o le rinunce ai crediti vengono effettuati allo scopo di risanare un'impresa e di garantirne l'esistenza ed il ripristino durevole del capitale proprio. Si tratta quindi di **misure eccezionali** per la raccolta di fondi allo scopo di eliminare le perdite accumulate e di risanare il bilancio. Un risanamento può essere effettuato in diverse fasi, ma ciò va dimostrato mediante una corrispondente deliberazione sociale. Occorre parimenti presentare un piano di risanamento che evidenzi le misure intraprese per risanare l'impresa bisognosa di risanamento.

La documentazione necessaria per l'esame di un risanamento (bilanci, conti economici, giustificativi contabili, contratti, decisioni, accordi di rinuncia, prospetti di risanamento, piani di risanamento ecc.) va conservata e, a richiesta, presentata alla DP IVA.

3.2 Contributi dei soci in caso di risanamento

Per i contributi dei soci in caso di risanamento valgono per analogia le spiegazioni pubblicate nella parte generale riferita ai «contributi dei soci alle società di capitali e cooperative» (vedi cifra 2.2) e agli «apporti in ditte individuali e società di persone, contributi ad altre forme di società» (vedi cifra 2.3).

⁵ Per le società di persone si verifica un'eccedenza di debiti quando gli attivi disponibili non coprono più i diritti dei creditori.

⁶ Per le società di capitali esiste un bilancio in disavanzo (cosiddetto bilancio deficitario) quando gli attivi coprono ancora completamente il capitale dei terzi ma il capitale societario è parzialmente esaurito a causa di perdite. Non esistono inoltre riserve palesi o latenti in grado di stornare le perdite dichiarate.

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o consulente). Vedi in merito anche la cifra 1.2.2.2 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione», edizione 2000.

I contributi che una società eroga ad una società sorella o prossima in fase di risanamento (vedi numero marginale [nm.] 430 delle Istruzioni 2001 sull'IVA) vengono trattati nello stesso modo dei contributi dei soci (vedi cifra 2.2), nella misura in cui la società sorella o prossima che ha ricevuto il **contributo** comprova alla DP IVA, che in applicazione della **teoria triangolare**⁷ ha pagato la tassa d'emissione in conformità dell'articolo 5 capoverso 2 lettera a LTB o che la tassa d'emissione le è stata condonata dalla DP DPB in virtù dell'articolo 12 LTB. Altrimenti per questi contributi sono applicabili le spiegazioni pubblicate a cifra 3.3.

3.3 Contributi dei terzi in caso di risanamento

3.3.1 Contributi pecuniari a fondo perso di terzi

I contributi pecuniari a fondo perso di terzi sono considerati doni risp. sussidi o altri contributi dei poteri pubblici e comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

A prescindere dalla loro contabilizzazione, sono considerati contributi pecuniari a fondo perso anche i mutui di terzi concessi all'impresa bisognosa di risanamento contemporaneamente al rilascio di una dichiarazione di postergazione e che quindi non verranno presumibilmente mai rimborsati. Occorre procedere a una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente, calcolata in base alla situazione esistente al momento della concessione del mutuo. Una riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito ad un'eventuale rinuncia all'interesse è considerata compensata e non deve più essere tenuta in considerazione. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4).

Non valgono, per contro, contributi pecuniari a fondo perso i mutui con dichiarazione di postergazione, per i quali può essere dimostrato in modo attendibile, mediante documentazione adeguata (p. es.

⁷ Vedi il promemoria relativo alla determinazione del beneficiario della prestazione dal profilo dell'imposta preventiva del febbraio 2001 della DP DPB dell'AFC.

preventivo), che a risanamento avvenuto, l'attività potrà essere continuata in modo autosufficiente e il mutuo potrà essere rimborsato. Questi tipi di mutui mantengono la loro caratteristica di debiti rimborsabili. In tal caso, una volta all'anno dev'essere unicamente ridotta la deduzione dell'imposta precedente in seguito all'eventuale rinuncia all'interesse.

Se già in partenza, ossia prima che il risanamento abbia avuto inizio (p. es. imprese in costruzione o ditte «start-up»), vengono concessi dei mutui con contemporanea dichiarazione di postergazione e se, in base alle prospettive aziendali, l'azienda sarà in grado di rimborsare questi mutui, non si tratta di contributi a fondo perso, bensì tali mutui mantengono la caratteristica di un debito rimborsabile. I medesimi criteri sono applicabili ai mutui la cui dichiarazione di postergazione, già in partenza, è tenuta in considerazione nella pianificazione aziendale nonostante sia pronunciata solo più tardi. Sono parimenti considerati debiti rimborsabili i mutui per i quali le dichiarazioni di postergazione potranno essere successivamente annullate in base alla pianificazione aziendale.

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o consulente). Vedi in merito la cifra 1.2.2.2 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione», edizione 2000.

3.3.2 Rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione ai mutui già concessi

Le rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione ai mutui già concessi, dichiarate a un'impresa bisognosa di risanamento, che il mutuante è in grado di **giustificare commercialmente** (riduzione al minimo delle perdite, mantenimento delle relazioni aziendali risp. di fornitura), non sono considerate doni e non devono essere tenute in considerazione in una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Sono considerate rinunce ai crediti di tal genere:

- la rinuncia al rimborso;
- la successiva dichiarazione di postergazione, equiparata alla rinuncia al rimborso di un credito.

Sono per contro considerati debiti rimborsabili i mutui per i quali può essere dimostrato in modo attendibile con una documentazione adeguata (p. es. preventivo) che, una volta risanata, l'azienda potrà continuare autonomamente la sua attività e il mutuo potrà essere rimborsato;

- le rinunce agli interessi e le riduzioni d'interessi.

Se fra la concessione del mutuo e le rinunce ai crediti poc'anzi descritte trascorrono meno di 12 mesi la DP IVA considera che la necessità di risanamento del mutuatario esisteva già al momento della concessione del mutuo, per cui questo tipo di mutuo va trattato come un contributo pecuniario a fondo perso (vedi cifra 3.3.1)⁸.

Le rinunce ai crediti da parte del **potere pubblico** in relazione a mutui concessi, pronunciate nei confronti di un'azienda bisognosa di risanamento, sono sempre considerate sussidi risp. contributi del potere pubblico che rendono necessaria una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Occorre inoltre esaminare se esiste una modifica d'utilizzazione (vedi cifra 4). Per contro, questi mutui conservano la loro caratteristica di debiti rimborsabili, in caso di successiva dichiarazione di postergazione, se può essere dimostrato in modo attendibile con una documentazione adeguata (p. es. preventivo) che, una volta risanata, l'azienda potrà continuare autonomamente la sua attività e il mutuo potrà essere rimborsato. In tal caso, una volta all'anno dev'essere unicamente ridotta la deduzione dell'imposta precedente in seguito all'eventuale rinuncia all'interesse.

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o consulente). Vedi in merito anche la cifra 1.2.2.2 dell'opuscolo speciale n. 06 «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione», edizione 2000.

La trasformazione di un mutuo in capitale proprio (cosiddetta liberazione compensativa) vale compensazione e non va giudicata secondo i criteri poc'anzi descritti. In questo caso valgono le spiegazioni contenute a cifra 2.2.

3.3.3 Rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione alle forniture e prestazioni di servizi

Le corrispondenti rinunce ai crediti da parte di terzi in relazione diretta alle forniture e prestazioni di servizi non sono considerate doni. I medesimi criteri valgono anche in riferimento alle rinunce ai crediti dichiarate alle società risp. alle cooperative dai soci che agiscono da fornitori o prestatori di servizi nei confronti delle stesse.

⁸ È ammessa la controprova mediante documentazione adeguata.

In questi casi di rinunce ai crediti, l'impresa bisognosa di risanamento che riceve le prestazioni non ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se allestisce i suoi rendiconti secondo le controprestazioni convenute, quest'azienda deve correggere l'imposta precedente per le prestazioni imponibili che non ha pagato (vedi art. 40 LIVA).

Per il prestatore questo tipo di rinuncia ai crediti costituisce una diminuzione della controprestazione che dev'essere documentata e contabilizzata in modo conforme (art. 44 cpv. 2 LIVA).

La trasformazione di un credito in un altro credito (p. es. mutuo) è considerata una compensazione e non dev'essere giudicata secondo i criteri poc'anzi descritti. Per la definizione di novazione è fatto riferimento al nm. 211 delle Istruzioni 2001 sull'IVA. Il prestatore deve versare l'IVA sul credito che è alla base della compensazione.

3.4 Imposizione di gruppo

Per i contributi erogati dalle società di un complesso (Konzern) al di fuori di un caso di risanamento sono applicabili le spiegazioni a cifra 2.2 risp. 2.4.

Le aziende che applicano l'imposizione di gruppo e che ricevono contributi di risanamento nel significato poc'anzi descritto, devono tenere soprattutto in considerazione che simili contributi non originano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente se i contributi provengono dai rimanenti membri del gruppo, indipendentemente che questi detengano partecipazioni presso il membro del gruppo bisognoso di risanamento. Le regole concernenti i contributi dei terzi non vanno tenute in considerazione quindi neppure quando i membri del gruppo datori dei contributi non detengono quote di partecipazione presso l'azienda destinataria dei contributi.

Non sono deducibili le imposte precedenti sulle spese in diretta relazione con questi contributi (p. es. prestazioni di un notaio o consulente). Questo criterio vale indipendentemente da quale sia il membro che contabilizza questo costo.

4. Modifiche d'utilizzazione

4.1 Principio

Per la nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente sono di principio determinanti le circostanze esistenti al momento dell'ottenimento della fornitura o della prestazione di servizi. In caso di modifica delle circostanze durante il periodo d'utilizzazione della prestazione va rettificata in modo analogo anche la deduzione

dell'imposta precedente effettuata. Occorre distinguere le seguenti conseguenze fiscali:

- Se l'utilizzazione per un'attività legittimante la deduzione dell'imposta precedente diminuisce, le prestazioni acquistate devono essere riaggavate con l'imposta. Determinante in proposito è l'aliquota d'imposta in vigore al momento della modifica d'utilizzazione.
- Se l'utilizzazione per un'attività legittimante la deduzione dell'imposta precedente aumenta, la deduzione dell'imposta precedente può essere effettuata successivamente nel rendiconto del periodo fiscale in cui i presupposti sono adempiuti. Lo sgravio fiscale successivo va effettuato all'aliquota d'imposta che a suo tempo aveva gravato i relativi acquisti.

Tali modifiche d'utilizzazione possono nascere in particolare quando un'impresa riceve contributi che comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente nel significato delle precedenti spiegazioni.

4.2 Contributi generali

Se i contributi ricevuti sono quelli che generalmente vengono versati per coprire i disavanzi ecc., gli stessi originano all'occorrenza l'imposizione del consumo proprio nell'anno del loro versamento. In caso di cessazione di questi contributi, l'anno seguente sarà tuttavia probabilmente possibile procedere di nuovo a uno sgravio fiscale successivo.

4.3 Contributi legati a un oggetto

Se tuttavia tali contributi sono attribuibili direttamente a un determinato oggetto, vi è unicamente un'imposizione del consumo proprio in ragione delle deduzioni dell'imposta precedente fatte valere in relazione a tale oggetto.

Sulla parte di un oggetto che già all'acquisto o in seguito è stata finanziata con sussidi legati all'oggetto, altri contributi del poter pubblico o doni, non è possibile originare né l'imposizione del consumo proprio né lo sgravio fiscale successivo.

4.4 Altre spiegazioni

Per procedere correttamente occorre attenersi anche alle spiegazioni pubblicate negli opuscoli «Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione» e «Modifiche d'utilizzazione (Diritto successivo alla deduzione dell'imposta precedente e imposizione del consumo proprio)».