

Edizione di martedì 4 Agosto 2020

CASI OPERATIVI

Il credito di imposta sui dividendi esteri
di EVOLUTION

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti e le importanti modifiche al modello 231
di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Bando macchinari innovativi: avviata la procedura per presentare le domande
di Clara Pollet, Simone Dimitri

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non soggetta ad Iva la restituzione delle rimanenze alla fine dell'affitto di azienda
di Fabio Landuzzi

IVA

Rettifica dell'originaria richiesta di rimborso del credito Iva
di Federica Furlani

CASI OPERATIVI

Il credito di imposta sui dividendi esteri

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >

Tizio è una persona fisica fiscalmente residente in Italia che percepisce dividendi da una società estera non paradisiaca. Si tratta di dividendi provenienti da una partecipazione non qualificata e anche di dividendi provenienti da una partecipazione qualificata ma maturati dal 2018 in poi. È possibile scomputare un credito a fronte delle ritenute subite all'estero?

La questione del credito di imposta sui dividendi soggetti alla tassazione sostitutiva del 26% è stata oggetto di particolare dibattito tra gli operatori in quanto, a fronte della tesi permissiva della dottrina, si è contrapposta la tesi restrittiva dell'Agenzia. Sul punto, tuttavia, si devono segnalare interessanti novità.

La tesi negativa da parte dell'Ufficio si è manifestata con la circolare AdE 9/E/2015 e, da ultimo con la risposta all'istanza di interpello n. 111/2020.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti e le importanti modifiche al modello 231

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sulla base del **prevalente orientamento giurisprudenziale** sempre più consolidatosi nel tempo, per applicare specifiche **sanzioni** al contribuente coinvolto in una **frode fiscale**, l'Amministrazione finanziaria deve **provare l'oggettiva fittizietà dell'operazione posta in essere** e, simmetricamente, anche la **consapevolezza del cessionario di prendere parte ad un sistema evasivo**.

In tale contesto, **anche in via presuntiva**, in base ad **elementi oggettivi e specifici**, deve emergere che il **soggetto passivo era a conoscenza**, o avrebbe dovuto esserlo, usando **l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta**, della **sostanziale inesistenza del fornitore** (Corte di Cassazione, ordinanza n. **33320 del 17.12.2019**).

Più di recente, sempre la suprema **Corte di cassazione**, sezione V° civile, con l'[ordinanza n. 15005/2020 del 15.07.2020](#), ha **confermato tale approccio ermeneutico** ponendo in evidenza i **profili di responsabilità** dell'acquirente.

Nello specifico, gli Ermellini si sono espressi in ordine ad una **frode carosello** perpetrata mediante **l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**, rilevando come il giudice di appello aveva statuito che, in tema di Iva, il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate **doveva essere accolto** in quanto **“non è consentito portare in detrazione l'iva versata in relazione a fatture che non siano intestate all'effettivo venditore o acquirente; e l'operatore è tenuto a verificare con attenzione la provenienza delle merci acquistate, specie quando esse, come ampiamente dimostrato nell'avviso di accertamento, provengano da soggetti evanescenti e sospetti, dediti ad altre attività”**.

I giudici di legittimità, **confermando il loro precedente orientamento**, hanno posto in evidenza che **“in tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha**

l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente».

In buona sostanza, incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

La consapevolezza dell'acquirente assume particolare rilevanza anche alla luce delle recenti novità introdotte circa la responsabilità amministrativa delle società e degli enti prevista dal D.Lgs. 231/2001, modificato dal D.Lgs. 75/2020 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 15 luglio 2020.

Tale importante novella normativa deriva dal recepimento della direttiva Pif ([Direttiva UE n. 2017/1371](#), relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale), avvenuto in esito al conferimento, con L. 117/2019 di delega al Governo, con contestuale applicazione di sanzioni previste proprio in tema di frodi fiscali commesse in ambito Iva.

Nello specifico, l'[articolo 5 del citato D.Lgs. 75/2020](#) prevede che, in relazione alla commissione dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

1. per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), la sanzione pecunaria fino a trecento quote;
2. per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#), la sanzione pecunaria fino a quattrocento quote;
3. per il delitto di indebita compensazione previsto dall'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#), la sanzione pecunaria fino a quattrocento quote.

Ciò posto, analizziamo singolarmente le importanti modifiche intervenute.

Prima del recepimento della direttiva comunitaria:

- l'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 74/2000 prevedeva che “*i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo*”;
- l'articolo 25-quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001 prevedeva la responsabilità amministrativa delle società e degli enti unicamente per i reati connotati da un maggior grado di fraudolenza previsti dal D.Lgs. 74/2000 (ossia l'articolo 2: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; l'articolo 3: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; l'articolo 8: emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; l'articolo 10: occultamento o distruzione di documenti contabili; l'articolo 11: sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

Di contro, dopo il recepimento della direttiva comunitaria:

- all'articolo 6 D.Lgs. 74/2000 è stato aggiunto il comma 1-bis, il quale prevede che: *“Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro”.*
- l'articolo 25-quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001 prevede attualmente la responsabilità amministrativa delle società e degli enti anche per tutta una serie di ulteriori reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (ossia per l'articolo 4, dichiarazione infedele; per l'articolo 5, omessa dichiarazione; per l'articolo 10-quater, indebita compensazione).

Inoltre, tenuto conto che la **direttiva Pif** prevede che i reati in materia di Iva sono **sanzionabili anche a titolo di mero tentativo**, per adeguare la normativa domestica, il **D.Lgs. 75/2000** ha introdotto – all'articolo 6 D.Lgs. 74/2000 – il **comma 1-bis** che, come detto, **oggi contempla la punibilità a titolo di tentativo** (che viene così estesa anche alla **frode fiscale e alle fatture per operazioni inesistenti**).

In buona sostanza, **il modello 231 sarà applicabile anche alle grandi evasioni**, prevedendo in tale contesto **l'applicazione di sanzioni molto pesanti**.

In merito, per **dimostrare la buona fede dell'acquirente**, nell'ambito di **un'adeguata prevenzione dei rischi** prevista dal **D.Lgs. 231/2001**, si consiglia di fornire la **pertinente prova utile a dimostrare che il contribuente ha posto in essere ogni utile iniziativa** al momento dell'acquisto di beni o servizi anche da società rivelatesi poi “cartiere”, **dimostrando così l'ordinaria diligenza** richiesta dall'elaborazione giurisprudenziale di riferimento sopra illustrata.

AGEVOLAZIONI

Bando macchinari innovativi: avviata la procedura per presentare le domande

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE IMPRESE: INQUADRAMENTO NORMATIVO E PROCEDURE OPERATIVE



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il nuovo bando Macchinari innovativi **sostiene la realizzazione dei programmi di investimento diretti a consentire la trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa** ovvero a favorire la transizione del settore manifatturiero verso il paradigma dell'economia circolare.

In particolare, la misura sostiene gli investimenti innovativi in grado di aumentare il livello di efficienza e di flessibilità dell'impresa nello svolgimento dell'attività economica, mediante:

- **l'acquisto di macchinari, impianti e attrezzature,**
- **nonché programmi informatici e licenze.**

L'intervento agevolativo è stato definito nell'ambito del Programma operativo nazionale **"Imprese e competitività" 2014-2020 FESR** per cui permette di attivare risorse comunitarie già stanziate.

La dotazione finanziaria complessiva dello strumento, pari complessivamente a **265 milioni di euro** sarà messa a disposizione delle imprese attraverso l'apertura di **due distinti sportelli agevolativi**, che verranno aperti a distanza di **non meno di 6 mesi l'uno dall'altro**.

Con **Decreto direttoriale 23 giugno 2020** sono stati definiti, con riferimento al primo sportello previsto nell'ambito dell'intervento, i **termini e le modalità di presentazione delle domande di agevolazioni**, i punteggi, le condizioni e le soglie minime di ammissibilità delle stesse domande, nonché le modalità di presentazione delle richieste di erogazione.

Dal **23 luglio 2020** è stato aperto il primo dei due sportelli agevolativi previsti in favore di **programmi di investimento innovativi**, finalizzati a consentire la **trasformazione tecnologica e digitale delle Pmi**.

A partire dalla suddetta data è possibile compilare la domanda, **mentre l'invio è possibile solo a partire dallo scorso 30 luglio**.

I programmi di investimento ammissibili devono:

- prevedere spese **tra i 400.000 euro e i 3 milioni di euro**. Nel caso di programmi presentati da **reti d'impresa**, la soglia minima può essere raggiunta mediante la sommatoria delle spese connesse ai singoli programmi di investimento proposti dai soggetti aderenti alla rete, a condizione che ciascun programma preveda comunque spese ammissibili non inferiori a **200.000 euro**;
- essere realizzati esclusivamente presso unità produttive **localizzate nei territori delle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia**;

I beni **rientranti nel programma di investimento** devono essere nuovi e riferiti alle **immobilizzazioni materiali e immateriali**, come definite agli [articoli 2423 e ss. cod. civ.](#), che riguardano **macchinari, impianti e attrezzature strettamente funzionali alla realizzazione dei programmi di investimento**, nonché **programmi informatici e licenze correlate all'utilizzo dei predetti beni materiali**.

Le **spese collegate ai programmi di investimento** devono essere:

- relative a immobilizzazioni materiali e immateriali, **nuove di fabbrica acquistate da terzi**;
- riferite a beni ammortizzabili e capitalizzati che **figurano nell'attivo patrimoniale dell'impresa e mantengono la loro funzionalità rispetto al programma di investimento per almeno 3 anni** dalla data di erogazione a saldo delle agevolazioni;
- riferite a beni **utilizzati esclusivamente nell'unità produttiva oggetto del programma di investimento**;
- pagate esclusivamente in modo da consentire la piena **tracciabilità delle operazioni**;
- conformi alla normativa comunitaria in merito all'ammissibilità delle spese nell'ambito dei programmi cofinanziati dai fondi strutturali programmazione 2014-2020;
- **ultimate non oltre il termine di 12 mesi dalla data del provvedimento di concessione** delle agevolazioni, fermo restando la possibilità da parte del Ministero di concedere, su richiesta motivata dell'impresa beneficiaria, una proroga del termine di ultimazione non superiore a 6 mesi.

Le agevolazioni sono concesse, nei limiti delle intensità massime di aiuto stabilite dalla Carta degli aiuti di Stato a finalità regionale valida per il periodo 2014-2020, nella forma del **contributo in conto impianti** e del **finanziamento agevolato**, per una **percentuale nominale calcolata rispetto alle spese ammissibili pari al 75%**.

Il mix di agevolazioni è articolato **in base alla dimensione dell'impresa** come segue:

- per le imprese di **micro e piccola dimensione**, un **contributo in conto impianti pari al**

- 35% e un finanziamento agevolato pari al 40%;**
• per le imprese di **media dimensione**, un **contributo in conto impianti pari al 25%** e un **finanziamento agevolato pari al 50%**.

Il **finanziamento agevolato**, che non deve essere assistito da particolari forme di garanzia, deve essere **restituito dall'impresa beneficiaria senza interessi in un periodo della durata massima di 7 anni** a decorrere dalla data di erogazione dell'ultima quota a saldo delle agevolazioni.

Le **domande di accesso alle agevolazioni**, concesse mediante procedura valutativa a sportello, potranno essere presentate **esclusivamente tramite procedura informatica** <https://agevolazionidgiai.invitalia.it> accendendo nell'apposita sezione “Accoglienza Istanze” e cliccando sulla misura “Nuovo Bando Macchinari Innovativi”.

Per accedere alla procedura informatica bisogna essere in possesso di una **casella Pec attiva** (nel caso di Pmi la Pec utilizzata deve risultare la medesima comunicata al Registro delle imprese) **e della Carta nazionale dei servizi**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non soggetta ad Iva la restituzione delle rimanenze alla fine dell'affitto di azienda

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER AFFRONTARE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La [Corte di Cassazione, nella sentenza n. 14864/2020](#) ha affrontato, con riguardo agli **aspetti Iva**, un tema spesso **controverso e carico di complicazioni** dal punto di vista operativo: la **gestione delle scorte di magazzino** nell'ambito del **contratto di affitto di azienda**.

Nella fattispecie che ha formato oggetto della sentenza in commento, le **scorte erano state incluse** originariamente **nell'azienda** al momento dell'avvio dell'affitto, poiché non espressamente escluse dal compendio aziendale per volontà delle parti, e perciò erano **parte integrante dell'azienda poi restituita dall'affittuario** all'affittante al momento della **risoluzione del contratto**.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, che aveva trovato conferma alla propria tesi nei primi due gradi del giudizio, poiché le scorte in questione **non avevano formato oggetto di inventario** al momento della restituzione dell'azienda affittata, le stesse **avrebbero dovuto costituire ai fini Iva** oggetto di una **cessione gratuita di beni, separata perciò dalla restituzione del compendio aziendale**, e come tale **da assoggettare ad Iva**.

La posizione assunta dalla **Cassazione** risulta essere invece differente, a partire dal presupposto che, salvo che ricorra una diversa espressa volontà delle parti – che nel caso di specie non constava – le **scorte di magazzino costituiscono “beni a servizio dell'impresa”** e dunque sono **a tutti gli effetti parte integrante del complesso aziendale**.

Da tale inquadramento, coerente con il precedente arresto della stessa **Corte n. 20443/2011**, deriva che **con l'affitto dell'azienda** i beni in questione **permangono** in verità **in capo al concedente** che ne **conserva la proprietà**, poiché egli **“cede all'affittuario soltanto il diritto personale di utilizzo del bene produttivo (azienda), dovendo, quindi, escludersi la ravvisabilità di un autonomo atto di cessione delle rimanenze assoggettabile ad Iva”**.

È a tale fine **irrilevante il fatto che**, trattandosi di **beni “consumabili”**, diversamente da quelli “strumentali” come gli impianti, i macchinari e simili, gioco forza **al momento della restituzione dell'azienda** affittata, **l'obbligo del conduttore** di restituire il bene-azienda al concedente al momento della cessazione del contratto venga **adempiuto non retrocedendo gli stessi beni**, bensì in altre modalità.

E **altrettanto indifferente** a tali fini è che le parti conducano ed esplicitino un **inventario delle scorte presenti** al momento della chiusura dell'affitto, per poter altrimenti intravvedere l'esistenza di una fattispecie negoziale autonoma (una cessione di beni) distinta dalla cessazione del diritto al godimento dell'azienda e, quindi, al termine del contratto, dalla sua restituzione.

In altre parole, secondo la prospettazione fornita dalla Cassazione, così come **non sussiste** nel caso di specie **una cessione di rimanenze al momento dell'avvio dell'affitto** di azienda, specularmente **non può sussistere un atto di cessione di scorte al momento della restituzione dell'azienda** quando si giunge al termine del contratto.

O la cessione delle rimanenze esiste in entrambe le direzioni, oppure essa non può essere configurata ai fini Iva solamente **al momento della chiusura del contratto** e del ritorno dell'azienda nelle mani del concedente.

Come premesso, la sentenza riporta all'attenzione il **tema delicato della gestione delle scorte di magazzino** in occasione dell'affitto di azienda, il quale presenta un elevato livello di complessità non solo ai fini Iva, ma in generale per tutti gli **aspetti contabili** collegati, ivi inclusi i riflessi ai fini delle imposte sul reddito.

Per queste ragioni, non di rado si preferisce **espungere dal compendio aziendale affittato le rimanenze** di magazzino, gestendone separatamente il trasferimento **qualificandolo quale vera e propria cessione** definitiva, sovente accompagnata, per ragioni legate alla mitigazione del rischio dell'affittuario, da un **contratto estimatorio**.

IVA

Rettifica dell'originaria richiesta di rimborso del credito Iva

di Federica Furlani

Seminario di specializzazione

NOVITÀ IVA IN TEMA DI CESSIONI INTRACOMUNITARIE ED E-COMMERCE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la [risposta n. 231](#) del 30 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la tematica circa la **possibilità di rettificare un'originaria richiesta di rimborso del credito Iva** esplicitata nel modello Iva attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa**.

In particolare, un contribuente, dopo aver presentato il modello Iva 2017 relativo al periodo d'imposta 2016, suddividendo il credito Iva emerso in una parte da riportare in detrazione/compensazione e una parte chiesta a rimborso, chiede di poter **revocare la scelta originariamente effettuata** imputando l'intero credito Iva come **credito da utilizzare in detrazione/compensazione presentando una dichiarazione integrativa del modello Iva 2017**.

L'Agenzia, nel formulare la risposta, ha innanzitutto evidenziato che la possibilità di rettificare la richiesta di rimborso era già stata affrontata con le [circolari 17/E/2011, 25/E/2012 e 35/E/2015](#), che ne avevano chiarito **l'ammissibilità attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa** entro il termine di cui all'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo: *“laddove il contribuente voglia modificare l'originaria domanda di restituzione, deve presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi del citato articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. 322 del 1998, sia che voglia ridurre l'ammontare del credito chiesto a rimborso, come chiarito con la citata circolare n. 25/E del 2012 (quesito b)), sia che voglia chiedere un rimborso maggiore di quello indicato in dichiarazione (quesito c) ”* ([circolare 35/E/2015](#)).

Successivamente ai documenti di prassi sopra citati, come noto, l'[articolo 5 D.L. 193/2016](#) ha modificato il [comma 8](#) dell'[articolo 2 D.P.R. 322/1998](#), il quale, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, **non distingue più tra dichiarazione “a favore” del contribuente e dichiarazione “a sfavore”**.

Il **termine** di presentazione della dichiarazione integrativa è **unico in entrambi i casi** e coincide con il termine **per l'accertamento** ([articolo 57 D.P.R. 633/1972](#)).

L'effetto riflesso di tale importante equiparazione tra **integrativa a favore e integrativa a sfavore** è l'allungamento dei termini per porre rimedio ad errori od omissioni che hanno determinato il versamento di maggiori imposte o l'emersione di minori crediti.

Peraltrò, sebbene il citato **articolo 8 nulla disponga in merito alla possibilità di variare la scelta originariamente effettuata dal contribuente circa la modalità di utilizzo del credito Iva**, l'Agenzia è dell'avviso che la stessa sia da considerare ammessa.

Ritiene pertanto che il contribuente/istante **possa modificare la scelta dell'utilizzo del credito Iva**, originariamente manifestata nella dichiarazione Iva 2017, relativa al periodo d'imposta 2016, da rimborso a detrazione/compensazione, rispettando queste condizioni:

- **il rimborso non deve essere stato ancora eseguito;**
- deve presentare una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'[articolo 57 D.P.R. 633/1972](#). A tal proposito ricordiamo che, a decorrere dagli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno** (in precedenza quarto) **successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno (in precedenza quinto) successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- **deve indicare il credito risultante dalla dichiarazione integrativa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa.**

In particolare va compilato il **quadro VN** del modello Iva, riservato ai soggetti che presentano **dichiarazioni integrative oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** a quello di riferimento della dichiarazione integrativa. Nel **quadro VN** andrà infatti indicato l'anno al quale si riferisce la **dichiarazione integrativa presentata** (nel caso trattato "2016") e **l'importo del credito, originariamente chiesto a rimborso**, che potrà essere utilizzato in compensazione attraverso il **modello F24, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo di imposta successivo** a quello di presentazione della dichiarazione integrativa.

L'importo indicato nel **quadro VN, colonna 3**, va poi riportato nel **rigo VL11** concorrendo a **determinare il saldo annuale Iva**.