

Informazione

Abbassamento Aliquota IVA in Germania (AAIG) dal 1.07.2020 fino al 31.12.2020.

In data 3.06.2020, il Governo tedesco ha pubblicato i punti chiave di un pacchetto di rilancio economico per gli effetti del Corona Virus. Ciò comprende una **riduzione** generale **dell'aliquota IVA**, che - previa approvazione del Parlamento - entrerà in vigore il 1° luglio 2020 e sarà poi limitata al 31 dicembre 2020, ossia per 6 mesi. Finora è stata presentata una corrispondente circolare **del Ministero delle Finanze sulla riduzione temporanea delle aliquote d'imposta come [bozza \(a partire dall'11.6.2020\)](#)**.

In linea di principio, si applica quanto segue:

1. **Aliquota d'imposta ordinaria** (art. 12 (1) UStG): l'aliquota d'imposta ordinaria del 19 % si applica a tutte le operazioni effettuate fino al 30.6.2020; un'aliquota d'imposta ordinaria del 16 % si applica a tutte le prestazioni effettuate nel periodo dall'1.7.2020 al 31.12.2020, e dall'1.1.2021 si applica nuovamente la (vecchia) aliquota d'imposta ordinaria del 19 %.
2. **Aliquota d'imposta ridotta**: nei casi particolari elencati al § 12 comma 2 UStG (gran parte di alimentari, in gastronomia (!), diritto d'autore, teatro), l'aliquota d'imposta ridotta del 7 % si applica a tutte le operazioni effettuate fino al 30.6.2020; un'aliquota d'imposta ridotta del 5 % si applica a tutte le prestazioni effettuate nel periodo dal 1.7.2020 al 31.12.2020, e dal 1.1.2021 si applica nuovamente la (vecchia) aliquota d'imposta ridotta del 7 %.



Impatto sui consumatori e sulle imprese in Italia

L' Abbassamento Aliquota IVA Germania (AAIG) ha conseguenze importanti anche per gli imprenditori stranieri del settore b/b, come i produttori e i fornitori di servizi, soprattutto nel settore edile, e nel settore b/c, come i commercianti online che vendono in Germania e sono al di sopra della soglia d'imposta annuale.

Esecuzione del fatturato decisivo

Per l'applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari e la corretta applicazione dell'aliquota fiscale, essa dipende dal momento in cui la prestazione è stata effettuata. L'applicazione della relativa aliquota d'imposta è indipendente dal fatto che l'imprenditore imponga il proprio fatturato in base ai pagamenti ricevuti (tassazione effettiva) o in base ai pagamenti concordati (tassazione di destinazione). Anche l'incasso di acconti o pagamenti anticipati è irrilevante ai fini dell'accertamento definitivo dell'IVA, § 27 comma 1 UStG.

Per la corretta determinazione dell'imposta sulla cifra d'affari, essa deve quindi essere sempre determinata quando la prestazione è stata effettuata. Particolari problemi sorgono con i contratti a lungo termine che vengono eseguiti oltre la data della modifica dell'aliquota d'imposta.

Esempio: esecuzione del servizio

Il cliente K ordina un nuovo apparecchio elettrico dal negozio online di Italia srl per 300 euro più IVA il 20.7.2020. La data di consegna concordata è dicembre 2020. K ha già effettuato un pagamento anticipato di (100 EUR più 16 % IVA =) 116 EUR nel luglio 2020. A causa di problemi nella fornitura, l'apparecchio non può essere consegnato fino al 31.12.2020. Nella misura in cui la riduzione dell'aliquota d'imposta ordinaria non viene prorogata oltre il 31.12.2020, la prestazione non viene completata fino al gennaio 2021 ed è quindi (di nuovo) soggetta all'aliquota d'imposta ordinaria del 19 %.

In linea di principio, per l'esecuzione di un servizio vale quanto segue:

- **Consegne:** Le consegne (comprese le consegne di appalto) si considerano effettuate quando il destinatario ha acquisito la facoltà di disporre dell'oggetto; se il prodotto viene trasportato o spedito, la consegna si considera effettuata all'inizio del trasporto o della spedizione (§ 13.1 comma 2 IVA).
- **Altri servizi:** Altri servizi (compresi i servizi di lavoro) vengono eseguiti al momento del loro completamento. Nel caso di servizi continui di durata limitata, il servizio viene completato alla fine della sezione di servizio se non vi sono servizi parziali (paragrafo 13.1, comma 3 UStAE).
- **Acquisti intracomunitari:** L'IVA su un acquisto intracomunitario diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura, al più tardi alla fine del mese successivo all'acquisto (articolo 13, paragrafo 1, punto 6, UStG).

A questo proposito, vi sono parallelismi con il concetto di prestazione della legge italiana sull'IVA (cfr. art. 6 DPR 633/72).

Importante: Origine dell'imposta sul valore aggiunto

In linea di principio vale quanto segue: l'imposta sul valore aggiunto viene riscossa in via definitiva solo al momento dell'esecuzione di una prestazione o di una prestazione parziale - i pagamenti anticipati non garantiscono un'aliquota d'imposta

Oltre alla prestazione effettivamente (infine) eseguita, una **prestazione parziale** completata porta anche alla maturazione finale di un'imposta sulle vendite. Affinché esista un'esecuzione parziale, devono sussistere 2 condizioni necessarie secondo il diritto nazionale:

1. Deve essere un servizio **economicamente** significativo e **definibile e**
2. deve esserci un **accordo** sull'esecuzione della prestazione come prestazione parziale; la prestazione parziale deve essere accettata e fatturata separatamente

Casi particolari

1. Acconti

Particolare attenzione deve essere prestata alla corretta determinazione dell'IVA dovuta in caso di modifica delle aliquote fiscali se l'imprenditore ha ricevuto acconti o pagamenti anticipati per i suoi servizi. Le seguenti possibilità sono concepibili in linea di principio:

- I pagamenti anticipati sono stati effettuati prima dell'1.7.2020 al 19%. Tuttavia, la prestazione o la prestazione parziale viene effettuata dopo il 30.6.2020 e prima del 1.1.2021. Gli acconti prima del 1.7.2020 sono stati tassati rispettivamente al 19% e al 7% . Se il servizio viene effettuato nel periodo dall'1.7. al 31.12.2020 si applica l' aliquota del 16% oppure 5%. In questo caso anche l'importo al quale si riferisce l'acconto è da sgravare del 3% oppure del 2,17% del importo lordo dell'acconto affinché avvenga un accredito dell' imposta a favore del acquirente. La fatturazione di anticipo con l' aliquota del 19% oppure 7% anticipata dovrà essere corretta nella dichiarazione periodica successiva con il 16% oppure 5%.

Tuttavia, l'imprenditore che effettua la prestazione può applicare nella fatturazione dell' anticipo anche l' aliquota del 16% e al 5% per le prestazioni che sicuramente verranno effettuate nel periodo dall'1.7. al 31.12.2020; in questo caso l'IVA si applica nel momento del pagamento con l' aliquota corrispondente che si riferisce al momento della sorta del servizio. Detta fatturazione con l' aliquota anticipata del 16% oppure 5% dovrebbe essere inserita nella dichiarazione periodica con l' aliquota del 16% senza successiva modifica e correzione.

- Il 16% degli anticipi è stato versato in tutto o in parte nel periodo compreso tra l'1.7. e il 31.12.2020. La prestazione o la prestazione parziale viene effettuata dopo il 31.12.2020. L'acconto può essere tassato al 16% o al 5% (tuttavia, l'imprenditore che effettua la prestazione può anche indicare l' aliquota d'imposta standard del 19% o del 7% nella fattura dell'acconto per i servizi resi nel 2021; in questo caso, l'IVA è anche sostenuta al 19% o al 7% anche se il pagamento viene ricevuto nel 2020), e per i servizi resi dopo il 2021, le prestazioni sono soggette a una tassazione successiva al 3% o al 2%.

L'accredito o la successiva tassazione degli acconti viene effettuata nella preregistrazione in cui viene effettuata la prestazione o la prestazione parziale a cui si riferisce l'acconto. Se l'imprenditore tassa le sue transazioni commerciali in base al compenso ricevuto, il credito o la successiva tassazione avviene nel periodo di ritorno anticipato in cui viene ricevuto il restante compenso.

Se l'imprenditore ha indicato l'IVA al 16 % o al 5 % nella fattura per acconti ricevuti tra il 1.7. e il 31.12.2020, la fattura per acconti non deve essere corretta per servizi resi dopo il 1.1.2021 se l'IVA sull'importo totale è indicata nella fattura finale con la nuova aliquota fiscale. Tuttavia, si deve garantire che l'IVA dichiarata apertamente nella fattura di acconto venga di nuovo apertamente detratta nella fattura finale. Tuttavia, l'imprenditore può anche correggere la sua fattura per gli acconti

ricevuti con la diversa aliquota d'imposta. In questo caso, la correzione viene effettuata per il periodo di ritorno anticipato in cui l'imprenditore corregge la dichiarazione dei redditi.

Le regole si applicano non solo al fornitore, ma anche alle detrazioni del destinatario per le forniture all'estero.

2. Contratti di somministrazione

Nel caso di prestazioni continuative che si estendono su un periodo di tempo più lungo, occorre valutare se l'imprenditore effettua prestazioni parziali. In caso di prestazioni parziali, l'imposta sul valore aggiunto per tutte le prestazioni parziali effettuate fino al 30.6.2020 è ancora dovuta al vecchio tasso d'imposta normale del 19 % o del 7 %. L'aliquota fiscale del 16 % o del 5 % si applica a tutte le prestazioni parziali effettuate tra l'1.7. e il 31.12.2020 e successivamente di nuovo al 19 % o al 7 %.

Importante: correzione degli insediamenti

In particolare nel caso di prestazioni continue che vengono effettuate nell'ambito di prestazioni parziali (ad es. contratti di locazione, contratti di leasing), occorre prestare attenzione ad adeguare e correggere la contabilità (contratti, fatture continue, ecc.). Se qui non viene effettuata alcuna correzione, l'imposta sul valore aggiunto sovradichiarata è dovuta ai sensi del § 14c comma 1 UStG.

3. Servizi di appalto e costruzione

Un problema particolare si pone per i lavori di costruzione. In pratica, le condizioni per l'esecuzione parziale dei lavori di costruzione non sono sempre soddisfatte. Anche se le prestazioni economicamente delimitabili sono spesso eseguite, di solito non esiste un accordo sulle prestazioni parziali e la corrispondente accettazione fiscale di tali prestazioni parziali. Questo può ora - a seconda della situazione - portare ad un vantaggio o ad uno svantaggio per il destinatario della prestazione.

Importante: Nessun accordo su servizi parziali

Se un contratto non conteneva accordi su pagamenti parziali, l'amministrazione fiscale non si è opposta a precedenti modifiche delle aliquote d'imposta se un accordo corrispondente era stato raggiunto al momento dell'entrata in vigore della modifica delle aliquote d'imposta. Almeno se l'aliquota d'imposta viene poi rialzata al 19 % a partire dal 1.1.2021, si dovrebbero stipulare accordi per il pagamento parziale delle prestazioni non ancora completate per le prestazioni economicamente delimitabili effettuate fino a quel momento.

Se nel periodo dal 1.7.2020 al 31.12.2020 vengono eseguiti lavori di costruzione uniformi (di norma, in questo caso è determinante l'accettazione da parte del committente), l'intera opera è soggetta all'aliquota d'imposta ordinaria del 16 %, indipendentemente dalla misura in cui sono già stati effettuati pagamenti anticipati (tassati al 19 %). Di conseguenza, il servizio è di nuovo soggetto all'aliquota d'imposta ordinaria del 19 % se la prestazione viene effettuata dopo il 31.12.2020.

Se le prestazioni sono effettuate a favore di un destinatario di servizi che non ha diritto alla detrazione dell'imposta a monte, il bilancio deve essere redatto, se del caso, per il periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020, senza essere travisato come tale.

4. Imposte sulle vendite riportate in modo errato

Un problema particolare si pone in particolare con la riduzione delle aliquote fiscali a partire dal 1.7.2020. Se un imprenditore emette ancora una fattura con la vecchia aliquota fiscale del 19% (o del 7%), ma fornisce il servizio tra il 1.7. e il 31.12.2020, ha indicato separatamente un'IVA eccessiva (IVA indicata in modo errato, § 14c comma 1 UStG.). L'imprenditore è debitore dell'importo dell'IVA sopravvalutato. Tuttavia, questo importo d'imposta sovradichiarato **non può** essere dedotto **come imposta precedente** da un destinatario di servizi che, in linea di principio, è autorizzato a dedurre l'imposta precedente.

In linea di principio, l'imprenditore ha il diritto di correggere la fattura. Occorre distinguere se le parti contraenti hanno stipulato un accordo sul prezzo netto o lordo. Inoltre, il Tribunale federale delle finanze ha stabilito che una correzione efficace delle fatture richiede anche che il beneficiario del pagamento di un importo eccessivo al contraente.

5. Buoni nella legge sull'imposta sul valore aggiunto

Dal **1.1.2019** sono in vigore in Germania nuove norme per i buoni. Se un servizio deve essere richiesto in corrispettivo di un buono, cioè se non si tratta solo di un cosiddetto buono sconto o di uno sconto, occorre distinguere tra il cosiddetto buono monouso e il buono multiuso. Queste due forme di voucher portano a risultati fondamentalmente diversi ai sensi della legge sull'IVA:

1. **Buono monouso** (§ 3 comma 14 UStG): un buono monouso è considerato esistente se il luogo di adempimento (ad es. in Germania) è già noto al momento dell'emissione del buono e l'importo dell'IVA può essere chiaramente determinato sulla base dell'adempimento. Se esiste un voucher monouso di questo tipo, l'IVA è già stata pagata al momento della vendita del voucher e di ogni ulteriore vendita. L'effettiva prestazione del servizio - cioè quando il buono viene riscattato - non è più soggetta all'IVA.
2. **Buono multiuso** (§ 3 comma 15 UStG): un buono multiuso è considerato come un buono che non è un buono monouso perché al momento della vendita o dell'emissione del buono non è possibile determinare né il luogo di adempimento né l'IVA risultante dall'adempimento. In questo caso, la vendita del buono è solo uno scambio di denaro con un'altra forma di pagamento e non è soggetta all'IVA. Solo quando il voucher viene riscattato il servizio effettivo fornito è soggetto a IVA. Per questo motivo, quando viene venduto un buono multiuso, l'IVA non può ancora essere indicata separatamente in un estratto conto.

Non è chiaro se un buono monouso possa essere emesso al momento attuale a causa della temporanea riduzione dell'aliquota fiscale, poiché a seconda del riscatto può risultare un'imposta sul valore aggiunto del 19% o del 16% (o del 7% o del 5%, rispettivamente). Non è inoltre chiaro se un buono utilizzato in passato come buono monouso, che aveva portato a un'aliquota fiscale del 19% (7%), possa, se riscattato alle condizioni dell'aliquota fiscale ridotta, portare a un'applicazione analoga della modifica della base imponibile ai sensi del § 17 UStG. In questo contesto si evidenziano le **carenze** della normativa sui buoni, sistematicamente non sufficientemente integrata nella struttura generale del diritto dell'IVA.

6. Adattamento dei contratti a lungo termine

In caso di modifica dell'aliquota d'imposta, è sempre necessario determinare quale delle parti del contratto ne dovrà sopportare le conseguenze al momento dell'esame degli effetti economici. Inoltre, il diritto a dedurre l'imposta precedente è di fondamentale importanza, poiché se il destinatario della prestazione ha il pieno diritto di dedurre l'imposta precedente, non dovrebbero esserci problemi nel trasferire l'IVA al destinatario.

Tuttavia, se il **destinatario della prestazione non** ha diritto alla **detrazione dell'imposta precedente**, occorre verificare quale dei partner contrattuali è debitore dell'IVA. Caratteristiche particolari si presentano nel caso di contratti a lungo termine (conclusi più di 4 mesi prima dell'entrata in vigore del cambiamento di legge). In questo caso, le parti del contratto possono essere tenute a compensare eventuali oneri aggiuntivi o ridotti.

Il relativo contratto deve essere stato stipulato legalmente tra le parti contraenti prima della rispettiva data di entrata in vigore della modifica di legge, § 29 comma 1 i. V. m. Ass. 2 UStG. La questione se un contratto sia stato concluso prima della data limite o se sia stato concluso dopo la data limite e non rientri quindi nelle disposizioni del § 29 UStG è determinata dalle disposizioni del diritto civile. Ciò richiede in particolare che non solo vi sia un'offerta vincolante di un contratto, ma che anche il destinatario del servizio debba aver accettato l'offerta. Per i contratti in cui l'offerta vincolante è stata fatta prima della data chiave, ma il destinatario della prestazione accetta l'offerta contrattuale solo dopo la data chiave, l'onere fiscale supplementare o ridotto non può essere compensato ai sensi del § 29 UStG.

Il risarcimento dell'onere aggiuntivo o ridotto ai sensi del § 29 UStG può essere effettuato solo se il contratto **non si basa su altre disposizioni**, § 29 comma 1 frase 2 UStG. Gli accordi tra le parti contraenti possono consistere in singole disposizioni contrattuali, ma possono anche risultare in modo conclusivo dal comportamento delle parti contraenti coinvolte.

Un'ulteriore condizione per l'applicazione del § 29 comma 1 UStG è che il contratto sia stato concluso **al più tardi 4 mesi** prima dell'entrata in vigore della modifica di legge. Il periodo di 4 mesi è stato scelto inizialmente perché si supponeva (in precedenza) che una modifica dell'aliquota fiscale sarebbe stata discussa almeno 4 mesi prima dell'entrata in vigore della modifica. Una situazione come quella attuale, in cui un cambiamento viene presentato al pubblico e deve entrare in vigore entro 4 settimane, era al di là di ogni immaginazione quando è stato creato il § 29 UStG.

Se sono soddisfatte le condizioni per la compensazione dell'onere IVA supplementare o ridotta, occorre determinare l'importo della **compensazione adeguata**. Un obbligo di compensazione può sorgere solo se - tenendo conto di tutti gli aspetti - si verifica effettivamente un onere fiscale aggiuntivo o ridotto. Ad esempio, nonostante le modifiche delle aliquote fiscali, non vi è alcuna deviazione di oneri se l'imprenditore che fornisce i servizi rientra nella tassazione delle piccole imprese ai sensi del § 19 UStG.

Avviso: Informazioni aggiornati al 15.06.2020

Trattandosi di un tema che in questo momento è ancora in elaborazione non si assume nessuna responsabilità per il contenuto sopra. Si raccomanda di richiedere valutazione di valore legale per il caso specifico.

Il nostro team di avvocati e consulenti fiscali sarà lieto di rispondere a tutte le vostre domande.

Lo Studio Legale Pagliaro ha sede a Colonia Germania ed esercita dal 1995 nei settori del diritto italo-tedesco commerciale internazionale e fiscale. Assieme con i ns. cooperatori integrati prestiamo assistenza fiscale a imprese, consumatori e professionisti.

Gian Luca Pagliaro Rechtsanwalt, Avvocato, specializzato nel diritto internazionale dell'economia ai sensi del § 14n FAO

Tel +49 221 94642978

Fax +49 (0)221 9483940

mail: kanzlei@ra-pagliaro.de