

Nota di variazione in diminuzione ricevuta: il termine di registrazione

SINTESI OPERATIVA

Chi riceve una nota di variazione IVA in diminuzione deve distinguere la procedura che ha originato la rettifica. Nelle procedure concorsuali il cessionario è esonerato dalla registrazione, perché l'imposta resta a carico dell'Erario; negli accordi di ristrutturazione, nei piani attestati, nel Piano di Ristrutturazione Omologato e nelle esecuzioni individuali infruttuose l'obbligo di riversamento permane. Il termine per registrare decorre dal ricevimento del documento, mentre il cedente deve emetterlo entro la dichiarazione IVA dell'anno in cui si verifica.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Chi riceve una nota di variazione IVA dal proprio fornitore si trova spesso davanti a un dubbio pratico: entro quando registrarla? La risposta cambia in base a chi la riceve e al tipo di procedura da cui la rettifica ha origine, distinguendo tra procedure concorsuali vere e proprie – dove il cessionario è esonerato dalla registrazione perché l'imposta resta a carico dell'Erario – e istituti come gli accordi di ristrutturazione ex art. 57 CCII, i piani attestati ex art. 56 CCII, il Piano di Ristrutturazione Omologato e le procedure esecutive individuali infruttuose, dove invece l'obbligo di riversare l'imposta permane. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il termine per il cessionario decorre dal momento del ricevimento del documento, in analogia con le regole sulla detrazione, mentre resta fermo il principio secondo cui la nota di variazione in diminuzione va comunque emessa al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno del presupposto.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Chi riceve una nota di variazione in diminuzione emessa dal proprio fornitore si trova spesso di fronte a una domanda pratica, tutt'altro che scontata: entro quando va registrata? La risposta, in materia di nota di variazione in diminuzione ricevuta, dipende da chi la riceve, dal tipo di procedura da cui origina la rettifica e, in alcuni casi, anche da cosa succede dopo, se il debito viene poi pagato in tutto o in parte.

L'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 riconosce al cedente o prestatore il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 dello stesso decreto. Specularmente, in base al comma 5 dello stesso articolo, il cessionario o committente che aveva già annotato l'operazione originaria nel registro degli acquisti deve, a sua volta, annotare la variazione nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi, nei limiti della detrazione operata, fermo restando il suo diritto alla restituzione di quanto pagato a titolo di rivalsa.

Il comma 8 dello stesso art. 26 ammette che la variazione avvenga anche tramite apposite annotazioni in rettifica, sui registri competenti di ciascuna delle due parti.

LE PROCEDURE CONCORSUALI IN SENSO STRETTO

Le cose cambiano nelle procedure concorsuali vere e proprie. L'art. 18, comma 1, lett. c), del D.L. n. 73/2021 (il cosiddetto Sostegni-bis) ha modificato il comma 5 dell'art. 26, escludendo l'obbligo di annotare la variazione in aumento per le procedure concorsuali richiamate al comma 3-bis, lett. a), dello stesso articolo. Il curatore o il commissario che riceve la nota di variazione, quindi, non deve registrare la corrispondente variazione: la procedura non versa l'imposta, che resta a carico dell'Erario, come chiarito dalla circolare n. 12/E del 2016 (§ 13.1).

ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE E PIANI ATTESTATI

Attenzione però: non tutte le situazioni di crisi d'impresa rientrano in questa deroga. Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 57 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. n. 14/2019, che ha sostituito il previgente art.

182-bis della Legge fallimentare) e i piani attestati di risanamento ex art. 56 CCII (in luogo del previgente art. 67, comma 3, lett. d, L.F.) non sono procedure concorsuali in senso stretto, mancando sia della concorsualità sia dell'ufficialità che caratterizzano fallimento e concordato. In questi casi l'obbligo di registrazione, in rettifica della detrazione già operata, resta fermo in capo al cessionario, che dovrà riversare all'Erario l'imposta corrispondente (circolare n. 12/E/2016, § 13.2).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 340/2021, ha inoltre precisato che il dies a quo a decorrere dal quale il creditore può legittimamente emettere la nota di variazione negli accordi di ristrutturazione è la data di omologazione dell'accordo da parte del Tribunale competente, e non – come nelle procedure concorsuali ordinarie – la data di apertura della procedura. Il cessionario è esonerato dalla registrazione solo se i documenti di rettifica risultano emessi prima di tale dies a quo, oppure dopo il decorso del termine previsto dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

IL PIANO DI RISTRUTTURAZIONE OMOLOGATO

Un discorso analogo vale per il Piano di Ristrutturazione Omologato (PRO), disciplinato dagli artt. 64-bis e ss. del CCII. Con la Risposta n. 79/2025, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, data la natura "non concorsuale" di questo istituto, il diritto del creditore all'emissione della nota di variazione in diminuzione – limitatamente all'importo falcidiato – sorge dalla data di pubblicazione del decreto di omologazione del Tribunale. Resta fermo, anche in questo caso, l'obbligo di emettere una successiva nota di variazione in aumento se il corrispettivo falcidiato viene in un momento successivo pagato, in tutto o in parte.

LE PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI INFRUTTUESE

Lo stesso obbligo di registrazione resta valido anche nelle procedure esecutive individuali infruttuose, richiamate al comma 3-bis, lett. b), dell'art. 26 (circolare n. 20/E/2021, § 4). Il comma 12 dello stesso articolo elenca in modo puntuale quando una procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa:

- ◆ nel pignoramento presso terzi, quando il verbale dell'ufficiale giudiziario attesta l'assenza di beni o crediti pignorabili presso il terzo;
- ◆ nel pignoramento di beni mobili, quando il verbale attesta l'assenza di beni, l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità;
- ◆ quando, dopo tre aste andate deserte, si decide di interrompere la procedura per eccessiva onerosità.

LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI

Dal 2023, per effetto del decreto PNRR (D.L. n. 13/2023), la facoltà di emettere la nota di variazione in diminuzione è stata estesa anche alla composizione negoziata della crisi d'impresa. In questo caso il dies a quo decorre dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese del contratto o dell'accordo che attesta il raggiungimento della composizione negoziata, con conseguente obbligo di registrazione in capo al cessionario analogo a quello previsto per accordi di ristrutturazione e piani attestati.

IL PAGAMENTO SUCCESSIVO ALLA NOTA DI VARIAZIONE

Il legislatore ha previsto anche il caso, tutt'altro che raro, in cui il corrispettivo venga pagato, in tutto o in parte, dopo che la nota di variazione in diminuzione è già stata emessa. Il nuovo comma 5-bis dell'art. 26, introdotto sempre dal decreto Sostegni-bis, rimanda in questa ipotesi al comma 14: scatta l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento. Il cessionario che aveva già registrato la rettifica in diminuzione, riversando l'imposta, ha allora diritto a detrarre l'imposta corrispondente alla successiva variazione in aumento.

Un esempio aiuta a seguire la sequenza temporale. Si ipotizzi il fallimento di un debitore con questi passaggi: il 12 giugno viene definito il piano di riparto della procedura fallimentare, che prevede un pagamento parziale al creditore di 42.000 euro, importo superiore a quello già rettificato in diminuzione; il 22 giugno il corrispettivo viene effettivamente pagato secondo il piano; entro il 30 giugno, termine ultimo ai sensi del comma 5-bis, il creditore emette la nota di variazione in aumento, per 34.426 euro di imponibile e 7.574 euro di imposta; l'imposta a debito confluirà nella liquidazione



del mese di giugno (contribuenti mensili, entro il 16 luglio) oppure in quella del secondo trimestre (contribuenti trimestrali, entro il 20 agosto).

DATA	EVENTO
12 giugno	Definizione del piano di riparto, pagamento parziale previsto per 42.000 euro
22 giugno	Pagamento effettivo del corrispettivo secondo il piano
30 giugno	Termine ultimo per emettere la nota di variazione in aumento (art. 26, comma 5-bis)
16 luglio / 20 agosto	Termine della liquidazione periodica (mensile o trimestrale) a cui imputare l'imposta a debito

IL TERMINE DI EMISSIONE PER IL CEDENTE

La circolare n. 1/E/2018 (§ 1.5) ha fissato un principio importante: la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione. Questo perché, per effetto del combinato disposto degli artt. 26 e 19 del D.P.R. 633/1972, la procedura di variazione va effettuata entro i termini previsti dal comma 1 dell'art. 19 in materia di detrazione.

La circolare n. 20/E/2021 (§ 3) ha poi precisato, integrando parzialmente quanto detto nel 2018, che se la nota viene emessa tempestivamente, entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno del presupposto, l'imposta detratta confluisce nella liquidazione periodica corrispondente oppure, al più tardi, nella dichiarazione IVA di riferimento. Conta, ai fini della detrazione, anche il momento in cui la nota viene materialmente emessa, perché è quello il presupposto formale per l'esercizio concreto del diritto.

Facendo un esempio: se il presupposto per la variazione in diminuzione si verifica nel 2026, la nota può essere emessa al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2026, quindi entro il 30 aprile 2027. Se viene emessa nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2027, la detrazione può essere operata nella liquidazione periodica del mese o trimestre in cui la nota viene emessa, oppure direttamente nella dichiarazione IVA relativa al 2027, da presentare entro il 30 aprile 2028.

IL TERMINE DI REGISTRAZIONE PER IL CESSIONARIO

Resta il nodo principale, quello da cui siamo partiti: quando deve registrare il cessionario che riceve la nota di variazione? L'Agenzia delle Entrate, in occasione di una videoconferenza del 20 settembre 2023, ha chiarito che il termine decorre, in analogia a quanto vale per l'esercizio del diritto alla detrazione, dal momento in cui il documento viene ricevuto, cioè dalla data di ricevimento della nota stessa.

Va ricordato che la rettifica in diminuzione resta una mera facoltà per il cedente, non un obbligo: si tratta di un diritto potestativo, che il creditore può decidere se esercitare oppure no. Una volta che la nota viene emessa, però, il cessionario deve annotarla, in diminuzione nel registro degli acquisti oppure, quando si tratta di una variazione in aumento, nel registro delle fatture emesse, così da far emergere correttamente l'IVA a debito. E il termine, appunto, decorre dal ricevimento del documento.

Chi riceve una nota di variazione dovrebbe, prima di tutto, controllare la natura della procedura da cui origina: se si tratta di una procedura concorsuale vera e propria, l'obbligo di registrazione potrebbe non esserci affatto. Se invece si tratta di un accordo di ristrutturazione, di un piano attestato, di un Piano di Ristrutturazione Omologato, di una composizione negoziata o di un'esecuzione individuale infruttuosa, la rettifica va comunque registrata, e conviene farlo tempestivamente dalla data di ricevimento, senza lasciar scadere i termini della liquidazione periodica di competenza.



Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (23/07/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*