



Approvazione di ulteriori specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, ad integrazione e aggiornamento del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 5320 del 10 gennaio 2025, del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 321934 del 7 agosto 2025 e del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 33973 del 28 gennaio 2026

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

Dispone

1. Approvazione di ulteriori specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente

1.1. Sono approvate e allegate al presente Provvedimento le ulteriori specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente in attuazione dell’articolo 4, comma 1-*quater*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

1.2 L’approvazione delle specifiche istruzioni è disposta ad integrazione e aggiornamento delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, contenute nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 5320 del 10 gennaio 2025, nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n.

321934 del 7 agosto 2025 e nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 33973 del 28 gennaio 2026.

1.3. Le specifiche istruzioni sono contenute nei documenti allegati al presente Provvedimento, aventi a oggetto le casistiche di seguito indicate:

- a) “*Trattamento contabile delle cripto-valute*”;
- b) “*Trattamento contabile del diritto d’uso esclusivo di un’infrastruttura*”.

1.4. Le specifiche istruzioni di cui ai punti precedenti potranno essere periodicamente integrate o aggiornate anche mediante l’allegazione di ulteriori e diverse casistiche di rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente.

1.5. Le integrazioni e gli aggiornamenti periodici di cui al punto precedente potranno essere adottati anche mediante pubblicazione della versione integrata e aggiornata nell’apposita sezione del sito *internet* dell’Agenzia delle entrate riservata al regime di Adempimento collaborativo.

Motivazioni

L’articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (di seguito “*Decreto*”), ha introdotto nell’ordinamento il Regime di adempimento collaborativo (di seguito, “*Regime*”) al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti, nonché di realizzare condizioni di certezza e di stabilità nell’applicazione della norma tributaria e di ridurre il contenzioso.

La successiva legge 9 agosto 2023, n. 111, in un quadro più generale di misure volte a incentivare l’adempimento spontaneo dei contribuenti, ha inteso potenziare il *Regime* con interventi mirati che sono stati attuati con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 e con il decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108.

Nell’ambito delle richiamate disposizioni di attuazione, un rilievo centrale hanno assunto le misure, introdotte nell’articolo 4 del *Decreto*, volte a rafforzare

l'efficacia del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di seguito, "TCF") e a prevederne l'obbligo di adozione e di certificazione a carico dei contribuenti che intendono aderire al *Regime*.

E' stata prevista, in particolare, al comma 1 dell'articolo 4 del *Decreto*, l'obbligatoria mappatura anche dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili adottati dai contribuenti.

In tale contesto, il comma 1-*quater* dell'articolo 4 del *Decreto* ha altresì disposto la pubblicazione da parte dell'Agenzia delle entrate di apposite linee guida contenenti indicazioni per la costruzione e l'aggiornamento di un efficace *TCF* e per la relativa certificazione e attestazione dell'efficacia operativa.

Al fine di assicurare l'aggiornamento e l'integrazione delle medesime linee guida anche con riguardo alla mappatura dei rischi derivanti dai principi contabili, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. n. 383481 del 10 ottobre 2024 è stato istituito un tavolo tecnico di lavoro, composto da rappresentanti designati dall'Agenzia delle entrate e dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Il predetto tavolo tecnico cura la redazione di specifiche istruzioni in ordine alla mappatura e alla gestione dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili, attraverso la predisposizione di documenti da allegare, di volta in volta, alle medesime linee guida, e aventi a oggetto le particolari casistiche oggetto dell'approfondimento congiunto e del confronto.

Nel richiamato quadro normativo, le prime linee guida per la redazione del documento che disciplina il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e per la certificazione del sistema, sono state approvate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 5320 del 10 gennaio 2025.

Il citato Provvedimento, al paragrafo 1.3., ha previsto che le stesse linee guida possano essere periodicamente aggiornate o integrate anche mediante l'allegazione di ulteriori specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi

fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente, incluse quelle derivanti dai lavori istituzionali del tavolo tecnico.

In attuazione di quanto disposto con il Provvedimento del 10 gennaio 2025, le specifiche istruzioni in ordine alla mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente sono state poi approvate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 321934 del 7 agosto 2025 e con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 33973 del 28 gennaio 2026.

I documenti allegati alle linee guida approvate dai richiamati Provvedimenti hanno avuto ad oggetto le seguenti casistiche di rischi fiscali derivanti dall’adozione dei principi contabili:

- *“Recesso anticipato da un contratto di commodity swap: trattamento contabile e fiscale”;*
- *“Trattamento contabile, ai fini delle imposte sui redditi, del corrispettivo per la concessione del diritto di superficie”;*
- *“Emissione e chiusura di un prestito obbligazionario convertibile a tasso zero: trattamento contabile e fiscale”;*
- *“Possibilità di retrodatare una Business Combination Under Common Control in ambito IFRS”;*
- *“Trattamento contabile e fiscale dei piani di stock option/grant da parte dei soggetti che applicano i principi contabili nazionali”.*

Il presente Provvedimento approva le ulteriori specifiche istruzioni per la mappatura dei rischi fiscali derivanti dai principi contabili applicati dai contribuenti, elaborate dai rappresentanti del predetto tavolo tecnico di lavoro ad aggiornamento e integrazione del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 5320 del 10 gennaio 2025, del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 321934 del 7 agosto 2025 e del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 33973 del 28 gennaio 2026.

In dettaglio, le casistiche di rischio fiscale di cui ai documenti allegati al presente Provvedimento sono le seguenti:

- a) *“Trattamento contabile delle cripto-valute”*;
- b) *“Trattamento contabile del diritto d’uso esclusivo di un’infrastruttura”*.

Infine, con l’intento di semplificare l’azione amministrativa e di rendere più efficace il risultato perseguito, consistente nella conoscibilità delle ulteriori specifiche istruzioni che potranno essere adottate per la mappatura del rischio fiscale derivante dai principi contabili, il presente Provvedimento dispone che i futuri interventi di integrazione e aggiornamento delle linee guida potranno avvenire, in via automatica, anche attraverso la pubblicazione della nuova versione, integrata e aggiornata, nell’apposita sezione del sito *internet* dell’Agenzia delle entrate riservata al regime di Adempimento collaborativo.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell’Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni (articolo 57; articolo 62; articolo 64; articolo 66; articolo 67, comma 1; articolo 68, comma 1; articolo 71, comma 3);

Statuto dell’Agenzia delle entrate, pubblicato sul sito *internet* dell’Agenzia delle entrate nella sezione “Amministrazione trasparente”, come da ultimo modificato con delibera del Comitato di gestione n. 41 del 2025 (articolo 2; articolo 3; articolo 4; articolo 5, comma 1; articolo 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell’Agenzia delle entrate, pubblicato sul sito *internet* dell’Agenzia delle entrate nella sezione “Amministrazione trasparente”, come da ultimo modificato con delibera del Comitato di Gestione n. 43 del 2025 (articolo 2, comma 1).

Disciplina normativa di riferimento

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, recante *“Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”*;

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”;

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, recante “*Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*”;

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, recante “*Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*”;

Legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, recante “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”;

Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, e successive modificazioni, avente ad oggetto “*Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'articolo 27 della legge 16 gennaio 2003, n. 3*”;

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e successive modificazioni, recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23*” (articolo 3; articolo 4; articolo 5; articolo 6; articolo 7);

Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*” (articolo 20, comma 1);

Legge 9 agosto 2023, n. 111, e successive modificazioni, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” (articolo 17, comma 1, lettera g), numero 1);

Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, e successive modificazioni, recante “*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*” (articolo 1, comma 1, lettera a);

Decreto legislativo del 5 agosto 2024, n. 108, e successive modificazioni, recante “*Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale*” (articolo 1, comma 2);

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 383481 del 10 ottobre 2024, recante “*Istituzione di un tavolo tecnico con l’Organismo Italiano di Contabilità per l’aggiornamento e l’integrazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in attuazione dell’articolo 4, comma 1-quater del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”;

Decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze di concerto con il Ministro della Giustizia del 12 novembre 2024, n. 212, avente ad oggetto “*Regolamento recante disciplina di requisiti, compiti e adempimenti dei professionisti abilitati alla certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*”;

Decreto del Vice Ministro dell’Economia e delle finanze del 21 novembre 2024, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 284 del 4 dicembre 2024, recante “*Modalità di attestazione dell’efficacia operativa del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*”;

Decreto del Vice Ministro dell’Economia e delle finanze del 6 dicembre 2024, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 295 del 17 dicembre 2024, recante “*Requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo*”;

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 5320 del 10 gennaio 2025, recante “*Approvazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in attuazione dell’articolo 4, comma 1-quater del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”;

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 321934 del 7 agosto 2025, recante “*Aggiornamento e integrazione delle linee guida per la*

predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, approvate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 10 gennaio 2025”;

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 321940 del 7 agosto 2025, recante “*Approvazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in attuazione dell’articolo 4, comma 1-quater, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*”.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 33973 del 28 gennaio 2026, recante “*Aggiornamento e integrazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, approvate con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 5320 del 10 gennaio 2025*”;

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito *internet* dell’Agenzia delle entrate tiene luogo della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, ai sensi dell’articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 6 luglio 2026

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA
Vincenzo Carbone
Firmato digitalmente