



CIRCOLARE N. 5/IR DEL 18 SETTEMBRE 2008

IL TRASFERIMENTO DELLE PARTECIPAZIONI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA
PRIME NOTE OPERATIVE

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il ruolo dell'intermediario nella procedura: la *ratio legis*. – 3. La procedura di deposito dell'atto presso il registro delle imprese. – 4. La registrazione dell'atto di trasferimento.



1. Premessa

Con l'art. 36, comma 1-*bis*, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla l. 6 agosto 2008, n. 133¹, in vigore dallo scorso 22 agosto, è stata approvata una nuova procedura di deposito presso il registro delle imprese degli atti di trasferimento delle partecipazioni di società a responsabilità limitata.

La norma citata dispone che "l'atto di trasferimento di cui al secondo comma dell'art. 2470 del codice civile può essere sottoscritto con firma digitale, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione dei documenti informatici, ed è depositato, entro trenta giorni, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, a cura di un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 31, comma 2-*quater*, della legge 24 novembre 2000, n. 340. In tale caso, l'iscrizione del trasferimento nel libro dei soci ha luogo, su richiesta dell'alienante e dell'acquirente, dietro esibizione del titolo da cui risultino il trasferimento e l'avvenuto deposito, rilasciato dall'intermediario che vi ha provveduto ai sensi del presente comma. Resta salva la disciplina tributaria applicabile agli atti di cui al presente comma".

Ai fini di una completa esposizione della fattispecie va ricordato che, in virtù di quanto previsto dal secondo comma dell'art. 2470 c.c., il deposito presso il registro delle imprese dell'atto di trasferimento delle partecipazioni di s.r.l. deve essere effettuato dal notaio che ne ha autenticato la sottoscrizione. La nuova disposizione, dunque, introduce una procedura alternativa che non sostituisce quella già vigente, ma che si affianca ad essa, offrendo agli operatori un'ulteriore opportunità, in coerenza con gli intenti, dichiaratamente perseguiti dal legislatore, di semplificazione e accelerazione delle procedure amministrative concernenti l'attività d'impresa.

Al riguardo, va considerato che il regime di pubblicità degli atti di trasferimento delle partecipazioni previsto dall'art. 2470 c.c. è relativamente recente, essendo stato introdotto dalla l. 12 agosto 1993, n. 310 (c.d. legge Mancino) che, come si evince dalla relazione di accompagnamento, si proponeva di "prescrivere e reprimere ogni possibile forma di utilizzazione strumentale di circuiti finanziari per finalità illecite". In altre parole, attraverso l'istituzione di un regime di pubblicità dei trasferimenti delle partecipazioni delle società a responsabilità limitata, delle società per azioni non quotate e delle aziende, il legislatore intendeva facilitare lo svolgimento delle indagini su operazioni di riciclaggio di denaro di illecita provenienza. L'avvenuta istituzione del registro delle imprese e l'emanazione - nel corso degli anni - di una serie di provvedimenti che, in attuazione della normativa comunitaria, hanno imposto stringenti misure precauzionali a fini di contrasto dei fenomeni di riciclaggio, rendono oggi possibile il ricorso a soluzioni alternative per i problemi in precedenza legati alla determinazione di una data certa e all'identificazione delle parti degli atti in oggetto.

In virtù del richiamo all'art. 31, comma 2-*quater*, della l. 24 novembre 2000, n. 340, la norma in commento individua negli "iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali" i soggetti idonei a rivestire il ruolo di intermediario nella procedura di deposito, da ciò evincendosi la volontà del legislatore di contemperare l'esigenza di semplificazione sopra richiamata con la necessità di garantire la tutela del pubblico interesse, rappresentato nella specie dall'efficacia del regime di pubblicità richiesto dalla legge per gli atti in oggetto. Peraltro, per effetto di quanto disposto dall'art. 78, comma 1, del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, tale

¹ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 21 agosto 2008, n. 125 (S.O. n. 196/L).



competenza deve ritenersi attribuita esclusivamente agli iscritti nella sezione A “Commercialisti” dell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili².

Nel rinviare l’analisi della disciplina giuridica del trasferimento di partecipazioni di s.r.l. ad un successivo approfondimento, nel prosieguo saranno esaminati gli aspetti inerenti al ruolo dell’intermediario, come evincibile dalla *ratio legis*, nonché i profili operativi della procedura finalizzati alla registrazione dell’atto presso gli uffici dell’Agenzia delle Entrate e al successivo deposito dello stesso presso il registro delle imprese.

2. Il ruolo dell’intermediario nella procedura: la *ratio legis*

L’attribuzione al commercialista del ruolo di intermediario nell’ambito della procedura di iscrizione nel registro delle imprese degli atti di trasferimento delle partecipazioni di s.r.l. si ricollega alla precipua volontà legislativa di assegnare a detto soggetto il compito di sovrintendere all’intera procedura di deposito come desumibile, da un lato, dall’includibilità della figura dell’intermediario *de quo* e, dall’altro, dalla necessaria iscrizione dei soggetti che possono ricoprire tale ruolo nell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Con riferimento al primo dei due aspetti evidenziati, è di tutto rilievo la peculiarità dell’art. 36, comma 1-*bis*, del d.l. n. 112/2008 rispetto ad altri contesti normativi, quali ad esempio quelli relativi alla presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali o al deposito telematico dei bilanci presso il registro delle imprese. In tali casi, infatti, l’intervento dell’intermediario è meramente eventuale. Diversamente, nella vicenda del trasferimento di partecipazioni di s.r.l., ai fini del deposito presso il registro delle imprese dei relativi atti la norma non consente di prescindere dall’intervento dell’intermediario, da ciò evincendosi la centralità di questa figura e il ruolo di “certificatore” ad essa assegnato. Ciò a dimostrazione del fatto che il legislatore ha sì inteso attuare un processo di modernizzazione dei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadini, ma al contempo ha ritenuto opportuno prevedere un meccanismo idoneo a garantire il corretto funzionamento del registro delle imprese, nell’ottica della tutela del pubblico interesse.

Detta tutela sarebbe stata, invero, fortemente compromessa laddove il legislatore avesse affidato il ruolo di intermediario a soggetti privi di almeno uno dei due dei requisiti a tal fine necessari: riconosciute competenze in materia societaria e uno *status* giuridico che ponga l’intermediario al servizio del pubblico interesse.

La scelta legislativa di assegnare ai commercialisti il ruolo in oggetto risulta coerente con le indicate finalità: non va infatti dimenticato che, ai sensi dell’art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 139/2005, “agli iscritti nell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (...) è riconosciuta competenza specifica in economia aziendale e diritto d’impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative” e che, ai sensi dell’art. 5 del codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, il professionista “ha il dovere e la responsabilità di agire nell’interesse pubblico”.

² L’art. 78, comma 1, del d.lgs. n. 139/2005 stabilisce infatti che “a decorrere dal 1° gennaio 2008, i richiami agli «iscritti negli albi dei dottori commercialisti» o ai «dottori commercialisti», nonché i richiami agli «iscritti negli albi dei ragionieri e periti commerciali» o ai «ragionieri e periti commerciali» contenuti nelle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, si intendono riferiti agli iscritti nella Sezione A Commercialisti dell’Albo”. Nella presente circolare, nell’individuare la figura dell’intermediario nell’ambito della procedura di deposito presso il registro delle imprese degli atti di trasferimento delle partecipazioni di s.r.l., si farà riferimento agli iscritti nella Sezione A dell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili utilizzando per brevità il termine “commercialista”.



Sotto il profilo strettamente tecnico, è opportuno precisare che la recente previsione legislativa non riguarda la validità dell'atto ma, al pari della procedura di deposito prevista dal secondo comma dell'art. 2470 c.c., rileva esclusivamente ai fini della sua opponibilità nei confronti dei terzi.

Alla luce di quanto esposto la norma, prendendo atto di una situazione di fatto già esistente, nell'ottica della semplificazione, consente dunque al commercialista di assistere le parti contraenti dalla stesura del preliminare fino all'adempimento delle formalità finalizzate all'opponibilità nei confronti dei terzi dell'atto di trasferimento. È infatti evidente che, nella generalità delle circostanze, l'incarico relativo al deposito dell'atto presso il registro delle imprese si collocherà nell'ambito di un più ampio mandato professionale finalizzato alla definizione dell'accordo e alla verifica degli aspetti giuridici ed economici ad esso correlati.

Occorre tuttavia rilevare che, anche qualora il mandato professionale fosse conferito limitatamente al mero deposito telematico dell'atto di trasferimento, il commercialista - in ottemperanza all'obbligo deontologico di soddisfare le necessità del proprio cliente nei limiti del rispetto dell'interesse pubblico - sarebbe comunque tenuto a svolgere una serie di adempimenti. In particolare il commercialista, fermo restando quanto stabilito dalla legge sulla *privacy* e dalla normativa in materia di antiriciclaggio, è tenuto ad effettuare i seguenti controlli:

1. verifica dell'identità³ e della capacità di agire delle parti nonché, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche, dei relativi poteri di rappresentanza;
2. verifica della titolarità, da parte del disponente, dei beni o diritti oggetto del trasferimento, avendo anche riguardo all'eventuale esistenza di regimi di comunione dei beni;
3. controllo della non contrarietà dell'atto al buon costume e all'ordine pubblico.

Per gli stessi motivi, nel caso in cui il commercialista abbia ricevuto un mandato professionale più ampio, si rendono necessarie ulteriori verifiche, tra le quali principalmente il controllo dell'atto costitutivo della società le cui partecipazioni formano oggetto di trasferimento, al fine di accertare la presenza di clausole di intrasferibilità, di prelazione o di gradimento. Anche per l'analisi di questi aspetti si rinvia ad un successivo approfondimento.

3. La procedura di deposito dell'atto presso il registro delle imprese

Sotto il profilo operativo, l'art. 36, comma 1-*bis*, del d.l. n. 112/2008 stabilisce che:

- l'atto di trasferimento delle partecipazioni di s.r.l. può essere sottoscritto dalle parti con firma digitale e depositato entro trenta giorni da un intermediario abilitato *ex art.* 31, comma 2-*quater*, della l. n. 340/2000 presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale;
- l'iscrizione del trasferimento nel libro dei soci avviene, su richiesta dell'alienante e dell'acquirente, dietro esibizione del titolo, rilasciato dal suddetto intermediario, da cui risultino il trasferimento e l'avvenuto deposito.

Sotto il profilo tributario, resta salva la disciplina applicabile agli atti di trasferimento di partecipazioni di s.r.l.

³ Si fa presente che, alla luce di quanto disposto dalla normativa antiriciclaggio, per i dottori commercialisti ed esperti contabili la verifica dell'identità delle parti del contratto costituisce - al verificarsi di determinati presupposti, peraltro piuttosto frequenti - l'adempimento di un preciso obbligo di legge. In particolare, ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, detto adempimento è dovuto, anche nell'ipotesi del mero invio telematico, ogni qual volta il trasferimento delle partecipazioni di s.r.l. implichi la movimentazione di somme di denaro di importo pari o superiore a quindicimila euro, nonché in tutti quei casi in cui l'operazione abbia valore non determinato o non determinabile. Al riguardo si veda anche il documento "*Antiriciclaggio (d.lgs. 231/2007): linee guida per l'adeguata verifica della clientela*", a cura della commissione antiriciclaggio del CNDCEC, redatto dal sottogruppo "Adeguata verifica della clientela".



In attesa degli opportuni chiarimenti da parte di Unioncamere, di seguito si forniscono le prime indicazioni di carattere procedurale in ordine al deposito, in via telematica, degli atti di trasferimento presso il registro delle imprese, distinguendo gli adempimenti relativi alla creazione del documento informatico da quelli relativi al deposito dello stesso.

a. La creazione del documento informatico

Ai fini del deposito presso il registro delle imprese, l'atto di trasferimento delle partecipazioni – contenente gli elementi identificativi delle parti contraenti (dati anagrafici e codice fiscale) – deve assumere le caratteristiche del documento informatico non modificabile ed essere sottoscritto digitalmente sia dal dante causa che dall'avente causa del trasferimento. Ciò implica in primo luogo che le parti contraenti siano munite di firma digitale. In mancanza, l'unica procedura di deposito esperibile è, pertanto, quella con autentica notarile, ai sensi del secondo comma dell'art. 2470 c.c.

La norma, limitandosi a stabilire che l'atto può essere sottoscritto dalle parti con firma digitale, lascia intendere che i contraenti possano apporre la firma digitale in momenti distinti, senza peraltro la necessità della presenza fisica dell'intermediario al momento della sottoscrizione digitale. Tale presenza è tuttavia necessaria ogni qualvolta appaia opportuna in ragione del limitato grado di conoscenza dei contraenti medesimi e del contesto nell'ambito del quale il trasferimento si concretizza.

Al fine di garantire l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico recante l'atto di trasferimento, il *file* da sottoscrivere digitalmente deve essere in formato tale da escludere l'esistenza di macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso *file* rappresentati. Pertanto, non tutti i formati sono utilizzabili (si pensi ai più comuni .doc, ma anche al "normale" .pdf).

In questa prima fase di applicazione della nuova disciplina e in attesa degli ulteriori approfondimenti da parte di Unioncamere e degli organismi tecnici preposti (Cnipa e Ministero per la pubblica amministrazione e l'innovazione), il formato da utilizzare per la redazione del documento informatico è individuabile nel formato PDF/A, *standard* riconosciuto a livello internazionale per l'archiviazione a lungo termine dei documenti elettronici (ISO 19005-1:2005). Si tratta di una particolare categoria del formato PDF, che può essere prodotto tramite diversi strumenti (ad esempio Adobe Acrobat professional, versione 8.0 e successive), anche gratuiti e *open source* (quali *Openoffice*, versione 2.4 e successive).

In alternativa al formato PDF/A, può essere utilizzato il formato TIFF (.tif) che fornisce garanzie tecniche equivalenti.

Deve evidenziarsi che, ai fini del deposito telematico, non è ammesso il ricorso a procedure di digitalizzazione di "secondo grado", consistenti ad esempio nella scansione e nella successiva sottoscrizione digitale di un atto redatto su carta e firmato manualmente. In tal caso, infatti, si determina la creazione di una copia digitale (semplice) dell'atto, laddove il regolamento del registro delle imprese impone, in caso di atti non notarili, la presentazione all'ufficio dell'atto in originale o in copia autentica⁴. Si ricorda altresì che, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (codice dell'amministrazione digitale) "il documento informatico, sottoscritto con firma digitale o con un altro tipo di firma elettronica qualificata, ha l'efficacia prevista dall'art.

⁴ Così si legge nelle prime indicazioni provvisorie fornite dalla CCIAA di Brescia nella nota operativa del 27 agosto 2008, n. 17 e dalle CCIAA del Triveneto nella nota del 15 settembre 2008.



2702 del codice civile. L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che questi dia prova contraria".

Fondamentale rilievo in questa fase assume infine la c.d. marcatura temporale dell'atto, ovvero la validazione temporale del contratto sottoscritto digitalmente dalle parti contraenti⁵, necessaria al fine di attribuire al documento informatico una data certa. L'apposizione della sottoscrizione digitale ad opera dell'ultimo contraente che a ciò provvede, con relativa marcatura temporale, determina la data dell'atto che dovrà essere riportata nel modello S6, da utilizzarsi, come si dirà di qui a breve, per l'invio telematico del documento informatico all'ufficio del registro delle imprese avvalendosi del programma Fedra Plus.

Sotto il profilo operativo, la creazione del documento informatico da depositare presso il registro delle imprese implica dunque i seguenti passaggi:

- predisposizione dell'atto di trasferimento mediante un programma di videoscrittura;
- conversione del *file* in formato statico non modificabile (PDF/A o TIFF);
- apposizione della firma digitale da parte di ciascuno dei contraenti (sin dalla prima firma, si genera un *file* con estensione .p7m);
- apposizione della marcatura temporale al file sottoscritto digitalmente da tutte le parti contraenti (il *file* .p7m assume l'estensione .m7m)⁶.

b. Il deposito telematico dell'atto presso il registro delle imprese

Entro trenta giorni dal perfezionamento dell'atto mediante marcatura temporale, il commercialista deve procedere al deposito telematico dell'atto di trasferimento delle partecipazioni, sottoscritto digitalmente dai contraenti, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale della s.r.l. le cui partecipazioni sono oggetto di trasferimento.

Il professionista incaricato del deposito deve sottoscrivere con la propria firma digitale la richiesta di iscrizione dell'atto nel registro delle imprese, da effettuarsi utilizzando il modello S6 predisposto avvalendosi del programma Fedra Plus, e allegando allo stesso l'atto di trasferimento sottoscritto digitalmente dalle parti contraenti. Inoltre, ai fini della iscrivibilità dell'atto, è necessario che esso risulti essere stato previamente registrato presso l'Agenzia delle Entrate, secondo modalità che consentano al conservatore del registro delle imprese di constatare l'avvenuta registrazione. A tal fine, alla richiesta di deposito presso il registro delle imprese il commercialista dovrà altresì allegare il documento informatico non modificabile (*file* in formato PDF/A) risultante dalla scansione della copia cartacea dell'atto di trasferimento rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, recante gli estremi di registrazione dell'atto (data e numero della registrazione) e la quietanza relativa alle imposte versate⁷.

Per quanto concerne la compilazione del modello S6, nelle more dell'aggiornamento della modulistica da parte del Ministero dello Sviluppo economico, nel riquadro B/estremi dell'atto si ritiene che il codice da utilizzare per indicare la forma dell'atto sottoscritto con firma digitale sia la lettera "S" (Forma scritta).

⁵ Art. 1, comma 1, lett. f), allegato tecnico al D.P.C.M. 8 febbraio 1999.

⁶ In relazione al formato del file sottoscritto dalle parti, si veda anche quanto riportato nel successivo paragrafo 4, alla nota 14.

⁷ Sul punto si rinvia al paragrafo 4.



Nel riquadro “Note” dovrà inoltre essere riportata un’apposita dichiarazione dell’intermediario, rilasciata ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000, attestante la sua qualità di iscritto nell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili senza provvedimenti disciplinari a suo carico ostativi all’esercizio della professione e il fatto che procede al deposito su designazione delle parti contraenti.

Di seguito, un facsimile di tale dichiarazione:

“Il sottoscritto, nato a il .././....., consapevole delle responsabilità penali previste in caso di falsa dichiarazione, ai sensi degli artt. 46 e 47 D.P.R. n. 445/2000, dichiara di essere iscritto nella sezione A “Commercialisti” dell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di al numero

Dichiara, inoltre, di non avere a proprio carico provvedimenti disciplinari ostativi all’esercizio della professione e di espletare il presente incarico su designazione delle parti contraenti.”

Tale dichiarazione di notorietà attestante l’iscrizione all’Albo, nonché l’insussistenza di provvedimenti disciplinari a carico del professionista incaricato, non è necessaria nel caso di sottoscrizione digitale della pratica mediante dispositivo di firma con ruolo emesso dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, per il tramite degli Ordini convenzionati, ovvero dall’autorità di certificazione “Certicomm Firma Qualificata” in epoca antecedente al 10 luglio 2008, purché non ancora scaduto.

La richiesta di iscrizione determina l’assolvimento, nei modi ordinari, dei diritti di segreteria (nella misura di 90,00 euro) e dell’imposta di bollo (nella misura di 65,00 euro).

4. La registrazione dell’atto di trasferimento

Come si è anticipato, l’ultima parte del comma 1-*bis* dell’art. 36 del d.l. n. 112/2008 stabilisce che “resta salva la disciplina tributaria applicabile agli atti di cui al presente comma”.

La finalità dell’inciso normativo appare quella di garantire che la nuova procedura non determini un minore gettito erariale, con quel che ne conseguirebbe in termini di mancata copertura finanziaria della norma medesima.

Seppur attraverso una formulazione non del tutto chiara, l’intenzione del legislatore sembra essere stata quella di estendere agli atti di trasferimento sottoscritti digitalmente ai sensi del comma 1-*bis* dell’art. 36 del d.l. n. 112/2008, il medesimo trattamento ai fini delle imposte di registro e di bollo previsto con riferimento ai corrispondenti atti formalizzati in scrittura privata autenticata ai sensi del secondo comma dell’art. 2470 c.c.

a. Imposta di registro

Avuto riguardo all’imposta di registro, quanto sopra evidenziato si traduce nell’obbligo di registrazione in termine fisso dell’atto di trasferimento sottoscritto digitalmente (entro 20 giorni dalla data di formazione, quale risultante dalla marcatura temporale apposta dall’ultima delle parti contraenti), con applicazione dell’imposta nella misura fissa di 168,00 euro⁸.

⁸ Art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Si ricorda che secondo la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 225/E del 5 giugno 2008, in caso di cessione di una partecipazione nei confronti di più cessionari, con conseguente frazionamento della stessa, l’imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro si applica sull’atto non già in misura unitaria, bensì moltiplicandola per il numero di disposizioni negoziali in esso contenute. Si segnala, tuttavia, che tale orientamento non è pacifico in dottrina, in considerazione del fatto che l’imposizione in misura fissa è collegata alla mera esecuzione della formalità della registrazione e non alla natura o agli effetti scaturenti dall’atto presentato per la registrazione.



L'obbligo di provvedere alla registrazione dell'atto grava esclusivamente sulle parti che, a tal fine, potranno effettuare la richiesta presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate, senza vincoli di competenza territoriale⁹. Il commercialista, infatti, non risulta annoverato tra i soggetti obbligati a richiedere la registrazione dell'atto, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 131/1986. Nulla vieta, tuttavia (ed è anzi presumibile che ciò assurga a prassi consolidata), che le parti contraenti conferiscano all'intermediario l'incarico di provvedere per loro conto alla richiesta di registrazione dell'atto presso l'Agenzia delle Entrate¹⁰.

b. Imposta di bollo

Per quanto concerne l'imposta di bollo, gli atti di cessione di partecipazioni sociali redatti nella forma di scrittura privata autenticata, ai sensi del punto 3) del comma 1-*bis*. 1 dell'art. 1 della Tariffa dell'imposta di bollo, parte prima, annessa al D.P.R. n. 642/1972¹¹, sono soggetti all'imposta nella misura di 15,00 euro.

Tuttavia, non va sottaciuto che detta misura è prevista specificatamente per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche, per cui si pone il dubbio, nell'attuale impossibilità di avvalersi di dette procedure per la registrazione degli atti in oggetto, se non torni applicabile la misura di 14,62 euro ordinariamente prevista per gli atti autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali dall'art. 1, comma 1, della predetta Tariffa.

Accogliendo tale impostazione, sembra potersi sostenere, quanto meno con riferimento al documento informatico originale, che l'importo di 14,62 euro non può dipendere dal numero dei fogli di cui l'atto si compone. Maggiori dubbi si pongono invece, al riguardo, per la copia in formato cartaceo da presentare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate per la registrazione, in quanto la nota 1 all'art. 1 della Tariffa, parte prima, dell'imposta di bollo dispone che "per le copie dichiarate conformi, l'imposta, salva specifica disposizione, è dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale". Per la copia dovrebbe dunque applicarsi la misura di 14,62 euro per ogni foglio¹², conformemente a quanto previsto dall'art. 1, comma 1, della predetta Tariffa¹³.

c. Procedura di registrazione

Nell'attesa di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate, di seguito si forniscono le prime indicazioni in ordine alle modalità con cui procedere alla registrazione del documento informatico di trasferimento di partecipazioni di s.r.l.

In via transitoria, fino a quando l'Agenzia delle Entrate non predisporrà un apposito "ambiente" informatico riservato alla registrazione in via telematica degli atti in oggetto, è ipotizzabile che la registrazione dell'atto digitale di trasferimento possa avere luogo mediante presentazione all'ufficio, a cura di una delle parti contraenti, della richiesta di registrazione (modello 69), allegando alla stessa, su supporto informatico, l'atto di

⁹ Art. 9, comma 2, D.P.R. n. 131/1986.

¹⁰ Tale incarico, come si vedrà di seguito, dovrà constare da apposita procura speciale conferita per iscritto con sottoscrizione autenticata a cura dello stesso commercialista, ai sensi del comma 2 dell'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973. Tale procura deve essere allegata alla richiesta di registrazione presentata dal professionista all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

¹¹ Come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992, e successive modificazioni e integrazioni.

¹² Ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 642/1972, il foglio si intende composto da quattro facciate.

¹³ Giova ricordare che tale versamento si aggiunge all'imposta di bollo da corrispondere, in misura pari a 65,00 euro, in sede di deposito telematico dell'atto presso il registro delle imprese.



trasferimento sottoscritto digitalmente dalle parti (con apposizione della marcatura temporale)¹⁴ unitamente ad una copia in formato cartaceo del medesimo atto¹⁵.

La richiesta di registrazione dovrà essere accompagnata altresì dalla presentazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate del modello F23 attestante l'avvenuto versamento dell'imposta di registro¹⁶ e dell'imposta di bollo¹⁷ nelle misure in precedenza illustrate.

Come già anticipato, se alla richiesta di registrazione provvede il commercialista, al modello 69 deve essere allegata anche la procura speciale conferita per iscritto dalla parte su incarico della quale la richiesta viene presentata, con sottoscrizione autenticata a cura dello stesso professionista, ai sensi del comma 2 dell'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973.

Effettuati i dovuti controlli, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate restituisce una copia in formato cartaceo dell'atto di trasferimento recante l'annotazione della data e del numero della registrazione e la quietanza delle somme riscosse.

Tale copia cartacea dell'atto di trasferimento, come illustrato in precedenza, deve essere trasformata in documento informatico non modificabile (*file* in formato PDF/A) ed essere allegata – unitamente all'atto di trasferimento in formato digitale – alla richiesta di iscrizione nel registro delle imprese che il commercialista effettua in via telematica avvalendosi del programma Fedra Plus.

¹⁴ Si segnala che, alla data di chiusura della presente circolare, è in corso la verifica da parte della Sogei della compatibilità del *file* in formato .m7m con gli *standard* di archiviazione dell'Agenzia delle Entrate. Si consiglia, pertanto, di verificare le istruzioni che verranno fornite agli uffici dall'Agenzia stessa.

¹⁵ Dal momento che l'Agenzia delle Entrate dovrà restituire una copia in formato cartaceo dell'atto attestante l'avvenuta registrazione, potrebbe porsi l'eventualità che l'Agenzia delle Entrate, per poter archiviare una copia dell'atto in formato cartaceo, richieda l'allegazione di un'ulteriore copia cartacea (va da sé che in tal caso l'allegazione sarebbe effettuata per mere esigenze organizzative dell'ufficio e dunque non dovrebbe essere ritenuta assoggettabile all'imposta di bollo).

¹⁶ Utilizzando il codice tributo 109T.

¹⁷ Utilizzando il codice tributo 456T. Non dovrebbe escludersi la possibilità di assolvere l'imposta di bollo mediante i contrassegni sostitutivi delle marche da bollo rilasciati, con modalità telematiche, dagli intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate (es. rivenditori di generi di monopolio). Tale modalità di pagamento risulta, tuttavia, difficilmente ipotizzabile per il documento informatico originale recante l'atto di trasferimento di partecipazioni.