

Oggetto: Adempimenti Agenzia delle Entrate - Trasferimento quote - (legge n.133/2008).

Innanzitutto mi corre l'obbligo di ringraziare gli organizzatori del convegno i quali, senza volerlo, nel prospettarmi di partecipare al convegno stesso, di fatto, mi hanno permesso di ritornare su una questione che avevo lasciato, da tempo, in sospeso e cioè quella relativa al controllo, ed eventualmente alla conseguente rettifica tramite avviso di accertamento, degli atti di trasferimento di quote sociali.

Prima di affrontare la questione centrale degli adempimenti ed anche dei controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate sugli atti comportanti il trasferimento di quote sociali, in generale, mi pare opportuno ricordare che dal 22 di agosto, corrente anno, è in vigore la norma del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, che ha introdotto una nuova modalità di deposito presso il registro delle imprese degli atti comportanti il trasferimento di quote di partecipazione in Srl.

Ricordo ancora che, a seguito della introdotta novella, alcuni recenti articoli pubblicati sulla stampa specializzata stimavano in circa 160.000 gli atti notarili annuali interessati dal trasferimento di quote di Srl; sempre a detta dell'articolaista, tali atti, in base ad un costo medio di circa 2.000 euro per atto, avrebbero comportato, per gli operatori, un risparmio complessivo di circa 320 milioni di euro; il giorno dopo tali atti furono stimati, invece, in circa 150.000, con un conseguente risparmio di circa 300 milioni di euro; a distanza di pochi giorni, la stessa stampa specializzata riquantificava in 100.000 circa (questa volta in modo definitivo), gli atti interessati dalla novella introdotta con il D.L. n.112.

Per lo specifico punto, si ricorda, che il Consiglio nazionale del Notariato, per mezzo del proprio Ufficio stampa (comunicato del 27 giugno 2008) ha precisato che, nei primi mesi dell'anno 2008, i trasferimenti di partecipazioni in società a responsabilità limitata ammontavano a 51.164 (dati Registro delle imprese); tali atti, invece, erano pari a:

- 97.657 nell'anno 2005,
- 104.630 nell'anno 2006,
- 102.813 nell'anno 2007,

per cui appare, ora, corretto ritenere che, in media, siano circa 100.000 gli atti annualmente comportanti il trasferimento di quote sociali (ovviamente di società a responsabilità limitata).

Per quello che riguarda, nello specifico, l'Ufficio di Vasto, si precisa che, nella prima parte dell'anno (periodo dal 1° gennaio al 31 agosto) dall'esame cartolare degli atti di trasferimento quote sociali (in generale e per ogni tipo di società) è stato possibile quantificare in circa 130 il numero di tali atti oggetto di registrazione.

Si ricorda, ancora, che il Consiglio nazionale del Notariato, nel mentre, tramite il proprio Ufficio stampa, precisava il numero degli atti interessati dalla nuova disposizione normativa, dall'altra manifestava qualche perplessità in merito al presunto risparmio che tale nuova procedura avrebbe comportato per i contribuenti; il Consiglio, infatti, stimava in circa 50 milioni di euro il risparmio potenzialmente attribuibile a tale nuova modalità di trasferimento delle quote di srl, contrariamente ai circa 300 milioni di euro inizialmente previsti dalla stampa specializzata.

Dal punto di vista erariale può affermarsi che i n. 100.000 atti, mediamente ed annualmente redatti, rappresentano una entrata stimabile in circa 400 milioni di euro anno, avuto riguardo:

- a) all'imposta di registro di euro 168,00 da corrispondere per ogni atto negoziale sottoposto alla registrazione fiscale,
- b) al fatto che, in media, ogni atto sottoposto alla registrazione contiene due atti negoziali tassabili.

Come abbiamo visto, le disposizioni in parola sono entrate in vigore a partire dal 22 agosto del corrente anno, ma, ciononostante, ad oggi, mancano ancora le apposite istruzioni ministeriali (Agenzia delle Entrate) atte ad individuare la procedura da utilizzare per dare concreta attuazione alle disposizioni innovative recate dalla predetta legge n.112; più precisamente, mancano le indicazioni dell'Agenzia della Entrate in merito alle caratteristiche che il documento dovrà avere per fornire la prova dell'avvenuta registrazione fiscale.

Ricordiamo, infatti, che, a fronte della presentazione della domanda di iscrizione nel Registro delle Imprese dell'atto di trasferimento di quote di Srl, secondo le nuove modalità, l'ufficio camerale dovrà anche accertare:

- a) che la domanda di iscrizione sia accompagnata dal deposito dell'atto di trasferimento firmato digitalmente dalle parti,
- b) l'esistenza della prova dell'avvenuta registrazione fiscale dell'atto stesso.

A data odierna, però e come detto, ancora non sono state diramate le istruzioni, dell'Agenzia delle Entrate, finalizzate ad avere conoscenza delle caratteristiche che il documento dovrà avere per fornire la prova dell'avvenuta registrazione fiscale.

Al fine di individuare quali sono le concrete attività da porre in essere, si ricorda che il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti Contabili, è intervenuto con la Circ. n. 5/1R del 18 settembre 2008, precisando che, "...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 (mod. 69), allegando alla stessa, su supporto informatico, l'atto di trasferimento sottoscritto digitalmente dalle parti (con

apposizione della marcatura temporale) unitamente ad una copia in formato cartaceo del medesimo atto” (se alla richiesta provvede il dottore commercialista, al modello n. 69 deve essere allegata anche la procura speciale conferita per iscritto dalla parte, con sottoscrizione autenticata a cura dello stesso professionista, ex art. 63, comma 2, del dpr 29/9/73, n.600). La richiesta dovrà essere accompagnata dalla presentazione all’ufficio del Modello F23, attestante l’avvenuto versamento dell’imposta di registro (pari ad euro 168) e dell’imposta di bollo. Per quest’ultima, peraltro, si pone il dubbio tra l’importo di euro 15,00 (previsto per gli atti di trasferimento di partecipazioni sociali redatti nella forma di scrittura privata autenticata e maggiormente conforme all’indicazione normativa che fa sala la disciplina tributaria degli atti in questione) e l’importo di euro 14,62 (previsto per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche). Effettuati i dovuti controlli, l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate restituisce una copia in formato cartaceo dell’atto di trasferimento recate l’annotazione della data e del numero della registrazione ne la quietanza delle somme riscosse. Tale copia cartacea deve essere trasformata in documento informatico non modificabile (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”.

Le nuove modalità di deposito degli atti di trasferimento di quote societarie, qualora utilizzate, comporteranno, con immediatezza, un primo problema per le parti contraenti; queste, infatti, dovranno munirsi di “firma digitale”, in mancanza, l’unica procedura esperibile per il deposito sarà quella che prevede l’intervento del notaio (cioè, con autentica notarile).

Quindi, la prima domanda che le parti contraenti si porranno sarà la seguente: come si fa a procurarsi la “firma digitale”?

A tal proposito, si ricorda che esiste un elenco pubblico dei certificatori, previsto dall’articolo 27 comma 3 del dpr 28 dicembre 2000, n. 445; in tale elenco sono contenuti i dati relativi ai seguenti enti certificatori, cui ci si potrà rivolgere per l’ottenimento della “firma digitale”:

- S.I.A. spa
- SSB spa,
- BNL Multiservizi spa,
- Infocamere sc.pa
- Finital spa,
- Saritel spa,
- Postecom spa,
- Seceti spa,
- Centro Tecnico per la RUPA,
- In.Te.S.A. spa,
- ENEL.IT spa,

- Trust Italia spa.

Abbiamo già affermato come a data odierna non risulta ancora alcuna disposizione ministeriale in merito alle caratteristiche che il documento, predisposto dalle parti e portato alla registrazione presso l'Ufficio delle Entrate, dovrà avere affinché l'Ufficio del Registro delle Imprese possa constatarne l'avvenuto deposito; manca, inoltre, il provvedimento attraverso il quale l'Agenzia delle Entrate dovrà predisporre l'ambiente informatico nel quale far confluire gli atti telematici di trasferimento di quote interessate dalla nuova disposizione.

In assenza di disposizioni chiarificatrici sugli adempimenti che gli uffici delle entrate dovranno compiere, può essere utile la conoscenza di quelli che attualmente gli Uffici pongono in essere a seguito della trasmissione telematica degli atti di trasferimento quote predisposte dai notai; ciò in quanto è lecito ritenere che le stesse operazioni saranno compiute a seguito dell'invio telematico degli atti anche da parte dei nuovi soggetti a ciò deputati e cioè da parte dei professionisti, individuati dalla nuova disposizione di legge.

Quindi ed attualmente, nell'ordine, il funzionario dell'Agenzia, predisposto al controllo degli atti trasferimento quote societarie e in via più generale di tutti gli atti trasmessi telematicamente, procede, giornalmente, alla interrogazione degli atti notarili inviati telematicamente e, a seguito della loro "lettura", procede alla tassazione dei medesimi, o meglio al controllo della correttezza della tassazione come operata dall'ufficiale rogante.

Appare di tutta evidenza, allora, l'importanza che assume tale fase del controllo che, se da una parte può essere considerato di mero riscontro della correttezza della tassazione già operata, dall'altra, è l'unica che può consentire all'Ufficio, salvo ulteriori e diversi input, di avere conoscenza della esistenza di un tale atto ed eventualmente di inserire l'atto stesso, con il suo contenuto, tra quelli da segnalare "all'area controllo" per un successivo e più approfondito controllo, questa volta di "tipo "sostanziale".

Appare evidente che, in questa prima fase di esame del contenuto dell'atto e della sua tassazione ai fini delle imposte indirette, la sua eventuale rettifica a cura del "funzionario tassatore" è direttamente proporzionale alla bravura del funzionario stesso; la perfetta conoscenza della tassazione in materia di Registro è sicuramente fondamentale, ma non esaustiva.

Il funzionario, in buona sostanza, che cosa fa: giornalmente provvede alla interrogazione del sistema informatico dell'anagrafe tributaria al fine di prendere visione e procedere alla eventuale stampa degli atti inviati telematicamente; a tal fine il funzionario tassatore:

- a) accede in INTERNET - PORTALE PAGE - ASSISTENZA e clicca su APPLICAZIONI - REGISTRO;
- b) inserisce il proprio codice fiscale e la propria password ed accede in ATTI TELEMATICI – ELENCHI E PROSPETTI – ATTI REGISTRATI,
- c) con “Criteri di ricerca” che consente di selezionare gli atti con i seguenti filtri: “Periodo di registrazione”, “Numero di registrazione”, “Ufficiale rogante”, provvede alla selezione degli atti da visionare;
- d) ad esempio, cliccando su “periodo di registrazione” ed inserendo il periodo che si vuole controllare, il sistema fornisce una videata dalla quale risulta:
 - 1) la DATA DI REGISTRAZIONE,
 - 2) la SERIE,
 - 3) il NUMERO,
 - 4) l’UFFICIALE ROGANTE (codice fiscale),
 - 5) l’IMPOSTA TASSATA,
 - 6) l’eventuale presenza di errori nella sola tassazione, individuati con la lettera “E”.
- e) cliccando, poi, su “INTERROGAZIONE TESTO” il “funzionario tassatore” prende visione del testo integrale dell’atto (cessione di quote) e provvede alla valutazione della correttezza della tassazione come operata dall’ufficiale rogante;
- f) se ravvisa la presenza di errori nella tassazione, con una ulteriore procedura, provvede alla RETTIFICA DELLA TASSAZIONE ed in questo caso procede, di seguito:
 - 1) all’invio telematico della rettifica all’ufficiale rogante,
 - 2) alla predisposizione dell’atto di rettifica (cartaceo) da notificare all’Ufficiale rogante, nel termine di 30 giorni,
- g) se ritiene, per preparazione e convincimento personale ovvero per istruzioni ricevute, che l’atto in esame debba essere soggetto a valutazione, provvede a cliccare sull’apposita casella relativa alla richiesta di valutazione.

Quali possono essere gli errori di tassazione normalmente ravvisabili in questa fase del controllo?

Nel constatare che il sistema già fornisce l’indicazione della presenza di errori, (tramite la evidenziazione della lettera “E”, ed in questo senso può argomentarsi che il lavoro del funzionario tassatore può considerarsi, sia pure limitatamente, agevolato), può precisarsi, per tale specifico punto, che gran parte degli errori commessi in sede di tassazione è da imputare ad una inesatta individuazione del numero dei negozi contenuti nell’atto posto alla registrazione; è opportuno ricordare, a tal proposito, la recentissima Risoluzione Ministeriale n. 225/E del 5 giugno 2008, secondo la quale, in caso di cessione plurima di un’unica quota di partecipazione al capitale sociale a più cessionari, l’imposta di registro in misura fissa si applica tante volte quante sono le disposizioni negoziali poste in essere dalle parti ovvero, più genericamente, una tassa fissa per ogni cessione di quota contenuta nell’atto.

Altro errore:

- ma di diversa è più grave valenza,
- atto a coinvolgere anche l'area controllo,

è ravvisabile in quell'atto che, pur portato alla registrazione ed alla conseguente tassazione come "Trasferimento di quote", con assoggettamento a tassazione fissa, di fatto, involga l'intero capitale sociale, realizzando una vera e propria cessione di azienda, con conseguente accertamento di valore e relativa tassazione proporzionale (ricordiamo che, in questo caso, il funzionario tassatore evidenzia tale anomalia e provvede a cliccare sull'apposita casella relativa alla richiesta di valutazione dell'atto).

Sempre nell'ambito dei controlli esercitabili dall'Ufficio è utile ricordare che, fino ad alcuni anni fa, esisteva l'Ufficio del Registro che provvedeva in modo autonomo al controllo degli atti portati alla registrazione; tale controllo, che era finalizzato al riscontro della correttezza della tassazione ai fini delle sole imposte indirette, difettava di collegamento con gli altri uffici finanziari allora esistenti (l'Ufficio delle imposte dirette e l'Ufficio iva). Con l'entrata in campo dell'Agenzia delle Entrate e con l'accorpamento dei vari uffici periferici sono scomparsi i vecchi uffici del registro e le loro competenze sono transitate, in gran parte, alle "aree di servizio" dei costituendi Uffici delle entrate.

Se l'accorpamento degli uffici poteva far supporre un più efficace e mirato esercizio dell'attività di controllo, le situazioni di fatto hanno, in gran parte, smentito tale aspettative sicché, almeno nella fase iniziale di avvio dei nuovi uffici, all'accorpamento ha fatto seguito una ripartizione di compiti che, in gran parte, rispecchiavano le vecchie ripartizioni tra gli uffici; cos'ì, di fatto, il "funzionario tassatore (quale vecchia e tipica figura degli uffici del registro) ha continuato ad occuparsi di materia del registro e, più in generale, della imposizione indiretta, mentre "l'accertatore" dell'ufficio delle imposte dirette ha continuato, almeno nella fase di avvio degli Uffici delle Entrate, a svolgere le funzioni di accertamento nella specifica materia della imposizione diretta ed il funzionario dell'ufficio IVA ha continuato, anch'egli, ad occuparsi di imposizione indiretta (IVA).

Ecco, quindi, che, a distanza di tempo, fatte ovviamente le dovute eccezioni laddove presenti, il "funzionario tassatore" ha continuato ancora ad operare in un'ottica di controllo, degli atti a lui sottoposti, finalizzato al solo reperimento di materia imponibile nello specifico campo dell'imposizione indiretta, tralasciando, come nel passato, i possibili risvolti dell'atto nel campo della imposizione diretta; in buona sostanza, al "funzionario tassatore" forse manca ancora la capacità di tramutare la lettura del contenuto dell'atto in "qualcosa" di utile non solo ai fini della imposizione indiretta ma, soprattutto, ai fini della imposizione diretta.

Sotto questo profilo, ecco che la lettura dell'atto comportante il trasferimento di quote sociali, con "prezzo" pari alla corrispondente quota nominale di partecipazione al capitale sociale della società partecipata, deve indurre costui ad ulteriori e più incisivi controlli, non propriamente appartenenti alla sfera del Registro; se poi il trasferimento quote al corrispondente valore nominale rappresenta, ad esempio, il 90% circa degli atti sottoposti al suo esame, il livello di attenzione deve essere ancora più alto.

Se poi gli atti di trasferimento quote vengono effettuati a stretto ridosso della data di chiusura dell'esercizio sociale (normalmente, coincidente con il 31 dicembre) ed il funzionario dovesse appurare che detta vendita, come la gran parte degli atti in questione, è avvenuta al valore nominale, egli stesso dovrebbe aver cura:

- a) di inserire il nominativo della società in un apposito "file" da utilizzare successivamente per l'appuramento del risultato dell'esercizio chiuso al 31 dicembre dell'anno nel quale il trasferimento quote ha avuto efficacia;
- b) di inserire il nominativo della società in un apposito file" già immediatamente condivisibile con l'area controllo per gli ulteriori appuramenti del caso.

Sotto questo punto di vista, devo sottolineare come la partecipazione al presente convegno mi ha indotto a fare alcune ricerche sugli atti di trasferimento quote aventi data "novembre/dicembre 2003"; ho avuto modo di individuare, così, un certo numero di atti aventi le caratteristiche proprie di atti da assoggettare a controllo (con evidente tassazione della plusvalenza a carico del soggetto alienante) atteso che:

- la cessione è avvenuta ad un prezzo pari al valore nominale della corrispondente quota del capitale sociale,
- la società ha dichiarato, per il periodo di imposta interessato dalla cessione, un utile ed anche un reddito di consistenza notevole.

Dal punto di vista della selezione dei contribuenti o degli atti da assoggettare a controllo, in aggiunta alle più significative liste selettive di controllo attualmente a disposizione degli Uffici finanziari, e cioè:

- lista "A" Cessioni di aziende,
- lista "O" Omessa dichiarazione IVA,
- lista "P" Plafond,
- lista "T" Incrementi patrimoniali,
- lista "V" Cessioni terreni edificabili,
- lista "U" Società di capitali con capitale sociale minimo,
- lista "AU" persone fisiche con redditi incongruenti,

si ritiene che possa trovare spazio anche una nuova lista contenente la individuazione degli atti di trasferimento quote societarie con importi pari alla quota nominale di capitale sociale oggetto di trasferimento.

A data odierna non esiste una lista con tali caratteristiche, nel senso che essa non è stata ancora predisposta; la domanda che mi pongo è, quindi, se tale mancata predisposizione sia dovuta:

a) ad una mancata previsione,

b) ovvero, ad una valutazione, complessivamente, negativa del risultato di tale lista (esempio, scarsa efficacia di tale lista ovvero scarso impatto che essa avrebbe in termini di recupero di imposta, ecc.).

Sotto questi ultimi punti di vista, al fine di valutare l'importanza che tale nuova lista potrebbe avere, quantomeno in termini di numero dei soggetti in essa inclusi, può essere utile avere conoscenza della consistenza numerica (numero dei soggetti inclusi) delle altre liste; sotto questo aspetto, per l'Ufficio di Vasto, si ha:

- lista A (cessione di azienda), in media n. 20/30 soggetti,
- lista O (omessa dichiarazione IVA), in media n. 160/170 soggetti,
- lista P (plafond IVA), in media n. 30/40 soggetti,
- lista U (società con capitale minimo), in media n. 12/15 soggetti,
- lista V (cessione di terreni edificabili), in media n. 180/190 soggetti,
- lista T (incrementi patrimoniali) in media n. 60/70 soggetti.

Vasto 17 ottobre

Marco Carlone