

ANTONIO FELICE URICCHIO  
SALVATORE ANTONELLO PARENTE

LA FISCALITÀ DELLA MEDIAZIONE DELLE  
CONTROVERSIE  
CIVILI E COMMERCIALI

## INDICE SOMMARIO

### INTRODUZIONE

(Antonio Felice Uricchio)

### CAPITOLO PRIMO

#### COMPOSIZIONE DELLE LITI E TASSAZIONE DELL'ATTIVITÀ STRAGIUDIZIARIA E GIUDIZIARIA

(Antonio Felice Uricchio)

SOMMARIO: 1. L'attività di composizione delle liti e l'articolazione dei modelli normativi: il modello contenzioso e il modello media-conciliativo. 2.. L'evoluzione del regime dei tributi sull'attività giudiziaria tra diritto di difesa e interesse erariale alla percezione di tributi collegati al processo. La ricostruzione del quadro normativo. 3. La registrazione degli atti giudiziari: il principio dell'unicità della tassazione nei diversi gradi di giudizio e il meccanismo di applicazione del tributo. 4. Le regole della tassazione. L'applicazione del tributo al tempo di adozione della pronuncia. La provvisorietà della tassazione fino al passaggio in giudicato della sentenza di conclusione del giudizio. 5. I singoli atti giudiziari soggetti ad imposizione. L'obbligo di chiedere la registrazione. A). L'ufficio competente per la registrazione. Il regime del termine di registrazione degli atti giudiziari. B). Gli atti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali. C). Gli atti giudiziari di condanna al pagamento di somme e valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura. D. Gli atti di accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale. E. Gli atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. F). Gli atti che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento o la risoluzione. G) Le sentenze di divorzio e di separazione personale fra i coniugi. H). Gli atti di omologazione. I). I decreti ingiuntivi esecutivi. L. Gli altri atti per i quali non vi è obbligo di registrazione.

### CAPITOLO SECONDO

#### IL FONDAMENTO DELLA TASSAZIONE

#### DELLA MEDIAZIONE CONCILIATIVA

(Salvatore Antonello Parente)

1. Il fondamento extrafiscale delle agevolazioni tributarie in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali. Le singole tipologie agevolative previste dal legislatore. 2. La dichiarazione di illegittimità costituzionale del regime di obbligatorietà della mediazione conciliativa. L'obbligatorietà attenuata introdotta dal c.d. "decreto del fare" e dalla legge di conversione. L'estensione del credito d'imposta e dell'esenzione dall'imposta di bollo alla procedura di "negoziazione assistita da un avvocato" di cui al d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014. 3. L'estensione dell'intento deflattivo dal giudizio civile al contenzioso tributario: il reclamo obbligatorio e la mediazione delle liti tributarie. Il raccordo con il principio della tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria. 4. La riserva dei benefici fiscali ai procedimenti instaurati dinanzi agli organismi di mediazione. L'esclusione dal regime premiale delle mediazioni gestite dagli enti non accreditati o condotte in maniera extraprocedimentale.

### CAPITOLO TERZO

## L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO

### E DA OGNI SPESA, TASSA E DIRITTO

(Antonio Felice Uricchio)

1. L'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura avente ad oggetto gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione. 2. Il verbale di accordo come documento che beneficia dell'esenzione totale dall'imposta di bollo. 3. L'esenzione dall'imposta di bollo degli atti compresi nel procedimento e di quelli collegati: la natura funzionale e originaria del rapporto tra gli atti agevolati e il procedimento di mediazione. 4. La produzione di documenti soggetti all'imposta di bollo soltanto in caso d'uso. Il deposito del verbale presso la segreteria dell'organismo di mediazione. 5. L'esenzione di tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione «da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»: l'ambito di applicazione del regime di esenzione. 6. L'estensione del beneficio alle imposte non espressamente menzionate: il caso delle imposte ipotecarie e catastali.

## CAPITOLO QUARTO

### L'ESENZIONE PARZIALE DALL'IMPOSTA DI REGISTRO

(Antonio Felice Uricchio)

1..L'esenzione parziale dall'imposta di registro. La limitazione del beneficio all'atto negoziale trasfuso nel verbale di accordo o ad esso allegato 2. L'esenzione parziale dal tributo di registro quale rimedio volto a promuovere l'esperimento della mediazione. 3. Il confronto del regime fiscale di *favor* della procedura di mediazione con altri regimi agevolati: la «logica di premialità positiva» dei regimi fiscali agevolativi e l'intento legislativo di realizzare in tempi brevi l'interesse delle parti alla stabilità dei rapporti giuridici a contenuto patrimoniale. 4. L'oggetto dell'esenzione parziale: il verbale di accordo sottoscritto dalle parti. L'esenzione del verbale di mediazione dall'imposta di registro nei limiti della franchigia: la tassazione del tributo per il valore imponibile eccedente. 5. Le modalità di calcolo del tributo e la determinazione del valore dell'accordo. Il contenuto transattivo della mediazione. 6. I limiti di applicazione della disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale di mediazione. L'assoggettamento delle prestazioni oggetto di accordo all'imposta fissa o proporzionale di registro ovvero all'imposta sul valore aggiunto. La determinazione del regime tributario del verbale di mediazione in funzione della natura dell'accordo. 7. L'incerta applicazione al verbale di accordo dell'art. 37 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sulla tassazione degli atti di transazione stragiudiziale di cui sia parte l'amministrazione dello Stato. L'enunciazione nel verbale di atti non registrati. 8. L'applicazione al verbale di accordo del beneficio del prezzo-valore in caso di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze tra privati.

## CAPITOLO QUINTO

### L'IMPOSTA SOSTITUTIVA E LA REGISTRAZIONE DEL VERBALE

(Salvatore Antonello Parente)

1. L'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per le cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Le ulteriori agevolazioni spettanti in ragione degli elementi soggettivi e oggettivi dello schema contrattuale. Il regime del verbale di mediazione di valore non superiore al tetto massimo della franchigia. La tassazione del verbale di

accordo di valore superiore alla franchigia. 2. I soggetti tenuti alla registrazione: l'obbligo solidale delle parti. Il regime delle modalità e dei termini di registrazione. L'ufficio competente alla registrazione. 3. Il mandato alla registrazione al mediatore. 4. La rilevanza della distinzione tra la registrazione del verbale di accordo e la registrazione del decreto di omologazione agli effetti della procedura esecutiva e dell'iscrizione dell'ipoteca giudiziale. 5. La verifica di non contrarietà del contenuto dell'accordo all'ordine pubblico o a norme imperative. L'accertamento della regolarità formale del verbale. La quantificazione dell'imposta di registro in funzione del contenuto del verbale di mediazione. 6. Il regime di imposizione dell'indennizzo per il danno cagionato. La tassazione dell'accordo conciliato. Il controllo documentale e la trascrizione del verbale. 7. Il verbale di accordo a contenuto obbligatorio e l'attuazione delle determinazioni assunte. La tassazione definitiva dell'accordo in sede di atto di esecuzione.

## CAPITOLO SESTO

### LA MEDIAZIONE NELLA FISCALITÀ DIRETTA

(Salvatore Antonello Parente)

1. Il credito d'imposta quale ulteriore strumento per favorire il ricorso alla mediazione. I soggetti beneficiari della misura. I termini e le condizioni per la fruizione. 2. La graduazione della misura del credito in funzione dell'esito positivo o negativo del procedimento di mediazione. La determinazione di un tetto massimo del credito. Gli strumenti per evitare l'indebita attribuzione del credito alla parte inadempiente all'accordo sottoscritto. 3. Il sospetto di illegittimità costituzionale del regime per violazione del principio di uguaglianza. La determinazione concreta della misura del credito solo a seguito dell'emanazione del decreto ministeriale di quantificazione annuale delle risorse del «fondo unico giustizia». 4. Il carattere oggettivo del beneficio e il cumulo dei crediti d'imposta oltre il tetto massimo previsto in caso di pluralità di procedimenti di mediazione esperiti per una molteplicità di controversie. 5. Le modalità di utilizzo del credito d'imposta. L'indicazione del credito nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla comunicazione. Le conseguenze dell'omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile. 6. La preclusione al rimborso del credito d'imposta non utilizzato.

## CAPITOLO SETTIMO

### IL REGIME DI TASSAZIONE DEGLI ORGANISMI DI MEDIAZIONE

(Salvatore Antonello Parente)

1. La natura dell'organismo di mediazione. Il trattamento tributario riservato ai proventi percepiti dall'organismo di mediazione. 2. La configurazione dell'organismo di mediazione come «ente commerciale»: il rilievo della natura «commerciale» dell'attività di mediazione. L'assoggettamento dell'organismo di mediazione al regime dell'imposta sul valore aggiunto. 3. Il trattamento tributario del compenso percepito dal mediatore agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: il mediatore quale titolare di un reddito di lavoro autonomo da esercizio professionale di un'attività a contenuto intellettuale. 4. L'assoggettamento dell'attività del mediatore all'imposta regionale sulle attività produttive: la verifica della produzione del reddito da mediazione mediante un'autonoma organizzazione. 5. L'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto dei compensi corrisposti al mediatore. La verifica dei presupposti oggettivi e soggettivi. 6. Il regime iva dell'attività di mediazione svolta dall'avvocato: l'esigenza di scindere gli onorari dell'attività legale dai proventi della professione di mediatore. 7. Il regime tributario dell'attività svolta dagli enti di formazione: la qualificazione dell'attività di formazione come attività di erogazione di servizi a titolo oneroso. La riconduzione dell'attività di formazione alle prestazioni esenti.

*Bibliografia*

ANTONIO FELICE URICCHIO

## INTRODUZIONE

“*Scoraggia la lite. Favorisci l’accordo ogni volta che puoi. Mostra come l’apparente vincitore sia spesso un reale sconfitto*”. L’espressione, attribuita ad Abramo Lincoln, evidenzia come, in ogni settore dell’ordinamento giuridico, la pacificazione dei conflitti debba essere percepita come obiettivo prioritario e, come tale, debba essere destinataria di disposizioni che ne favoriscano l’accesso. Tale esigenza sembra finalmente apprezzata dalla legislazione più recente che ha largamente regolamentato strumenti di mediazione e di conciliazione, sia volontaria che obbligatoria, sulla scia delle esperienze nordamericane e secondo quanto sancito in ambito comunitario (cfr. direttiva 21 maggio 2008, n. 52 in materia di mediazione civile e commerciale).

Ne è scaturita una disciplina particolarmente complessa e articolata, via via integrata e arricchita (anche da interventi normativi recentissimi), nell’intento di offrire più modelli e soluzioni conciliative, nell’intento di alleggerire il contenzioso, riducendone tempi e numero delle controversie .

E’ di tutta evidenza come il successo dell’istituto dipende da una serie di fattori, culturali, sociali, normativi e finanche fiscali. La consapevolezza che la definizione di qualunque controversia presuppone una valutazione di carattere economico finanziario delle parti ha indotto il legislatore a prevedere misure agevolative di carattere fiscale. Il *favor conciliationis* si concreta, pertanto, in esenzioni e riduzioni con riguardo ai tributi che colpiscono le attività giudiziarie di carattere contenzioso e in agevolazioni anche con riguardo all’imposizione sul reddito degli enti e dei soggetti investiti di funzioni conciliative.

Il presente volume, aggiornato alle ultime recentissime modifiche in materia (si pensi alle disposizioni in materia di negoziazione assistita di cui d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014), analizza i diversi strumenti di carattere premiale introdotti dalla legislazione fiscale con riguardo alla mediazione civile e commerciale, offrendo un quadro completo e soluzioni ai diversi problemi anche di carattere interpretativo insorti nelle diverse esperienze applicative.

## CAPITOLO PRIMO

### COMPOSIZIONE DELLE LITI E TASSAZIONE DELL'ATTIVITÀ STRAGIUDIZIARIA E GIUDIZIARIA

**SOMMARIO:** 1. L'attività di composizione delle liti e l'articolazione dei modelli normativi: il modello contenzioso e il modello media-conciliativo. 2. L'evoluzione del regime dei tributi sull'attività giudiziaria tra diritto di difesa e interesse erariale alla percezione di tributi collegati al processo. La ricostruzione del quadro normativo. 3. La registrazione degli atti giudiziari: il principio dell'unicità della tassazione nei diversi gradi di giudizio e il meccanismo di applicazione del tributo. 4. Le regole della tassazione. L'applicazione del tributo al tempo di adozione della pronuncia. La provvisorietà della tassazione fino al passaggio in giudicato della sentenza di conclusione del giudizio. 5. I singoli atti giudiziari soggetti ad imposizione. L'obbligo di chiedere la registrazione. A). L'ufficio competente per la registrazione. Il regime del termine di registrazione degli atti giudiziari. B). Gli atti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali. C). Gli atti giudiziari di condanna al pagamento di somme e valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura. D. Gli atti di accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale. E. Gli atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. F). Gli atti che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento o la risoluzione. G) Le sentenze di divorzio e di separazione personale fra i coniugi. H). Gli atti di omologazione. I). I decreti ingiuntivi esecutivi. L. Gli altri atti per i quali non vi è obbligo di registrazione.

#### *1. L'attività di composizione delle liti e l'articolazione dei modelli normativi: il modello contenzioso e il modello media-conciliativo.*

È noto che la funzione di composizione delle liti può essere esercitata da strutture organizzative complesse ed articolate (ordinamento giudiziario e magistrature ordinarie e speciali) ovvero da soggetti reputati idonei ed in possesso di capacità professionali e relazionali adeguate a condurre le parti ad una soluzione condivisa. E' di tutta evidenza, inoltre, che le attività di composizione delle liti si articolano secondo due modelli: l'uno contenzioso, in forza del quale il conflitto viene superato attraverso uno o più atti del giudicante (vale a dire di quelli attraverso cui determinati fatti, atti o comportamenti sono accertati e valutati da organi inseriti in un'apposita organizzazione giudiziaria pubblica); l'altro di carattere mediatorio-transattivo, in cui un accordo realizzato attraverso l'intervento di un soggetto terzo, che lo facilita, o direttamente raggiunto dalle parti supera la lite, assorbendola anche attraverso reciproche concessioni.

Tra i due modelli, resta sicuramente migliore quello della pacificazione dei conflitti che, facendo esplodere l'accordo e ripristinando il corretto rapporto tra le parti., appare certamente meritevole di essere destinataria di disposizioni che ne favoriscano l'accesso e ne promuovano la conclusione.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, Milano, 2010, p. 41 ss.; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, *Il Foro Toscano*, n. 1/2011, p. 87; D. DALFINO, *La mediazione alla prova: prime esperienze applicative*, in *Foro it.*, 2011, c. 194; F. DANOVI, *Mediazione, processo e ruolo dell'avvocato*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 1052 ss.; R.

Tale esigenza sembra finalmente apprezzata dalla legislazione più recente, che ha largamente regolamentato strumenti di mediazione e di conciliazione, mutuando e recuperando esperienze straniere e recependo indirizzi fortemente sostenuti in ambito comunitario<sup>2</sup>. Il *favor* per il modello media-conciliativo passa per più ordini di ragioni: economiche, sociali, politiche, dando luogo a risparmi di spesa, contrazione dei tempi di definizione delle controversie, facilitazione di traffici e attività commerciali<sup>3</sup>. Al contrario, la devoluzione delle controversie alla magistratura implica costi

---

DELLA VISTA, *La mediazione: questa sconosciuta*, in *La Virgola*, n. 1/2011, p. 8 ss.; J. DONATTI, C. MAMBELLI, C. MARCHESE, C. REGIS e F. SEGANTINI (a cura di), *La mediazione civile e commerciale. Commento al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28*, Firenze, 2011; P. DUVIA, *I consumatori e il nuovo procedimento di mediazione*, in *I contratti*, 2011, p. 279; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, in *Obbligazioni e Contratti*, n. 5/2011, p. 361 ss.; E. MARMOCCHI, *La mediazione professionale: l'adoperarsi del mediatore*, in *Riv. Not.*, 2011, I, p. 255 ss.; R. MARTINO (a cura di), *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, Bari, 2011; P. MAZZAMUTO, *Note in tema di mediazione e conciliazione*, in *Riv. dir. Economia, Trasporti, Ambiente*, 2011, p. 21.; P.G. MISTÒ, *La nuova mediazione civile e commerciale ed il ruolo del mediatore*, Torino 2011; F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, in *Riv. Not.*, n. 4/2011, I, p. 763 ss.; V. RUGGIERO e M. LUBRANO DI SCORPANELLO, *Manuale della mediazione civile e commerciale*, Milano, 2011; L. SENSINI e L. MARINO (a cura di), *La mediazione delle liti civili e commerciali: profili generali e operativi*, Roma, 2011; S. SICA e G. SCIANGALEPORE, *Mediazione e conciliazione. Profili teorico-pratici*, Torino, 2011; F. RUSCETTA, M. CARADONNA e F. NOVELLI, *La mediazione civile*, Milano, 2011; R. SANTAGATA, «Mediazione», «mediatore» e «conciliazione» (appunti su alcuni profili sostanziali del d.lgs. n. 28/2010), in *Riv. dottori comm.*, 2011, p. 393 ss.; N. SOLDATI (a cura di), *La nuova mediazione e conciliazione nei settori di applicazione*, Milano, 2011; R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011; R. TISCINI, *Vantaggi e svantaggi della nuova mediazione finalizzata alla conciliazione: accordo e sentenza a confronto*, in *Giust. civ.*, 2010, II, p. 489 ss.; F. UNGARETTI, *La mediazione giudiziaria: il nuovo irrefrenabile che avanza disorientando*, in *Mondo Giud.*, 2011, p. 254; L. ZANUTTIGH, *Mediazione e processo civile*, in *Contratti*, 2011, p. 205; AA.VV., *Le novità della mediazione*, in *Le guide il Fisco*, Roma, 2012; A. ALBANESE, *Dalla giurisdizione alla conciliazione. Riflessioni sulla mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in *Europa e diritto privato*, n. 1/2012, p. 237 ss.; C. BESSO, *Mediazione obbligatoria: lo stato delle cose*, in *Giur. it.*, n. 1/2012, p. 227 ss.; C.I. BUONOCORE, *La mediazione ex d.lgs. n. 28/2010: una procedura conciliativa aggiudicativa travestita da facilitativa?*, in *Il Lavoro nella giurisprudenza*, n. 2/2012, p. 125 ss.; A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, II ed., Padova, 2012; E. CAVUOTO, *La «mediazione finalizzata alla conciliazione» di cui al d.lgs. 28/2010 e i rapporti con la giurisdizione*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, Napoli, 2012, p. 301 ss.; M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, Napoli, 2012; M. CARADONNA, F. RUSCETTA e F. SILLA, *Formulario commentato della mediazione*, Milano, 2012; S. CHIARLONI, *Introduzione (Il modello italiano di mediazione)*, in *Giur. it.*, 2012, p. 211; C. CORBI, *L'evoluzione normativa, giurisprudenziale e negoziale della mediazione civile e commerciale*, in *Riv. arb.*, n. 3/2012, p. 691 ss.; R. DE MEO, *Pubblica Amministrazione e Mediazione Civile*, in *Iter Legis*, 2012, p. 77 ss.; T. FRAGOMENI, *Mediazione e conciliazione*, II ed., Piacenza, 2012; G. IMPAGNATIELLO, *La mediazione civile nella cornice europea*, in *Giur. it.*, 2012, p. 219; ISDACI (a cura di), *Tecniche e strumenti per il procedimento di mediazione*, 2ª ed., Milano, 2012; F.P. LUISO, *Il modello italiano di mediazione. Il "giusto" procedimento di mediazione (contraddittorio, riservatezza, difesa, proposta)*, in *Giur. it.*, 2012, p. 214; A. MARANO, *La mediazione civile e commerciale: principali novità e prime osservazioni*, in *Giust. civ.*, n. 3/2012, pt. 2, p. 127 ss.; M. MARINARO, *Primi provvedimenti e prime considerazioni in tema di mediazione conciliativa*, in *Riv. arb.*, n. 1/2012, p. 85 ss.; G. PALERMO, *Mediazione e conciliazione. Riflessioni sulla disciplina introdotta dal D.L. 4.3.2010, n. 28*, in *Riv. not.*, 2012, p. 543 ss.; E. PASQUINI, *Mediaconciliazione: il fallimento è assicurato*, in *Guida al Diritto*, n. 13/2012, p. 7; S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, Napoli, 2013, p. 276-277;

<sup>2</sup> Cfr. la direttiva 21 maggio 2008, n. 52 relativa a «determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale», adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio, pubblicata nella *G.U.U.E.* del 24 maggio 2008, n. L 136.

<sup>3</sup> T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 120; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 228; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari del 21 gennaio 2011, in *Studi e Materiali*, n. 2/2011, p. 567-568. Cfr., inoltre, la *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010*.

di diversa natura ed entità, i quali devono essere coperti direttamente dalle parti litiganti o devono essere addossati all'intera collettività.

La questione del finanziamento dei costi della giustizia è stata affrontata sia dalla dottrina finanziaria che dai processualisti. In particolare, si è dubitato dell'opportunità di ricorrere allo strumento della tassa giudiziaria ovvero a quello dell'imposta; oggetto di vivaci interventi della dottrina è stata anche l'individuazione del soggetto passivo, destinatario del prelievo (litigante o intera comunità statale) o la previsione di strumenti, legali e non, di traslazione del tributo<sup>4</sup>.

## **2. L'evoluzione del regime dei tributi sull'attività giudiziaria tra diritto di difesa e interesse erariale alla percezione di tributi collegati al processo. La ricostruzione del quadro normativo**

Non è il caso di ripercorrere in questa sede le tappe dell'evoluzione della disciplina in materia di tributi sull'attività giudiziaria, oscillante fra modelli di prelievo di diversa natura e entità, applicati, in alcuni casi, in ragione del numero di atti del processo e, in altri, sul valore delle pretese oggetto del giudizio e in altri ancora, secondo l'entità dei costi sopportati per lo svolgimento delle attività giudiziarie. Nelle diverse fasi dello sviluppo normativo, è, tuttavia, emersa prepotentemente l'esigenza di contemperare la garanzia costituzionale del diritto di agire in giudizio e di difesa delle situazioni giuridiche soggettive (art. 24 Cost.) con l'interesse erariale alla percezione di tributi collegati al processo.

Tale esigenza è stata, peraltro, avvertita dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale che, con numerose pronunce, ha, da un lato, riconosciuto l'esistenza di un interesse pubblico all'assoggettamento ad imposizione degli atti del processo e che, quindi, «non contrasti con la Costituzione il condizionare l'esercizio del diritto del cittadino alla tutela giurisdizionale all'adempimento del suo dovere di contribuente e, dall'altro, ha ritenuto legittime costituzionalmente solo le norme che prevedono oneri fiscali «razionalmente collegati con la pretesa»<sup>5</sup>. L'interesse generale alla riscossione dei tributi, che trova espressione nell'art. 53 Cost. (meglio noto con l'espressione «interesse fiscale»), è apparso idoneo a giustificare la previsione di oneri fiscali nel processo, purché questi ultimi non appaiano di siffatta entità o così congegnati da comprimere addirittura il diritto di azione<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Si veda, al riguardo, L. EINAUDI, *Imposta o tassa giudiziaria?* in *Riv. dir. fin.*, 1937, I, p. 359, secondo cui «la giustizia è invero il tipico servizio pubblico per il quale è stato fabbricato il concetto di imposta. Esso è indivisibile e consolidato .... Come le spese della difesa nazionale e della sicurezza pubblica, la spesa della giustizia è tipica di quelle che devono essere ripartite coll'imposta su tutti, perché non si conosce chi ne sia avvantaggiato in modo particolare e in quale misura». Nello stesso senso anche A. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale* in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, p. 50, il quale propendeva per l'impiego di un'imposta giudiziaria idonea ad addossare i costi del processo non solo sulle parti del giudizio ma su tutti coloro interessati all'applicazione delle disposizioni giuridiche. Per una diversa prospettiva, cfr. F. CARNELUTTI, *Finanza e processo*, *ibidem*, 1937, I, p. 243, secondo cui «senza dubbio, il fabbisogno per il servizio dev'essere procurato da coloro, che non tanto ne traggono vantaggio quanto ne determinano la necessità, onde il tributo prende la forma di una tassa, anziché di una imposta. Che, sebbene la giustizia si renda per tutti i cittadini anziché per i soli litiganti, tutti i cittadini ne debbano pagare le spese, certo non sarebbe giusto, quando sono i litiganti che vi danno causa».

<sup>5</sup> Si veda, in questo senso, G. MARINI, *Oneri fiscali e tutela giurisdizionale* in *Rass. trib.*, 2003, p. 735, secondo cui «la giustizia è un servizio naturalmente costoso e che, al di là delle facili demagogie, è incontestabile che la rapidità e l'efficienza del servizio dipendono, in larga misura, dall'impiego di adeguati mezzi finanziari che lo Stato, in via di approssimazione, può reperire in due modi: con l'imposizione fiscale o con prestazioni di carattere pecuniario a carico di chi richieda».

<sup>6</sup> Così Corte Cost. 22 dicembre 1969, n. 157, in *Giur. Cost.*, 1969, p. 2377, con nota di A. FEDELE, *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*.



Conformemente a tale indirizzo, l'art. 7, n. 7, legge delega n. 825/1971, nel prevedere la revisione delle imposte e delle tasse afferenti i procedimenti civili, penali e amministrativi per renderli più spediti, aveva posto il principio dell'eliminazione di «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi»<sup>7</sup>. La stessa norma contemplava, inoltre, la possibilità «di eliminare le imposte di bollo su atti e documenti e di sostituirle con una imposta *una tantum*». Nel dare attuazione alla norma delegante, i decreti legislativi attuativi hanno riordinato i tributi di bollo<sup>8</sup> e di registro<sup>9</sup>, riducendo i limiti e i divieti di ordine fiscale incidenti sull'effettivo esercizio del diritto di difesa. In questa prospettiva, l'art. 19, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, come modificato dal d.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955, ha fatto cadere il divieto di ricevere i documenti non in regola con l'imposta di bollo, prevedendo l'obbligo del pubblico funzionario di spedirli per la loro regolarizzazione.

Le esigenze di semplificazione del sistema di tassazione dell'attività giudiziaria, che l'art. 7 aveva posto, sono state in larga misura soddisfatte con l'introduzione del *contributo unificato sugli atti giudiziari*, il quale ha assorbito le imposte di bollo sugli atti giudiziari, la tassa di iscrizione a ruolo, i diritti di cancelleria e i diritti di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario<sup>10</sup>.

Alla luce dell'attuale assetto normativo, l'imposta di registro e il contributo unificato costituiscono le principali forme di prelievo sull'attività giudiziaria, mentre l'applicazione dell'imposta di bollo appare residuale e del tutto eccezionale.

Ben altri scenari sembravano dischiudersi a seguito dell'approvazione della legge delega n. 80/2003 di riforma del sistema tributario, nell'ambito della quale era prevista l'istituzione di un'imposta sui servizi destinata a sostituire imposta di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, di assicurazione, sugli intrattenimenti. L'inutile decorso dei termini per l'attuazione della delega sembra avere fatto tramontare l'idea di concentrare in un unico tributo forme di prelievo di natura diversa riguardanti l'attività giuridica, anche posta in essere nell'ambito del processo. Nemmeno la nuova legge delega di riforma del sistema fiscale (legge 23 del 2014) interviene su tali tributi, lasciando immutato il quadro normativo in materia.

### **3. La registrazione degli atti giudiziari: il principio dell'unicità della tassazione nei diversi gradi di giudizio e il meccanismo di applicazione del tributo.**

---

<sup>7</sup> Cfr. L.P. COMOGLIO, *Tutela giurisdizionale e "razionalità" degli oneri fiscali nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1971, p. 468; ID., *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, p. 778; ID., *L'incubo fiscale sul processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, p. 81.

<sup>8</sup> Si veda, per tutti, N. D'AMATI, voce *Bollo (imposta di)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. II, Torino, 1987, p. 259; ID., *L'imposta di bollo e la tutela giurisdizionale*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 367. Cfr., inoltre, C. COCO, voce *Bollo*, in *Enc. giur. Treccani.*, vol. V, Roma, 1988, p. 1 ss.

<sup>9</sup> Sulla legislazione della riforma in materia di imposta di registro, cfr., N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989; V. UCKMAR e R. DOMINICI, voce *Registro (imposta di)*, in *App. Noviss. dig. it.*, vol. VI, Torino, 1986, p. 546; F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, p. 122.

<sup>10</sup> Si veda, al riguardo, la sentenza della Corte Costituzionale 21 novembre 2002, n. 522, in *Rass. trib.*, 2003, p. 725, che, nel dichiarare costituzionalmente illegittimo, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, l'art. 66, T.u. registro, n. 131 del 1986 nella parte in cui non consente al cancelliere il rilascio della copia esecutiva della sentenza di merito, richiesta al fine di procedere all'esecuzione forzata nei confronti della parte soccombente, se non dopo il pagamento dell'imposta di registro, ricorda che «il principio secondo cui l'onere fiscale non lede il diritto alla tutela giurisdizionale ove tenda ad assicurare al processo uno svolgimento conforme alla sua funzione ed alle sue esigenze (e non miri, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali) è stato ripreso dalla sentenza n. 333 del 2001, dichiarativa dell'illegittimità costituzionale della norma che condizionava al pagamento di alcune imposte, tra cui quella di registro, l'esercizio dell'azione esecutiva di rilascio dell'immobile locato».

Ricostruito il quadro normativo, appare evidente che le principali forme di prelievo con le quali le parti del giudizio (e, quindi, gli avvocati delle stesse) devono confrontarsi sono l'imposta di registro e il contributo unificato, stante la residualità del tributo sul bollo in materia. Orientando dapprima l'attenzione sull'imposta di registro, occorre ricordare che il t.u. n. 131 del 26 aprile 1986, nel delimitare la sfera applicativa del tributo, prevede l'assoggettamento a tassazione degli atti e dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale di cui all'art. 37 del t.u. e del d.P.R., art. 8, parte prima della tariffa, e l'esclusione da imposizione di quelli di cui all'art. 10, della tabella. In base a tali disposizioni, sono soggetti all'imposta di registro gli atti compiuti sia dai giudici ordinari che speciali in materie di controversie civili ove definiscano, anche parzialmente, il giudizio. Fra tali atti, la norma, nell'intento di impedire il sorgere di contrasti interpretativi, comprende espressamente tra gli atti sottoposti ad imposizione i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione, quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunione, le sentenze che rendono efficaci nel territorio dello Stato le sentenze straniere ed ai provvedimenti che rendono esecutivi i lodi arbitrali.

Gli atti diversi da quelli indicati, compresi quelli relativi al contenzioso elettorale, ai procedimenti disciplinari e le procure alle liti, non devono essere presentati per la registrazione, neanche in caso d'uso (art. 2 della tabella). L'assetto normativo richiamato ha dato luogo, specie in passato, ad accese dispute circa la natura esemplificativa o tassativa dell'elencazione di atti contenuta nell'art. 8 della tariffa, parte prima. Ad un'analisi più attenta, la questione appare sterile, essendo l'imponibilità dell'atto collegata alla natura civile della controversia dedotta in giudizio. Non può essere, tuttavia, ignorata la disposizione di cui all'art. 2 della tabella, citata, per effetto della quale non vi è obbligo di richiedere la registrazione per gli atti diversi da quelli contemplati nel citato art. 8 (si pensi, ad esempio, agli atti adottati dalla Corte Costituzionale o alle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie, le quali, quindi, non devono essere assoggettate ad imposizione). Quest'ultima disposizione non contiene un'elencazione di tipi di atti, facendo riferimento a categorie di atti giudiziari<sup>11</sup>, particolarmente comprensive (si pensi, ad esempio, a quelle di cui alle lett. c) e d) dell'art. 8 della tariffa): conseguentemente, gli atti giudiziari soggetti a tassazione sono distinti in relazione all'oggetto della controversia dedotta in giudizio ed agli effetti che la pronuncia è in grado di produrre (atti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali, atti giudiziari di condanna al pagamento di denaro o alla consegna di beni o ad altre prestazioni, atti di accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale, atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, atti che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento o la risoluzione di un contratto, anche qualora contengano la condanna alla restituzione di somme di denaro o di altri beni, decreti ingiuntivi esecutivi, ecc.).

In ogni caso, fondamentale, ai fini dell'assoggettamento al tributo di registro, è il carattere civile della controversia dedotta in giudizio. È utile, tuttavia, ricordare che l'espressione "controversie civili" è stata adoperata nel senso di qualsiasi lite in cui si pretende leso un diritto soggettivo, quale che sia l'autorità giudiziaria presso cui sia stato instaurato il giudizio; ne consegue che, nella sfera applicativa delle norme in esame, devono essere compresi tutti i provvedimenti delle autorità giudiziaria ordinaria o speciale (civile, penale o amministrativa)<sup>12</sup>, suscettibili di dare luogo alla

---

<sup>11</sup> Cfr., sul punto, A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, p. 106, secondo cui «la disciplina dell'imposta di registro sugli atti giudiziari viene a fondarsi sul principio di tassatività dell'elencazione degli atti soggetti alla formalità del registro per cui gli atti non includibili, in base alle comuni regole ermeneutiche, nell'ambito delle categorie impositive devono ritenersi non soggetti ad imposta e, conseguentemente, non idonei a rendere obbligatoria la registrazione».

<sup>12</sup> Cfr. art. 8, comma 1-bis, tariffa parte prima, TUR, aggiunto dall'art. 33, comma 1, lett. a), l. 23 dicembre 2000, n. 388, recante «nuove disposizioni in materia di processo amministrativo», per effetto del quale «gli atti del Consiglio di Stato e dei Tribunali amministrativi regionali che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi che recano condanna al pagamento di somme di denaro diverse dalle spese processuali» sono assoggettati all'imposta di registro con l'aliquota del 3%.

formazione del giudicato<sup>13</sup>, che comportano una statuizione dichiarativa o costitutiva di un diritto o che recano una condanna a un *dare* o a un *facere*.

Al contrario, non sono soggette ad imposta le sentenze che hanno ad oggetto questioni meramente processuali (di mero rito)<sup>14</sup> o quelle che si limitano a statuire nel senso dell'infondatezza della pretesa fatta valere in giudizio.

Muovendo da tali premesse, gli atti dell'autorità giudiziaria soggetti a tassazione perché aventi ad oggetto controversie in materia civile possono essere così classificati:

- a) sentenze e provvedimenti del giudice civile che definiscono, anche parzialmente o *incidenter tantum*, controversie civili<sup>15</sup>;
- b) atti del giudice penale aventi ad oggetto questioni civili (risarcimento del danno a seguito di costituzione o di parte civile<sup>16</sup>, condanna alle spese, ecc.);
- c) sentenze del giudice amministrativo (Tar e Consiglio di Stato) nei casi di controversie civile instaurati nell'ambito della giurisdizione esclusiva (servizi pubblici, urbanistica, ecc.), provvedimenti aventi ad oggetto il risarcimento di interessi legittimi o, più in generale, che recano condanna al pagamento di somme di denaro diverse dalle spese processuali;
- d) sentenze della Corte dei Conti in materia di pensioni;
- e) sentenze dei Tribunali delle acque pubbliche inerenti a controversie in materia di diritti soggettivi.

Va, ancora, ricordato che l'enunciazione di un atto non sottoposto a registrazione obbligatoria nell'ambito di un atto dell'autorità giudiziaria ordinaria comporta l'assoggettamento a tassazione di entrambi gli atti.

---

<sup>13</sup> Si veda, al riguardo, A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., p. 113, secondo cui la disposizione tributaria ha «carattere oggettivo in quanto prescinde dalla competenza giurisdizionale dell'autorità giudiziaria che decide la controversia civile, ciò che rileva è quindi la natura civile della controversia e l'idoneità della pronuncia a formare il giudicato sostanziale sul punto».

<sup>14</sup> Cfr., in questo senso, Comm. trib. prov. Chieti, 6 ottobre 2000, n. 392, in *Fisco*, 2001, p. 392, secondo cui l'ordinanza emessa da un giudice istruttore nel corso di un ordinario giudizio civile ai sensi dell'art. 186-bis c.p.c., per la sua natura di provvedimento revocabile, anche d'ufficio, non ha contenuto decisorio, ancorché parziale della controversia e, pertanto, non è da comprendere tra quegli atti per i quali vi è obbligo di richiedere la registrazione in termine fisso con la conseguenza che va esclusa da ogni imposizione ai fini dell'imposta di registro.

<sup>15</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 19 giugno 2002, n. 8880, in *Giust. civ. Mass.*, 2002, p. 1045, secondo cui l'ordinanza non impugnabile con la quale il Presidente del Tribunale, ai sensi dell'art. 814 c.p.c., determina l'onorario e le spese degli arbitri, avendo natura di sentenza di condanna, deve essere assoggettata ad imposizione di registro in quanto deputata a risolvere il conflitto di interessi creatosi con le parti del procedimento arbitrale.

<sup>16</sup> Va, tuttavia, precisato che quando, a seguito di costituzione di parte civile, il giudice penale decide solo sull'*an*, rimettendo la controversia al giudice civile per il *quantum*, il provvedimento non va sottoposto a registrazione, dovendo essere sottoposto a registrazione la sentenza civile. Cfr., in proposito, Cass. sez. trib., 28 ottobre 2000, n. 14238, in *Giust. civ. Mass.*, p. 2197, secondo cui la condanna provvisoria postula l'accertamento della sussistenza del diritto reclamato dalla parte lesa, rimanendo incerta (e rimessa ad un autonomo giudizio) unicamente la definitiva determinazione del *quantum* della pretesa: non può pertanto dubitarsi che siffatta statuizione del giudice penale si risolva nella delibazione della controversia promossa dalla parte civile per quanto concerne l'*an debeatur* con la contestuale condanna del debitore al pagamento di una provvisoria. Quindi la pronuncia rientra a pieno titolo nell'ambito degli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, assoggettati all'imposta di registro ex art. 37, d.P.R. 26 aprile 1951. Sulla questione, cfr. P. PENCO, *Le sentenze penali nell'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1420.

#### **4. Le regole della tassazione. L'applicazione del tributo al tempo di adozione della pronuncia. La provvisorietà della tassazione fino al passaggio in giudicato della sentenza di conclusione del giudizio.**

Per quanto concerne le regole di tassazione, il legislatore tributario, dinanzi alla scelta della tassazione differita al momento del passaggio in giudicato della pronuncia ovvero al momento dell'adozione dell'atto giudiziario, ha optato per la seconda soluzione, pur esprimendo la regola, ispirata dall'esigenza di impedire la doppia o plurima tassazione, dell'unicità dell'imposta per tutto il giudizio<sup>17</sup>.

Pertanto, ai fini impositivi, non ha alcun rilievo quando si forma il giudicato poiché la determinazione del tributo non è rapportata al numero delle decisioni emesse nell'*iter* processuale, bensì al valore definitivo espresso dalla controversia dedotta in giudizio, sulla base del contenuto e degli effetti giuridici che la sentenza è idonea a produrre<sup>18</sup>.

L'applicazione del tributo ha luogo, quindi, al momento di adozione della pronuncia che in primo grado definisca anche parzialmente il giudizio, salvo conguaglio o rimborso a seguito delle successive pronunce nello stesso o nei successivi gradi di giudizio<sup>19</sup>.

Logico corollario del principio di unicità della tassazione è quella della provvisorietà della stessa sino alla conclusione del giudizio con il passaggio in giudicato della sentenza<sup>20</sup>. Va, inoltre, ricordato che alla sentenza passata in giudicato sono equiparati, ai fini dell'adeguamento del tributo

---

<sup>17</sup> Cfr. A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., p. 112, per i quali «la combinazione dei principi dell'unità della tassazione, indipendentemente dal numero dei gradi di giudizio, e della provvisoria applicazione della sentenza di primo grado vale a garantire la coerenza costituzionale della disciplina impositiva in rassegna, in quanto diretta ad evitare la duplicazione d'imposta, facendo in ogni caso salvo il diritto del contribuente al costante adeguamento del prelievo tributario all'effettiva portata decisoria della sentenza». Si veda anche Cass. sez. trib., 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Giust. civ.* 2002, I, p. 2842, secondo cui il sistema di assoggettamento ad imposta di registro di provvedimenti giurisdizionali anche non definitivi, perché impugnati od ancora impugnabili, salvo esercizio dei diritti di conguaglio o al rimborso sulla base della successiva sentenza passata in giudicato, non può ritenersi in contrasto con gli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione.

<sup>18</sup> In questo senso, Cass. sez. trib., 15 maggio 2003, n. 7557 in *Dir. e giust.*, 2003, fasc. 26, p. 103, secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato. Nello stesso senso, cfr. Cass. sez. trib., 12 giugno 2003, n. 9456 in *Giust. civ. Mass.*, 2003, fasc. 6; Cass. sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10435 in *Giust. civ. Mass.*, 2003, fasc. 7/8.

<sup>19</sup> In giurisprudenza, cfr. Cass. sez. trib., 22 maggio 2001, n. 6943, in *Giust. civ. Mass.*, 2001, p.1025, secondo cui, ai fini dell'imposta di registro, la sentenza non definitiva, perché appellata, rientra tra gli atti soggetti a registrazione, consentendo l'art. 37, t.u. registro, n. 131/1986, la tassazione delle sentenze impugnate o ancora impugnabili, salvo il diritto al rimborso riconosciuto al contribuente, ai sensi dell'art. 77 stesso d.P.R., in presenza di sentenza di riforma passata in giudicato. Con riguardo all'esercizio del diritto di rimborso, si veda Cass. sez. trib., 15 ottobre 2001, n. 12551, cit., p. 2842.

<sup>20</sup> Cfr. M.A. FERRARI, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 6, secondo cui «caratteristica degli atti giudiziari è data dalla circostanza che l'imposta deve essere pagata in relazione al giudizio definitivo; pertanto, la liquidazione che avviene dopo ogni fase del procedimento assume carattere di provvisorietà, e si può dar luogo ad eventuale conguaglio o rimborso (quest'ultimo, però, solo in sede di liquidazione a seguito del giudizio definitivo)». Cfr., sul punto, Comm. trib. reg. Lazio, 28 aprile 1997, n. 89, in *Fisco*, 1997, p. 8277, secondo cui il fondamento del principio della tassazione provvisoria, stabilito per gli atti giudiziari, consiste nel «determinare una volta per tutte l'imposta in base a quel grado di certezza assicurato solo dalla cosa giudicata, onde evitare di procedere a nuovi rimborsi o conguagli ogni volta in cui la sentenza venga riformata».

al valore della controversia così come decisa, le conciliazioni giudiziali e le transazioni stragiudiziali in cui sia parte l'Amministrazione dello Stato<sup>21</sup>.

La norma presta, tuttavia, il fianco alla critica e probabilmente a censure di illegittimità costituzionale nella parte in cui non fa riferimento a qualunque provvedimento di carattere transattivo o conciliativo idoneo a definire la controversia, dando così luogo ad un'ingiustificata disparità di trattamento a seconda della qualità delle parti del giudizio<sup>22</sup>.

Per completezza, va ricordato che la registrazione delle sentenze in cui è parte lo Stato (ovvero le persone o gli enti morali ammessi al gratuito patrocinio), fatta eccezione di quelle portanti trasferimento di beni e diritti di qualsiasi natura (cfr. art. 59, primo comma, lett. a), come modificato dall'art. 300, comma 5, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115) deve avvenire a debito (vale a dire senza il contestuale pagamento del tributo di registro), quale che sia la veste processuale dell'amministrazione e quale che sia l'esito del giudizio; solo a seguito della pronuncia che definisca la controversia potrà farsi luogo al recupero delle imposte prenotate a debito, proporzionalmente alla condanna alla rifusione degli oneri processuali, limitatamente all'ipotesi in cui la parte privata risulti soccombente e sia condannata alle spese, anche parzialmente, sulla base della sentenza passata in giudicato.

Sono, inoltre, soggetti a registrazione a debito<sup>23</sup> anche gli atti formati nell'interesse dello Stato o di coloro che sono ammessi al gratuito patrocinio dopo che sia iniziato il procedimento contenzioso e necessari per l'ulteriore corso del procedimento stesso o per la sua definizione, gli atti relativi alla procedura fallimentare, le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato (cfr. art. 59, t.u. registro).

**5. I singoli atti giudiziari soggetti ad imposizione. L'obbligo di chiedere la registrazione. A). L'ufficio competente per la registrazione. Il regime del termine di registrazione degli atti giudiziari. B). Gli atti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali. C). Gli atti giudiziari di condanna al pagamento di somme e valori, ad altre prestazioni o alla consegna di**

---

<sup>21</sup> Dal disposto discende che se nessun provvedimento giudiziario è stato emesso, la tassazione avrà luogo sulla base di quanto convenuto in sede di transazione o di conciliazione. Così O. DI PAOLA, *Commento all'art. 37*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., p. 243, per il quale, in mancanza di provvedimento dell'Autorità giudiziaria, tali atti «costituiscono il presupposto per la tassazione unica e definitiva».

<sup>22</sup> In questo senso G. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel nuovo testo unico*, Milano, 1987, p. 83, secondo cui «è assurdo pensare che i contribuenti possono avere interesse a transigere una controversia sorta con l'Amministrazione dello Stato mentre al contrario debbano comunque preferire l'alea del giudizio se controparte è un altro privato, in quanto il costo del tributo potrebbe vanificare il beneficio derivante da una favorevole transazione in campo civile». Conclude l'A. esprimendo l'auspicio che la norma venga «seriamente meditata e ridisegnata in futuro, in quanto essa, così come è, incide sull'economicità del contratto e di conseguenza il costo del tributo potrebbe vanificare il beneficio della transazione stessa».

<sup>23</sup> Con riferimento alla funzione della registrazione a debito, cfr. M.A. FERRARI, *Commento agli artt. 59, 60 e 61*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di reg.*, cit., p. 370, secondo la quale, «con la registrazione a debito, il pagamento dell'imposta è differito nel tempo. Si tratta di un'eccezione rispetto al principio generale della contemporaneità della formalità della registrazione con l'assolvimento del tributo, giustificata dall'opportunità di non sottrarre all'obbligo della registrazione atti che vi sono soggetti per la loro natura e per i quali il versamento dell'imposta può rappresentare un ostacolo al raggiungimento, soprattutto in sede contenziosa, del fine al quale essi tendono». Si veda, inoltre, App. Roma, 31 gennaio 2002, secondo cui la sentenza avente ad oggetto il rendiconto e la restituzione di somme incassate nell'ambito di una rappresentanza non è assimilabile a quelle che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato, quando non risulta dal testo della decisione che il giudice abbia, nemmeno per implicito, valorizzato a tal fine fatti integranti i requisiti oggettivi e soggettivi di figure criminose e in specie il delitto di appropriazione indebita.

**beni di qualsiasi natura. D. Gli atti di accertamento dei diritti a contenuto patrimoniale. E. Gli atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. F). Gli atti che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento o la risoluzione. G) Le sentenze di divorzio e di separazione personale fra i coniugi. H). Gli atti di omologazione. I). I decreti ingiuntivi esecutivi. L. Gli altri atti per i quali non vi è obbligo di registrazione.**

A). Prima di procedere all'esame delle singole categorie di atti giudiziari soggette ad imposizione, occorre ricordare che, a seguito del necessario coinvolgimento nella formazione degli atti giudiziari di soggetti investiti di pubbliche funzioni, quali cancellieri e segretari, l'*obbligo di richiedere la registrazione* è posto a carico di questi ultimi, anziché in capo alle parti del giudizio o ai loro difensori<sup>24</sup>. Cancellieri e segretari, oltre a svolgere funzioni di varia natura, sia di carattere amministrativo che paragiurisdizionale, partecipano, sia a titolo formativo che certificante, agli atti degli organi giurisdizionali l'obbligo di richiedere la registrazione.

Tra i diversi compiti attribuiti a cancellieri e segretari<sup>25</sup> possono essere ricordati quelli di documentazione delle attività proprie, degli organi giudiziari e delle parti (art. 57, primo comma, c.p.c.), di formazione di documenti autentici e rilascio di copie o estratti (art. 58, primo comma, c.p.c.), di comunicazione o notificazione degli atti prescritti dalla legge, di ricezione in deposito degli atti, previo accertamento della relativa regolarità fiscale (art. 74, disp. att. c.p.c.), di autenticazione degli atti e di vidimazione dei registri, di acquisizione in deposito delle somme degli offerenti all'incanto di beni immobili e di navi, di accettazione, registrazione, conservazione, restituzione o vendita dei corpi del reato.

Fra le attività di carattere giurisdizionale possono essere richiamate quelle svolte nella vendita ed aggiudicazione di cose mobili posti all'incanto (artt. 534, primo comma, e 537, ultimo comma c.p.c.) o nel controllo "dell'efficacia esecutiva della sentenza" (art. 153, disp. att. c.p.c.).

Notevole estensione presentano, inoltre, le attività "materiali", come la presenza fisica in udienza, la formazione e la tenuta dei fascicoli processuali, dei ruoli generali e di udienza e dei registri (cfr. artt. 28 ss., disp. att. c.p.c., come modificato dalla l. 399 del 1991), la raccolta in volumi separati degli originali delle sentenze e degli altri provvedimenti del giudice, la rilevazione dei dati, la vidimazione di alcuni registri (quello delle tutele, quello delle successioni; cfr. artt. 50 e 53 28, disp. att. c.p.c. come modificati dagli artt. 152 e 155 del d.lgs. 19 febbraio 1998, n. 51), la tenuta dei registri statistici, ecc.

Pertanto, tali categorie di soggetti devono presentare la richiesta di registrazione e, conseguentemente, trasmettere il fascicolo di causa per tutte le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali soggetti ad imposizione. Al riguardo, l'art. 73, Testo unico delle spese di giustizia, d.P.R. n. 115/2002 stabilisce che cancellieri e segretari, in adempimento dell'obbligo di cui all'art. 10, lett. c), t.u. registro, trasmettono all'ufficio finanziario le sentenze, i decreti e gli altri

---

<sup>24</sup> Cfr., in proposito, A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., p. 94, i quali, nel far dipendere dall'organizzazione pubblica del processo civile la scelta di addossare l'obbligo di richiedere la registrazione degli atti giudiziari non alle parti processuali e ai loro procuratori, ma ai cancellieri e segretari che hanno partecipato alla formazione dell'atto nell'esercizio delle loro funzioni, evidenziano come si tratti di una «cautela fiscale, analoga a quella tipica di altri campi del diritto tributario, diretta ad assicurare l'adempimento di un obbligo tributario ponendolo a carico di un soggetto non direttamente interessato dal prelievo, ma coinvolto nel procedimento di applicazione del tributo per effetto delle proprie relazioni con il presupposto d'imposta e del proprio disinteresse all'evasione fiscale».

<sup>25</sup> Per un'analisi più completa delle funzioni di cancellieri e segretari giudiziari, si vedano, S. EVANGELISTA, voce *Cancelliere*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, p. 1 ss.; L. MANFELLOTTO, voce *Cancelleria giudiziaria (servizi di)*, in *Noviss. dig. it. App.*, vol. I, Torino, 1980, p. 997 ss.; E. MESSINA, *Cancelleria giudiziaria (servizi di)*, in *Noviss. dig. it.*, vol. II, Torino, 1958, p. 837 ss.

atti soggetti a registrazione secondo le «regole tecniche telematiche stabilite con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, nel rispetto del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e delle relative norme di attuazione».

Tuttavia, mentre per i decreti di trasferimento emanati nei procedimenti esecutivi e per gli altri atti ricevuti dai soggetti in esame è espressamente statuito l'obbligo del pagamento o del deposito della somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta, per gli altri atti degli organi giurisdizionali i funzionari considerati devono effettuare la sola richiesta, in quanto l'imposta deve essere versata dalle parti contraenti (o dai soggetti interessati), nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione<sup>26</sup>.

B). È utile ricordare che la richiesta di registrazione va presentata all'Ufficio dell'agenzia delle entrate nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione. Per quanto concerne il termine per la registrazione degli atti giudiziari, il terzo comma dell'art 13 traccia una distinzione:

1) da un lato, i decreti di trasferimento emanati nell'ambito dei procedimenti esecutivi e gli altri atti ricevuti dai cancellieri e dai segretari;

2) dall'altro, i restanti atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale.

Per la prima categoria di provvedimenti, fra i quali, a titolo esemplificativo, possono essere ricordati i vari processi verbali rogati, nell'esercizio delle pubbliche funzioni, da cancellieri e segretari del pubblico ministero (inventari, apposizione dei sigilli), il termine per la registrazione è quello ordinario dei venti giorni dalla data di formazione dell'atto.

In relazione alla seconda categoria di atti, comprendente i decreti, le sentenze e in genere tutti gli atti degli organi giudiziari, i cancellieri che hanno preso parte, nell'esercizio delle proprie funzioni, alla formazione dell'atto dovranno presentare la richiesta di registrazione entro cinque giorni dalla relativa pubblicazione o emanazione.

Va ancora ricordato che l'art. 6 della l. 2 dicembre 1991, n. 399 ha integrato l'art. 13, terzo comma, prevedendo che i cancellieri, per gli atti e i provvedimenti di cui all'art. 10, primo comma, lett. c), diversi dai decreti di trasferimento, devono richiedere la registrazione entro cinque giorni da quello in cui il provvedimento è stato pubblicato o emanato quando dagli atti del procedimento sono desumibili gli elementi previsti dal comma 4-bis dell'art. 67 e, in mancanza, entro cinque giorni dall'acquisizione degli stessi. Più precisamente, l'art. 67, comma 4-bis, cit., stabilisce che i cancellieri desumono gli elementi riguardanti il domicilio o la residenza anagrafica delle parti degli atti del procedimento (nel caso di elezione di domicilio, l'acquisizione degli stessi elementi è effettuata tramite il domiciliatario o gli organi di polizia giudiziaria).

C) Come già avvertito, l'art. 8, prima parte della tariffa, nel disciplinare gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili soggetti a registrazione obbligatoria in termine fisso, prevede aliquote differenziate tra loro. La norma, nel dare attuazione alla previsione generale contenuta nell'art. 37<sup>27</sup>, accorpa gli atti in diverse categorie, alcune

---

<sup>26</sup> Osserva M.A. FERRARI, voce *Registro (imposta di)*, cit., p. 7 che solo i cancellieri, quando richiedono la registrazione di una sentenza, dispongono di un termine breve (cinque giorni), ma non hanno l'obbligo di corrispondere il tributo principale.

<sup>27</sup> Così A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., p. 107 per i quali, «la funzione dell'art. 8, prima parte della tariffa, è quindi essenzialmente specificativa dei principi enunciati in via generale nell'art. 37, per cui, ferma restando la rilevata natura tassativa dell'elencazione tariffaria, un ulteriore limite all'acquisizione ad imposta di atti giudiziari diversi da quelli espressamente previsti è rappresentato dall'includibilità degli stessi nella previsione normativa di carattere generale».

particolarmente ampie e comprensive, individuate sulla base di natura, contenuto ed effetti giuridici della pronuncia (si pensi a quelle riguardanti gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale), altre più limitate e specifiche, definite attraverso il singolo tipo di provvedimento adottato (atti che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento del contratto, provvedimenti di omologazione). È evidente che, a seconda della formula adoperata, le diverse voci della tariffa si prestano ad essere interpretate in modo estensivo o meno<sup>28</sup>.

Nel procedere all'esame della disposizione citata, appare opportuno seguire l'ordine sistematico della stessa.

Nella lett. *a*), il legislatore del t.u. ha accorpato gli atti giudiziari traslativi o costitutivi di diritti reali aventi per oggetto beni immobili, su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti, rinviando, per quanto concerne la determinazione dell'imposta, alle disposizioni della tariffa riguardanti i corrispondenti atti di carattere negoziale.

Come evidenziato dalla giurisprudenza<sup>29</sup>, rispetto ai corrispondenti atti traslativi civili, quelli giudiziari presentano un unico elemento di differenziazione; le sentenze che attuano il trasferimento di beni immobili, assoggettate, ai sensi dell'art. 8, lett. *a*), tariffa, al pagamento dell'imposta di registro, devono, infatti, specificare quale sia la parte tenuta ad effettuare il pagamento.

Rientrano nella categoria degli atti giudiziari, di cui alla lett. *a*), le sentenze di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di concludere un contratto<sup>30</sup>, quelle che dispongono il trasferimento della proprietà di beni immobili.

Analogamente, deve considerarsi produttiva di effetti traslativi la sentenza che, nell'ipotesi di accessione invertita, disciplinata dall'art. 938 c.c., attribuisca al costruttore la proprietà dell'edificio e del suolo occupato<sup>31</sup> ovvero quella che pronuncia sulla domanda avente ad oggetto l'esercizio del diritto di riscatto di immobile urbano destinato ad uso non abitativo, ai sensi dell'art. 39, legge n. 392/1978<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> Propende per un'interpretazione estensiva del disposto di cui all'art. 8 della tariffa M. BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali* in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 123 ss.

<sup>29</sup> Cass. sez. civ., 4 marzo 2004, n. 4415, in *Giust. civ. Mass.*, fasc. 3.

<sup>30</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 27 marzo 2003 n. 4627, in *Vita not.*, 2003, p. 634, secondo cui, qualora il promissario acquirente richieda ed ottenga, ex art. 2932 c.c., una sentenza produttiva degli effetti del contratto, non concluso, di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, la sentenza deve essere assoggettata all'imposta proporzionale propria degli atti traslativi, senza che l'acquirente possa eccepire il mancato pagamento del prezzo.

<sup>31</sup> Sui riflessi fiscali dell'accessione e dell'accessione invertita, cfr. G. BERNARDO, *La disciplina fiscale della cosiddetta accessione invertita*, in *Corr. trib.*, 1984, p. 1311; G. BISIGNANO, *Ancora sulle accessioni nell'imposta di registro*, in *Fisco*, 1990, p. 1995; A. MARCHESELLI, *La tassazione della sentenza di accertamento dell'usucapione di terreni e accessioni*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 2316. Con riferimento al caso in cui l'usucapiente di un terreno acquisisca, per accessione, unitamente al terreno sul quale insistono, anche le costruzioni edificate prima che si sia verificata l'usucapione stessa, la Corte di Cassazione, sent. 9 aprile 2003, n. 5590 in *Corr. trib.*, 2003, p. 2312, ha affermato che «il principio dell'accessione delle costruzioni al suolo comporta la conseguenza che l'imposizione si applica solo sui beni già esistenti al momento del perfezionamento dell'acquisto per usucapione, comprese le accessione avvenute prima di quel momento, ma non quelle successive, anche se già avvenute al momento del passaggio in giudicato della pronuncia dichiarativa». Cfr., inoltre, Cass. sez. trib., 12 maggio 2003, n. 7224, in *Giust. civ.*, 2004, I, p. 1055, secondo cui «pronunciata giudizialmente l'usucapione di un fondo, la relativa declaratoria si estende, ai fini dell'imposta di registro, anche al valore dei fabbricati costruiti dall'usucapiente durante il possesso, in mancanza di prova certa che l'usucapiente sia stato riconosciuto proprietario dei fabbricati, prima della maturazione dell'usucapione».

<sup>32</sup> Cfr., Cass. sez. trib., 15 ottobre 2001, n. 12551, cit., p. 2842.



Anche le sentenze dichiarative dell'usucapione, pur acclarando la sussistenza delle condizioni da cui trae origine l'acquisto della proprietà a titolo originario, devono essere assoggettate alle stesse aliquote previste per gli atti traslativi, in forza del disposto contenuto nella nota II-bis, aggiunta all'art. 8, dall'art. 23, comma secondo, d.l. 2 marzo 1989, n. 69. Al riguardo, va, comunque, avvertito che la tassazione del bene usucapito deve avvenire in base al valore venale dello stesso al momento del passaggio in giudicato della sentenza; conseguentemente, gli edifici costruiti prima del perfezionamento dell'usucapione acquisiti dal nuovo proprietario, unitamente al terreno cui accedono, devono essere anch'essi sottoposti al tributo di registro con inclusione del loro valore nella base di calcolo dell'imposta soltanto ove dalla sentenza risulti che l'edificazione è avvenuta prima della maturazione dell'usucapione<sup>33</sup>.

Merita di essere inoltre segnalato lo studio del consiglio nazionale del notariato del 13-14 novembre 2014 secondo il quale l'accordo conciliativo di accertamento dell'usucapione di beni immobili dovrebbe essere assoggettato quindi, all'imposta di registro secondo il sistema di tassazione introdotto dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ma tale regola di tassazione deve essere coordinata con le agevolazioni previste dall'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010 per gli accordi di conciliazione nell'ambito del procedimento di mediazione (di modo che l'accordo formato alla presenza del mediatore possa essere "completato" dall'autentica notarile o da un atto notarile che reiteri in forma pubblica la medesima volontà negoziale manifestata nell'accordo stesso).

D). L'art. 8, lett. b), stabilisce l'assoggettamento all'imposta proporzionale di registro nella misura del 3% delle sentenze o degli altri provvedimenti giudiziari recanti la condanna al pagamento di somme di denaro o di valori o ad altre prestazioni ovvero quelle aventi ad oggetto la consegna di beni di qualsiasi natura.

La norma, nel dare attuazione alla regola dell'alternatività Iva/registro, dispone, nella seconda delle note esplicative, che, per gli atti di condanna al pagamento di corrispettivi o a prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta la sola imposta fissa di registro, ai sensi dell'art. 40<sup>34</sup>.

Alla luce della disposizione richiamata, possono essere ricondotte nella categoria in esame le sentenze di risarcimento dei danni, le sentenze e le ordinanze del giudice penale che dispongono il pagamento della provvisionale alla parte civile, e, più in generale tutti i provvedimenti giudiziari nella parte in cui portano condanna al pagamento di somme di denaro o di valori.

Al riguardo, giova precisare che l'imposta di registro va liquidata nei limiti delle effettive attribuzioni ai vari aventi diritto quali risultano dal provvedimento giudiziale di condanna; nel caso

---

<sup>33</sup> Cfr. Cass. 23 ottobre 2000, n. 13973, in *Giust. civ.*, 2001, I, p. 110, secondo cui l'imposta di registro si applica con le aliquote di cui alla nota II-bis della tariffa «al fabbricato già insistente sul suolo all'epoca della usucapione, solo nel caso in cui la sentenza menzioni la presenza del fabbricato e dia esplicitamente o implicitamente atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c. in guisa da evidenziare l'inerenza della declaratoria anche alla edificazione e non, invece, quando la pronuncia risulti chiesta ed emessa con esclusivo riferimento al suolo». Si veda anche Cass. sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10435, in *Giur. it.*, 2004, p. 668, secondo cui la sentenza dichiarativa dell'usucapione di un terreno è tassabile con l'aliquota dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, pure con riguardo al fabbricato all'epoca già insistente sul suolo, se la stessa menziona la presenza del manufatto, mentre la tassazione non può investire anche il fabbricato se la sua costruzione sia avvenuta dopo la maturazione del termine per l'usucapione, atteso che, «ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, è esclusa ogni retribuzione degli effetti dell'usucapione che si producono nel momento in cui ha termine il periodo di possesso qualificato richiesto dalla legge per l'acquisto della proprietà».

<sup>34</sup> Osservano, al riguardo, A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., p. 122, che l'imponibilità ai fini Iva dell'atto esclude l'assoggettamento ad imposta proporzionale «non solo della sentenza che disponga il trasferimento del bene controverso, ma anche della sentenza che, nell'ipotesi di lite sull'adempimento di un'obbligazione non controversa di pagamento, disponga la condanna al pagamento di una somma già assoggettata ad Iva».

di sentenza di condanna delle parti con reciproca compensazione, invece, l'imposta è dovuta sulla somma che residua dopo le compensazioni<sup>35</sup>.

E). La lett. c), art. 8 citato, prevede l'assoggettamento all'aliquota dell'1% degli atti giudiziari aventi natura accertativa dei diritti a contenuto patrimoniale<sup>36</sup>. Nella categoria in questione, vanno ricondotte le sentenze di divisione di comunioni di beni, nei limiti stabiliti dall'art. 34, e, in genere, i provvedimenti di mero accertamento che non importino a favore delle parti attribuzioni di beni, di condanna al pagamento di somme di denaro o valori o ad altre prestazioni (ad esempio, sentenza che accerta l'esistenza di un prelegato contenuto in un testamento olografo smarrito, quelle che accertano l'esistenza di un diritto di prelazione).

Rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione della lett. c), in esame, le sentenze civili dichiarative dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitive della proprietà di beni<sup>37</sup>, le quali sono, quindi, soggette ad imposta proporzionale dell'1%<sup>38</sup>.

Non rivestono, invece, natura accertativa i provvedimenti giudiziari contenenti cancellazione di ipoteca, i quali, rientrando nella categoria di cui alla lett. d), scontano, pertanto, l'*imposta fissa di registro*. Sono, invece, estranei alla sfera applicativa del tributo di registro, gli atti giudiziari che, nell'accertare presupposti processuali, esauriscono la propria funzione sul piano del mero rito, non definendo alcuna controversia di carattere civile, quali, ad esempio, le dichiarazioni rese nel corso del processo esecutivo dal terzo nei cui confronti si svolge l'espropriazione di cui all'art. 543 c.p.c., al fine di specificare di quali somme o cose è debitore o dei beni di cui è possessore o le sentenze di convalida di sequestro conservativo di cui all'art. 671 c.p.c.

F). In base alla lett. d), si applica l'imposta fissa di registro sugli atti giudiziari che non diano luogo ad effetti traslativi, non contengano condanne al pagamento di somme di denaro o ad altre prestazioni o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

La norma presenta, pertanto, una portata residuale, rispetto alle precedenti lett. a), b) e c), pur non comprendendo tutti gli atti processuali in conseguenza dell'art. 2 della tabella. Pertanto, ai fini della disposizione, occorre, preliminarmente, verificare se il provvedimento giudiziario definisca anche parzialmente giudizi in materia di controversie civili e, quindi, se non sia riconducibile tra le categorie di cui alle prime tre lettere dell'art. 8.

---

<sup>35</sup> Cfr. Comm. trib. centr., 2 gennaio 1985, n. 58, in *Il fisco*, 1985, p. 3824. Si veda anche Cass., 22 aprile 2002, n. 5859, in *Giust. civ. Mass.*, 2002, p. 700, secondo cui, in sede di condanna del soccombente al rimborso delle spese del giudizio a favore di un'Amministrazione dello Stato – nei confronti del quale vige il sistema della prenotazione a debito delle imposte di bollo dovuta sugli atti giudiziari e dei diritti di cancelleria e di ufficiale giudiziario, con iscrizione in un registro di cancelleria delle somme dovute dall'Amministrazione a tale titolo – riguardo alle spese vive, la condanna deve essere limitata al versamento delle somme iscritte nel predetto registro.

<sup>36</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Foro it.*, 2003, I, p. 216, secondo cui la sentenza contenente l'accertamento che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato concluso un contratto di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile realizza un accertamento di diritto a contenuto patrimoniale; ne consegue che sulla sentenza è dovuta l'imposta proporzionale dell'1% calcolata sul valore della lite, determinato al momento di proposizione della domanda giudiziale, mentre il contratto consacrato nella scrittura privata deve essere assoggettato, ove ciò non sia avvenuto in precedenza, ad imposizione di registro, da liquidarsi sulla base del valore venale dell'immobile alla data della scrittura stessa.

<sup>37</sup> In questo senso N. PENNELLA, nota a Cass. 18 giugno 2002, n. 8745, in *Giur. imp.*, 2002, p. 928, secondo cui la sentenza che accerti il trasferimento di un diritto anche se di carattere immobiliare determina l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% sul valore individuato dalle parti al momento dell'instaurazione della controversia.

<sup>38</sup> Cass. sez. trib., 16 novembre 2001, n. 545, in *Giust. civ. Mass.*, 2001, p. 93.

Tra gli atti di cui alla lett. *d*), rientrano le sentenze contenenti intimazione a rilasciare immobili detenuti senza titolo, quelle pronunciate in tema di sfratto, quelle che si limitano a dichiarare l'autenticità di una sottoscrizione<sup>39</sup>.

Contrasti sono emersi con riguardo alla tassazione del decreto del giudice delegato di esecutività del piano di riparto; secondo alcuni, deve scontare l'imposta proporzionale di registro del tre per cento; secondo altri, quella fissa; secondo altri ancora, va esente dalla registrazione *ex art. 2*, tabella. Invero, la prassi amministrativa ha sostenuto che il provvedimento in esame, non potendo essere confinato in una dimensione meramente processuale, va equiparato agli atti di assegnazione, soggetti all'aliquota proporzionale di cui all'attuale lett. *a*)<sup>40</sup>.

La tesi dell'applicabilità dell'imposta fissa, invece, ha avuto largo seguito nella giurisprudenza, che ha ricondotto il piano di riparto fra i provvedimenti di cui alla lett. *d*), dell'art. 8 della tariffa parte prima.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione, il decreto va assoggettato all'imposta proporzionale del 3% qualora il giudice delegato al fallimento decida nel merito; ove, invece, risolva contestazioni tra creditori o fra questi e il curatore, attribuendo quanto richiesto dai reclamanti, è soggetto all'aliquota dell'1%, di cui alla lett. *c*), mentre, se respinge le osservazioni e le contestazioni presentate dai creditori, sconta l'imposta fissa di cui alla lett. *d*); infine, qualora renda esecutivo il piano di riparto, senza apportare alcuna modifica, in quanto non vi sia stata formulazione di osservazioni o quando queste ultime riguardino soltanto il rapporto tra attivo e passivo, l'esatta collocazione dei creditori nell'ordine di ripartizione dell'attivo o la partecipazione alla sua distribuzione, non è dovuta alcuna imposta *ex art. 2*, tabella.

In verità, il decreto di esecutività del piano di riparto verifica soltanto la legittimità del piano e la sua conformità ai diritti accertati nei decreti, già assoggettati ad imposta proporzionale, che dichiarano esecutivo lo stato passivo, definendo le contestazioni o le domande tardive di insinuazione al passivo.

Logico corollario è l'esenzione dall'obbligo di registrazione del decreto di approvazione del piano di riparto, a norma dell'art. 2, tabella. Il decreto non deve essere presentato per la registrazione neanche nell'ipotesi di osservazioni da parte dei creditori i cui diritti sono già stati accertati nella formazione dello stato passivo.

A maggior ragione, va ritenuto esente da imposta il progetto di distribuzione contenente graduazione dei creditori, predisposto dal giudice dell'esecuzione, nell'ambito dell'espropriazione immobiliare. Esso, infatti, dovendo essere approvato dalle parti, ai sensi dell'art. 598 c.p.c., non comporta condanna, né accertamento di diritti soggettivi, non produce effetti traslativi o costitutivi di diritti reali, limitandosi a proporre un'ipotesi di ripartizione della somma ricavata dalla vendita coatta dell'immobile.

Diverso appare il regime fiscale a cui va sottoposto il provvedimento con il quale il giudice dell'esecuzione procede all'attribuzione delle somme ai creditori. Tale atto, infatti, sembra debba essere compreso fra quelli indicati nella categoria di cui alla lett. *a*), dell'art. 8 e, pertanto, è soggetto all'imposta proporzionale di registro.

---

<sup>39</sup> Cass., 20 settembre 1994, n. 7582, in *Rep. Foro it.*, 1994, voce *Registro*. Nello stesso senso, cfr. B. IANNIELLO, *Imposta fissa se la sentenza non trasferisce l'immobile*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3651, secondo cui la pronuncia che si limita a dichiarare l'autenticità delle sottoscrizioni, non disponendo alcun accertamento di diritti patrimoniali, sconta l'imposta fissa di registro mentre la scrittura privata rimane assoggettata ad autonoma registrazione e imposizione.

<sup>40</sup> Min. fin., risol. 14 febbraio 1975, n. 300035, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, 1, p. 753; Min. fin., risol. 9 marzo 1985, n. 251173, *ibid.*, 1985, 1, p. 753.

F. La lettera *e*, dell'art. 8 della tariffa, parte prima, dispone l'assoggettamento all'imposta fissa di registro delle sentenze che dichiarano la nullità o che pronunciano l'annullamento o la risoluzione di un contratto, anche qualora contengano la condanna alla restituzione di somme di denaro o di altri beni.

La norma segna il superamento dell'annosa questione dell'applicabilità dell'imposta proporzionale ai trasferimenti conseguenti alla pronuncia giudiziale (la cosiddetta "imposta di retrocessione"). Occorre, infatti, ricordare che, secondo alcune pronunce, l'irrilevanza ai fini fiscali della nullità e dell'annullabilità degli atti sottoposti a registrazione comporta, oltre al pagamento delle normali imposte da corrispondere all'atto della registrazione, una presunzione di efficacia dell'atto affetto da vizi, di modo che, intervenuto il provvedimento giudiziale, ha luogo un secondo trasferimento da assoggettare, alla stregua del primo, ad una nuova imposta proporzionale<sup>41</sup>.

Invero, già in passato, la costruzione richiamata, non trovando alcuna conferma nel dato normativo, era apparsa fragile e destituita di fondamento, in quanto, assumendo come verificati due trasferimenti, finiva, in contrasto con i principi civilistici e con le disposizioni riguardanti l'interpretazione degli atti soggetti a registrazione (art. 20 t.u.), per attribuire anche agli atti nulli effetti giuridici che essi sono inidonei a produrre.

D'altronde non può essere ignorata la *ratio* dell'art. 38 che, nel disporre la tassazione degli atti nulli ed annullabili, intende sottrarre agli uffici il sindacato, spesso difficile e delicato, circa la validità degli atti sottoposti a registrazione.

Invero, l'attuale formulazione della lett. *e*) pone termine alla questione<sup>42</sup>, disponendo espressamente l'applicazione della sola imposta fissa di registro, in aderenza alle regole che informano la tassazione degli atti e al principio costituzionale di capacità contributiva.

G. Nell'originaria formulazione, la lett. *f*) dell'art. 8 prevedeva l'applicazione dell'imposta fissa di registro sulle sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio o di separazione tra i coniugi, anche se recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzione di beni patrimoniali già facenti parte della comunione dei beni ovvero gli atti modificativi delle condanne o delle attribuzioni stabilite dalla pronuncia di separazione o di divorzio.

La norma è stata, tuttavia, dichiarata illegittima costituzionalmente dalla sent. n. 154 del 10 maggio 1999. La Corte costituzionale, con sent. n. 202 dell'11 giugno 2003<sup>43</sup>, ha, inoltre, dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8 della tariffa, nella parte in cui non esclude da tassazione i provvedimenti giudiziari emessi in applicazione dell'art. 148 c.c. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli.

---

<sup>41</sup> Cfr. Cass. sez. trib., 12 giugno 2003, n. 9456, in *Giust. civ. Mass.*, fasc. 6, secondo cui sono soggette ad imposta proporzionale le sentenze che, nel pronunciare la risoluzione di un contratto di compravendita dell'immobile, producono l'effetto della retrocessione della proprietà. Si veda anche Cass. sez. trib., 24 giugno 2000, n. 8607, in *Fisco*, 2001, p. 1927, secondo cui la sentenza dichiarativa della simulazione assoluta di una vendita, siccome implicante "ritrasferimento" del cespite apparentemente negoziato al simulante alienante, deve essere assoggettata all'imposta proporzionale di registro prevista per i trasferimenti e non a quella fissa.

<sup>42</sup> Cfr. R. MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro* in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, pp. 609 ss., secondo la quale «la specificazione normativa di cui alla lett. *e*), art. 8 della tariffa, interviene al solo fine di chiarire definitivamente, ed in modo incontrovertibile, la questione ma per nulla innova o modifica i principi relativi alla tassazione delle sentenze dichiarative di simulazione assoluta, dal momento che le norme che regolavano la materia sono rimaste di identico contenuto».

<sup>43</sup> In *Foro it.*, 2003, I, p. 1945. Cfr. anche P. Tarigo, *L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito dei procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1489; Id., *Profili tributari della separazione e del divorzio*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 263;

H. L'art. 8, lett. g), prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro alle sentenze ed ai decreti di omologazione. Nonostante la linearità della formulazione della norma, particolari contrasti sono emersi in ordine al regime fiscale delle sentenze di omologazione del concordato preventivo o fallimentare che, secondo alcuni, devono scontare la sola imposta fissa, mentre, secondo altri, oltre all'imposta fissa dovuta per l'omologazione, anche quella proporzionale sulle convenzioni enunciate.

Ai fini del corretto inquadramento della questione, decisiva appare l'individuazione della natura giuridica e degli effetti del concordato e del relativo giudizio di omologazione. Al riguardo, occorre ricordare che, attraverso il concordato preventivo, un imprenditore in stato di insolvenza assume, anteriormente alla dichiarazione di fallimento, l'impegno di pagare integralmente i creditori privilegiati e almeno il quaranta per cento dei crediti chirografari, offrendo garanzie reali o cedendo i propri beni ai creditori.

A differenza di quello preventivo, il concordato fallimentare chiude la procedura fallimentare assicurando l'integrale soddisfacimento dei creditori privilegiati e quello parziale, nel rispetto della *par condicio creditorum*, dei creditori chirografari.

In entrambi i casi, approvata la proposta presentata dall'imprenditore con la maggioranza dei creditori prescritta dalla legge, il Tribunale, attraverso un controllo sia di legittimità che di merito, omologa il concordato, rendendolo così obbligatorio nei confronti di tutti i creditori, compresi quelli che non abbiano aderito alla proposta. Alla luce di quanto osservato, non sembra possa condividersi l'opinione secondo la quale il concordato avrebbe natura contrattuale e, più precisamente, sarebbe riconducibile alla figura generale della transazione. Va, invece, sottolineata la natura pubblicistica del concordato, in quanto la proposta del debitore e la sua accettazione da parte dei creditori costituiscono presupposti processuali del giudizio di omologazione. D'altronde, il concordato produce i suoi effetti, vincolando le parti, solo dopo l'omologazione del Tribunale. Il rifiuto della teoria privatistica induce, da un lato, ad escludere l'esistenza di un autonomo obbligo a sottoporre a registrazione il concordato rispetto alla sentenza di omologazione e, dall'altro, ad ammettere l'applicabilità dell'imposta proporzionale di registro prevista dall'art. 9 della tariffa, parte prima.

Dal riconoscimento della natura processuale discende l'inclusione delle sentenze in esame fra le categorie di cui all'art. 8 della tariffa, parte prima, e, data la specifica previsione della lettera g, concernente le sentenze di omologazione, l'assoggettamento all'imposta fissa di registro. Una parte della giurisprudenza pur muovendo dalla natura processuale del concordato, ritiene che la sentenza di omologazione debba scontare l'imposta fissa di cui alla lett. g) e quella proporzionale per le convenzioni in essa contenute. L'interpretazione non persuade in quanto contrasta con i principi che informano la disciplina dell'imposta di registro, non potendo lo stesso atto essere sottoposto contestualmente sia ad imposta fissa che ad imposta proporzionale<sup>44</sup>. Infondata appare, altresì, la tesi secondo cui è dovuta l'imposta di registro a norma dell'art. 6 della tariffa, parte prima, per le garanzie prestate ai sensi degli artt. 124 e 130 legge fall. Deve ritenersi che le sentenze di omologazione del concordato preventivo e fallimentare, così come quelle relative ai giudizi di graduazione, sono sempre soggette all'imposta fissa in conseguenza dell'espressa previsione di cui alla lett. g), dell'art. 8, e che il provvedimento di omologazione attrae nel proprio regime impositivo tutte le convenzioni che da esse sorgono.

---

<sup>44</sup> In dottrina, ampiamente, F. Paparella, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013. Cfr. Cass. civ., 29 marzo 2000, n. 3863 in *Dir. prat. soc.*, fasc. n. 14-15, p. 114, secondo cui, considerato che i crediti chirografari sono già soggetti ad Iva, non può farsi luogo a tassazione con imposta proporzionale di registro della sentenza omologativa del concordato preventivo in ossequio al principio di alternatività dell'imposizione fiscale. Nello stesso senso, Comm. trib. centr., 15 luglio 2000, n. 4242, in *Fisco*, 2000, p. 12582.

I. L'attuale disciplina del t.u. prevede la registrazione obbligatoria in termine fisso per i soli decreti ingiuntivi esecutivi, mentre non sono sottoposti alla formalità della registrazione i decreti sprovvisti di efficacia esecutiva<sup>45</sup>.

La disposizione, nel subordinare l'imponibilità del decreto alla sua esecutività, si rivela aderente al quadro costituzionale, non potendo riconoscere nel decreto non esecutivo alcuna manifestazione di capacità contributiva. Giova sottolineare che, in base alla prima delle note esplicative, scontano la sola imposta fissa i decreti ingiuntivi esecutivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci. Attraverso tale chiarimento, il legislatore ha inteso impedire che il nuovo decreto fosse assoggettato ad una seconda imposta proporzionale di registro, in spregio al divieto di doppia imposizione<sup>46</sup>.

È utile ancora ricordare che il provvedimento del capo dell'ufficio giudiziario che, a norma dell'art. 43, disp. att. c.p.c., rende esecutiva la nota compilata dal cancelliere per la riscossione delle somme iscritte a campione civile, compresa l'imposta di registro, non costituisce un decreto ingiuntivo come quello disciplinato dal codice di rito opponibile davanti allo stesso giudice che lo ha emesso<sup>47</sup>.

In questo ambito, particolare interesse presenta la sent. della Cass. 9 marzo 2005, depositata il 12 luglio 2005, che ha affrontato la questione dell'applicazione del tributo di registro nei confronti della sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro e del successivo decreto ingiuntivo avente ad oggetto le stesse somme ed emesso sulla base di tale sentenza. Traendo argomenti dalla natura di imposta d'atto del tributo di registro, la Suprema Corte ha escluso la duplicazione dell'imposta, avendo ciascuno dei provvedimenti "una propria ed autonoma veste a fine impositivo", non assumendo alcuna rilevanza né l'identità di oggetto né quella dei soggetti.

Sotto un diverso profilo, sembra, invece, avere scarse prospettive di successo la richiesta di emanazione di decreto ingiuntivo in caso di inibitoria dell'esecuzione della sentenza di prime cure da parte del giudice di appello, ben potendo il debitore far valere, in sede di opposizione al decreto ingiuntivo, i motivi posti a fondamento della concessione della sospensione dell'esecuzione<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Per la Cass., 17 settembre 2001, n. 11663, in *Giur. imp.* 2002, p. 91, «il presupposto dell'applicazione dell'imposta di registro è la natura esecutiva del decreto ingiuntivo. Conseguentemente, risultano irrilevanti sia l'apposizione della formula esecutiva da parte della cancelleria, sia la concreta esecuzione». Per la stessa pronuncia, l'imposta di registro si applica comunque ai decreti ingiuntivi dichiarati provvisoriamente esecutivi, a nulla rilevando il negozio giuridico sottostante al rapporto oggetto del procedimento monitorio (nel caso sottoposto alla Suprema Corte, la provvisoria esecuzione ottenuta per il pagamento del prezzo di vendita di un immobile risulta essere stata assoggettata all'imposta non in misura fissa, ma proporzionale del 3 % e non dell'8%).

<sup>46</sup> Nell'intento di impedire una possibile duplicazione di imposta, la Cass. sez. trib., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Boll. trib.* 2003, p. 1503, ha affermato che, in caso di registrazione di decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di una somma emessa a carico del debitore principale e del fideiussore è applicabile una sola imposta sull'unica somma dovuta da entrambi i debitori, non potendo l'Amministrazione finanziaria applicare l'imposta sia sull'ingiunzione rivolta al debitore principale sia su quella rivolta al fideiussore. Secondo la Suprema Corte, il carattere unitario dell'obbligazione alla base di un siffatto provvedimento monitorio ed il conseguente carattere unitario dell'imposizione investono anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, senza che sia possibile distinguere il debito per assoggettarlo a forme diverse di tassazione.

<sup>47</sup> Secondo la Cass. S.U., 18 aprile 1994 n. 3684, in *Foro it.*, 1994, I, p. 1216, tale atto configura un accertamento tributario relativo all'imposta di registro, da impugnare davanti alla Commissione tributaria territorialmente competente.

<sup>48</sup> Cfr., sulla questione, F. VENTURINI, *Rapporti tra giudizio d'opposizione all'esecuzione ed impugnazione della sentenza di primo grado provvisoriamente esecutiva*, in *Il nuovo diritto*, 2004, p. 641 ss., spec. p. 643, la quale ricorda che con il giudizio di opposizione all'esecuzione avverso titoli esecutivi di natura giudiziale si possono muovere contestazioni fondate soltanto su fatti successivi alla formazione del provvedimento, poiché soltanto i fatti modificativi o estintivi del rapporto sostanziale, verificatisi anteriormente alla pronuncia, possono essere dedotti in giudizio con gli ordinari mezzi di impugnazione della stessa.

Occorre verificare se l'assoggettamento a tassazione sia della sentenza di condanna di somme e valori che del successivo decreto ingiuntivo emesso in relazione alle somme indicate in sentenza possa ritenersi legittima ovvero sia illegittima, in quanto contrasti con le disposizioni vigenti del t.u. del registro o con il divieto di doppia imposizione. Come già evidenziato, l'imposizione ai fini del registro degli atti giudiziari è dominata dal principio di unicità del tributo per tutto il giudizio e da quello della provvisoria applicazione della sentenza di primo grado, salvo conguaglio o rimborso in base alla successiva sentenza passata in giudicato. Da tali regole discende l'irrelevanza della quantità degli atti processuali, così come della durata del giudizio, dovendo il tributo di registro essere applicato sull'atto che definisca, anche parzialmente, la controversia civile in relazione al suo contenuto e ai suoi effetti, senza possibilità di utilizzazione di elementi estranei o diversi. È di tutta evidenza che il principio di unicità della tassazione opera all'interno dello stesso giudizio, non riguardando giudizi diversi che pur possano essere instaurati tra le stesse parti. A maggior ragione, deve escludersi che esso possa rendersi applicabile nel caso di diverse forme di tutela giurisdizionale, quali quelle del processo di cognizione, del processo di esecuzione o del processo speciale monitorio.

Senza indugiare sulle diverse categorie di azioni, sono note le differenze tra le sentenze del giudizio di cognizione (sentenza dichiarative, costitutive e di condanna), gli atti del giudizio di esecuzione e quelli del procedimento di ingiunzione. Anche tra la sentenza di condanna, che pure presenta un contenuto più complesso in quanto di accertamento del diritto e di autorizzazione a procedere ad esecuzione forzata, e giudizio esecutivo non vi è identità, essendo il secondo proteso soltanto a rendere concreto il diritto contestato e accertato attraverso una serie di operazioni giuridiche e materiali che consentono la soddisfazione del creditore.

Ancora distinto rispetto agli atti del processo di cognizione, a fronte di quelli del processo di esecuzione, è il decreto ingiuntivo, il quale sembra assommare le caratteristiche sia dell'accertamento contenzioso del diritto, sia pure effettuato mediante una cognizione sommaria, sia quelle del processo esecutivo, essendo finalizzato all'ottenimento del titolo esecutivo e dell'avvio dell'esecuzione nel più breve tempo possibile. Deve, quindi, ritenersi che le differenze sia di ordine strutturale che di ordine funzionale tra una sentenza di condanna adottata nell'ambito del processo ordinario di cognizione e un decreto ingiuntivo esecutivo posto in essere a seguito del procedimento speciale di cui agli artt. 633 ss. c.p.c. comportino l'autonomo assoggettamento ad imposizione del registro, ancorché abbiano ad oggetto le stesse somme e riguardino le stesse parti processuali.

L'identità dei soggetti e identità dell'oggetto del provvedimento giudiziario non assumono, infatti, rilevanza ai fini dell'imposta di registro, la quale trova applicazione sulla base del contenuto e degli effetti giuridici dell'atto giudiziario. Orbene, nel caso di specie, i due atti (sentenza di condanna e decreto ingiuntivo) appaiono distinti, oltre che per la loro natura, soprattutto in base agli effetti giuridici che ne scaturiscono (arg. *ex art.* 20, t.u.). È di tutta evidenza, peraltro, che gli effetti giuridici vanno verificati tenendo conto degli assetti normativi che regolano in modo del tutto diverso i provvedimenti in esame, più che sulla base dei motivi che ispirano l'agire individuale.

Sebbene ciascuna delle due azioni (processo ordinario di cognizione e procedimento monitorio) possa essere stata intentata al fine di trovare soddisfazione al proprio diritto, appare chiaro che gli atti adottati, in quanto del tutto autonomo tra loro in considerazione della diversità degli assetti normativi che li assecondano, devono essere sottoposti entrambi ad imposizione, indipendentemente da eventuali connessioni di ordine soggettivo o oggettivo. Non sembra, pertanto, pertinente il riferimento al divieto di doppie imposizioni, il quale presuppone l'identità della fattispecie

---

imponibile, oltre che dell'imposta<sup>49</sup>. Nel caso di specie, infatti, l'autonomia degli atti soggetti ad imposizione impedisce il configurarsi di una duplicazione del prelievo, trattandosi di tributo che colpisce atti distinti, secondo gli effetti giuridici di ciascuno di essi<sup>50</sup>.

Da una diversa prospettiva, non può tacersi che la moltiplicazione (se non l'abuso) degli strumenti di tutela possa esporre il contribuente ad un aggravio di imposizione, dovendo il tributo di registro essere applicato su ciascuno degli atti giudiziari di cui all'art. 8 della tariffa, parte prima, secondo gli effetti giuridici da essi prodotti. Ciò peraltro appare coerente sia con i principi che informano l'imposizione di registro che con le esigenze di economia processuale. L'applicazione del tributo di registro sia sulla sentenza di condanna che sul successivo decreto ingiuntivo esecutivo può costituire un efficace deterrente per contrastare pratiche, quale quella in esame, che possono finire per ingorgare oltre misura l'amministrazione della giustizia, con una limitata utilità per le parti (le quali possono giovare della provvisoria esecuzione della sentenza *ex art. 282, c.p.c.*).

L. Come già avvertito, non sono soggetti a registrazione obbligatoria gli atti giudiziari diversi da quelli che definiscono controversie civili, non contemplati nell'art. 8 della tariffa, parte prima, ovvero previsti negli artt. 2 e 10 della tabella.

In particolare, non vi è obbligo di richiedere la registrazione per gli atti della Corte Costituzionale, per quelli delle Commissioni tributarie, della Corte dei Conti, del Consiglio di Stato e dei Tar (ove diversi da quelli di cui all'art. 8, comma 1-*bis*, tariffa), per gli atti del contenzioso in materia elettorale, per le procure alle liti, anche se conferite per processi aventi ad oggetto controversie in materia civile.

L'art. 10 della tabella stabilisce la non assoggettabilità a registrazione degli atti emessi dai conciliatori, anche ove abbiano per oggetto liti in cui si assumono lesi diritti soggettivi, gli atti e documenti previsti dalla legge n. 533/1973, in materia di processo di lavoro, e gli atti, i procedimenti e i documenti relativi alle cause per controversie localizzate di cui alla l. 27 luglio 1978, n. 392, compreso il verbale di conciliazione compiuto ai sensi dell'art. 44 della stessa legge.

---

<sup>49</sup> Secondo la formula definitoria contenuta nella legislazione del passato e poi mutuata da quella successiva, si configura doppia imposizione quando "la stessa imposta viene applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto anche se nei confronti di soggetti diversi" (così dapprima art. 7, d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, poi trasfuso nell'art. 67, d.P.R. n. 600/1973, nell'art. 127, t.u.i.r, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dal d.lgs. 344/2003). In dottrina, tra i numerosi interventi della dottrina, si vedano, per tutti, G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001; P. ADONNINO, voce *Doppia imposizione*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 1015 ss.; ID., voce *Doppia imposizione*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1989, p. 1 ss.; M.C. FREGNI, *Appunti in tema di doppia imposizione interna*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1993, II, p. 14 ss.

<sup>50</sup> Come efficacemente evidenziato dalla pronuncia in esame, «non si può ipotizzare duplicazione d'imposta laddove, come nel caso di specie, vi siano state due diverse registrazioni di due distinti provvedimenti giudiziari, aventi appunto distinta veste giuridica, solo perché abbiano in comune la medesima *causa petendi* e si rivolgano, sebbene parzialmente, ai medesimi soggetti».



## CAPITOLO SECONDO

### IL FONDAMENTO DELLA TASSAZIONE DELLA MEDIAZIONE CONCILIATIVA

**SOMMARIO: 1. Il fondamento extrafiscale delle agevolazioni tributarie in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali. Le singole tipologie agevolative previste dal legislatore. 2. La dichiarazione di illegittimità costituzionale del regime di obbligatorietà della mediazione conciliativa. L'obbligatorietà attenuata introdotta dal c.d. "decreto del fare" e dalla legge di conversione. L'estensione del credito d'imposta e dell'esenzione dall'imposta di bollo alla procedura di "negoziazione assistita da un avvocato" di cui al d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014. 3. L'estensione dell'intento deflattivo dal giudizio civile al contenzioso tributario: il reclamo obbligatorio e la mediazione delle liti tributarie. Il raccordo con il principio della tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria. 4. La riserva dei benefici fiscali ai procedimenti instaurati dinanzi agli organismi di mediazione. L'esclusione dal regime premiale delle mediazioni gestite dagli enti non accreditati o condotte in maniera extraprocedimentale.**

#### **1. Il fondamento extrafiscale delle agevolazioni tributarie in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali. Le singole tipologie agevolative previste dal legislatore.**

L'art. 60, comma 3, lettera o), l. 18 giugno 2009, n. 69, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 95 alla *G.U.* del 19 giugno 2009, n. 140, concernente «disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, nonché in materia di processo civile»<sup>51</sup>, nell'ambito della «delega

---

<sup>51</sup> Tra i primi commentatori, cfr. D. BORGHESI, *Conciliazione, norme inderogabili e diritti indisponibili*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2009, p. 121 ss.; R. CAPONI, *Delega in materia di conciliazione delle controversie*, in AA.VV., *Le novità per il processo civile (L. 18 giugno 2009, n. 69)*, in *Foro it.*, 2009, V, p. 354 ss.; A. CARRATTA, in C. MANDRIOLI e A. CARRATTA, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, p. 220; P. FREDIANI, *Riforma del processo civile: arriva la conciliazione*, in *Consul. Immob.*, 2009, p. 1600; G. LAURINI, *Sulla procedura alternativa di mediazione e conciliazione*, in *Notariato*, n. 6/2009, p. 701; F.P. LUISO, *La delega in materia di mediazione e conciliazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 1257 ss.; C. PUNZI, *Mediazione e conciliazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 845 ss.; D. NOVIELLO, *Il procedimento di mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in [www.comparazioneedirittocivile.it](http://www.comparazioneedirittocivile.it); G.M. FLICK, *La mediazione civile e commerciale: giustizia alternativa o alternativa alla giustizia?*, in [www.osservatorioconflitticonciliazione.it](http://www.osservatorioconflitticonciliazione.it), p. 1 ss.; G. ALPA e S. IZZO, *Il modello italiano di mediazione: le ragioni di un insuccesso*, in [www.iudicium.it](http://www.iudicium.it); G. ARMONE, *La mediazione civile: il procedimento, la competenza, la proposta*, in *Le Società*, n. 5/2010, p. 626 ss.; G. ARMONE e P. PORRECA, *La giustizia civile alla prova della mediazione (a proposito del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28)*. *La mediazione tra processo e conflitto*, in *Foro It.*, n. 4/2010, V, c. 95 ss.; G. ARMONE e P. PORRECA, *La mediazione civile nel sistema costituzional-comunitario*, in *Foro It.*, 2010, V, c. 372; C. ASCIONE, F. DI BIASE e N. FERRARA, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, Napoli, 2010; AA.VV., *La mediazione civile e commerciale*, in *Le guide il Fisco*, Roma, 2010; C. BESSO (a cura di), *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2010; M. BOVE, *La riforma in materia di conciliazione tra delega e decreto legislativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 343 ss.; M. BOVE, *La conciliazione nel sistema dei mezzi di risoluzione delle controversie civili*, in <http://www.iudicium.it/admin/saggi/212/Bove.pdf>, p. 10 ss.; G. BUFFONE, *Mediazione e conciliazione*, Milano, 2010; G. BUFFONE, *Risoluzione alternativa delle liti civili e commerciali*, in *Il civilista*, n. 4/2010, p. 35; G. CANALE, *Il decreto legislativo in materia di mediazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 616 ss.; R. CAPONI, *La giustizia civile alla prova della mediazione (a proposito del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28)*. *Quadro generale*, in *Foro It.*, 2010, V, c. 90; U. CARNEVALI, *La nuova mediazione civile*, in *I Contratti*, n. 5/2010, p. 437 ss.; A. CARRATTA, *La via italiana alla conciliazione: luci ed ombre nel decreto legislativo sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione nelle controversie civili e commerciali»*, in F. AULETTA, G.P. CALIFANO, G. DELLA PIETRA e N. RASCIO (a cura di), *Sull'arbitrato. Studi offerti a Giovanni Verde*, Napoli, 2010, p. 162 ss.; S. CHIARLONI, *Prime riflessioni sullo schema di decreto legislativo di attuazione della delega in materia di mediazione ex art. 60 legge n.*

al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali», ha previsto forme di «agevolazione di carattere fiscale», a favore delle parti, nell'«invarianza del gettito», attraverso l'impiego di risorse del «fondo unico giustizia».

La legge delega, muovendo dalla premessa che la mediazione non è volta ad ostacolare l'accesso alla giustizia, ma tende piuttosto a contemperare il diritto di difesa (art. 24 cost.)<sup>52</sup> e l'interesse alla celere amministrazione dell'attività giudiziaria, pone, tra i criteri direttivi, la previsione di agevolazioni fiscali a favore delle parti<sup>53</sup>. In questa prospettiva, l'accesso alla mediazione si connota come diritto di «libertà del cittadino», secondo la formula dell'art. 2, d.lgs. n. 28/2010, che tende ad instaurare un parallelo con l'art. 24 cost. e a sottolineare la vocazione complementare e non alternativa della mediazione rispetto alla giurisdizione. Naturalmente, a livello sistematico<sup>54</sup>, ciò non è stato sufficiente a dissipare i dubbi sulla legittimità costituzionalità della normativa, con riguardo alla compatibilità con la delega contenuta nell'art. 60, l. n. 69/2009 e della conformità ai valori costituzionali che tutelano l'accesso incondizionato alla giustizia<sup>55</sup>.

---

69/2009, in *Il Caso.it*, II, 179/2009, p. 1 ss.; M. CLARICH, *L'Avvocatura stretta nella crisi economica e alle prese con molte "partite aperte"*, in *Guida al diritto*, n. 12/2010, p. 10 ss.; C. CONSOLO, *La improcrastinabile radicale riforma della Legge-Pinto, la nuova mediazione ex d.lgs. n. 28 del 2010 e l'esigenza di dialogo con il Consiglio d'Europa sul rapporto tra Repubblica italiana e art. 6 Cedu*, in *Corr. Giur.*, n. 4/2010, p. 431 ss.; M. VACCARI, *Mediazione e funzione conciliativa del giudice*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/255/Vaccari.pdf>; F. CUOMO ULLOA, *Lo schema di decreto legislativo in materia di mediazione e conciliazione*, in *I contratti*, n. 2/2010, p. 209 ss.; D. DALFINO, *Dalla conciliazione societaria alla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali»*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it); D. DALFINO, *Mediazione, conciliazione e rapporti con il processo*, in *Foro It.*, 2010, V, c. 102; F. DELFINI, *La mediazione per la conciliazione delle controversie civili e commerciali ed il ruolo dell'Avvocatura*, in *Riv. dir. priv.*, 2010, p. 131 ss.; M. DI PIRRO, *La nuova mediazione civile*, Napoli, 2010; L. DITTRICH, *Il procedimento di mediazione nel d.lgs. n. 28 del 4 marzo 2010*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 575 ss.; E. FABIANI e M. LEO, *Prime riflessioni sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali» di cui al d.lgs. n. 28/2010*, in *Riv. Not.*, 2010, p. 893 ss.; M. FABIANI, *Profili critici del rapporto fra mediazione e processo*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it); G. FINOCCHIARO, *Dal 2011 si parte con il tentativo obbligatorio*, in *Guida dir.*, n. 12/2010, p. 60; G. FINOCCHIARO, *Mediazione civile: con il varo delle norme attuative un anno di tempo per dar vita ai nuovi organismi*, in *Guida al Diritto*, n. 12/2010, p. 60 ss.; P. FREDIANI, *La mediazione delegata*, in *Quad. Consul. Imm.*, Milano, 2010, p. 6; Id., *Definite le regole per la formazione dei mediatori civili*, in *Consul. Immob.*, 2010, p. 2082 ss.; T. GALLETTO, *Le sfide della mediazione*, in *Il Foro padano*, n. 4/2010, pt. 2, p. 169 ss.; G. IMPAGNATIELLO, *La «mediazione finalizzata alla conciliazione» di cui al d.lgs. n. 28/2010 nella cornice europea*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it); I. LOMBARDINI, *Considerazioni sulla legge delega in materia di mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, in *Studium Iuris*, 2010, p. 8 ss.; Id., *Il nuovo assetto della mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali alla luce del d.lgs. n. 28/2010 (seconda parte)*, in *Studium iuris*, n. 12/2010, p. 1259 ss.; R. MASONI, *L'esercizio della delega in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali di cui al d.lgs. n. 28/2010*, in *Giur. mer.*, 2010, p. 1212 ss.; R. MASONI, *Le controversie suscettibili di mediazione civile ai sensi del d.lgs. n. 28 del 2010, (e quelle escluse)*, in *Giur. mer.*, 2010, p. 2156 ss.; R. MASONI e S. VIOTTI, *Il nuovo istituto della mediazione finalizzata alla conclusione delle controversie civili e commerciali*, in *Giur. merito*, 2010, p. 1213.

<sup>52</sup> Sul diritto di difesa (art. 24 cost.), cfr. P. PERLINGIERI, *Funzione giurisdizionale e Costituzione italiana*, Napoli, 2010, p. 10-11; M. GIALUZ, *Commento all'art. 24 della Costituzione*, in S. BARTOLE e R. BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, p. 201 ss.; G. DEAN, voce *Difesa (diritto di)*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 5, Milano, 2007, p. 73 ss.; A. POLICE, *Commento all'art. 24 della Costituzione*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, I, Torino, 2006, p. 501 ss.; F. CIPRIANI, *Inviolabilità della difesa*, in AA.VV., *I rapporti civilistici nell'interpretazione della Corte costituzionale. Rapporti civili Rapporti etico-sociali*, Atti del 2° Convegno Nazionale, 18-19-20 aprile 2005, Grand Hotel Quisisana – Capri, t. 2, Napoli, 2007, p. 103 ss.; P. GROSSI, *Il diritto di difesa nella Costituzione italiana e la sua individuazione come principio supremo dell'ordinamento costituzionale*, in *Scritti in memoria di Livio Paladin*, III, Napoli, 2004, p. 1167 ss.; P. PERLINGIERI e F. CRISCUOLO, *Art. 24*, in P. PERLINGIERI e AA.VV., *Commento alla Costituzione italiana*, 2ª ed., Napoli, 2001, p. 137 ss.

<sup>53</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 332.

<sup>54</sup> V. Cap. II, § 2.

<sup>55</sup> G. ARMONE, *La mediazione civile: il procedimento, la competenza, la proposta*, cit., p. 627.

L'intervento legislativo ha dato attuazione alla direttiva numero 2008/52/CE del 21 maggio 2008<sup>56</sup>, relativa a «determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale», adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio<sup>57</sup> con la finalità di «facilitare l'accesso alla risoluzione alternativa delle controversie e di promuovere la composizione amichevole delle medesime, incoraggiando il ricorso alla mediazione e garantendo un'equilibrata relazione tra mediazione e procedimento giudiziario» (art. 1, comma 1)<sup>58</sup>.

La direttiva è il risultato di un lungo lavoro sui metodi alternativi di risoluzione delle controversie, iniziato nel maggio del 2000 dal Consiglio dell'Unione Europea per facilitare l'accesso agli strumenti di *Alternative Dispute Resolutions* ed incoraggiare il ricorso alla mediazione, nella persistenza di un rapporto equilibrato tra la procedura di mediazione e il processo<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> Pubblicata nella *G.U.U.E.* del 24 maggio 2008, n. L 136. In tema, cfr. M. RUSSO, *In tema di procedimento di mediazione*, in *Giur. it.*, n. 3/2012, p. 658 ss.; M. RUVOLO, *Le prime applicazioni giurisprudenziali in tema di mediazione*, in *Corr. Giur.*, n. 3/2012, p. 330 ss.; F. SANTAGADA, *La mediazione*, Torino, 2012; N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, 2ª ed., Milano, 2012; R. VITOLO, *La mediazione*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 11 ss.; R. TISCINI, *Corso di mediazione civile e commerciale*, Milano, 2012; G. TRISCARI, *La illustrazione della disciplina generale della mediazione civile e commerciale introdotta con il D.Lgs. n. 28/2010*, in G. TRISCARI e A. GIOVANNONI, *Manuale della mediazione*, Milano, 2012, p. 3 ss.; G. VOLTATTORNI, *La mediazione vacante*, in *Diritto e lavoro nelle Marche*, 2012, p. 316 ss.; R. PELLINO, *Procedura di mediazione obbligatoria: adempimenti civilistici e fiscali – la posizione dell'Ufficio Centrale Italiano*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, n. 3/2012, pt. 2, p. 429 ss.; E. FERRARA, *La mediazione civile*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, Napoli, 2013, p. 59 ss.; G.M. LOSCO, *Il giudizio civile e il procedimento di mediazione obbligatoria o facoltativa. Fattispecie rilevanti*, in *Assicurazioni*, n. 3/2013, pt. 2, p. 69 ss.; C. PERAGO, *Orientamenti in tema di mediaconciliazione*, in *Responsabilità civile e previdenza*, n. 3/2012, p. 769 ss.; E. MORANO CINQUE, *I sistemi di ADR e la media conciliazione*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 26-27; F. IMPOSIMATO, *Mediazione civile in generale: disciplina e ratio*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 133 ss.; C.M. FERRI (a cura di), *Manuale della nuova mediazione e conciliazione giudiziale*, Padova, 2014; S. CHIARLONI, F.P. LUISO, G. IMPAGNATIELLO, D. DALFINO, F. RONDOT, C. BESSO, P.L. NELA, R. CATERINA, M. RUSSO, G. GIANCOTTI e D. PALIAGA, *Il modello italiano di mediazione*, in *Giur. it.*, 2012, p. 211 ss.

<sup>57</sup> Cfr. A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 362; I. PAGNI, *Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti. Introduzione*, cit., p. 620.

<sup>58</sup> Sui profili di diritto comparato e sulle esperienze straniere, cfr. D.A. BOGHI, *La médiation in Francia*, in *Contratti*, 2003, p. 750 ss.; A. GIORDANO, *Il legislatore fiscale tra intolleranze e necessità di affermare una cultura conciliativa*, in *Corr. giur.*, 2011, p. 1469 ss.; A. DE LA OLIVA SANTOS, *La mediazione in materia civile e commerciale in Spagna*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 2/2012, p. 623 ss.; G. FERNANDEZ ROJO, *L'esperienza argentina nella mediazione*, in *Sociologia del diritto*, n. 2/2011, p. 193 ss.; M.P. MANTOVANI, *Sistemi di Alternative Dispute Resolution a livello europeo ed internazionale fra sistemi di regolazione del mercato e tutela dei contraenti in condizioni di asimmetria negoziale*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 407 ss.; A.E. VILALTA, *Mediazione in diritto comparato. L'esperienza della Catalogna*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 443 ss.; I. DE CUEVILLAS MATOZZI, *Annotazioni a margine della normativa sulla mediazione nelle controversie civili e commerciali (Decreto Legge 5/2012)*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 479 ss.

<sup>59</sup> Cfr. G. POTENZA, *La mediazione e le controversie transfrontaliere in Europa. La prospettiva europea*, in *La Virgola*, n. 1/2011, p. 21 ss.; V. VIGORITI, *Europa e mediazione. Problemi e soluzioni*, in *Contr. e impr. Europa*, n. 1/2011, p. 81 ss.; D. VOLPINO, *La direttiva 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2008, relativa a determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale*, in M. TARUFFO e V. VARANO (a cura di), *Manuale di diritto processuale civile europeo*, Torino, 2011, p. 383 ss.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, in *Il Fisco*, n. 47/2011, p. 7681, nt. 6; C. BESSO, *L'attuazione della direttiva europea n. 52 del 2008: uno sguardo comparativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 3/2012, p. 863 ss.; E. MORANO CINQUE, *I sistemi di ADR e la media conciliazione*, cit., p. 19 ss.; C. DI BELLO, *Il recepimento della Direttiva 52/2008/CE in Europa*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 105 ss.; G. SPINA, *Le questioni interpretative sottoposte dall'Italia alla Corte di giustizia UE in materia di mediazione civile*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2012, p. 643 ss.; G.M. RICCIO, *La*

## **2. La dichiarazione di illegittimità costituzionale del regime di obbligatorietà della mediazione conciliativa. L'obbligatorietà attenuata introdotta dal c.d. "decreto del fare" e dalla legge di conversione. L'estensione del credito d'imposta e dell'esenzione dall'imposta di bollo alla procedura di "negoziata assistita da un avvocato" di cui al d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014.**

2. Il principio informatore della legge delega ha trovato riscontro nell'art. 17, commi 1-3, e nell'art. 20, d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, pubblicato nella *G.U.* n. 53 del 5 marzo 2010, recante disposizioni in ordine all'«attuazione dell'art. 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali». Tali norme disciplinano tre diverse tipologie di agevolazioni tributarie<sup>60</sup>; due, sul fronte della fiscalità indiretta<sup>61</sup>, che contemplano sgravi fiscali per gli atti del procedimento di mediazione: l'esenzione totale

---

*Direttiva 2008/52/CE sulla mediazione in materia civile e commerciale*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, Padova, 2011, p. 71 ss.; N. TROKER, *La direttiva CE 2008/52 in materia di mediazione: una scelta per il rinnovamento della giustizia civile in Europa*, in N. TROCKER e A. DE LUCA (a cura di), *La mediazione civile alla luce della direttiva 2008/52/CE*, Firenze, 2011, p. 159 ss.; V. VIGORITI, *Europa e mediazione: le sollecitazioni della Commissione*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/158/Vigoriti.pdf>; A. SANTI, *La normativa europea: la Direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 48 ss.; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 38 ss.; M.F. GHIRGA, *Strumenti alternativi di risoluzione della lite: fuga dal processo o dal diritto? (Riflessioni sulla mediazione in occasione della pubblicazione della direttiva 2008/52/CE)*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 357 ss.; M. MICELI, *La mediazione in materia civile e commerciale nella direttiva 2008/52/Ce*, in *Eur. dir. priv.*, 2009, p. 855 ss.; E. MINERVINI, *La direttiva europea sulla conciliazione in materia civile e commerciale*, in *Contratto e impresa – Europa*, 2009, p. 41 ss.

<sup>60</sup> Sui profili fiscali del procedimento di mediazione, cfr. S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 275 e ss.; E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 645 ss.; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, in *Corr. trib.*, n. 15/2013, p. 1195 ss.; A. GIORDANO, *Guida alla fiscalità nella mediazione civile e commerciale*, Roma, 2011; R. CHIESA, *Gli aspetti fiscali*, in *La mediazione civile e commerciale, Le guide de "Il Fisco"*, ottobre 2010, p. 70; L. FERRAIOLI, *Sconti fiscali per incoraggiare il nuovo strumento*, in *Guida al diritto*, n. 12/2010, p. 69 ss.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7679 ss.; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011, p. 194-195; A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011, p. 451 ss.; N. SARTORI, *Aspetti fiscali della mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione, profili applicativi*, cit., p. 71 ss.; C. VACCÁ, *Gli incentivi*, in C. VACCÁ e M. MARTELLO, *La mediazione delle controversie – D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e D.M. 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 149 ss.; L. GIANNONE, *Agevolazioni fiscali*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, cit., p. 175 ss.; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, in V. RUGGIERO e M. LUBRANO DI SCORPANELLO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale*, cit., p. 230 ss.; C. VERRIGNI, *Le esenzioni fiscali per la mediazione per le controversie civili e commerciali*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 157 ss.; E. FABIANI, *Le agevolazioni fiscali*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 66; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 331 ss.; P. GIANNITI e R. PICCIONE, *La mediazione professionale nel sistema degli A.D.R.*, Torino, 2012, p. 393 ss.; L. GIANNONE, *Quali sono gli aspetti fiscali del procedimento di mediazione?*, in G. CASSANO, S. DE FRANCISCIS, C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *La mediazione – Domande e risposte per i dubbi dell'avvocato (mediatore e non). Problematiche processuali di introduzione del giudizio*, Padova, 2012, p. 202 ss.; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 87; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7683 ss.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 2; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332, il quale sottolinea che «per finalità di ordine sistematico si distingue tra le misure che assumono rilievo nell'ambito dell'imposizione indiretta (art. 17, commi 2 e 3) e quelle, invece, che influiscono sulla fiscalità diretta (art. 20)».

<sup>61</sup> Cfr E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, cit., p. 647.

dall'imposta di bollo; l'esenzione parziale dall'imposta di registro, quest'ultima applicabile al verbale di mediazione<sup>62</sup>; la terza, invece, in materia di imposizione diretta<sup>63</sup>, che prevede un credito d'imposta commisurato all'indennità corrisposta dalle parti all'organismo di mediazione<sup>64</sup>.

In altri termini, la tassazione degli atti del procedimento di mediazione beneficia di una pluralità di agevolazioni fiscali<sup>65</sup>, che, nel contesto originario delle fonti, avevano fondamento non tanto nell'esigenza di incentivare la mediazione, attesa l'iniziale obbligatorietà della procedura per una molteplicità di materie<sup>66</sup>, quanto «nel favor del legislatore verso forme conciliative non contenziose»<sup>67</sup>.

In quel contesto, la sfera di azione della mediazione obbligatoria risultava delimitata alle materie del condominio, dei diritti reali, della divisione, delle successioni ereditarie, dei patti di famiglia, della locazione, del comodato, dell'affitto di azienda, del risarcimento del danno da circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione a mezzo della stampa o con altri mezzi di pubblicità, dei contratti assicurativi, bancari e finanziari (art. 5, comma 1, d.lgs. n. 28 del 2010). La molteplicità delle materie e la differenza di contenuto denotavano l'arbitrarietà della scelta legislativa<sup>68</sup>.

La Corte di giustizia europea<sup>69</sup>, pronunciandosi sulla qualificazione del tentativo di conciliazione extragiudiziale come condizione di ricevibilità dei ricorsi giurisdizionali, aveva posto due limiti: *a*) che il tentativo non comportasse un ritardo sostanziale per la proposizione del ricorso giurisdizionale; *b*) che non generasse costi ingenti per le parti.

Il d.lgs. n. 28/2010, anch'esso del marzo 2010, rispetta entrambe le condizioni, sia per la durata del procedimento di mediazione, sia per i costi, laddove prevede un «ristoro anche nel caso di insuccesso della mediazione»<sup>70</sup>. La declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, ha trovato fondamento nell'eccesso di delega, posto che l'obbligatorietà della procedura non poteva desumersi né dalla legge delega (l. n. 69/2009, né dalla normativa comunitaria (dir. n. 52/2008/CE). Nel merito, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale

---

<sup>62</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 87.

<sup>63</sup> Cfr. E. BIANCHI, *A agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, cit., p. 652.

<sup>64</sup> R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 15/2012, p. 1124; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 87; V. CORRIERO, *La conciliazione nelle controversie agroalimentari*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 245.

<sup>65</sup> Sul punto, cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarî del 21 gennaio 2011, cit., p. 569.

<sup>66</sup> T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 72.

<sup>67</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarî del 21 gennaio 2011, cit., p. 569; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 5; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, cit., p. 2; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 228.

<sup>68</sup> F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, cit., p. 774.

<sup>69</sup> Cfr. Corte di giustizia UE, 18 marzo 2010, cause C-317/08, C-318/08, C-319-08, C-320-08, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>70</sup> M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1196-1197.

del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, nella parte in cui prevedeva il carattere obbligatorio della mediazione<sup>71</sup>, ma ha conservato la figura come tecnica facoltativa di risoluzione dei conflitti<sup>72</sup>.

La declaratoria d'incostituzionalità non era rimasta circoscritta all'art. 5, comma 1, del decreto, ma aveva prodotto effetti indiretti sulle norme collegate. Difatti, in applicazione dell'art. 27, l. n. 87/1953, ne era derivata l'illegittimità costituzionale di altre disposizioni del decreto legislativo, ossia: a) dell'art. 4, comma 3, secondo periodo («l'avvocato informa altresì l'assistito dei casi in cui l'esperimento del procedimento di mediazione è condizione di procedibilità della domanda giudiziale») e sesto periodo, limitatamente alla frase «se non provvede ai sensi dell'art. 5, comma 1»; b) dell'art. 5, comma 2, primo periodo, limitatamente alle parole «fermo quanto previsto dal comma 1 e»; c) dell'art. 5, comma 4, limitatamente alle parole «i commi 1 e»; d) dell'art. 5, comma 5, limitatamente alle parole «fermo quanto previsto dal comma 1 e»; e) dell'art. 6, comma 2, limitatamente alla frase «e, anche nei casi in cui il giudice dispone il rinvio della causa ai sensi del

---

<sup>71</sup> Corte Cost., sentenza 24 ottobre/6 dicembre 2012, n. 272, in *G.U.* del 12 dicembre 2012, n. 289. Per un commento alla decisione, cfr. G. FINOCCHIARO, *Osservazioni minime a margine della declaratoria di illegittimità costituzionale della c.d. «mediazione obbligatoria»*, in *Giust. civ.*, vol. LXIII, n. 1/2013, parte I, p. 23 ss.; E. MORANO CINQUE, *I sistemi di ADR e la media conciliazione*, cit., p. 28 ss.; V. VASAPOLLO, *Mediazione obbligatoria*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 203 ss.; R. TISCINI, *L'incostituzionalità della mediazione obbligatoria per eccesso di delega: una scelta discutibile*, in *Riv. arb.*, n. 1/2013, p. 105 ss.; M. BONA, *La consulta dichiara l'illegittimità costituzionale della mediazione obbligatoria: quali scenari per il prossimo futuro?*, in *Riv. it. med. legale*, n. 1/2013, p. 398 ss.; F. VALERINI, *Ecco la sentenza sulla mediazione: la parola passa ora al Parlamento*, in *Dir. giust.*, 2012, p. 1126; G. PISTORIO, *Uso o abuso dell'assorbimento? Nota a margine della sentenza n. 272 del 2012*, in *Giur. cost.*, n. 6/2012, p. 4333 ss.; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *L'incostituzionalità del tentativo obbligatorio di mediazione offre nuove prospettive alla conciliazione*, in *Corr. trib.*, n. 4/2013, p. 317 ss.; V. AMENDOLAGINE, *Mediazione delle controversie civili e commerciali: sul carattere dell'obbligatorietà le motivazioni della consulta evidenziano la differente scelta del legislatore italiano rispetto al modello europeo*, in *Vita Notarile*, Anno LXV, n. 1/2013, p. 99 ss.; E. DITTA, *L'incostituzionalità della mediazione obbligatoria*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVII, 15 gennaio 2013, n. 921, p. 79 ss.; M.P. GASPERINI, *Rapporti tra mediazione e giudizio contenzioso nel d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 151 ss.; E. OCCHIPINTI, *Mediaconciliazione: un travagliato iter normativo*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVII, 28 febbraio 2013, n. 924, p. 357 ss.; C. BESSO, *La Corte costituzionale e la mediazione*, in *Giur. it.*, 2013, p. 605 ss.; A. BUSACCA, *Ratio della riforma e coerenza con la disciplina europea: è incostituzionale la «mediazione obbligatoria»*, in *Contr.*, 2013, p. 241 ss.; R. FAVALE e M. GAMBINI, *Introduzione*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 8-9; F.P. LUISO, *L'eccesso di delega della mediazione obbligatoria e le incostituzionalità consequenziali*, in *Soc.*, n. 1/2013, p. 71 ss.; C. ASCIONE, *Clausola di mediazione e giudizio di vessatorietà*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 120, nt. 37; I. PAGNI, *Gli spazi e il ruolo della mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale 6 dicembre 2012, n. 272*, in *Corr. giur.*, 2013, p. 257 ss.; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 187 ss.

<sup>72</sup> Sul punto, è da sottolineare che con l'interrogazione parlamentare n. 5-05012, presentata dall'On. Ria in data 28 giugno 2011, alla quale il Governo, per il tramite del competente Ministero, aveva fornito risposta il giorno successivo, erano state prospettate non poche criticità in ordine all'effettiva valenza della procedura di mediazione obbligatoria. In particolare, considerati i risultati ottenuti dall'entrata in vigore del testo normativo, si era paventato il fallimento dell'istituto, inteso come strumento deflativo del contenzioso. In verità, il Ministero della Giustizia, rispondendo all'interrogazione parlamentare, aveva sottolineato che i dati raccolti evidenziavano «una percentuale di successo del 70% delle mediazioni» a cui la parte chiamata aveva aderito «nei primi 40 giorni di applicazione delle norme sulla condizione di procedibilità». In altri termini, si trattava di una situazione esattamente opposta a quella prospettata dall'interrogante. Inoltre, si sottolineava che il successo dello strumento era testimoniato da «un calo tendenziale dell'*input* di cause», che si aggiungeva «all'ovvia diminuzione dei costi per le parti», che avevano «visto rapidamente definiti i loro conflitti, utilizzando l'ulteriore soluzione, non giudiziaria, offerta dalla mediazione regolata dal d.lgs. n. 28/2010, varato in implementazione – è bene ricordarlo – della direttiva UE di settore, n. 52 del 2008». Pertanto, a ben guardare, i profili critici sollevati dall'interrogazione parlamentare sembravano trovare fondamento, più che in problematiche tecniche e operative, nell'esigenza di utilizzare le logiche processuali tradizionali (cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La conclusione della mediazione, i requisiti dei mediatori e la disciplina del silenzio-assenso*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2011, p. 2425; F. CUOMO ULLOA, *L'applicazione della mediazione tra chiarimenti e profili critici*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2011, p. 2432-2433).

quarto o del quinto periodo del comma 1 dell'articolo 5»; f) dell'art. 7, limitatamente alla frase «e il periodo del rinvio disposto dal giudice ai sensi dell'art. 5, comma 1»; g) dello stesso art. 7 nella parte in cui utilizza il verbo «computano» anziché «computa»; h) dell'art. 8, comma 5; i) dell'art. 11, comma 1, limitatamente al periodo «prima della formulazione della proposta il mediatore informa le parti delle possibili conseguenze di cui all'articolo 13»; l) dell'intero art. 13, escluso il periodo «resta ferma l'applicabilità degli articoli 92 e 96 del codice di procedura civile»; m) dell'art. 17, comma 4, lett. d); n) dell'art. 17, comma 5; o) dell'art. 24<sup>73</sup>. La sentenza della Consulta, pur non avendo intaccato l'assetto della mediazione nella forma facoltativa, che, come si è detto, ha preservato nel suo complesso, quanto agli organismi, ai mediatori, alla formazione, al tirocinio e alle tariffe, ha determinato effetti riflessi sulle procedure in corso.

In particolare, posto che, per le procedure concluse con verbale di accordo, la sentenza non può aver prodotto effetti e, per quelle concluse con verbale di mancata partecipazione, ha determinato l'impossibilità giudiziaria di valutare il comportamento della parte ingiustificatamente assente, per le procedure di mediazione in corso, invece, la sentenza ha fatto nascere l'obbligo dell'organismo di mediazione di «informare le parti dell'avvenuta pubblicazione della sentenza», legittimandole a proseguire la procedura in modo facoltativo<sup>74</sup>. In realtà, laddove ha riconosciuto al legislatore l'astratta possibilità di imporre coattivamente lo strumento stragiudiziale di risoluzione alternativa delle controversie, la pronuncia ha costituito il punto di partenza per la successiva evoluzione delle fonti, nell'ottica dell'accentuazione dell'efficienza del sistema normativo.

In questa linea di tendenza, si muovono il “decreto del fare” e la legge di conversione, che hanno reintrodotta (comma 1-*bis* dell'art. 5, d.lgs. n. 28/2010), sia pure in maniera attenuata, l'istituto della mediazione obbligatoria e ripristinato, per induzione, talune disposizioni del decreto. Si tratta, in particolare, delle seguenti: a) l'art. 4, comma 3, sull'obbligo dell'avvocato d'informare l'assistito qualora l'esperimento della mediazione sia condizione di procedibilità della domanda giudiziale; b) l'art. 8, comma 4-*bis* (*ex* comma 5), in ordine alle conseguenze giudiziarie della mancata adesione al procedimento di mediazione senza giustificato motivo; c) l'art. 11, comma 1, relativo all'informazione che il mediatore deve dare prima della formulazione della proposta, con riferimento alle conseguenze di cui all'art. 13; d) l'art. 13 nella sua interezza; e) l'art. 17, comma 2, lett. d) e comma 5-*bis* (*ex* comma 5), per la riduzione delle indennità nelle ipotesi in cui l'esperimento del tentativo di mediazione costituisce condizione di procedibilità della domanda e in presenza dei requisiti che consentono di fruire del gratuito patrocinio<sup>75</sup>.

Sul piano applicativo, la sentenza, pur censurando meri profili formali, ha portato al crollo verticale dell'attività di mediazione<sup>76</sup>. Nel sistema ordinamentale, dopo l'intervento della Corte

---

<sup>73</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *L'incostituzionalità del tentativo obbligatorio di mediazione offre nuove prospettive alla conciliazione*, cit., p. 319-320; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1194, nt. 8.

<sup>74</sup> M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1194 e 1199.

<sup>75</sup> Cfr. C. COLOMBO, *Il ritorno della mediazione obbligatoria*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVII, 30 settembre 2013, n. 937, p. 1579.

<sup>76</sup> Cfr. *Lista sigillo*, 18 aprile 2013, che riporta pure il testo di un progetto di legge sulla «Risoluzione alternativa delle controversie», modulato sulla figura della «negoziante assistita», volto a dare nuovo impulso all'istituto della mediazione, su basi rinnovate, in linea con le indicazioni dei “Saggi” sulla riforma della giustizia civile. Peraltro, già prima della presa di posizione della Consulta, erano stati sollevati dubbi sulla legittimità costituzionale degli artt. 5, comma 1, e 16, d.lgs. n. 28/2010, culminati nell'ordinanza del TAR Lazio del 12 aprile 2011, n. 3202, in *Foro it.*, 2011, III, c. 274, con nota di D. DALFINO, con la quale venivano rimessi gli atti alla Corte Costituzionale, che poi ha accolto la questione di legittimità costituzionale con la sentenza n. 272/2012. Nello stesso senso, cfr. Giud. pace Parma, ord. 1° agosto 2011, in *Guida al Diritto*, n. 44/2011, inserto 12, p. 10; Giud. pace Catanzaro, ord. 1° settembre 2011, in *Guida al Diritto*, n. 44/2011, inserto 12, p. 10; Giud. pace Catanzaro, ord. 3 novembre 2011, in *G.U.*, 1° sr. speciale, n. 5 e 8 del 2012; Giud. pace Recco, ord. 5 dicembre 2011, in *G.U.*, 1° sr. speciale, n. 11 del 2012; Giud. pace Salerno, ord. 19

costituzionale e prima delle modifiche legislative, la *ratio* degli incentivi fiscali poteva essere ravvisata nella finalità d'incrementare le forme di conciliazione stragiudiziale e nell'esigenza d'incentivare la mediazione per deflazionare il contenzioso pendente in materia civile e commerciale<sup>77</sup>. Tale *ratio* permane tuttora. Difatti, la dichiarazione d'incostituzionalità dell'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, non ha prodotto effetti sulle agevolazioni tributarie di cui agli artt. 17 e 20 del decreto: i commi 4 e 5 dell'art. 17, dichiarati costituzionalmente illegittimi in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27, l. n. 87/1953, non contenevano alcuna agevolazione tributaria, in quanto si limitavano a prevedere i compensi spettanti agli organismi di mediazione, insieme ad eventuali riduzioni. Per di più, l'art. 20, sulla disciplina del credito d'imposta, non è stato interessato dalla pronuncia della Consulta neanche in via consequenziale.

Nondimeno, non si possono disconoscere gli effetti indiretti prodotti dalla sentenza in ordine all'esatta determinazione del credito d'imposta, a seguito del venir meno delle indennità ridotte, per le mediazioni obbligatorie, e dell'esenzione dalle indennità, per i cittadini non abbienti. In sintesi, la pronuncia della Corte non aveva rimosso *sic et simpliciter* la procedura di mediazione, ma aveva eliminato l'obbligo di ricorrere all'istituto nelle materie elencate dall'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 28/2010. In questo quadro, la rilevanza delle agevolazioni fiscali usciva rafforzata e non indebolita dall'intervento della Consulta, quale unico stimolo alla mediazione<sup>78</sup>.

Come accennato, l'individuato fondamento permane dopo il d.l. 21 giugno 2013, n. 69<sup>79</sup>, c.d. "decreto del fare", convertito con modifiche dalla l. 9 agosto 2013, n. 98<sup>80</sup>, che ha ripristinato il carattere obbligatorio dell'istituto, sia pure in maniera attenuata.

---

novembre 2011, in *G.U.*, 1<sup>a</sup> sr. speciale, n. 15 del 2012; Trib. Torino, ord. 24 gennaio 2012, in *G.U.*, 1<sup>a</sup> sr. speciale, n. 22 del 2012; Trib. Genova, ord. 18 novembre 2011, in *Giur. merito*, 2012, p. 1080.

<sup>77</sup> Cfr. C. MARUCCI, *Premessa: la funzione promozionale e deflattiva delle norme di esenzione fiscale*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 350 ss.;

<sup>78</sup> Cfr. M. BUZIO, *Le ragioni della mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 621 ss.

<sup>79</sup> Il d.l. 21 giugno 2013, n. 69, recante "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia", è stato pubblicato sul *Supplemento Ordinario* n. 50 alla *G.U.* del 21 giugno 2013, n. 144 ed è entrato in vigore il 22 giugno 2013. Per un primo commento, cfr. A. CANNIOTO, L. DE STEFANI, G. DE VITO, G. FALASCA, G. GAVELLI, L. LOVECCHIO, G. MACCARONE, G. NEGRI, M. PIAZZA e A. SACRESTANO, *Torna la mediazione obbligatoria*, in *Il Sole-24 Ore*, 22 giugno 2013, n. 169, p. 8; E. MORANO CINQUE, *I sistemi di ADR e la media conciliazione*, cit., p. 31 ss.; C. DELL'OSTE e V. MAGLIONE, *Tempi sprint e costi bassi: la mediazione torna in gioco*, in *Il Sole-24 Ore*, 24 giugno 2013, n. 171, p. 2-3; L. TOMMASI, *Mediazione obbligatoria*, in AA.VV., *Decreto Fare, Le Guide de "Il Fisco"*, Milano, 2013, p. 57 ss.; A. BANDINI, *Dopo un tormentato iter parlamentare la nuova mediazione prova a spiccare il volo*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale, Guida al diritto de Il Sole-24 Ore*, Agosto 2013, p. 7 ss.; G. VECCHIO, *La rinascita della mediazione civile e commerciale. Qualche appunto a margine dell'art. 84 del decreto legge del 21 giugno 2013, n. 69*, in *Vita Notarile*, anno LXV, n. 2/2013, p. 625 ss.; R. FAVALE e M. GAMBINI, *Introduzione*, cit., p. 9; C. ASCIONE, *Clausola di mediazione e giudizio di vessatorietà*, cit., p. 121-122; M.P. GASPERINI, *Rapporti tra mediazione e giudizio contenzioso nel d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 153, nt. 5; G. FALCO e G. SPINA (a cura di), *La nuova mediazione*, Milano, 2013; M. BOVE, *L'accordo conciliatorio rivisitato dal c.d. "decreto del fare"*, in *Le Società*, 2013, p. 1230 ss.; V. CARNEVALI, *Mediazione civile e commerciale e "Decreto Fare"*, in *Contratti*, 2013, p. 977.

<sup>80</sup> Pubblicata nella *G.U.* del 20 agosto 2013, n. 194, *Supplemento Ordinario* n. 63, entrata in vigore il 20 agosto 2013. In materia, cfr. C. ASCIONE (a cura di), *La nuova mediazione*, II ed., Napoli, 2013; M. JULINI, *La nuova mediazione nelle controversie civili e commerciali*, Forlì, 2013; A. LOMONACO, *Modifiche alla disciplina della mediazione dopo la legge di conversione del decreto del fare*, in *CNN Notizie* del 2 settembre 2013, p. 28-29; G. NEGRI, *Condominio ed eredità, ritorna la mediazione*, cit., p. 9-10; C. DELL'OSTE e G. PARENTE, *La mediazione castiga gli assenti*, in *Il Sole-24 Ore*, 16 settembre 2013, n. 254, p. 5; S. RISELLI, *Adesso i conciliatori si rimettono in gioco*, in *Il Sole-24 Ore*, 16 settembre 2013, n. 254, p. 5; C. DELL'OSTE e V. MAGLIONE, *La nuova mediazione mette il «filtro» a 130mila liti l'anno*, in *Il Sole-24 Ore*, 23 settembre 2013, n. 261, p. 7; C. COLOMBO, *Il ritorno della mediazione obbligatoria*, cit., p. 1578 ss.; G. NEGRI, *La sfida a termine delle regole taglia-cause*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 1; N. SOLDATI, *Ripristino dopo lo stop della Consulta*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 2. La riforma della



In una prospettiva sistematica, tuttavia, mentre il modello originario configurava il tentativo obbligatorio di mediazione come condizione di procedibilità, l'attuale prevede un incontro

---

mediazione è entrata in vigore il 21 settembre 2013, suscitando non poche perplessità interpretative (cfr. V. MAGLIONE e M. MARINARO, *Mediazione alla prima prova di operatività*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e tributi*, 7 ottobre 2013, n. 275, p. 11; V. MAGLIONE, *La mediazione torna a crescere*, in *Il Sole-24 Ore*, 10 marzo 2014, n. 68, p. 1; V. MAGLIONE, *L'obbligo di mediazione fa decollare le procedure*, in *Il Sole-24 Ore*, 10 marzo 2014, n. 68, p. 11). Per la risoluzione dei dubbi applicativi, cfr. la Direttiva del Ministero della Giustizia, 5 novembre 2013, Per primo commento, cfr. C. COLOMBO, *Mediazione: chiarimenti dal Ministero*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVIII, 15 gennaio 2014, n. 944, p. 62 ss. In particolare, le novità introdotte dalla legge di conversione, rispetto al testo originario del decreto legge, riguardano principalmente la definizione di mediazione, l'aggiunta, tra le controversie che rientrano nell'ambito dell'obbligatorietà, di quelle relative alla responsabilità sanitaria, oltre che medica, «mostrandosi il *conditor iuris* sensibile alla diversa fisionomia che il settore della responsabilità medica ha, progressivamente, assunto» [cfr. R. FAVALE e M. GAMBINI, *Introduzione*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 9], la competenza territoriale degli organismi [cfr. M. MARINARO, *La competenza territoriale segue il giudice*, in *Il Sole-24 Ore*, 17 luglio 2013, n. 194, p. 13; A. FILICE, *Presentazione della domanda con vincolo territoriale*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 5], individuata nel luogo in cui ha sede il giudice territorialmente competente per la controversia, la necessaria assistenza di un avvocato per le ipotesi di mediazione obbligatoria, la previsione di un limite temporale di efficacia (periodo sperimentale di quattro anni) della disposizione sull'obbligatorietà della mediazione [per i primi commenti, già durante l'iter di conversione del d.l.; A. SANTI, *Riflettori sull'obbligatorietà per i primi 4 anni. Avvocati al centro del procedimento conciliativo*, cit., p. 11 ss.; N. SOLDATI, *Quattro anni per testare l'efficacia dell'operazione*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 2], l'eliminazione di ogni compenso per l'organismo qualora, al primo incontro, la mediazione abbia esito negativo e l'efficacia esecutiva dell'accordo di conciliazione [cfr. N. SOLDATI, *Il verbale è subito esecutivo*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 4]. In ordine a tale ultima innovazione, il novellato art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 28/2010 dispone che «ove tutte le parti aderenti alla mediazione siano assistite da un avvocato, l'accordo che sia stato sottoscritto dalle parti e dagli stessi avvocati costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione forzata, l'esecuzione per consegna e rilascio, l'esecuzione degli obblighi di fare e non fare, nonché per l'iscrizione di ipoteca giudiziale. Gli avvocati attestano e certificano la conformità dell'accordo alle norme imperative e all'ordine pubblico. In tutti gli altri casi l'accordo allegato al verbale è omologato, su istanza di parte, con decreto del presidente del tribunale, previo accertamento della regolarità formale e del rispetto delle norme imperative e dell'ordine pubblico». In altri termini, viene riconosciuta la possibilità di rendere esecutivo l'accordo con la mera sottoscrizione da parte degli avvocati, i quali attestano e certificano la conformità del medesimo alle norme imperative e all'ordine pubblico [cfr. A. FILICE, *Verbale di accordo firmato dagli avvocati delle parti*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 7]. Peraltro, resta ferma la possibilità, già precedentemente prevista, di chiedere l'omologa del verbale di accordo al tribunale, a prescindere dalla sottoscrizione degli avvocati. Inoltre, la stessa legge ha espressamente consentito la trascrizione degli accordi di mediazione che accertano l'usucapione, inserendo il n. 12-bis all'art. 2643 c.c. [cfr. lo Studio n. 718-2013/C (est. M. KROGH), *La trascrizione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione*, Approvato dall'Area Scientifica – Studi Civilistici il 24 ottobre 2013, Approvato dal CNN il 31 gennaio 2014, in *CNN Notizie* del 10 febbraio 2014, n. 27, p. 2 ss.; A. BUSANI, *Usucapione, nuovi spiragli sulla trascrizione*, in *Il Sole-24 Ore*, 12 febbraio 2014, n. 42, p. 19; A. DE DONATO, *La trascrizione dell'accordo conciliativo di accertamento dell'usucapione*, in *Vita not.*, n. 1/2014, p. 123 ss.]. Peraltro, la tematica, già prima di tale modifica, in assenza di una disposizione *ad hoc*, aveva suscitato non poche perplessità [cfr. L. LORENZINI e F. LORENZINI, *La trascrivibilità del verbale di mediazione in tema di usucapione – Parte 1*, in *Vita not.*, 2012, p. 689; Studio n. 3-2012/M (est. M. KROGH), *Ammissibilità di un accordo conciliativo, ai sensi del d.lgs. 4 marzo 2010 n. 28, avente ad oggetto il riconoscimento di un acquisto a titolo di usucapione e sua trascrivibilità*, Approvato dalla Commissione Mediazione del 19 ottobre 2012, in *Studi e Materiali*, n. 1/2013, p. 263 ss.]. Il trattamento tributario della procedura è rimasto invariato rispetto al sistema originario, delineato dal d.lgs. n. 28/2010, restando attuale la previsione di un credito d'imposta, di importo pari all'indennità corrisposta ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione, fino a concorrenza di euro cinquecento. In caso di insuccesso della mediazione, il credito è ridotto alla metà. Inoltre, rimane ferma l'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura per tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento stesso e l'esenzione dall'imposta di registro sul verbale di accordo, entro il limite di valore di euro 50.000,00, con l'obbligo di corrispondere il tributo per la parte eccedente (cfr. G. NEGRI, *Condominio ed eredità, ritorna la mediazione*, cit., p. 10). Peraltro, le modifiche contenute nel c.d. piano "Destinazione Italia", sono volte a rafforzare gli incentivi alla mediazione, al fine di favorire la soluzione stragiudiziale delle controversie, con l'obiettivo di migliorare i tempi della giustizia. In materia, cfr. V. MAGLIONE e M. MARINARO, *Mediazione alla prima prova di operatività*, cit., p. 11. Anche M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1201 auspica «la semplificazione e l'ampliamento delle agevolazioni di natura tributaria già presenti nella normativa».

preliminare, da fissarsi entro 30 giorni dal deposito della domanda<sup>81</sup>, e rimette la prosecuzione del procedimento alla volontà delle parti.

In altri termini, l'obbligatorietà assume caratteri «essenzialmente nuovi e appare decisamente attenuata rispetto al passato: non si impone più l'esperimento di un tentativo di mediazione», ma si chiede alle parti di incontrarsi davanti al mediatore per verificare se sussista l'interesse e «vi siano le condizioni per coltivare la mediazione»<sup>82</sup>.

In realtà, alcune disposizioni contenute nel “decreto del fare” reintroducono norme dichiarate incostituzionali; altre hanno carattere decisamente innovativo, come, ad esempio, quelle che prevedono l'automatica attribuzione della qualifica di mediatore agli avvocati iscritti all'albo professionale, fermi gli obblighi di formazione e di aggiornamento<sup>83</sup>; o contemplano la necessità della sottoscrizione dei verbali della procedura anche ad opera degli avvocati che assistono le parti o l'esclusione della mediazione obbligatoria nei procedimenti di consulenza tecnica preventiva finalizzati alla composizione della lite, *ex art. 696-bis c.p.c.*, o la riduzione a tre mesi dei tempi di conclusione del procedimento di mediazione, in luogo degli originari quattro mesi<sup>84</sup>; o la riduzione dei costi della procedura, nei casi in cui la mediazione sia condizione obbligatoria di procedibilità della domanda o sia prescritta dal giudice<sup>85</sup>; o l'intervento obbligatorio dei difensori delle parti, valorizzandone il relativo ruolo<sup>86</sup>; o l'introduzione di un primo incontro di programmazione, avente finalità esplorativa, con il quale si verifica la possibilità di comporre bonariamente la controversia a costi ridotti in caso di accertamento dell'impossibilità di giungere ad un accordo<sup>87</sup>; o l'attribuzione

---

<sup>81</sup> Cfr. A. FILICE, *Primo appuntamento fissato entro 30 giorni*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione, I focus del Sole-24 Ore*, 25 settembre 2013, p. 5; M. DE VENTURA, *Iter procedimentale*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 414 ss.

<sup>82</sup> A. SANTI, *Riflettori sull'obbligatorietà per i primi 4 anni. Avvocati al centro del procedimento conciliativo*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 14; L. ANSALDI, *Parti, difensori e mediatori protagonisti del primo incontro*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 20 ss.

<sup>83</sup> Cfr. M. MARINARO, *Legali abilitati, ma l'ente deciderà se metterli in lista*, in *Il Sole-24 Ore*, 24 giugno 2013, n. 171, p. 3; L. ANSALDI, *Avvocati “mediatori di diritto” ma con obbligo di formazione*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 24 ss.; N. SOLDATI, *La formazione ha un ruolo decisivo*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 14; N. SOLDATI, *Le incompatibilità sono a largo raggio*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 14.

<sup>84</sup> Cfr. N. SOLDATI, *La durata del procedimento si accorcia a tre mesi*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 4; A. FILICE, *Tempi tagliati di trenta giorni*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 7; A.M. BASSO, *Durata della mediazione e rapporti con la Legge Pinto*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 515 ss.

<sup>85</sup> Cfr. N. SOLDATI, *Se non si raggiunge l'accordo il conto da pagare è ridotto*, *Il Sole-24 Ore*, 24 giugno 2013, n. 171, p. 3; N. SOLDATI, *Per le indennità di servizio un sistema a doppio binario*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 8; N. SOLDATI, *Per partire bastano 40 euro*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 8; N. SOLDATI, *La difficoltà della lite può far aumentare il conto*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 9..

<sup>86</sup> Cfr. A. BANDINI, *Ruolo e funzioni dei legali chiamati ad assistere le parti*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 31 ss.; N. SOLDATI, *L'assistenza è obbligatoria se lo è anche la procedura*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 14; L. RUGGERI, *Natura transattiva dell'accordo di conciliazione e res litigiosa*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 236, nt. 4. M. RUSSO, *L'avvocato e la mediazione*, in *Giur. it.*, 2012, p. 236].

<sup>87</sup> Cfr. N. SOLDATI, *Primo incontro gratuito per chiarire tempi e modalità*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 3; N. SOLDATI, *Per le indennità di servizio un sistema a doppio binario*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 8; N. SOLDATI, *Per partire bastano 40 euro*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 8; N. SOLDATI, *La difficoltà della lite può far aumentare il conto*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 9; N. SOLDATI, *Non c'è obbligo di compenso per l'incontro di esordio*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 10.

all'organo giudicante, nell'ambito della mediazione delegata, della facoltà d'individuare l'organismo di mediazione; o la possibilità, per il giudice, di penalizzare la parte che ha rifiutato una proposta di accordo vicina alla soluzione finale<sup>88</sup>; o la previsione della facoltà di disporre il tentativo di mediazione anche in appello<sup>89</sup>; o il rafforzamento degli obblighi informativi a carico degli avvocati; o la riduzione del compenso del mediatore e l'assenza dell'obbligo di corrisponderlo per coloro che sono ammessi al patrocinio a spese dello Stato<sup>90</sup>.

In sostanza, l'art. 84 del d.l. n. 69/2013, introducendo il comma 1-*bis* all'interno dell'art. 5 del d.lgs. n. 28/2010, ha nuovamente previsto il carattere obbligatorio della mediazione, per le materie di cui al comma 1, ad esclusione delle controversie per danni derivanti dalla circolazione di veicoli e natanti, superando il *dictum* della Consulta. La scelta legislativa ha suscitato il biasimo di una parte della dottrina, la quale ha sottolineato che «se c'erano delle materie da eliminare dall'ambito di operatività della mediazione, queste erano, per la estrema tecnicità, le liti successive, in tema di patti di famiglia e di responsabilità medica», mentre «il legislatore ha eliminato solo quelle per danni da circolazione di veicoli e natanti»<sup>91</sup>.

Tuttavia, il precedente modello di mediazione connotava il tentativo obbligatorio di mediazione come condizione di procedibilità dell'azione; l'attuale, invece, si limita ad imporre alle parti un mero incontro preliminare, da fissarsi entro trenta giorni dal deposito della domanda, lasciandole libere di ogni determinazione in ordine alla prosecuzione del procedimento<sup>92</sup>.

In sostanza, lo strumento tributario, oggi più di ieri, è utilizzato per perseguire finalità extrafiscali, come si può desumere dall'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 28/2010<sup>93</sup>, che impone all'avvocato l'obbligo

---

<sup>88</sup> Cfr. N. SOLDATI, *Il giudice può chiamare le parti alla mediazione*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 11; N. SOLDATI, *Strategico il ruolo del magistrato*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 11.

<sup>89</sup> Cfr. N. MILONE, *Con la "delegata" il giudice può decidere di mandare le parti in mediazione*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 27 ss.; M. MARINARO, *Al giudice solo la facoltà di tentare la conciliazione*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e tributi*, 19 agosto 2013, n. 226, p. 5; M.P. MANTOVANI, *Sistemi di Alternative Dispute Resolution a livello europeo ed internazionale fra sistemi di regolazione del mercato e tutela dei contraenti in condizioni di asimmetria negoziale*, cit., p. 420, nt. 59.

<sup>90</sup> Cfr. N. SOLDATI, *Patrocinio gratuito per chi vuole mediare*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 10; N. SOLDATI, *Ma gli oneri legali restano a carico*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 10.

<sup>91</sup> G. VECCHIO, *La rinascita della mediazione civile e commerciale. Qualche appunto a margine dell'art. 84 del decreto legge del 21 giugno 2013, n. 69*, cit., p. 626.

<sup>92</sup> Cfr. A. FILICE, *Prosecuzione legata al consenso delle parti*, cit., p. 5; A. SANTI, *Riflettori sull'obbligatorietà per i primi 4 anni. Avvocati al centro del procedimento conciliativo*, cit., p. 14.

<sup>93</sup> Per il commento all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, cfr. F. CUOMO ULLOA, *L'obbligo dell'avvocato di informare il cliente*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Milano, 2010, p. 67 ss.; D. DALFINO, *Dalla conciliazione societaria alla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali»*, cit., p. 5 ss.; A. BANDINI, *L'obbligo di informazione al cliente*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 79 ss.; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 366; G. ARMONE e P. PORRECA, *L'obbligo di informativa dell'avvocato nella nuova mediazione civile*, in *Foro it.*, 2010, I, c. 2227 ss.; U. PERFETTI, *Mediazione e conciliazione: aspetti sostanziali e deontologici*, in *Rass. for.*, 2010, p. 25 ss.; P. DELLA VEDOVA, *Codice fiscale del difensore della parte in lite ed informativa in tema di mediazione: spunti per una rivisitazione dei rapporti fra l'invalidità degli atti del processo e l'invalidità degli atti negoziali*, in *La Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, n. 10/2011, pt. 1, p. 985 ss.; L. DITTRICH, *Il procedimento di mediazione nel d.lgs. n. 28 del 4 marzo 2010*, cit., p. 583; U. CARNEVALI, *La nuova mediazione civile*, cit., p. 437-438; A. FINOCCHIARO, *Scatta dal 20 marzo la prima informativa al cliente*, in *Guida al Diritto*, n. 12/2010, p. 57; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 64 ss.; P. PORRECA, *La mediazione e il processo civile: complementarietà e coordinamento*, cit., p. 632-633; G. TRISORIO LIUZZI, *La nuova disciplina della mediazione. Gli obblighi informativi dell'avvocato*, in *Giusto proc. civ.*, 2010, p. 990; S. ZIINO e M. VAJANA, *Sul dovere dell'avvocato di informare il cliente della possibilità di avvalersi della mediazione finalizzata alla conciliazione. Spunti sull'ambito di applicazione del nuovo istituto della mediazione*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it), p. 1 ss.; F. CUOMO ULLOA, *Obblighi informativi dell'avvocato nella mediazione delle*

di informare l'assistito non solo della facoltà di avvalersi del procedimento di mediazione, ma anche dei benefici fiscali previsti dagli artt. 17 e 20 del decreto<sup>94</sup>. La disposizione conferma il ruolo incentivante che il legislatore ha riconosciuto a queste misure<sup>95</sup>.

In sintesi, le agevolazioni fiscali restano un incentivo alla deflazione del contenzioso<sup>96</sup> e configurano un sistema di «prezialità positiva»<sup>97</sup>, che, utilizzando la leva fiscale, può indurre «le parti ad adottare lo strumento della mediazione in alternativa a quello giudiziale»<sup>98</sup>. Insomma, tra le ragioni che possono spingere le parti a ricorrere al procedimento di mediazione, per prevenire una controversia dinanzi agli organi giurisdizionali, assumono senz'altro rilievo i benefici fiscali *de quibus*<sup>99</sup>. Peraltro, le agevolazioni non operano in maniera uniforme, ma producono effetti diversi in base al tipo di lite, al valore economico della contesa, alle caratteristiche dei soggetti coinvolti e alla loro volontà di registrare l'accordo<sup>100</sup>. Di conseguenza, il regime fiscale di *favor* è uno degli incentivi alla mediazione<sup>101</sup>, sebbene non assurga ad elemento essenziale nella scelta di ricorrere alla procedura<sup>102</sup>. Difatti, il vantaggio dello strumento deflattivo è legato alla volontà delle parti di pervenire ad un accordo amichevole, con l'ausilio del mediatore e dei consulenti, onde evitare le lunghe ed onerose procedure giurisdizionali.

In sostanza, per un percorso realmente deflattivo, è indispensabile la coesistenza di efficienza, rapidità e riservatezza del procedimento, elementi che consentono alle parti di addivenire ad un accordo celere e conveniente. Il risultato presuppone mediatori e consulenti dotati di comprovata professionalità. Recentemente, non sono mancati tentativi volti ad estendere talune agevolazioni fiscali, proprie della mediazione civile e commerciale, ad altri istituti, caratterizzati dalla medesima

---

*controversie*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 757 ss.; R. SANTAGATA, *Sull'obbligo d'informativa dell'avvocato sull'accesso alla «mediazione»*, in *Giust. civ.*, 2011, II, p. 549 ss.; F. OLIVO, *L'incidenza della mediazione sul processo*, cit., p. 786-787; E. FABIANI, *L'obbligo dell'avvocato di informare l'assistito della possibilità di avvalersi del procedimento di mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 53; P. DELL'ANNA, *Cenni sull'obbligo di informativa dell'avvocato*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 247 ss.; A. TEDESCO, *Le matrici romanistiche di arbitrato, mediazione e conciliazione*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Anno IV, Bari, 2011, p. 673 ss.; E. CAVUOTO, *I doveri informativi dell'avvocato*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 302-303; N. SOLDATI, *Il nuovo cliente va informato sulla mediazione*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 13; R. FAVALE, *La mediazione e l'obbligo informativo*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 93 ss.; V. VASAPOLLO, *Obbligo di informativa dell'avvocato*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 467 ss.

<sup>94</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>95</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334-335.

<sup>96</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>97</sup> L'espressione si deve ad una felice intuizione di N. BOBBIO, *Sulla funzione promozionale del diritto*, in *Riv. Trim. Proc. Civ.*, 1969, p. 1318.

<sup>98</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie del 21 gennaio 2011, cit., p. 573; V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 190, p. 193.

<sup>99</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Conclusioni*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 304.

<sup>100</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Conclusioni*, cit., p. 304.

<sup>101</sup> Cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 120; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332.

<sup>102</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Conclusioni*, cit., p. 304.

logica deflattiva: il riferimento è all'emendamento n. 19<sup>103</sup>, presentato durante l'iter di approvazione della legge di stabilità per il 2015 (l. 23 dicembre 2014, n. 190)<sup>104</sup>, non recepito in sede legislativa, con cui si affiancava uno strumento d'incentivazione tributaria ai procedimenti di negoziazione assistita<sup>105</sup> e di arbitrato di cui al d.l. 12 settembre 2014, n. 132<sup>106</sup>, convertito dalla l. 10 novembre 2014, n. 162<sup>107</sup>. In caso di successo della negoziazione ovvero di conclusione dell'arbitrato con lodo, l'emendamento riconosceva un credito d'imposta<sup>108</sup>, fino ad un massimo di euro cinquecento, pari al compenso corrisposto dalle parti agli avvocati, nell'ambito dei suddetti procedimenti extragiudiziali: l'intervento era finanziato con l'aumento del contributo unificato nella

---

<sup>103</sup> In particolare, per effetto di tale emendamento, si sarebbe dovuto inserire all'art. 3 della legge di stabilità il comma 82-bis, del seguente tenore: «alle parti che corrispondono il compenso agli avvocati abilitati ad assisterli nel procedimento di negoziazione assistita ai sensi del capo II del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni dalla legge 10 novembre 2014, n. 162, nonché alle parti che corrispondono il compenso agli arbitri nel procedimento del capo I del medesimo decreto, è riconosciuto, in caso di successo della negoziazione, ovvero di conclusione dell'arbitrato con lodo, un credito di imposta commisurato al compenso fino a concorrenza di euro 500. Il credito d'imposta va indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale sono sostenute le spese agevolabili ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Con decreto del Ministro della giustizia di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità e la documentazione da esibire a corredo della richiesta del credito d'imposta e i controlli sull'autenticità della stessa».

<sup>104</sup> Cfr. M. LONGONI (a cura di), *La legge di stabilità*, supplemento a *ItaliaOggi* del 31 dicembre 2014, n. 19, p. 4 ss.

<sup>105</sup> Si tratta di un procedimento di natura extragiudiziale, la cui disciplina ricalca quella della mediazione di cui al d.lgs. n. 28/2010, che si inserisce nella legislazione volta ad introdurre filtri alla tutela giurisdizionale ordinaria, attraverso il ricorso facoltativo o obbligatorio a procedure arbitrali, compositive o transattive, attuate grazie all'ausilio degli avvocati delle parti, che svolgono un ruolo simile a quello degli arbitri irrituali: il procedimento è finalizzato alla conclusione di un accordo, costituente titolo esecutivo e per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale. In particolare, l'art. 2, comma 1, del d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014, definisce convenzione di negoziazione assistita da un avvocato «l'accordo mediante il quale le parti convengono di cooperare in buona fede e con lealtà per risolvere in via amichevole la controversia tramite l'assistenza di avvocati iscritti all'albo», imponendo in capo a questi ultimi il dovere deontologico di «informare il cliente all'atto del conferimento dell'incarico della possibilità di ricorrere alla convenzione di negoziazione assistita». Inoltre, l'art. 3 del decreto stabilisce un'ulteriore causa d'improcedibilità della domanda giudiziale, disponendo che «chi intende esercitare in giudizio un'azione relativa a una controversia in materia di risarcimento del danno da circolazione di veicoli e natanti, deve, tramite il suo avvocato, invitare l'altra parte a stipulare una convenzione di negoziazione assistita. Allo stesso modo deve procedere, fuori dei casi previsti dal periodo precedente e dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28, chi intende proporre in giudizio una domanda di pagamento a qualsiasi titolo di somme non eccedenti cinquantamila euro. L'esperimento del procedimento di negoziazione assistita è condizione di procedibilità della domanda giudiziale. L'improcedibilità deve essere eccepita dal convenuto, a pena di decadenza, o rilevata d'ufficio dal giudice non oltre la prima udienza. Il giudice quando rileva che la negoziazione assistita è già iniziata, ma non si è conclusa, fissa la successiva udienza dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 2, comma 3. Allo stesso modo provvede quando la negoziazione non è stata esperita, assegnando contestualmente alle parti il termine di quindici giorni per la comunicazione dell'invito. Il presente comma non si applica alle controversie concernenti obbligazioni contrattuali derivanti da contratti conclusi tra professionisti e consumatori». Per approfondimenti sull'istituto, cfr. Ufficio Studi del Consiglio Nazionale Forense (a cura di), *Dossier di analisi e documentazione n. 13/2014*, in <http://www.consiglionazionaleforense.it/site/home/pubblicazioni/dossier-ufficio-strudi/documento8539.html>; G. SPINA, *Negoziazione assistita: primo commento sul nuovo istituto*, in <http://www.altalex.com/index.php>; G. DE BERTI e A. MARSAGLIA, *Gestire negoziazione e mediazione. Guida per l'avvocato*, Montecatini Terme (PT), 2014; G. DOSI, *La negoziazione assistita da avvocati*, Torino, 2014; E. MAZZOLI, *La negoziazione assistita nel D.L. 132/2014*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2014; L. NIGRO, *Formulario commentato: arbitrato, negoziazione assistita, mediazione*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2014; C. RECCHIA e P.F. CUZZOLA, *La negoziazione assistita. Normativa commentata, schemi e tabelle esplicative*, Vicalvi (FR), 2014.

<sup>106</sup> Pubblicata in *G.U.* del 12 settembre 2014, n. 212.

<sup>107</sup> Pubblicata in *G.U.* del 10 novembre 2014, n. 261 – Supplemento Ordinario n. 84.

<sup>108</sup> Sul punto, cfr. G. NEGRI, *Negoziazione con credito d'imposta*, in <http://www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com/art/civile/2014-11-24/negoziazione-credito-d-imposta-221440.php?uuid=ABomBiHC>, il quale puntualizza che l'introduzione di tale strumento avrebbe consentito di eliminare le disparità, tuttora esistenti, rispetto alla vigente disciplina in materia di mediazione, presidiata da una pluralità di incentivi fiscali.

misura del dieci per cento<sup>109</sup>. Malgrado il testo definitivo della legge di stabilità per il 2015 non abbia recepito l'emendamento, il tentativo d'introdurre un credito di imposta nel procedimento di negoziazione assistita, sulla falsariga di quanto avviene nella mediazione, è senz'altro da apprezzare, perché in linea con la tendenza, sempre più avvertita dal legislatore, di utilizzare la leva fiscale per facilitare il ricorso a strumenti alternativi di risoluzione dei conflitti, utili a decongestionare il contenzioso pendente.

La tendenza trova riscontro nell'art. 6 del citato d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014, che consente alle parti di concludere una convenzione di negoziazione assistita, in materia matrimoniale, avente la medesima valenza dei provvedimenti giudiziali che definiscono i procedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di scioglimento del matrimonio e di modifica delle condizioni di separazione o divorzio<sup>110</sup>. L'accordo, concluso dai coniugi legalmente assistiti, viene trasmesso al Procuratore della Repubblica, che, previa verifica della regolarità, effettuata tenendo conto anche dell'interesse dei figli, comunica alle parti il nulla osta agli adempimenti richiesti o l'autorizzazione. In caso contrario, il Procuratore della Repubblica, nei successivi cinque giorni, trasmette l'accordo al Presidente del Tribunale, per l'apertura di un procedimento che si svolgerà dinanzi a quest'ultimo. Sul piano fiscale, il Ministero della Giustizia, con apposita circolare<sup>111</sup>, ha sottolineato la gratuità del procedimento esperito dinanzi al Procuratore della Repubblica e finalizzato al rilascio del nulla osta o dell'autorizzazione, escludendo l'obbligo di corrispondere il contributo unificato di cui all'art. 9, d.p.r. n. 115/2002, l'imposta di bollo e i diritti di copia<sup>112</sup>. Sul piano sistematico, l'interpretazione appare corretta, considerata la natura meramente amministrativa dell'attività di controllo e di verifica *de qua*, in piena sintonia con la *ratio legis*, volta a degiurisdizionalizzare la materia. Anche il procedimento che si svolge dinanzi al Presidente del Tribunale beneficia del medesimo trattamento fiscale di *favor*, in quanto, lungi dall'essere dotato di una propria autonomia, costituisce prosecuzione della precedente fase esperita dinanzi al Procuratore della Repubblica. La conclusione viene implicitamente confermata dall'art. 22, d.l. n. 132/2014, che prevede una copertura straordinaria per le minori entrate derivanti dagli artt. 3, 6 e 12, d.l. 132/2014, disponendo, ove occorra, l'aumento degli importi del contributo unificato al fine di reperire le risorse finanziarie necessarie a far fronte ai minori introiti. Inoltre, l'amministrazione finanziaria, con apposito parere<sup>113</sup>, ha precisato che gli accordi di negoziazione assistita depositati presso la segreteria della Procura della Repubblica fruiscono dell'esenzione dall'imposta di bollo e dai diritti di copia, producendo i medesimi effetti dei provvedimenti adottati nel corso dei procedimenti di separazione e divorzio, in relazione ai quali, l'art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74, contempla un'esenzione<sup>114</sup> generalizzata dall'imposta di bollo, da quella di registro e da ogni altra tassa<sup>115</sup>.

---

<sup>109</sup> La relazione tecnica di accompagnamento, valutata con esito positivo dalla Ragioneria Generale dello Stato il 12 dicembre 2014, precisa che l'emendamento «contiene modifiche al D.L. 132/2014 e reca disposizioni che prevedono meccanismi di incentivazione fiscale della negoziazione assistita e dell'arbitrato. Si propone il modello del credito d'imposta già previsto per la mediazione dal D.Lgs. 28/2010 con un meccanismo di finanziamento attraverso l'aumento del Contributo Unificato di iscrizione a ruolo, di cui all'art. 13 del T.U. 115/2002 delle spese di giustizia. La norma riconosce alle parti un credito di imposta massimo pari a 500,00 euro per i compensi corrisposti agli avvocati abilitati nel procedimento di negoziazione assistita».

<sup>110</sup> Cfr. V. AMENDOLAGINE, *Negoziazione assistita: il procedimento è esente da contributo unificato, imposta di bollo e diritti di copia*, in [www.quotidianogiuridico.it](http://www.quotidianogiuridico.it).

<sup>111</sup> Circolare Ministero della Giustizia del 29 luglio 2015, in [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it).

<sup>112</sup> Cfr. V. AMENDOLAGINE, *Negoziazione assistita: il procedimento è esente da contributo unificato, imposta di bollo e diritti di copia*, cit.

<sup>113</sup> Parere Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa – Ufficio registro ed altri tributi indiretti – del 3 luglio 2015, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

<sup>114</sup> Sulla tematica, cfr. L. IACOBELLIS, *L'esenzione dall'imposta di registro degli atti relativi allo scioglimento e alla cessazione degli effetti civili del matrimonio*, in *Rass. trib.*, n. 5/2014, p. 1103 ss.

<sup>115</sup> Cfr. V. AMENDOLAGINE, *Negoziazione assistita: il procedimento è esente da contributo unificato, imposta di bollo e diritti di copia*, cit.

### 3. L'estensione dell'intento deflattivo dal giudizio civile al contenzioso tributario: il reclamo obbligatorio e la mediazione delle liti tributarie. Il raccordo con il principio della tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria

L'intento deflattivo del contenzioso civile e commerciale<sup>116</sup> è certamente la finalità perseguita con l'intervento normativo di cui al d.lgs. n. 28/2010<sup>117</sup>. In questa prospettiva, la mediazione vuole essere «uno strumento utile allo smaltimento del pesante fardello dell'arretrato della giustizia civile»<sup>118</sup>. Difatti, proprio per deflazionare il carico giudiziario è stata prevista una modalità alternativa di risoluzione delle controversie, «nella convinzione che una “crisi” nei rapporti intersoggettivi possa essere superata non soltanto attraverso una decisione emessa secondo legge e da un organo giurisdizionale, ma anche per mezzo di un accordo “amichevole”», concluso con l'ausilio di un «soggetto terzo rispetto alle parti»<sup>119</sup>. Com'è noto, ai sensi dell'art. 1, lettera a), del d.lgs. n. 28/2010, la mediazione è un procedimento che si svolge alla presenza di un soggetto «terzo e imparziale», finalizzato alla ricerca di una composizione non giudiziale di una controversia avente ad oggetto diritti disponibili<sup>120</sup>.

La finalità deflattiva non è rimasta circoscritta al giudizio civile, ma è stata estesa al contenzioso tributario, attraverso l'introduzione degli istituti del «reclamo obbligatorio» e della «mediazione»<sup>121</sup>, ad opera del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, pubblicato nella *G.U.* del 6 luglio 2011, n. 155, convertito con modifiche nella l. 15 luglio 2011, n. 111, pubblicato nella *G.U.* del 16 luglio 2011, n. 164. Nondimeno, al pari della mediazione civile e commerciale, anche gli istituti del reclamo e della mediazione fiscale hanno sollevato dubbi di conformità ai precetti costituzionali.

---

<sup>116</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarî del 21 gennaio 2011, cit., p. 568.

<sup>117</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 193; F.A. GENOVESE, *La mediazione come strumento deflattivo del contenzioso civile*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 739 ss.

<sup>118</sup> P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1733.

<sup>119</sup> S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 331.

<sup>120</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 331; S. PELLEGRINI, *La mediazione e le sue tecniche, un diverso metodo di gestione del conflitto tra dover essere ed essere*, in *Sociologia del diritto*, n. 3/2012, p. 69 ss.

<sup>121</sup> Cfr. S.A. PARENTE, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011, p. 52 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013; M. AULENTA, *La mediazione tributaria quale strumento di collaborazione tra fisco e contribuente e la tardiva previsione della tutela cautelare*, in *Annali del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” - Università degli Studi di Bari “Aldo Moro*, 2013 – Anno I, pubblicato su [www.annalidipartimentojonico.org](http://www.annalidipartimentojonico.org), p. 35 ss.; F. VERINI, *La mediazione tributaria*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013; S. MOGOROVICH, *Guida operativa al processo tributario e alla conciliazione preventiva*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013; G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione dei procedimenti*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, n. 1/2013, p. 76; M. DI PIRRO, *La mediazione tributaria dopo la Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E*, Napoli, 2012; A. CARINGI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. trib.*, n. 37/2012, p. 2877 ss.; A. GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2012, p. 911 ss.; V. TALLINI, *I nuovi procedimenti di mediazione “civile” e “tributaria”: le limitazioni al diritto di azione tra norme costituzionali e dell'U.E.*, cit., p. 20-21; A. MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2012, pt. 1, p. 1177 ss.; M. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9/2012, pt. 1, p. 809 ss.; V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, n. 19/2012, p. 1364 ss.; A. DONATI, *Manovra finanziaria 2011*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011; F. VERINI, *Conciliare col Fisco*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011; A. RUSSO, *Manovra correttiva (d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *Il Fisco*, n. 30/2011, p. 4843; M. CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito). Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il Fisco*, n. 31/2011, p. 4997; M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, n. 31/2011, p. 2491 ss.

Difatti, la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia<sup>122</sup> ha sollevato la questione di legittimità costituzionale della normativa per contrarietà ad alcuni articoli della Costituzione e per erronea ed illogica utilizzazione degli istituti<sup>123</sup>.

In particolare, la Commissione ha sottolineato: a) l'assenza di terzietà, atteso che l'organo competente a pronunciarsi sull'istanza fa parte della stessa struttura dell'amministrazione finanziaria; b) la limitazione del diritto di difesa (art. 24 cost.), data l'obbligatorietà della procedura amministrativa, che comprime le facoltà difensive del contribuente, il quale può rivolgersi al giudice soltanto qualora siano decorsi novanta giorni e non gli sia stato comunicato l'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione; c) il trattamento discriminatorio che deriva dall'applicazione dei rimedi alle sole pretese di valore non superiore ad euro 20.000,00 avanzate dall'Agenzia delle Entrate: i destinatari di contestazioni provenienti da altri enti o quelli ai quali l'Agenzia delle Entrate contesta un'evasione superiore alla soglia legale paradossalmente godrebbero di una maggiore tutela giuridica, posto che potrebbero rivolgersi alla giustizia tributaria e chiedere la sospensiva degli effetti dell'accertamento<sup>124</sup>.

Di qui, l'incostituzionalità delle fonti sia per la violazione del principio di parità delle posizioni processuali delle parti (c.d. "parità delle armi") (artt. 3, 24 e 11 cost.), atteso il maggior tempo riconosciuto all'amministrazione finanziaria per predisporre le proprie difese, a fronte dell'anticipazione imposta al contribuente in sede di reclamo, sia per la mancata previsione della condanna alle spese, in capo all'Agenzia delle Entrate, qualora al reclamo segua l'annullamento dell'atto impugnato e il contribuente abbia sostenuto spese per una lite potenziale<sup>125</sup>.

---

<sup>122</sup> Ordinanza 18 febbraio 2013, n. 18, in *Fisconline*.

<sup>123</sup> Cfr. M. MOBILI e G. PARENTE, *Primo compleanno «amaro» per la mediazione fiscale*, in *Il Sole 24-Ore* dell'11 marzo 2013, n. 69, p. 1; A. CISSELLO, *Alla Corte Costituzionale la mediazione tributaria*, in [http://www.eutekne.info/Sezioni/Art\\_413941.aspx](http://www.eutekne.info/Sezioni/Art_413941.aspx); M. VILLANI, *Reclamo e mediazione tributaria: profili di incostituzionalità*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=61764>; F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2013, pt. 2, p. 82 ss.; A. QUATTRONE, *Reclamo e Mediazione: dubbi e criticità*, in <http://studiorombola.com/22-04-12-reclamo-e-mediazione-dubbi-e-criticita-di-antonino-quattrone/>; R. SUCCIO, *Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2013, pt. 2, p. 102 ss.; M. VILLANI e P. RIZZELLI, *Reclamo e mediazione in ambito tributario: profili di incostituzionalità*, in [http://www.osservatoriomediazione.it/ND/reclamo\\_e\\_mediazione\\_in\\_ambito\\_tributario\\_profili\\_di\\_incostituzionalita\\_i\\_d1111941\\_art.aspx](http://www.osservatoriomediazione.it/ND/reclamo_e_mediazione_in_ambito_tributario_profili_di_incostituzionalita_i_d1111941_art.aspx); M. VILLANI e F.G. ROMANA SANNICARDO, *I dubbi sull'istituto della mediazione tributaria*, in <http://www.commercialistatelematico.com/articoli/2012/06/i-dubbi-sullistituto-della-mediazione-tributaria.html>; E. DE MITA, *La mediazione tributaria frena la giustizia*, in *Il Sole 24-Ore* del 12 maggio 2013, n. 128, p. 23; A. IORIO, *Riforma all'esame Consulta*, in *Il Sole 24-Ore* del 13 febbraio 2014, n. 43, p. 21; A. IORIO, *Resta spazio per il gioco d'anticipo*, in *Il Sole 24-Ore* del 4 marzo 2014, n. 62, p. 15.

<sup>124</sup> Cfr. M. MOBILI e G. PARENTE, *Mediazione all'esame di costituzionalità*, in *Il Sole 24-Ore* dell'11 marzo 2013, n. 69, p. 7.

<sup>125</sup> Cfr. B. SANTACROCE e L. LODOLI, *Mediazione tributaria*, Milano, 2012; M. BRUZZONE, *L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, p. 709 ss.; V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, p. 765 ss.; S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2012, p. 584 ss.; M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 21/2012, p. 1505 ss.; A. GUIDARA, R. LUPI e D. STEVANATO, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Lo Stato civile italiano*, n. 1/2012, p. 92 ss.; C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2012, p. 85 ss.; S. FIORENTINO, *«Il reclamo e la mediazione» nell'ordinamento tributario*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 335 ss.; AA.VV., *La nuova mediazione con il fisco*, in *Le guide il Fisco*, Roma, 2012; B. BELLÉ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2012, I, p. 863 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, p. 841 ss.; I. LUCATI, *Il filtro della mediazione obbligatorio anche per le liti tributarie*, in *La Responsabilità Civile*, n. 5/2012, p. 396 ss.; G. SEPIO, *Mediazione tributaria e sanzioni nel coordinamento con gli altri istituti deflativi del contenzioso*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2012, p. 2790 ss.; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2012, p. 898 ss.; L. AMBROSI e G. PARENTE, *La mediazione punta a evitare 7 liti su 10*, in *Il Sole-24 Ore, Norme e tributi*, 10 giugno 2013, n. 157, p. 1; M. BELLINAZZO, *Confronto aperto sulla mediazione*, in *Il Sole-24 Ore*, 20 giugno 2013, n. 167, p. 17; L. LODOLI e B.



Infine, la normativa è stata censurata sotto il profilo della posticipazione della tutela cautelare del contribuente al momento della conversione del reclamo in ricorso, per le fattispecie diverse da quelle concernenti gli atti reclamabili ad esecuzione immediata, come, ad esempio, i casi degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento. In realtà, dopo il rinvio alla Corte costituzionale, altre due commissioni provinciali tributarie hanno rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17-bis, d.lgs. n. 546/1992. In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Benevento<sup>126</sup>, in riferimento all'art. 3 cost., ha ribadito l'effetto negativo di «ottenere giudizi tra loro contrastanti in relazione a situazioni del tutto analoghe», che deriva dall'adozione - come filtro alla disciplina - di un limite quantitativo, rappresentato dal valore della controversia.

Nella prospettiva della violazione dell'art. 3 cost., la commissione ha pure sottolineato che le spese sostenute dagli interessati, in relazione a situazioni identiche, possono subire trattamenti diversi, come nell'ipotesi di mediazione portata a buon fine, nella quale il contribuente la cui controversia rientra nei limiti di valore della fattispecie legale sostiene spese che restano a suo definitivo carico, a differenza del contribuente non obbligato alla mediazione, che può ottenere la condanna della controparte alle spese della lite. La stessa limitazione della disciplina agli «atti emessi dall'Agenzia delle Entrate» è in contrasto con il principio di uguaglianza, mentre, in riferimento all'art. 24 cost., il diritto di difesa è circoscritto alla fase amministrativa, rappresentata dal procedimento di reclamo con mediazione.

Infine, accanto alla carenza di terzietà del mediatore, la commissione ha ribadito la lesione dell'interesse a definire la controversia in tempi ragionevoli (art. 111 cost.), conseguente all'eccessiva dilatazione dei tempi d'introduzione del giudizio. Difatti, nell'ipotesi di contribuente che si avvale dello strumento dell'accertamento con adesione, ai rituali sessanta giorni dalla ricezione dell'atto, vanno aggiunti altri novanta giorni per la sospensione, qualora, a seguito di concordato non andato a buon fine, sia proposto il reclamo<sup>127</sup>.

Nella medesima logica, la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso<sup>128</sup> ha sottolineato che il differimento dell'azione giudiziaria può essere giustificato solo da esigenze di ordine generale e da finalità di giustizia, non ravvisabili nella mediazione tributaria, per la dubbia legittimità costituzionale degli istituti volti a condizionare l'ammissibilità dell'azione giudiziaria al previo esperimento di un rimedio amministrativo<sup>129</sup>.

---

SANTACROCE, *La mediazione non rimborsa*, in *Il Sole-24 Ore*, 13 luglio 2013, n. 190, p. 19; M. CHIONCHIO, Z. GOLLA e R. LUPI, *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della 'deprocessualizzazione'*, in *Lo Stato civile italiano*, n. 2/2013, p. 194 ss.; A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2013, p. 51 ss.; M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 1/2013, pt. 1, p. 153 ss.; Studio n. 72-2013/T (est. A. PISCHETOLA), *Mediazione tributaria ed imposta principale "postuma"*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie il 8 febbraio 2013, in *Studi e materiali*, n. 3/2013, p. 829 ss. Della mediazione tributaria si è occupata anche l'Amministrazione Finanziaria con la Circolare, 19 marzo 2012, n. 9/E - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, in [http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2012/marzo+2012/circolare+9+19032012/cir9e+del+19+03+12+3 .pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2012/marzo+2012/circolare+9+19032012/cir9e+del+19+03+12+3.pdf).

<sup>126</sup> Ordinanza 18 aprile 2013, n. 153/7/13, in *Fisconline*.

<sup>127</sup> A. SACRESTANO, *Mediazione fiscale sotto attacco*, in *Il Sole 24-Ore* del 15 maggio 2013, n. 131, p. 21.

<sup>128</sup> Ordinanza 17 aprile 2013, n. 75/2/13, in *Fisconline*.

<sup>129</sup> Per le critiche alle motivazioni delle ordinanze, cfr. A. CARINCI, *Vincoli eccessivi all'esercizio dei propri diritti*, in *Il Sole 24-Ore* del 15 maggio 2013, n. 131, p. 21, secondo il quale non è convincente «l'ipotizzato vizio della mancanza di terzietà nel soggetto investito nella procedura di reclamo (gli uffici dell'area legale dell'Agenzia delle entrate): a ben vedere, il reclamo/mediazione non ha nulla in comune con la mediazione civile, integrando piuttosto un procedimento di natura amministrativa volto a sollecitare l'intervento in autotutela dell'Agenzia». Peraltro, già prima delle suddette ordinanze, una parte della dottrina (G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, n. 12/2012, p. 853 ss.; M.C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 18/2012, p. 1284 ss.; V. TALLINI, *Osservazioni a prima lettura sulla "mediazione tributaria" ex art. 17-bis*,

Come osservato, per rispondere ai dubbi di legittimità costituzionale, il regime è stato modificato dall'art. 1, co. 611, l. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di Stabilità 2014), pubblicata nella *G.U.* del 27 dicembre 2013, n. 302 – Supplemento Ordinario n. 87. Per effetto dell'intervento legislativo, la presentazione del reclamo è stata configurata come condizione di procedibilità del successivo ricorso e non più come condizione d'inammissibilità. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni, l'Agenzia delle Entrate, in sede di costituzione in giudizio, potrà, quindi, eccepire l'improcedibilità, che comporterà il rinvio della trattazione per consentire la mediazione. Rispetto all'originaria versione, la nuova disciplina conferisce certezza anche ai termini per la costituzione in giudizio del contribuente, il quale dovrà depositare il ricorso entro trenta giorni, decorrenti dalla scadenza dei novanta. È stato pure introdotto il nuovo comma 9-bis all'art. 17, d.lgs. n. 546/1992, per effetto del quale le somme oggetto di reclamo non potranno essere riscosse se non sono trascorsi i novanta giorni per la costituzione in giudizio<sup>130</sup>.

Da ultimo, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, comma 2, d. lgs. n. 546/1992, nel testo anteriore alle modifiche del 2013, nella parte in cui prevedeva l'inammissibilità del ricorso per mancata presentazione del reclamo e la rilevabilità d'ufficio dell'inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio. La Corte ha riconosciuto l'astratta ammissibilità di una giurisdizione condizionata e l'incompatibilità con i principi costituzionali della sola mediazione obbligatoria che rende eccessivamente onerosa la tutela giurisdizionale<sup>131</sup>. Attesa la sostanziale differenza tra la mediazione civile e quella tributaria, tuttavia, non è possibile applicare a quest'ultima le argomentazioni che hanno condotto la Consulta a dichiarare l'illegittimità costituzionale del regime della prima, nella parte in cui prevedeva il carattere obbligatorio dell'istituto<sup>132</sup>.

In ogni caso, le figure analizzate si collocano in una politica legislativa proiettata alla definizione delle controversie con mezzi alternativi, per ridurre il numero dei giudizi pendenti dinanzi all'autorità giurisdizionale. Difatti, gli strumenti deflattivi del contenzioso non inficiano il principio della tendenziale indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>133</sup>, ma costituiscono piuttosto la sintesi

---

*d.lgs. n. 564/1992: alcuni profili di incostituzionalità*, in *Riv. Guar. Fin.*, n. 4/2012, p. 583 ss.) aveva sollevato perplessità in ordine alla legittimità costituzionale dell'istituto, lamentando la lesione del diritto di accesso immediato, da parte di ogni contribuente, alla giustizia tributaria, a causa del previo esperimento del tentativo di reclamo/mediazione in sede amministrativa o pre-processuale, attuando, in tal modo, una deroga incisiva al diritto di difesa (artt. 24 e 113 cost.).

<sup>130</sup> Cfr. L. AMBROSI, *La mediazione diventa condizione di procedibilità*, in *Norme e tributi. Le Guide de Il Sole 24-Ore, Legge di Stabilità. Fisco e famiglie*, 28 dicembre 2013, p. 25; L. AMBROSI, *La mediazione si fa più leggera*, in *Il Sole 24-Ore* del 4 marzo 2014, n. 62, p. 15. A seguito di tale intervento normativo, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito chiarimenti con la Circolare, 12 febbraio 2014, n. 18/E – Agenzia delle Entrate, in *CNN Notizie* del 12 febbraio 2014, n. 29, p. 2 ss. Sul punto, cfr. A. IORIO, *Mediazione, decisiva la notifica*, in *Il Sole 24-Ore* del 13 febbraio 2014, n. 43, p. 21

<sup>131</sup> Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98, in *G.U.*, 23 aprile 2014, n. 18 - 1ª Serie Speciale – Corte Costituzionale.

<sup>132</sup> Cfr. lo Studio n. 72-2013/T (est. A. PISCHETOLA), *Mediazione tributaria ed imposta principale "postuma"*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie il 8 febbraio 2013, cit., p. 829, nt. 3.

<sup>133</sup> Sul principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, cfr. M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2002, p. 727 ss.; M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, in M. POGGIOLI (a cura di) *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Padova, 2007, p. 1 ss.; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI (a cura di) *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, cit., p. 49 ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2008, p. 595 ss.; S.A. PARENTE, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, cit., p. 69 ss. Più in generale, sulla natura dell'obbligazione tributaria, cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 13 ss.

della ponderazione di interessi specifici, la cui applicazione è ancorata a rigidi presupposti predeterminati dal legislatore<sup>134</sup>.

Peraltro, il procedimento di mediazione in ambito civilistico e quello di reclamo e mediazione in materia tributaria «hanno in comune, oltre ad una parziale identità terminologica, soltanto la finalità di contribuire alla riduzione delle pendenze processuali»<sup>135</sup>. Per tutto il resto, si tratta di istituti aventi un assetto e una disciplina profondamente diversa. Di conseguenza, non sembra possibile fare riferimento al d.lgs. n. 28/2010 per regolamentare, in via analogica, le lacune relative alla disciplina della mediazione tributaria di cui all'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992<sup>136</sup>.

Gli incentivi fiscali disciplinati negli artt. 17 e 20, d.lgs. n. 28/2010, servono, da un lato, a rafforzare l'efficacia dell'istituto, dall'altro, a promuovere la diffusione della cultura della mediazione, nel contesto sociale italiano, che ne ha ignorato la portata e il significato, malgrado la presenza consolidata in altri ordinamenti, per consentire alle parti di addivenire ad un accordo amichevole al fine di comporre la controversia<sup>137</sup>. In verità, il legislatore, nel puntualizzare i benefici fiscali applicabili alla mediazione in materia civile e commerciale, ha ripreso parzialmente quanto prescritto dall'art. 39, commi 1 e 2, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5<sup>138</sup>, per la conciliazione

---

<sup>134</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 331, nt. 5.

<sup>135</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2012, p. 65 ss.

<sup>136</sup> Cfr. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., p. 65 ss.

<sup>137</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1733; N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 92.

<sup>138</sup> Pubblicato nella *G.U.* del 22 gennaio 2003, n. 17 – Supplemento Ordinario n. 8. Per effetto della disposizione, si riconosceva alla conciliazione stragiudiziale societaria una prima forma di agevolazione tributaria, consistente nell'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni ulteriore spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, in relazione a tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti concernenti il procedimento di conciliazione. Inoltre, si prevedeva la parziale esenzione dall'imposta di registro, alla quale era soggetto il verbale di conciliazione, da corrispondersi solo oltre il limite di valore di euro 25.000,00. Peraltro, il beneficio fiscale assumeva particolare rilevanza, considerate le modalità di calcolo, le quali tenevano conto non del valore della controversia, ma di quello del verbale di conciliazione, risultante dall'accordo delle parti. Sulla conciliazione stragiudiziale societaria di cui agli artt. 38, 39 e 40, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5, cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 18-19; R. VITOLO, *La conciliazione societaria*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 7 ss.; T.E. ROMOLOTTI, *La conciliazione societaria tra profili di volontarietà e disposizioni normative*, in *Dir. e prat. soc.*, 2009, p. 20; G. COSTANTINO e G. CABRAS, in *Commentario romano al nuovo diritto delle società*, diretto da F. D'ALESSANDRO, vol. I, *Il processo commerciale e l'arbitrato societario*, Padova, 2009, p. 351 ss.; A. NASCOSI, *La conciliazione stragiudiziale societaria a quattro anni dalla sua introduzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2008, p. 585 ss.; S. CAROTTI, *Commento all'art. 38 d.lgs. n. 5 del 2003*, in G. ARIETA e F. DE SANTIS, *Commentario dei processi societari*, II, Torino, 2007, p. 974 ss.; F. SANTAGADA, *Le incentivazioni fiscali e le indennità per i conciliatori*, in E. D'ALESSANDRO, M. GIORGETTI, F. SANTAGADA e M.A. ZUMPANO, *Il nuovo processo societario*, Milano, 2006, p. 299-300; M.A. ZUMPANO, *Sub art. 38 del D.Lgs. n. 5/2003*, in F.P. LUISSO (a cura di), *Il nuovo processo societario*, Torino, 2006, p. 597 ss.; C. PREZIOSI, *I profili fiscali della conciliazione stragiudiziale nel nuovo processo societario (art. 39, D.lgs. n. 5/2003)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, p. 495 ss.; L. NEGRINI, *Titolo VI Della conciliazione stragiudiziale*, in S. CHIARLONI (a cura di), *Il nuovo processo societario*, Bologna, 2005, p. 1043 ss.; G. ARIETA e F. DE SANTIS, *Diritto processuale societario*, Padova, 2004, p. 705 ss.; F. DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicitici e riflessi sul processo ordinario*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 2/2004, p. 449 ss.; F. CUOMO ULLOA, *La nuova conciliazione societaria*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, p. 1035; A. PROTO PISANI, *La nuova disciplina del processo societario (note a prima lettura)*, in *Foro it.*, 2003, V, p. 18; E. MINERVINI, *La conciliazione stragiudiziale delle controversie in materia societaria*, in *Le Società*, 2003, p. 661 ss.; L. RUBINO, *Della conciliazione stragiudiziale*, in G. LO CASCIO (a cura di), *La riforma del diritto societario. I procedimenti*, Milano, 2002, p. 484 ss.; N. SOLDATI, *La conciliazione societaria: ambito e modalità di applicazione*, in *Contr.*, 2003, p. 322. Attualmente, gli artt. 38, 39 e 40, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5, sono stati abrogati dall'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 28/2010. Pertanto, il regime fiscale, originariamente previsto per favorire la conciliazione stragiudiziale societaria, è venuto meno, ma, in realtà, in forza del disposto di cui all'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010, ne è stato esteso l'ambito di applicazione. Sulla tematica, cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 122; G. MINELLI, *Abrogazione della c.d. conciliazione societaria*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A.

stragiudiziale societaria<sup>139</sup>. Pertanto, al pari di quanto avvenuto in tale sede, il ricorso agli incentivi fiscali costituisce lo «strumento per incoraggiare l'utilizzo della mediazione nella gestione delle liti»<sup>140</sup>.

#### **4. La riserva dei benefici fiscali ai procedimenti instaurati dinanzi agli organismi di mediazione. L'esclusione dal regime premiale delle mediazioni gestite dagli enti non accreditati o condotte in maniera extraprocedimentale**

In ordine all'ambito applicativo, i benefici fiscali non possono essere estesi a tutte le mediazioni *tout court*, ma sono riservati ai procedimenti instaurati dinanzi agli organismi di mediazione, iscritti nell'apposito registro tenuto presso il Ministero della giustizia, affidati a mediatori abilitati, risultanti dall'elenco dell'ente prescelto<sup>141</sup>. Di conseguenza, le mediazioni effettuate dinanzi ad enti non accreditati o in maniera privata extraprocedimentale non fruiscono di alcun beneficio e sono assoggettate alla normativa fiscale ordinaria.

In particolare, come è stato sottolineato<sup>142</sup>, «a contrappeso» degli oneri legati all'istituto della mediazione<sup>143</sup>, «il legislatore ha previsto una serie di agevolazioni fiscali sia sul fronte dell'imposizione diretta che di quella indiretta».

---

SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di M. BOVE, cit., p. 383-384; I. PAGNI, *Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti. Introduzione*, cit., p. 622; M. ZULBERTI, *L'abrogazione degli artt. 38-40 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 348 ss.

<sup>139</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Commento alla disciplina fiscale e alla determinazione delle indennità degli organismi*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 300-301; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 120; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1195.

<sup>140</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Commento alla disciplina fiscale e alla determinazione delle indennità degli organismi*, cit., p. 301.

<sup>141</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Commento alla disciplina fiscale e alla determinazione delle indennità degli organismi*, cit., p. 301; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 821.

<sup>142</sup> P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1733.

<sup>143</sup> Per ciò che concerne gli oneri derivanti dal procedimento di mediazione di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, non è superfluo ricordare che, prima dell'intervento della Consulta (Corte cost., sentenza 24 ottobre/6 dicembre 2012, n. 272, cit.), era obbligatorio ricorrere alla procedura *de qua*, sotto comminatoria d'improcedibilità della domanda giudiziale, che doveva essere eccepita, a pena di decadenza, dal convenuto o rilevata d'ufficio dal giudice non oltre la prima udienza, nelle materie indicate dall'art. 5, comma 1, del medesimo decreto: condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione a mezzo stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari. Successivamente, l'art. 84 del decreto legge n. 69/2013, convertito con modifiche dalla legge n. 98/2013, introducendo il comma 1-*bis* all'interno del medesimo art. 5, ha nuovamente previsto il carattere obbligatorio della mediazione per le materie di cui al precedente comma 1, con l'aggiunta della responsabilità sanitaria e l'esclusione delle controversie per danni derivanti dalla circolazione di veicoli e natanti. In tal modo, il legislatore ha superato il *dictum* della Consulta. Peraltro, i primi commenti al d.lgs. n. 28/2010 [Studio n. 205-2010/C (est. E. FABIANI e M. LEO), *Il nuovo procedimento di mediazione di cui al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28: note a prima lettura*, Approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 20 aprile 2010, in <https://webrun.notariato.it/notiziario>, p. 3] avevano evidenziato che talune delle ipotesi considerate dall'art. 5, attesa la formulazione ampia e generica, potevano creare problemi applicativi in ordine all'esatta delimitazione della materia e ai conseguenti riflessi processuali. Un ulteriore comportamento grava in capo all'avvocato e consiste nell'obbligo di informare il cliente, al momento del conferimento dell'incarico, della possibilità di ricorrere al procedimento di mediazione e dei relativi benefici fiscali, a pena di annullabilità del contratto di prestazione d'opera intellettuale stipulato tra lo stesso avvocato e l'assistito. Il documento che contiene l'informativa deve essere sottoscritto dall'assistito e va allegato all'atto introduttivo del giudizio, ai sensi dell'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 28/2010. Senza

Le direttrici avute di mira nella selezione dei vantaggi fiscali in materia di procedimento di mediazione sembrano rinvenirsi, da un lato, nell'esigenza di contenere gli oneri fiscali derivanti dall'utilizzo, in sede giudiziaria, del verbale di mediazione<sup>144</sup> e, dall'altro, nella necessità di riconoscere un contributo alle spese della procedura, attraverso la previsione di un credito d'imposta<sup>145</sup>.

## CAPITOLO TERZO

### L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO

#### E DA OGNI SPESA, TASSA E DIRITTO

---

contare, poi, la disciplina sanzionatoria, prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 28/2010, a carico della parte vincitrice che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta di mediazione formulata dal mediatore, rivelatasi aderente alla decisione del giudice. Le sanzioni consistono nell'esclusione della ripetizione delle spese sostenute e nella condanna al rimborso di quelle sopportate dalla parte risultata soccombente (cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1733-1734).

<sup>144</sup> V. *sub* Cap. III-IV-V.

<sup>145</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Commento alla disciplina fiscale e alla determinazione delle indennità degli organismi*, cit., p. 301; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 821. Sul punto v. *sub* Cap. VI.

**SOMMARIO: 1. L'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura avente ad oggetto gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione. 2. Il verbale di accordo come documento che beneficia dell'esenzione totale dall'imposta di bollo. 3. L'esenzione dall'imposta di bollo degli atti compresi nel procedimento e di quelli collegati: la natura funzionale e originaria del rapporto tra gli atti agevolati e il procedimento di mediazione. 4. La produzione di documenti soggetti all'imposta di bollo soltanto in caso d'uso. Il deposito del verbale presso la segreteria dell'organismo di mediazione. 5. L'esenzione di tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione «da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»: l'ambito di applicazione del regime di esenzione. 6. L'estensione del beneficio alle imposte non espressamente menzionate: il caso delle e imposte ipotecarie e catastali.**

### **1. L'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura avente ad oggetto gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione.**

1. L'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, in coerenza con le precedenti disposizioni in materia di conciliazione stragiudiziale societaria (art. 39, comma 1, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5)<sup>146</sup>, prevede l'esenzione dall'imposta di bollo (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642)<sup>147</sup> e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, avente ad oggetto gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione<sup>148</sup>.

---

<sup>146</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332, il quale sottolinea che l'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010 «ricalca in pieno quanto già previsto dall'art. 39, comma 1, d.lgs. n. 5/2003, in materia di conciliazione societaria». In verità, anche l'art. 12, comma 3, della Tabella, Allegato B, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, sulla «disciplina dell'imposta di bollo», prevede l'esenzione dall'imposta di bollo in maniera assoluta per gli «atti relativi ai provvedimenti di conciliazione davanti agli uffici del lavoro e della massima occupazione o previsti da contratti o da accordi collettivi di lavoro». Sulla tematica, cfr. lo Studio n. 190-2010/T cit., p. 570, nt. 13.

<sup>147</sup> Pubblicato in *G.U.* dell'11 novembre 1972, n. 292 – Supplemento Ordinario n. 3.

<sup>148</sup> Cfr. E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, cit., p. 647; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737; A.M. MICCOLI, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario: mediazione conciliativa negli investimenti finanziari*, cit., p. 1182; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 228; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 18; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 821; Studio n. 205-2010/C (est. E. FABIANI e M. LEO), *Il nuovo procedimento di mediazione di cui al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28: note a prima lettura*, Approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 20 aprile 2010, cit., p. 8, nt. 21; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, cit., p. 1; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 371; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 2; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 194; N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2010, p. 108; C. VACCÀ, *Gli incentivi*, cit., p. 149-150; C. MARUCCI, *Analisi delle singole esenzioni fiscali accordate dall'art. 17: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione. L'esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 353; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di*

Più precisamente, l'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, prevede che «gli atti del procedimento di mediazione non sono soggetti a formalità». L'espressione deve intendersi riferita alla forma degli atti della procedura e non ai profili che potrebbero emergere in ambito fiscale<sup>149</sup>. L'uso tecnico è confermato dall'art. 8, comma 2, del decreto, il quale prescrive che «il procedimento si svolge senza formalità».

La disposizione muove dall'informalità della mediazione, caratterizzata da una procedura semplice, economica e rapida: tutti i documenti ad essa inerenti, prodotti dalle parti o dall'organismo di mediazione o dal mediatore, sono redatti in carta semplice e beneficiano dell'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto<sup>150</sup>. Di conseguenza, gli atti non sono neppure assoggettati al versamento del «contributo unificato di iscrizione a ruolo» di cui all'art. 9 ss. d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, pubblicato nella *G.U.* 15 giugno 2002, n. 139, come avviene nel processo civile. Inoltre, gli atti e i documenti, fruendo dell'esenzione dall'imposta di bollo, differiscono dagli atti del procedimento arbitrale, che, invece, scontano il tributo<sup>151</sup>.

In applicazione di questi principi, non sono assoggettati all'imposta di bollo, né a diritti di segreteria, l'istanza di mediazione<sup>152</sup>, i documenti allegati, l'atto di adesione alla proposta del mediatore, la proposta di mediazione formulata dal mediatore, il verbale di mediazione<sup>153</sup> e quello di mancato accordo, insieme ad eventuali copie<sup>154</sup>, le memorie, oltre alla nomina di eventuali consulenti tecnici<sup>155</sup>.

Del pari, sono esenti dall'imposta di bollo l'atto di nomina e quello di accettazione dell'incarico conferito dall'organismo al mediatore, il registro degli affari in mediazione, l'elenco dei mediatori iscritti all'organismo, la sottoscrizione di imparzialità del mediatore e la scheda di valutazione del servizio. Il generico riferimento all'imposta di bollo non determina, *prima facie*, problemi

---

*bollo*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010*, n. 28, cit., p. 301; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 121; F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, cit., p. 779; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 408; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332; N. SARTORI, *L'esenzione dall'imposta di bollo (e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura), quale prima forma di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 319-320; B. FRIZZERA (a cura di), *Guida pratica fiscale – Imposte indirette*, Milano, n. 1/2012, p. 338. Inoltre, sulla tematica, cfr. *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010*, cit., p. 187; A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, cit., p. 451 ss.

<sup>149</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T, cit., p. 570. Negli stessi termini, cfr. V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 190, nt. 83, la quale chiarisce affermando che «non sembra cioè un rinvio tecnico alle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione da eseguirsi nei pubblici registri immobiliari, che restano, dunque, impregiudicate, laddove risultino necessarie».

<sup>150</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 194.

<sup>151</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di bollo*, cit., p. 301; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88.

<sup>152</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 228; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>153</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>154</sup> S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 2; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.

<sup>155</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 228.

interpretativi: dalla lettera della disposizione emerge, in maniera chiara, che il tributo non va assolto per tutti gli atti e i documenti compresi nel procedimento di mediazione<sup>156</sup>. In altri termini, «qualsiasi atto prodromico, durante o successivo alla mediazione non è soggetto ad alcun tributo»<sup>157</sup>.

Al contrario, perplessità suscita il richiamo alle spese e ai diritti di qualsiasi natura, che appare privo di significato concreto, atteso il carattere tributario dell'esenzione, che non può essere estesa ad esborsi privi di siffatta natura<sup>158</sup>.

## **2. Il verbale di accordo come documento che beneficia dell'esenzione totale dall'imposta di bollo**

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, l'imposta di bollo si applica a tutti gli atti, documenti e registri indicati nella Tariffa, allegata al decreto. In realtà, secondo quanto prescritto dall'art. 2, comma 1, del decreto, è opportuno distinguere gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte I della Tariffa, soggetti all'imposta «sin dall'origine», da quelli menzionati nella parte II, assoggettati al tributo solo «in caso d'uso». Alla stregua dell'art. 2, comma 2, del decreto, la seconda categoria ricorre allorquando «gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione».

In ordine all'esenzione totale dall'imposta di bollo, nella procedura di mediazione (art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010), si rende necessario individuare «gli atti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione» ai quali si riferisce la norma e verificare le condizioni alle quali è subordinato il regime agevolato.

Nell'alveo degli «atti e provvedimenti» dotati dei requisiti per fruire dell'esenzione va allogato di certo il «verbale di accordo», che, dal punto di vista documentale, può assumere una triplice fisionomia: verbale al quale è allegato il testo dell'accordo; verbale al quale è allegata la proposta del mediatore, accettata dalle parti; verbale contenente l'intesa raggiunta<sup>159</sup>. Al di là delle opzioni adottate per ricostruirne la natura giuridica<sup>160</sup>, l'accordo è sempre esplicitazione di un potere di autonomia delle parti (art. 1322 c.c.)<sup>161</sup>.

---

<sup>156</sup> Cfr. S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 283; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.

<sup>157</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>158</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1124.

<sup>159</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 192; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 408.

<sup>160</sup> Sulla natura giuridica dell'accordo raggiunto all'esito della procedura di mediazione, cfr. R. CATERINA, *Natura e disciplina dell'accordo raggiunto dalle parti in sede di mediazione*, in *Giur. it.*, 2012, p. 235; M.L. CENNI, *Profili generali*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 253 ss.; M. BOVE, *L'accordo conciliativo*, in *Le società*, 2012, p. 82 ss.

<sup>161</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie del 21 gennaio 2011, cit., p. 572; V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 192; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 367; I. PAGNI, *Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti. Introduzione*, cit., p. 623; E. FABIANI e M. LEO, *L'accordo di conciliazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 285 ss.; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 248; C. TROVÒ, *Requisiti e ruolo del mediatore: alcune riflessioni*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVI, 31 dicembre 2012, n. 920, p. 2204; A.



Un primo orientamento<sup>162</sup>, prospettato in materia di conciliazione stragiudiziale societaria, ma che, considerata l'affinità tematica, può valere pure per la mediazione delle controversie civili e commerciali<sup>163</sup>, configura l'accordo come «transazione normativamente procedimentalizzata», da ricondurre nell'alveo dell'art. 1965 c.c.<sup>164</sup>. Tuttavia, la procedimentalizzazione della mediazione comporta la necessità di realizzare l'incontro delle volontà alla presenza di un terzo: il mediatore<sup>165</sup>. Inoltre, a differenza del contratto di transazione, il contenuto dell'atto finale di conciliazione può difettare del requisito delle reciproche concessioni, come avviene nell'ipotesi della rinuncia al diritto sostanziale in cambio della chiusura della potenziale lite<sup>166</sup>. Un secondo orientamento<sup>167</sup>, per converso, qualifica l'accordo come «contratto di conciliazione amministrata», ossia, negozio misto, stipulato tra le parti e il mediatore, che presenta insieme elementi dell'appalto di servizi (art. 1655 c.c.) e del contratto d'opera intellettuale (art. 2230 c.c.). In realtà, l'atto contenente l'accordo raggiunto dalle parti o da esse accettato a seguito della proposta del mediatore riveste natura negoziale<sup>168</sup>, al pari di quello conclusivo della conciliazione stragiudiziale.

Pur trattandosi di atto negoziale [*rectius*: contratto (art. 1321 c.c.)], da assoggettare all'imposta di bollo fin dall'origine, ai sensi dell'art. 2, comma 1, Tariffa, parte I, allegato A al d.P.R. n. 642/1972<sup>169</sup>, l'accordo beneficia dell'esenzione totale dal tributo, in forza del disposto di cui all'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010.

L'esenzione si applica tanto all'ipotesi di accordo trasfuso nel verbale, quanto a quella di accordo contenuto in un documento autonomo, allegato al verbale<sup>170</sup>, ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 28/2010.

---

LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 388.

<sup>162</sup> Cfr. G. MICCOLIS, *Sub commento all'art. 40 del D.lgs. 17 gennaio 2003 n. 5*, in G. COSTANTINO (a cura di), *I procedimenti in materia commerciale*, Padova, 2005, p. 842; F. CUOMO ULLOA, *La conciliazione. Modelli di composizione dei conflitti*, Padova, 2008, p. 11.

<sup>163</sup> Cfr. L. RUGGERI, *Natura transattiva dell'accordo di conciliazione e res litigiosa*, cit., p. 235-236; M. FRANZONI, *La transazione risultato della mediazione (d.lgs. n. 28/2010, n. 28)*, in *Resp. civ.*, 2012, p. 580.

<sup>164</sup> Quanto alla ricostruzione del regime di tassazione della transazione, nell'ambito dell'imposta di registro, cfr. V. PAPPA MONTEFORTE, *La transazione nell'imposta di registro*, in *Notariato*, 2013, p. 115 ss.; A. URICCHIO, *Commento art. 29 D.P.R. n. 131/1986*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 213 ss.; G. MAISTO, *Il contratto di transazione nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro*, in E. ANDREOLI (a cura di), *La transazione nella prassi interna ed internazionale*, Padova, 2000, p. 143 ss. Sul punto, v. *infra* Cap. IV.

<sup>165</sup> Sulla figura del mediatore, cfr. M.F. FRANCESE e N. MILONE, *Dalla co-mediazione alla collaborazione: il ruolo dei co-mediatori nella mediazione civile e commerciale*, in *I Contratti*, n. 4/2013, p. 424 ss.

<sup>166</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T, cit., p. 572.

<sup>167</sup> Cfr. V.R. CAPONI e G. ROMUALDI, *La conciliazione amministrata dalle Camere di Commercio*, in S. GIACOMELLI (a cura di), *La via della conciliazione*, Milano, 2003, p. 152.

<sup>168</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 192; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Obbligo di registrazione dell'accordo di conciliazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 392.

<sup>169</sup> La disposizione impone la corresponsione dell'imposta di bollo fin dall'origine per le «scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie, descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova tra le parti che li hanno sottoscritti». In tal caso, per ogni foglio bisogna corrispondere l'imposta in misura fissa pari ad euro 16, importo così aumentato rispetto al precedente di euro 14,62, a seguito delle modifiche apportate dalla legge 24 giugno 2013, n. 71 (in *G.U.* del 25 giugno 2013, n. 147), di conversione del decreto legge 26 aprile 2013, n. 43 (in *G.U.* del 26 aprile 2013, n. 97) (cfr. N. CAVALLUZZO e A. MONTINARI, *E l'imposta fissa di bollo è già cresciuta a 2 e a 16 euro*, in *Il Sole-24 Ore*, 27 giugno 2013, n. 174, p. 2). La modalità di pagamento è costituita da carta bollata, marche o bollo a punzone.

<sup>170</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

### **3. L'esenzione dall'imposta di bollo degli atti compresi nel procedimento e di quelli collegati: la natura funzionale e originaria del rapporto tra gli atti agevolati e il procedimento di mediazione.**

L'esatta configurazione dalla nozione di «atti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione» (art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010) pone non pochi dubbi. Occorre chiedersi, in particolare, se possano beneficiare dell'esenzione dall'imposta non solo gli atti compresi nel procedimento di mediazione, ma pure quelli ad esso collegati; ad esempio, gli atti relativi all'ipoteca giudiziale iscritta ai sensi dell'art. 12, d.lgs. n. 28/2010, ovvero gli atti di esecuzione forzata successivi all'omologazione del verbale<sup>171</sup>.

La soluzione negativa può far leva sul tenore della norma, che, limitando l'esenzione ai soli «atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione», sembra ipotizzare un'interpretazione volta a limitare l'applicazione del regime fiscale agevolato agli atti concernenti il procedimento di mediazione; alla medesima conclusione può pervenirsi tenendo conto della natura agevolativa della norma *de qua*. In realtà, per ricostruire il contenuto dell'espressione «atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione», può essere utile recuperare l'ermeneutica prospettata in riferimento ad un'analogia locuzione<sup>172</sup>, contenuta nell'art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74<sup>173</sup>, recante il regime di esenzione dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa, per tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione o di divorzio. In questo ambito, i benefici fiscali non sono stati circoscritti al provvedimento di separazione o di divorzio, ma estesi a tutti gli atti e i documenti volti alla sua formazione, sul presupposto che l'espressione «relativi al procedimento», utilizzata dal legislatore, sul piano sistematico, non equivale affatto alla locuzione «contenuti nel procedimento stesso»<sup>174</sup>.

Sul punto, dunque, deve concludersi che la relazione tra «atto, provvedimento o documento», da un lato, e «procedimento di mediazione», dall'altro, non può che avere una natura prettamente «funzionale e originaria»<sup>175</sup>. Il carattere *funzionale* scaturisce dalla condizione che gli atti e i provvedimenti sono finalizzati allo svolgimento dell'attività procedimentale o sono strumentali alla procedura di mediazione o da essa dipendenti. Ciò implica che, dalla procedura, emerga con chiarezza la sequenza teleologica degli atti - atti prodromici all'intesa, accordo, atti esecutivi -, ossia la funzionalizzazione degli atti al buon esito della mediazione. La natura *originaria*, invece, deriva dalla circostanza che il «carattere relativo» non può estendersi fino al punto da considerare compresi nell'ambito dell'agevolazione i documenti formati prima dell'inizio del procedimento, seppur necessari a garantire il buon esito della mediazione<sup>176</sup>. Difatti, i documenti che fruiscono dell'esenzione dall'imposta di bollo sono quelli «originati» dal procedimento di mediazione, ossia venuti ad esistenza nella procedura.

Quindi, il beneficio non può essere esteso a documenti, relativi al procedimento, che avrebbero dovuto essere assoggettati al tributo fin dall'origine e che, invece, non sono stati sottoposti ad imposizione, come accade, ad esempio, per gli atti oggetto delle questioni controverse o necessari a supportare le pretese avanzate dalle parti o costituenti il substrato della potenziale lite per

---

<sup>171</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1124.

<sup>172</sup> Cfr. F. FORMICA, *Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti notarili relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, in *CNN Strumenti*, p. 1110 ss.

<sup>173</sup> Pubblicata nella *G.U.* dell'11 marzo 1987, n. 58.

<sup>174</sup> Cfr. F. FORMICA, *Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti notarili relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, cit., p. 1110.

<sup>175</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T

<sup>176</sup> V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 191.

inadempimento<sup>177</sup>. Insomma, tutti i documenti prodotti nel corso della mediazione o posti a base dell'accordo devono essere assoggettati al tributo di bollo, secondo le disposizioni di legge, non potendosi considerare in condizione di esenzione. Difatti, l'applicazione dell'esenzione a questi ulteriori documenti può integrare gli estremi del contegno abusivo e ingenerare convincimenti di presunte sanatorie della violazione di norme tributarie, al di fuori dei casi previsti, con lesione dei principi contenuti nell'art. 60, comma 3, lettera o), l. 18 giugno 2009, n. 69.

Nel rispetto dei limiti tracciati, rientrano nell'ambito di esenzione dall'imposta tutti gli atti e i provvedimenti posti in essere nel corso della procedura, a partire «dall'atto introduttivo del procedimento di mediazione fino all'atto finale di verbalizzazione dell'accordo raggiunto o della dichiarazione di mancato accordo», e così, in via esemplificativa, i documenti scambiati tra le parti, le visure e le richieste di atti pubblici. Qualora, nel corso del procedimento di mediazione, le parti abbiano esibito documenti irregolari, agli effetti dell'imposta di bollo, gli stessi continueranno a rimanere nella condizione di irregolarità<sup>178</sup>.

In altri termini, la circostanza che i documenti siano stati prodotti nel procedimento non consente di ritenerli regolarizzati *ab origine*, ma produce il limitato effetto di rendere inesigibile il tributo con riferimento al procedimento di mediazione attivato. Difatti, «una diversa lettura della norma, forse, presterebbe il fianco ad un utilizzo distorto della mediazione volto alla regolarizzazione di documenti non in regola con l'imposta di bollo»<sup>179</sup>.

Inoltre, il mediatore non rientra tra i soggetti tenuti ad inviare gli atti, per i quali non sia stata corrisposta l'imposta di bollo, all'ufficio fiscale (Agenzia delle Entrate) per la regolarizzazione (art. 19, d.P.R. n. 642/1972). L'art. 19 del decreto sul bollo è riferito soltanto a particolari categorie di soggetti: i giudici, i funzionari e i dipendenti delle amministrazioni dello Stato, degli enti pubblici territoriali e degli organi di controllo, i pubblici ufficiali, i cancellieri, i segretari e gli arbitri.

In definitiva, nel corso del procedimento di mediazione, le parti possono produrre documenti che, pur irregolari sotto il profilo dell'imposta di bollo, sono idonei per essere posti a base dei provvedimenti della procedura, senza che il mediatore o l'organismo di mediazione siano tenuti ad inviare i documenti al competente ufficio fiscale, per la regolarizzazione, entro i rituali trenta giorni dalla data di ricevimento (art. 31, d.P.R. n. 642/1972).

#### **4. La produzione di documenti soggetti all'imposta di bollo soltanto in caso d'uso. Il deposito del verbale presso la segreteria dell'organismo di mediazione.**

Qualora, ai sensi dell'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, per la trascrizione del verbale di accordo relativo ad uno degli atti di cui all'art. 2643 c.c., sia necessario procedere all'autentica notarile delle sottoscrizioni, il notaio, quale pubblico ufficiale, interverrà nell'esercizio delle sue funzioni<sup>180</sup>. Pertanto, dovendo trattenere a raccolta il verbale (art. 61 ss., l. 16 febbraio 1913, n. 89<sup>181</sup>), troverà applicazione l'art. 19, d.P.R. n. 642/1972.

La produzione di un documento soggetto ad imposta di bollo in caso d'uso, nel corso procedimento di mediazione, non integra un'ipotesi normativa di «caso d'uso», in quanto non rileva ai fini

---

<sup>177</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332-333.

<sup>178</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 229; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684.

<sup>179</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 229.

<sup>180</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T, cit., p. 574.

<sup>181</sup> Pubblicata in *G.U.* del 7 marzo 1913, n. 55.

dell'art. 2, comma 2, d.P.R. n. 642/1972<sup>182</sup>, che considera realizzata la fattispecie allorquando «gli atti, i documenti e i registri» siano «presentati all'ufficio del registro per la registrazione». Quindi, la documentazione prodotta potrà essere posta a fondamento del verbale di accordo perché conforme al regime dell'imposta di bollo.

Nel merito, l'art. 35, comma 2, d.P.R. n. 642/1972 impone ai soggetti indicati nell'art. 19, tra i quali non è compreso il mediatore, e a «tutti coloro che a norma di disposizioni legislative o regolamentari sono obbligati a tenere o a conservare libri, registri, atti, o documenti soggetti a bollo» l'obbligo di esibizione documentale nei confronti dei funzionari, degli impiegati dell'amministrazione finanziaria e degli ufficiali e agenti della polizia tributaria. L'ultimo comma dell'articolo prescrive che i notai debbano esibire le scritture private e gli atti pubblici depositati presso di loro. La disposizione deve essere coordinata con l'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 28/2010, in forza del quale, nell'ambito del procedimento di mediazione, «il processo verbale è depositato presso la segreteria dell'organismo» e di esso, a richiesta, «è rilasciata copia alle parti».

Dal coordinamento delle due norme, discende che l'amministrazione finanziaria e gli organi di polizia tributaria, nell'esercizio dei rispettivi poteri di accertamento, potrebbero chiedere all'organismo di mediazione l'esibizione del verbale di accordo e dei documenti conservati<sup>183</sup>. In realtà, l'obbligo di esibizione non è in contrasto con la prescrizione dell'art. 10, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, che, per il procedimento di mediazione, dispone che «il mediatore non può essere tenuto a deporre sul contenuto delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite nel procedimento di mediazione, né davanti all'autorità giudiziaria, né davanti ad altra autorità», in quanto al «mediatore si applicano le disposizioni dell'art. 200 del codice di procedura penale e si estendono le garanzie previste per il difensore dalle disposizioni dell'art. 103 del codice di procedura penale in quanto applicabili»<sup>184</sup>. In effetti, la *deposizione* in ordine alle dichiarazioni rese o alle informazioni acquisite nel corso della procedura di mediazione non può essere assimilata all'*esibizione* dei documenti<sup>185</sup>: si tratta, com'è evidente, di due situazioni differenti.

A ben guardare, l'esenzione dall'imposta di bollo assume rilievo nella sola ipotesi di verbale di mediazione da assoggettare alla formalità della registrazione per imporre coattivamente alla parte inadempiente l'obbligo di conformarsi agli impegni assunti o per ottemperare ad una prescrizione ordinamentale<sup>186</sup>. Al contrario, qualora l'accordo soddisfi pienamente gli interessi delle parti e sia correttamente eseguito, i vantaggi prescritti dalla disposizione agevolativa rivestono una valenza limitata.

## **5. L'esenzione di tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione «da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»: l'ambito di applicazione del regime di esenzione**

---

<sup>182</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T, p. 573;

<sup>183</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

<sup>184</sup> Per un'analisi approfondita sulla tematica del «segreto professionale» del mediatore, cfr. C. NECCHI, *Sub art. 10. Inutilizzabilità e segreto professionale*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 177 ss.; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 371.

<sup>185</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarî del 21 gennaio 2011, cit., p. 574; V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 195.

<sup>186</sup> Cfr. S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 287; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di bollo*, cit., p. 301.

L'ultimo inciso del secondo comma dell'art. 17, prevede l'esenzione di tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione «da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura». Analizzando la portata applicativa della norma, sembra che in essa rientri tutto ciò che è funzionale al reperimento degli elementi utili al raggiungimento dell'accordo: ad esempio, la richiesta di copia di un atto pubblico o di una sentenza e il rilascio di un documento amministrativo o di un certificato, che prevedono il pagamento di tributi speciali, di diritti di cancelleria o di altri diritti accessori.

Nella sfera di azione della norma non rientrano, invece, le spese aventi carattere di mero corrispettivo, che, in quanto rappresentative del potere di autonomia delle parti (art. 1322 c.c.), possono essere limitate o escluse soltanto per espressa disposizione di legge. È il caso, ad esempio, degli onorari notarili esenti o ridotti, la cui esclusione o riduzione può essere disposta solo con una norma *ad hoc*, in funzione della tutela di interessi generali, come avviene nelle ipotesi di agevolazioni in materia di «proprietà contadina», di «compendio unico» e di «prezzo-valore». Appare chiaro che né il sintagma «spese», né il lemma «diritto» di cui all'art. 17 possano consentire un'interpretazione che valorizzi la «gratuità (*ex lege*) delle prestazioni eventualmente richieste a professionisti per l'estrazione di una copia di atto pubblico»<sup>187</sup>.

## **6. L'estensione del beneficio alle imposte non espressamente menzionate: il caso delle imposte ipotecarie e catastali.**

Dubbi emergono con riguardo alla portata anche della espressione «spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»; occorre, infatti, chiedersi se la norma possa trovare applicazione anche con riguardo a tipologie di tributi non espressamente menzionate, quali, ad esempio, le imposte ipotecarie e catastali<sup>188</sup>. In altri termini, si tratta di stabilire se dal tenore dell'art. 17, comma 2, «sia possibile ricavare una norma che abbia ad oggetto un'esenzione generale dalle imposte e tasse», riferibili all'accordo di conciliazione, quale atto del procedimento di mediazione «rispetto al quale il successivo comma 3 costituisca una disciplina derogatoria con riferimento all'imposta di registro proporzionale»<sup>189</sup>.

Difatti, l'accordo stipulato all'esito della procedura di mediazione, al pari degli atti, documenti e provvedimenti compresi nel procedimento<sup>190</sup>, beneficia dell'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni tassa di qualsiasi specie e natura, «(ragionevolmente anche l'imposta fissa di registro)», oltre ad essere «esente dall'imposta di registro proporzionale limitatamente al valore di 50.000,00 euro, individuato al comma 3 dell'art. 17».

Sul punto, un argomento a sostegno della tesi dell'assoggettamento degli atti del procedimento di mediazione alle imposte ipotecarie e catastali è rappresentato dalla mancata previsione dell'esenzione nella legge-delega [art. 60, comma 3, lettera o), l. n. 69/2009]<sup>191</sup>.

---

<sup>187</sup> Studio n. 190-2010/T, cit., p. 575, nt. 24.

<sup>188</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 409. In ordine alle imposte ipotecaria e catastale, cfr. A. FEDELE, voce *Ipoteca (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, p. 852 ss.; E. FALZONE, voce *Catastali imposte*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. III, Torino, 1988, p. 29 ss.; D. LA MEDICA, voce *Ipotecarie e catastali (imposte)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVII, Roma, 1989, p. 1 ss.; S. CARDARELLI, voce *Ipotecarie (imposte)*, in *Disc. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. VII, Torino, 1992, p. 559 ss.

<sup>189</sup> A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 408.

<sup>190</sup> V. Cap. III, §§ 1-3.

<sup>191</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T. p. 30. La stessa soluzione interpretativa è stata prospettata dall'Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale per la Puglia) nella risposta all'istanza di interpello n. 917-

In realtà, il disposto della legge-delega presenta una formulazione ampia che può essere riferita a tutte le «forme di agevolazione di carattere fiscale». L'unico elemento a fondamento dell'interpretazione restrittiva è costituito dal vincolo di «invarianza del gettito», fissato nella legge-delega<sup>192</sup>.

Per converso, la soluzione positiva può giovare di un duplice sostegno argomentativo<sup>193</sup>: il riferimento al sintagma «spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura» che ben si presta ad una interpretazione estensiva (peraltro conforme alla soluzione raggiunta dalla Corte costituzionale<sup>194</sup>, e fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità<sup>195</sup> e dall'amministrazione finanziaria<sup>196</sup>, in ordine all'interpretazione dell'art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74, quale antecedente legislativo della formulazione identica alla norma in materia di mediazione<sup>197</sup>, riguardante tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio beneficiano dell'esenzione «dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa»).

In un primo tempo, per individuare i tributi ai quali applicare l'esenzione, l'amministrazione finanziaria aveva inteso in maniera restrittiva la locuzione «tassa»<sup>198</sup>, intesa come categoria di tributo contrapposta all'imposta. Successivamente, seguendo l'orientamento della Corte costituzionale<sup>199</sup>, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che il termine «tassa» deve essere inteso in senso atecnico, come sinonimo di «tributo»<sup>200</sup>.

In altri termini, considerata l'ampia formulazione della norma, l'esenzione fiscale di cui all'art. 19, l. n. 74/1987, è stata estesa alla totalità dei tributi, comprese le imposte ipotecarie e catastali. In tal modo, si è attribuito al disposto normativo la più ampia portata agevolativa.

Anche la giurisprudenza di legittimità<sup>201</sup>, riprendendo le argomentazioni della Consulta<sup>202</sup> e dall'amministrazione finanziaria<sup>203</sup>, ha esteso l'esenzione ad ogni tipo di prelievo fiscale, a

---

147/2014, presentata il 5 maggio 2014, consultabile in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), laddove si è esclusa la possibilità di estendere l'agevolazione alle imposte ipotecarie e catastali, atteso che «in campo tributario la norma di esenzione, poiché configura una deroga sostanziale rispetto al principio generale posto dalla legge ordinaria, ha natura speciale ed è pertanto di stretta interpretazione; ne consegue che essa non può trovare applicazione al di fuori delle ipotesi specificamente e tassativamente indicate dalla normativa di riferimento».

<sup>192</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T cit., p. 576, nt. 30; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 409, nt. 61.

<sup>193</sup> Cfr. lo Studio n. 1-2011/M (est. M.L. CENNI e V. RUBERTELLI), *Accordo di conciliazione: regole operative per il notaio autenticante*, in *Studi e Materiali*, n. 4/2011, p. 1485, che evidenzia come «nulla si statuisce ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, ma dalla ratio e dal tenore letterale dell'articolo 17, comma 2, si potrebbe desumere l'applicabilità del beneficio suddetto anche a queste ultime». Negli stessi termini, cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 409; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 230, nt. 122.

<sup>194</sup> Corte Cost., 2-15 aprile 1992, n. 176, in *G.U.*, 22 aprile 1992, n. 17.

<sup>195</sup> Cass., Sez. V, 12 maggio 2000, n. 6065, in *Fam. dir.*, 2000, p. 437.

<sup>196</sup> Circolare, 16 marzo 2000, n. 49/E, in <http://www.bugelli.com/database/circ00/0000049c.htm>, la quale evidenzia, in ordine alla possibilità di estendere il regime di esenzione anche alle imposte ipotecarie e catastali, che «dalla motivazione adottata dalla Corte Costituzionale si evince come i giudici abbiano inteso estendere l'esenzione stabilita dall'art. 19 della legge n. 74 del 1987 alla "... totalità dei tributi ..."».

<sup>197</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarî del 21 gennaio 2011, cit., p. 575; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 409.

<sup>198</sup> Cfr. Risoluzione Ministero delle Finanze, 21 marzo 1991, n. 350129, in *Il Fisco*, n. 37/1991, p. 6167.

<sup>199</sup> Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, cit.

<sup>200</sup> Circolare, 16 marzo 2000, n. 49/E, cit.

<sup>201</sup> Cass., Sez. V, 12 maggio 2000, n. 6065, cit.

<sup>202</sup> Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, cit.

<sup>203</sup> Circolare, 16 marzo 2000, n. 49/E, cit.

prescindere dalla natura di imposta o di tassa, sul presupposto che la norma utilizza in senso atecnico la locuzione «tassa», che, quindi, va intesa nella sua accezione più ampia.

In altri termini, emerge chiaramente che l'orbita di assoggettamento delle due disposizioni è pressoché coincidente; anzi, «a rigore bisognerebbe ammettere una maggiore ampiezza linguistica nel dettato della seconda (in tema di mediazione) rispetto alla prima (in tema di separazione e divorzio)»<sup>204</sup>.

Per converso, permane la divergenza di regime quanto all'imposta di registro: nei procedimenti di separazione e di divorzio è prevista l'esenzione totale; nella procedura di mediazione è contemplata un'esenzione soltanto parziale.

Tuttavia, l'argomento non è determinante per assoggettare gli atti del procedimento di mediazione alle imposte ipotecarie e catastali, atteso che le esenzioni dall'imposta di registro, previste per i procedimenti di conciliazione giudiziale o stragiudiziale, sono variamente diversificate e difficilmente riconducibili ad un regime uniforme, malgrado il fondamento comune di perseguire l'interesse generale alla deflazione del contenzioso<sup>205</sup>.

## CAPITOLO QUARTO

### L'ESENZIONE PARZIALE DALL'IMPOSTA DI REGISTRO

**SOMMARIO:** 1. L'esenzione parziale dall'imposta di registro. La limitazione del beneficio all'atto negoziale trasfuso nel verbale di accordo o ad esso allegato. 2. L'esenzione parziale dal tributo di registro quale rimedio volto a promuovere l'esperimento della mediazione. 3. Il confronto del regime fiscale di *favor* della procedura di mediazione con altri regimi agevolati: la «logica di premialità positiva» dei regimi fiscali agevolativi e l'intento legislativo di realizzare in tempi brevi l'interesse delle parti alla stabilità dei rapporti giuridici a contenuto patrimoniale. 4. L'oggetto dell'esenzione parziale: il verbale di accordo sottoscritto dalle parti. L'esenzione del verbale di mediazione dall'imposta di registro nei limiti della franchigia: la tassazione del tributo per il valore imponibile eccedente. 5. Le modalità di calcolo del tributo e la determinazione del valore dell'accordo. Il contenuto transattivo della mediazione. 6. I limiti di applicazione della disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale di mediazione. L'assoggettamento delle prestazioni oggetto di accordo all'imposta fissa o proporzionale di registro ovvero all'imposta sul valore aggiunto. La determinazione del regime tributario del verbale di mediazione in funzione della natura dell'accordo. 7. L'incerta applicazione al verbale di accordo dell'art. 37 del d.P.R. 26 aprile

---

<sup>204</sup> Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari del 21 gennaio 2011, cit., p. 576.

<sup>205</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari del 21 gennaio 2011, cit., p. 576.

1986, n. 131, sulla tassazione degli atti di transazione stragiudiziale di cui sia parte l'amministrazione dello Stato. L'enunciazione nel verbale di atti non registrati. L'applicazione al verbale di accordo del beneficio del prezzo-valore in caso di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze tra privati.

### **1.L'esenzione parziale dall'imposta di registro. La limitazione del beneficio all'atto negoziale trasfuso nel verbale di accordo o ad esso allegato**

Il terzo comma dell'art. 17 prevede l'esenzione parziale dall'imposta di registro,<sup>206</sup> analogamente a quanto previsto per la conciliazione stragiudiziale societaria dall'art. 39, comma 2, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5<sup>207</sup>. La norma dispone che il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro, entro il limite di valore di euro 50.000,00; altrimenti, l'imposta è dovuta per la parte eccedente<sup>208</sup>, «secondo gli ordinari criteri, vale a dire a tassa fissa nell'ipotesi in cui le prestazioni dedotte nel verbale di conciliazione siano soggette ad IVA, in base al significato dell'art. 40 d.p.r. n. 131 del 1986,

---

<sup>206</sup> Cfr. E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, cit., p. 648 ss.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 194; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 388; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 18; A. GIORDANO, *Mediazione senza registro solo sul verbale di accordo*, cit.; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, cit., p. 1; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 371; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; L.T. CERIZZI, *L'esito della procedura*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 45; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332-333; C. MARUCCI, *L'imposta di registro*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 354 ss.; Studio n. 205-2010/C (est. E. FABIANI e M. LEO), *Il nuovo procedimento di mediazione di cui al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28: note a prima lettura*, cit., p. 8.

<sup>207</sup> Una parte della dottrina (C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822, nt. 3) ha chiarito che, «rispetto alla disciplina agevolativa contenuta nella conciliazione societaria (art. 39, comma 2, del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5), il d.lgs. n. 28/2010 ha innalzato il valore oggetto di esenzione da 25.000 a 50.000 euro». Negli stessi termini, cfr. N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 108; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 231, nt. 124. Pertanto, l'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 28/2010 presenta carattere innovativo rispetto all'omologa norma in materia di conciliazione stragiudiziale societaria (art. 39, comma 2, d.lgs. n. 5/2003) [cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 401]. Negli stessi termini, cfr. S. SANZO e E. MIGLIACCIO, *Sub artt. 38-40 del D.lgs. n. 5/2003*, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario, Commentario diretto da G. COTTINO, G. BONFANTE, O. CAGNASSO e P. MONTALENTI*, Bologna, 2008, p. 3010. Peraltro, durante la vigenza di tale disposizione, «la mancata esplicitazione dell'assoggettamento ad imposizione ordinaria quanto all'eccedenza della franchigia e l'ampiezza del termine «valore», non ancorato ad alcun parametro specifico, aprivano la strada a diverse interpretazioni. In particolare, considerando il «valore» su cui calcolare la franchigia quello della lite secondo le regole processuali, si giungeva ad un'interpretazione parzialmente «abrogante» dell'agevolazione secondo la quale solo le conciliazioni entro la franchigia potevano considerarsi esenti, non riuscendo, nel caso di eccedenza, a conciliare due grandezze tra loro eterogenee ovvero sia il valore della lite e il valore utile al fine della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro» (A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, cit., p. 401, nt. 43).

<sup>208</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684; A.M. MICCOLI, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario: mediazione conciliativa negli investimenti finanziari*, cit., p. 1182.



ovvero, in caso contrario, verrà applicata l'imposta con l'aliquota proporzionale, variabile in relazione al contenuto dell'accordo»<sup>209</sup>. Pur trattandosi di un'esenzione parziale, applicabile al solo verbale di accordo<sup>210</sup>, la fattispecie integra una forma di agevolazione fiscale più incisiva della precedente<sup>211</sup>.

A prescindere dal dato testuale della norma, che fa riferimento al «verbale di accordo», quale documento idoneo ad attestare l'esito del procedimento di mediazione<sup>212</sup>, il regime fiscale di *favor* deve intendersi riferito all'atto negoziale contenuto nel verbale<sup>213</sup>. In particolare, alla stregua dell'art. 11, d.lgs. n. 28/2010, il verbale di intervenuta conciliazione, al pari di quello che certifica l'esito negativo della procedura, è un atto ascrivibile al mediatore, mentre, l'accordo è un atto delle parti avente natura contrattuale. Nell'ipotesi di proposta di conciliazione formulata dal mediatore, le parti hanno l'onere di far pervenire a quest'ultimo, per iscritto ed entro sette giorni, l'accettazione o il rifiuto della proposta, ai sensi del secondo comma dell'art. 11. Nella specie, l'accordo è un negozio imputabile alle parti<sup>214</sup>. a causa del negozio di mediazione può essere variamente formulata: può risultare dalla combinazione di uno o più negozi tipici, che, sul piano funzionale, presentano analogie con l'accordo di mediazione (ad esempio, il negozio di accertamento, il negozio rinunciativo, la transazione, nelle forme della transazione pura, mista o complessa e novativa)<sup>215</sup>, ovvero può scaturire dalla configurazione di un autonomo negozio atipico o dall'aggregazione di uno o più negozi atipici. In caso di conformazione atipica, è richiesta la verifica di meritevolezza degli interessi perseguiti (art. 1322, comma 2, c.c.)<sup>216</sup>.

In altri termini, l'accordo concluso all'esito della procedura di mediazione, allegato al verbale o trasfuso al suo interno, può assumere «natura, contenuto ed effetti variabili, spaziando dal negozio di accertamento, alla rinuncia, alla transazione vera e propria»<sup>217</sup>. E' di tutta evidenza come alla natura del negozio si collegano adempimenti di carattere fiscale per il mediatore e per l'organismo di mediazione e conseguenze ai fini dell'imposta di registro.

## **2. L'esenzione parziale dal tributo di registro quale rimedio volto a promuovere l'esperimento della mediazione.**

L'agevolazione è volta ad incoraggiare il ricorso al procedimento di mediazione e a favorirne la buona riuscita<sup>218</sup>. In altri termini, anche la previsione dell'esenzione parziale dal tributo di registro, al pari dell'esenzione totale dall'imposta di bollo, tende a promuovere l'esperimento della

---

<sup>209</sup> N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 232.

<sup>210</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di registro*, cit., p. 302; Studio n. 190-2010/T.

<sup>211</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125;; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333.

<sup>212</sup> Cfr. A. GIORDANO, *Mediazione senza registro solo sul verbale di accordo*, cit.

<sup>213</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 388.

<sup>214</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247.

<sup>215</sup> Cfr. A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 367 ss.

<sup>216</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 388-389.

<sup>217</sup> L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 245. Negli stessi termini, cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 231; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684, nt. 19.

<sup>218</sup> Cfr. C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822.

mediazione e si inserisce tra i rimedi diretti a rafforzare l'utilizzo degli strumenti procedurali di deflazione del contenzioso<sup>219</sup>. Il beneficio, tuttavia, può dar luogo a possibili fenomeni di elusione fiscale, nelle fattispecie nelle quali le parti abusano del procedimento di mediazione con la stipulazione di accordi finalizzati a porre in essere atti traslativi o costitutivi che beneficino di un trattamento fiscale più contenuto di quello ordinario<sup>220</sup>. In questi casi, l'esenzione parziale dall'imposta di registro può determinare «comportamenti formalmente corretti, ma nella sostanza dettati da una logica elusiva»<sup>221</sup>. Si pensi alle ipotesi nelle quali non è previsto il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa o alle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, nelle quali è prescritto il pagamento del tributo di registro in misura proporzionale (aliquota del 3% o del 2%).

Per le fattispecie richiamate, le parti potrebbero ricorrere in maniera fittizia al procedimento di mediazione, simulando una lite inesistente, per fruire dell'esenzione parziale dall'imposta di registro e realizzare effetti traslativi a costi fiscalmente contenuti<sup>222</sup>, con una pericolosa strumentalizzazione della procedura di mediazione<sup>223</sup>. Non può escludersi che le parti instaurino un'apparente controversia per inadempimento di un contratto preliminare di compravendita, funzionale al rimedio dell'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di concludere il contratto definitivo (art. 2932 c.c.), e ricorrano alla mediazione per trascrivere il verbale di accordo, senza sostenere gli oneri fiscali che avrebbero dovuto sopportare in caso di regolare stipulazione del definitivo<sup>224</sup>.

A ben guardare, la situazione può verificarsi ogniqualvolta il legislatore preveda un regime fiscale più tenue rispetto a quello ordinario. In realtà, i limiti di valore al di sotto dei quali si beneficia dell'esenzione dall'imposta di registro trovano «la loro giustificazione nella potenzialità elusiva degli assetti litigiosi – altrimenti precostituiti – dalle parti»<sup>225</sup>. Inoltre, tali pratiche elusive potrebbero essere efficacemente scoraggiate dall'intervento responsabile del mediatore e dell'organismo di mediazione<sup>226</sup>.

### **3. Il confronto del regime fiscale di *favor* della procedura di mediazione con altri regimi agevolati: la «logica di premialità positiva» dei regimi fiscali agevolativi e l'intento legislativo di realizzare in tempi brevi l'interesse delle parti alla stabilità dei rapporti giuridici a contenuto patrimoniale.**

Sul piano sistematico, il confronto tra la fattispecie in materia di mediazione e altre fattispecie conciliative assoggettate ad un regime fiscale di favore rendeva quasi doverosa, per il legislatore, la

---

<sup>219</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari del 21 gennaio 2011, cit., p. 577.

<sup>220</sup> Cfr. C. VACCÀ, *Gli incentivi*, cit., p. 150.

<sup>221</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di registro*, cit., p. 302.

<sup>222</sup> Cfr. N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 108; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3.

<sup>223</sup> Cfr. lo Studio n. 205-2010/C (est. E. FABIANI e M. LEO), *Il nuovo procedimento di mediazione di cui al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28: note a prima lettura*, Approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 20 aprile 2010, cit., p. 8.

<sup>224</sup> Cfr. N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 108; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3.

<sup>225</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 391.

<sup>226</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di registro*, cit., p. 302; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822.

previsione dell'agevolazione<sup>227</sup>. Occorre, infatti, ricordare che, da un lato, l'art. 9, comma 9, l. 23 dicembre 1999, n. 488<sup>228</sup> (c.d. legge finanziaria 2000) considera esenti dall'imposta di registro, pressoché nella stessa misura (euro 51.645,69, anziché euro 50.000,00), i verbali di conciliazione giudiziale<sup>229</sup>; dall'altro, l'esenzione totale dal tributo di registro è espressamente prevista dall'art. 696-*bis*, comma 4, c.p.c. per il processo verbale di conciliazione redatto in sede di consulenza tecnica preventiva<sup>230</sup>. In verità, in molteplici occasioni, il legislatore ha fatto ricorso a trattamenti più miti dell'imposta di registro per favorire l'accordo in sede di conciliazione giudiziale e stragiudiziale.

Il fondamento di tali regimi tributari agevolati va rinvenuto nella premialità positiva<sup>231</sup> degli strumenti volti a defaticare la macchina della giustizia e a realizzare l'interesse delle parti di addivenire, in tempi brevi, anche mediante l'espressione di una volontà negoziale in presenza di un terzo, ad una stabilità di rapporti giuridici a contenuto patrimoniale. A titolo esemplificativo, può richiamarsi l'art. 10 della Tabella, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>232</sup>, che esonera le parti dall'obbligo di chiedere la registrazione degli atti dei conciliatori. La norma deve reputarsi superata a seguito dell'abolizione della figura del conciliatore e dell'istituzione del giudice di pace<sup>233</sup>. L'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374<sup>234</sup>, ha disposto, infatti, che «gli atti e i provvedimenti relativi alle cause ovvero alle attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di due milioni di lire sono esenti dall'imposta di bollo e di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura». Inoltre, l'art. 13, comma 6, l. 22 luglio 1997, n. 276, pubblicata nella *G.U.* 19 agosto 1997, n. 192, nel disciplinare il regime fiscale del verbale di conciliazione formato presso i giudici onorari aggregati delle sezioni di stralcio, per la definizione del contenzioso civile pendente, ha previsto l'esenzione dall'imposta di registro allorché il valore non sia superiore a lire cinquanta milioni, puntualizzando che «oltre tale limite l'imposta di registro è ridotta della metà»<sup>235</sup>. Come già ricordato, l'art. 19, l. n. 74/1987, sancisce l'esenzione totale dall'imposta di registro per gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio<sup>236</sup>, e dell'art. 39, d.lgs. n. 5/2003, che, in tema di conciliazione stragiudiziale societaria,

---

<sup>227</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 231.

<sup>228</sup> Pubblicata nella *G.U.* del 27 dicembre 1999, n. 302 – Supplemento Ordinario.

<sup>229</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333; A. GIORDANO, *Mediazione senza registro solo sul verbale di accordo*, cit.; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 390, nt. 10; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 231.

<sup>230</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 390, nt. 10.

<sup>231</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

<sup>232</sup> Sull'esonero delle parti dall'obbligo di chiedere la registrazione degli atti dei conciliatori, cfr.; G. MESIANO, *Decreti ingiuntivi emessi dal conciliatore ed imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1985, p. 1128; S. ORSINI, *Commento art. 10 della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, Padova, 2011, p. 1074; E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *Commento art. 10 della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 557 ss.

<sup>233</sup> Cfr. G. BALENA, *Elementi di diritto processuale civile*, 4ª ed., vol. II, Bari, 2007, p. 17-18.

<sup>234</sup> Pubblicata in *G.U.* del 27 novembre 1991, n. 278 – Supplemento Ordinario n. 76.

<sup>235</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

<sup>236</sup> Peraltro, si ritiene che l'agevolazione debba considerarsi vigente anche a seguito delle modifiche apportate dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104/2013, convertito dalla l. n. 128/2013, e dall'art. 1, comma 608, l. 147/2013, all'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 23/2011, che prevede la soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, riguardanti atti assoggettati all'imposta di registro. Difatti, come evidenziato dall'Amministrazione Finanziaria (Circolare del 21 febbraio 2014, n. 2/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), p. 63), queste «disposizioni di favore si riferiscono a tutti gli atti, documenti e

limitava l'esenzione dal tributo di registro al valore di euro venticinquemila, fonte abrogata dall'art. 23, d.lgs. n. 28/2010 e inglobata nell'art. 17, comma 3, del medesimo decreto<sup>237</sup>.

**4. L'esenzione parziale ha ad oggetto il verbale di accordo sottoscritto dalle parti e dal mediatore, che certifica l'autografia delle sottoscrizioni o l'impossibilità delle parti di sottoscrivere (art. 11, d.lgs. n. 28/2010)<sup>238</sup>.**

La certificazione del mediatore ha natura di «autentica minore», diretta ad asseverare la «verità della firma»<sup>239</sup>, ma non produce l'effetto del «riconoscimento legale», che consegue all'autentica della sottoscrizione da parte del notaio o di altro pubblico ufficiale (art. 2703 c.c.), in quanto il mediatore difetta della qualifica di pubblico ufficiale ed è privo del potere di autenticazione delle sottoscrizioni a tutti gli effetti di legge. Il rilievo ha conseguenze sul regime della responsabilità tributaria. Non potendo considerare il mediatore pubblico ufficiale, non essendo peraltro investito di funzione amministrative o giurisdizionali, non sembra configurabile la responsabilità solidale con le parti per il pagamento dell'imposta principale di registro, qualora risulti dovuta (*ex art. 57, d.P.R. n. 131/1986*)<sup>240</sup>.

Il legislatore prevede una franchigia pari a euro 50.000,00; quindi, al di sotto di questo importo, il processo verbale è interamente esente dal tributo di registro<sup>241</sup>. In altri termini, le fonti normative hanno fissato la soglia di valore imponibile di euro 50.000,00, «limite oltre il quale si rende necessario calcolare l'imposta dovuta»<sup>242</sup>. L'esenzione parziale riguarda il tributo di registro proporzionale, stante «il riferimento alla franchigia ed all'applicabilità dell'imposta solo per la parte di “valore imponibile” eccedente la stessa»<sup>243</sup>. In realtà, per quantificare l'ammontare dell'imposta dovuta occorre tener conto della natura, del contenuto del verbale e dei suoi effetti, nonché della normativa generale sul tributo di registro (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)<sup>244</sup>. Va, infatti, avvertito che l'accordo concluso all'esito della procedura di mediazione può assumere diversa valenza, a seconda degli effetti e del documento nel quale è trasfuso. Dal punto di vista degli effetti, può trattarsi di un accordo ad efficacia reale o obbligatoria; sotto il profilo documentale, l'accordo può essere allegato al verbale o inglobato al suo interno.

---

provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici “relativi” al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso. Qualora nell'ambito di tali procedimenti, vengano posti in essere degli atti di trasferimento immobiliare, continuano ad applicarsi, anche successivamente al 1° gennaio 2014, le agevolazioni di cui alla citata legge n. 74 del 1987. L'art. 10, comma 4, del decreto non esplica effetti con riferimento a tali disposizioni agevolative che assicurano l'operatività dell'istituto».

<sup>237</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T

<sup>238</sup> Cfr. F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, cit., p. 777; M. DI ROCCO, *Il procedimento di mediazione: la fase conclusiva*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 467; E. FABIANI e M. LEO, *Prime riflessioni sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali» di cui al d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 916-917; R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125.

<sup>239</sup> T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 84.

<sup>240</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1127; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Obbligo di registrazione dell'accordo di conciliazione*, cit., p. 394.

<sup>241</sup> Cfr. F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, cit., p. 779.

<sup>242</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88;.

<sup>243</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 408.

<sup>244</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1739.

Non può escludersi neppure il susseguirsi di una sequenza documentale plurima, come nelle ipotesi di accordo concernente i contratti e gli atti previsti dall'art. 2643 c.c., per i quali è necessario procedere all'autentica notarile, ai sensi dell'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, o di reiterazione formale dell'accordo<sup>245</sup>. In quest'ultimo caso, per l'applicazione dei benefici, occorrerà stabilire «se si tratti sempre del “medesimo” accordo di conciliazione o piuttosto di un “nuovo” accordo». Infine, l'accordo con effetti obbligatori potrà assumere la configurazione di contratto preliminare (art. 1351 c.c.), a cui seguirà il contratto definitivo, che del primo costituirà adempimento.

## **5. Le modalità di calcolo del tributo e la determinazione del valore dell'accordo. Il contenuto transattivo della mediazione.**

La rilevanza del beneficio emerge dalle modalità di calcolo del tributo, fondate non sul valore della controversia, ma sull'importo indicato dalle parti, risultante dall'accordo raggiunto<sup>246</sup>. In altri termini, il *quantum*, sul quale determinare l'eventuale imposta da versare all'Erario, va calcolato sulla base delle indicazioni contenute «all'interno del verbale di accordo e non della domanda di mediazione o delle domande formulate dalle parti»<sup>247</sup>. Difatti, per l'operatività dell'agevolazione, è necessario determinare il valore dell'accordo, preceduto dall'individuazione delle modalità di quantificazione<sup>248</sup>.

Nel merito, né il testo normativo, né la relazione di accompagnamento forniscono ragguagli adeguati. Difatti, «il legislatore sembra presupporre esiti compositi delle controversie che portino sempre all'indicazione di somme di denaro da corrispondere, ignorando possibili soluzioni c.d. “creative” che possono essere adottate all'interno di un verbale di conciliazione»<sup>249</sup>. In ogni caso, resta fermo il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, che potrà sindacare quanto dichiarato dalle parti<sup>250</sup>. Peraltro, una parte della dottrina<sup>251</sup> non ha mancato di evidenziare che «forse sarebbe stato più corretto, anche se indubbiamente meno favorevole per le parti a livello di costi, legare la determinazione del valore della mediazione al valore della controversia come risultante dall'indicazione fornita dalle parti rispettivamente nella domanda e nella risposta di mediazione».

Alla luce del contenuto transattivo della mediazione, dubbi emergono con riguardo all'applicabilità dell'art. 29, d.P.R. n. 131/1986, in forza del quale, «per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tener conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa»<sup>252</sup>. La disposizione, che disciplina il contratto di transazione non traslativo (art. 1965 ss. c.c.), può aiutare a ricostruire il trattamento riservato al verbale di conciliazione in ordine all'imposta di registro<sup>253</sup>. Sulla base del contenuto

---

<sup>245</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 389.

<sup>246</sup> Cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 120; S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 295.

<sup>247</sup> E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la “mediaconciliazione” nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 768..

<sup>248</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333.

<sup>249</sup> N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 230.

<sup>250</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333.

<sup>251</sup> N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 230.

<sup>252</sup> Cfr. Cass., 10 gennaio 1983, n. 161, in *Riv. not.*, 1983, p. 1190. Inoltre, C. PREZIOSI, *I profili fiscali della conciliazione stragiudiziale nel nuovo processo societario (art. 39, D.lgs. n. 5/2003)*, cit., p. 521.

<sup>253</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 245.

del contratto, possono distinguersi tre differenti tipologie transattive: le transazioni che fanno sorgere in capo alle parti obblighi di pagamento diversi da quelli di restituzione; i contratti che producono il trasferimento della proprietà e la costituzione o il trasferimento di diritti reali minori; i negozi che non importano trasferimento di diritti reali, né assunzione di obbligazioni.

## **6. I limiti di applicazione della disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale di mediazione. L'assoggettamento delle prestazioni oggetto di accordo all'imposta fissa o proporzionale di registro ovvero all'imposta sul valore aggiunto. La determinazione del regime tributario del verbale di mediazione in funzione della natura dell'accordo.**

Nell'applicare la disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale redatto all'esito del procedimento di mediazione si deve tener conto dell'obbligo di corrispondere il tributo soltanto per la parte eccedente il limite legale di 50 mila euro<sup>254</sup>. Il calcolo dell'eccedenza va effettuato in base ai contenuti reali del verbale, per stabilire se la fattispecie richiede la registrazione obbligatoria o volontaria e se l'imposta deve essere calcolata in misura fissa o proporzionale.

Per le mediazioni che non importa il trasferimento della proprietà e la costituzione o il trasferimento di un diritto reale limitato, l'imposta di registro si applica con l'aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 29, d.P.R. n. 131/1986<sup>255</sup>, e dell'art. 9, Tariffa, parte I, allegata al decreto, al netto della franchigia di euro 50.000,00, senza tener conto degli obblighi di restituzione e di quelli estinti per effetto della transazione. Qualora, invece, dalla mediazione non derivino obblighi di pagamento, ovvero questi siano di importo tale da non superare la franchigia, il tributo di registro sarà dovuto nella misura fissa<sup>256</sup>. Il regime si applica pure allorquando le prestazioni oggetto dell'accordo siano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto. In tal caso, il tributo di registro troverà applicazione nella misura fissa, in base al principio dell'alternatività iva/registro (art. 40, comma 1, d.P.R. n. 131/1986). Insomma, sono assoggettate al tributo in misura fissa le operazioni transattive pure e semplici o dichiarative, nelle quali «l'accordo si limita alla sola composizione delle reciproche pretese (eventualità questa che risulterà alquanto frequente nella mediazione delle controversie civili e commerciali)»<sup>257</sup>. Inoltre, scontano il tributo nella stessa misura le negoziazioni nelle quali sono contemplati obblighi di restituzione o con le quali si estinguono obbligazioni sorte in precedenza.

Nonostante l'ambigua formulazione della disposizione, l'imposta in misura fissa potrà essere applicata soltanto qualora le obbligazioni estinte trovino fonte diretta nel rapporto controverso oggetto di mediazione. Una diversa interpretazione si porrebbe, peraltro, in contrasto con la *ratio legis* e consentirebbe alle parti di tenere comportamenti elusivi. Qualora, all'esito della mediazione, si realizzi il trasferimento o la costituzione di diritti reali, il verbale di accordo sarà assoggettato all'imposta proporzionale di registro, al netto della franchigia<sup>258</sup>, con le aliquote previste per i

---

<sup>254</sup> Cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 120; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1739.

<sup>255</sup> Sulla tematica, cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 67-68 e 995; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, 6<sup>a</sup> ed., Milano, 2010, p. 179; L. DEL FEDERICO, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 819 ss.; V. PAPPÀ MONTEFORTE, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 155 ss.

<sup>256</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88.

<sup>257</sup> L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 246; L. DEL FEDERICO, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 820; Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 24 aprile 2008, n. 4, in *Boll. Trib. On-line*.

<sup>258</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88.

corrispondenti atti dall'art. 1, Tariffa, parte I, allegata al Tur, nel caso di diritti immobiliari<sup>259</sup>, e dall'art. 2, Tariffa, nell'ipotesi di diritti mobiliari diversi dagli obblighi di restituzione e non estinti per effetto della transazione. Infine, nell'ipotesi in cui l'oggetto dell'atto sia costituito da motocicli o da altri veicoli a motore, il tributo sarà assolto nella misura indicata dall'art. 7, Tariffa, parte I.

Alla stregua di un risalente indirizzo della giurisprudenza tributaria<sup>260</sup>, in materia di transazione, condiviso da una parte della dottrina<sup>261</sup>, l'assoggettamento all'imposta sui trasferimenti è precluso allorquando, all'interno dell'intesa, vi sia il riconoscimento di preesistenti diritti reali immobiliari, conformi alle risultanze di titoli anteriormente trascritti. La soluzione può essere applicata agli accordi di mediazione che abbiano consolidato situazioni di fatto verificatesi in precedenza, non producendo effetti traslativi ed escludendo obblighi di pagamento.. In questi casi non sembra applicabile l'art. 6, Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>262</sup>, non potendo assoggettare in via autonoma al tributo di registro la quietanza di pagamento rilasciata contestualmente alla transazione in quanto atto intrinsecamente connesso al negozio principale (arg. ex art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986, in forza del quale l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa).

Su un piano più generale, occorre avvertire che, in sede di mediazione, occorre comunque avere riguardo alla causa e agli effetti propri del negozio concluso, evidentemente anche ai fini dell'applicazione della relativa disciplina fiscale ben potendo avere una causa propria dipendente anche dalla volontà delle parti, tenuto conto dei risultati che esse intendono perseguire<sup>263</sup> - (compravendita, permuta, *datio in solutum*, divisione con o senza conguaglio, negozio di accertamento, transazione). In altri termini, il verbale di mediazione e l'accordo raggiunto potranno avere «natura di transazione, di negozio di accertamento o di rinuncia», ma non è escluso che possano costituire «il veicolo di altre fattispecie negoziali», che dovranno essere «sottoposte al regime tributario di volta in volta specificamente previsto» dall'art. 20 ss., d.P.R. n. 131/1986, e dall'art. 1 ss., Tariffa, parte I, allegata al decreto.

Per di più, in riferimento agli effetti obbligatori «scaturenti dalle pattuizioni tra le parti che addivengono alla mediazione è possibile condurre nell'ambito dell'esonero tutti gli assetti negoziali successivi alla registrazione del verbale di accordo, che «trovano in esso il loro momento genetico e che costituiscono diretta attuazione della volontà di addivenire alla mediazione raggiunta in sede procedimentale e attestata appunto dal verbale.

---

<sup>259</sup> Cfr. R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 163; L. DEL FEDERICO, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 820.

<sup>260</sup> Cfr. Comm. Trib. Centr., 9 luglio 1965, n. 22966, in *Giur. Imp.*, 1967, p. 118.

<sup>261</sup> Si rinvia al mio commento all'art. 29 del D.P.R. n. 131/1986, cit., p. 214; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 246; L. DEL FEDERICO, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 820.

<sup>262</sup> Sulla disposizione, il mio *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 516 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 545; S. FIORENTINO, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1028 ss.; E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 473 ss.

<sup>263</sup> Cfr. C. BRUNELLI, *Art. 11, comma 3 (Conciliazione)*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 225.

## 7. L'incerta applicazione al verbale di accordo dell'art. 37 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sulla tassazione degli atti di transazione stragiudiziale di cui sia parte l'amministrazione dello Stato. L'enunciazione nel verbale di atti non registrati

Come evidenziato, il verbale di accordo sottoscritto all'esito del procedimento di mediazione, nei limiti della compatibilità, è assoggettato alla normativa generale sull'imposta di registro (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Sul punto, tuttavia, sorgono perplessità circa l'applicazione dell'art. 37 del decreto all'atto conclusivo della procedura<sup>264</sup>. La disposizione, rubricata «atti dell'autorità giudiziaria», assoggetta all'imposta di registro anche l'atto di transazione stragiudiziale di cui sia parte un'amministrazione dello Stato, assimilandone gli effetti ad una sentenza passata in giudicato, per assicurare all'atto, che, anche fuori dal giudizio, ha concluso la lite, un trattamento impositivo globale che tenga conto dei rimborsi e dei conguagli, a fronte di una tassazione eventualmente scontata. La norma si applica agli atti conclusivi della conciliazione giudiziale, ossia agli atti del procedimento di conciliazione instaurato a seguito di un giudizio pendente ed eventualmente concluso<sup>265</sup>. La figura, avente natura processuale, presuppone l'esistenza di una lite pendente e ha lo scopo di definire il giudizio<sup>266</sup>.

A ben guardare, la mediazione civile e commerciale è un rimedio stragiudiziale che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, si colloca in una fase che precede quella contenziosa, ma non è esclusa una sua applicazione durante la fase giudiziale, allorché siano controversi diritti disponibili. In realtà, permangono perplessità circa l'ulteriore requisito richiesto dalla norma, vale a dire il riferimento alla «transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato»<sup>267</sup>. Poiché il fondamento della limitazione è nell'esigenza di evitare elusioni della disciplina fiscale<sup>268</sup>, l'amministrazione finanziaria ha interpretato restrittivamente la locuzione «in cui è parte l'amministrazione dello Stato», nel senso che quest'ultima deve assumere la veste di «terza parte» rispetto «a quelle tra cui intercorre la lite»<sup>269</sup>. L'interpretazione prospettata dall'amministrazione non è esente da critiche. In primo luogo, in quanto, «non è concepibile, in un assetto stragiudiziale, un concetto di parte estranea agli effetti dell'atto negoziale»<sup>270</sup>. In secondo luogo, giacché il riferimento testuale della disposizione «all'amministrazione dello Stato» è talmente indefinito, quanto all'individuazione dell'ufficio cui notificare l'atto, «da rendere sostanzialmente inattuabile il comportamento utile al raggiungimento dell'effetto o (più probabilmente) vanificato il fine antielusivo con una notifica a qualsivoglia ufficio dell'amministrazione dello Stato»<sup>271</sup>.

---

<sup>264</sup> Cfr. O. DI PAOLA, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 240 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 740 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 206; M. DI FIORE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 844 ss.; R. DI GIOVINE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 192 ss.

<sup>265</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T, cit., p. 582; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, cit., p. 404-405; A. GIORDANO, *Mediazione senza registro solo sul verbale di accordo*, cit.

<sup>266</sup> Cfr. M. DI FIORE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 853.

<sup>267</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/., p. 582.

<sup>268</sup> Cfr. la Risoluzione Ministeriale, 5 ottobre 1990, n. 260165, in <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={CDF16EC2-BB86-48A9-BE23-2FEDFD186102}>.

Inoltre, cfr. Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098, in *Rep. Foro It.*, 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 305. Inoltre, cfr. M. DI FIORE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 853.

<sup>269</sup> Risoluzione Ministeriale, 5 ottobre 1990, n. 260165, cit. Negli stessi termini, cfr. M. DI FIORE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 853; R. FANELLI e S. LAMPONE, *Imposta di registro*, Milano, 2003, p. 287.

<sup>270</sup> Studio n. 190-2010/T, cit., p. 582-583.

<sup>271</sup> Studio n. 190-2010/T



Sulla base degli spunti della giurisprudenza di legittimità<sup>272</sup>, può pervenirsi ad un'interpretazione volta a limitare «questo effetto, relativo alla determinazione complessiva dell'imposta di registro, ai soli processi verbali in cui l'amministrazione dello Stato è parte in senso tecnico»<sup>273</sup>. La conclusione trova fondamento nell'esigenza di garantire una preminente «funzione antielusiva», pur potendo «apparire irragionevole dal punto di vista della disparità di trattamento degli assetti negoziali allogabili «esclusivamente tra privati»<sup>274</sup>.

Al procedimento di mediazione è pure applicabile l'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, rubricato «enunciazione di atti non registrati», in forza del quale, «se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate»<sup>275</sup>. Qualora l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69, mentre l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione. Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, infine, «se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita». In sostanza, la norma va applicata al procedimento di mediazione allorché, all'interno del verbale di accordo, siano enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati, posti in essere tra le stesse parti<sup>276</sup>.

Sul piano applicativo, resta da stabilire se l'imponibile relativo all'enunciazione sia da imputare al fine del superamento del limite individuato dall'art. 17, comma 3, del decreto n. 28 quanto all'esenzione. La soluzione negativa può trovare fondamento nel tenore letterale dell'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, dal quale è possibile desumere che «nella disciplina dell'enunciazione l'oggetto della tassazione è l'atto enunciato e non già l'atto che reca l'enunciazione»<sup>277</sup>. Inoltre, attesa la *ratio* di «premieria positiva»<sup>278</sup>, sottesa all'esenzione, non sarebbe ragionevole attrarre nel suo ambito atti non registrati in termine fisso (ed eventualmente le relative sanzioni). Infine, il mediatore non integra nessuno dei soggetti contemplati dall'art. 65 del d.P.R. n. 131/1986, che concerne i «divieti relativi agli atti non registrati»<sup>279</sup>.

---

<sup>272</sup> Cfr. Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098, cit., voce *Registro (imposta)*, n. 305.

<sup>273</sup> Studio n. 190-2010/T A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 206; M. DI FIORE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 853.

<sup>274</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T

<sup>275</sup> Per una disamina della norma, cfr. O. DI PAOLA, *Commento art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 185-186; G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., p. 132 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 217 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 138 ss.; M. NUSSI, *Commento art. 22 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 797 ss.; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 72; A. PISCHETOLA, *Commento art. 22 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 126 ss.

<sup>276</sup> Cfr. S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 296-297.

<sup>277</sup> Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie del 21 gennaio 2011, cit., p. 583.

<sup>278</sup> V. *supra*, Cap. II, § 2.

<sup>279</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie del 21 gennaio 2011, cit., p. 584; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, cit., p. 397.

Al massimo, dunque, la disposizione potrà trovare applicazione allorché il notaio intervenga in ragione della sua specifica funzione nella redazione dell'accordo. L'ultima parte del terzo comma dell'art. 11, d.lgs. n. 28/2010, dispone che l'accordo raggiunto dalle parti, all'esito della procedura di mediazione, «può prevedere il pagamento di una somma di denaro per ogni violazione o inosservanza degli obblighi stabiliti ovvero per il ritardo nel loro adempimento». Ebbene, considerata la preminente funzione di garanzia, alla fattispecie va applicata l'imposta di registro con l'aliquota proporzionale dello 0,50 %, ai sensi dell'art. 6, Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>280</sup>.

## **8. L'applicazione al verbale di accordo del beneficio del prezzo-valore in caso di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze tra privati.**

Resta da verificare la compatibilità tra l'esenzione parziale dal tributo di registro (art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010) e ulteriori regimi fiscali agevolati previsti dalla normativa di settore. In altri termini, è opportuno accertare se l'accordo stipulato all'esito del procedimento di mediazione, oltre a fruire dell'esenzione richiamata possa beneficiare di ulteriori agevolazioni. In primo luogo, il beneficio sembra compatibile con il sistema del «prezzo-valore», la cui applicazione importa l'unitaria determinazione del valore dell'accordo sulla base della rendita catastale. Sembra che il meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, denominato «prezzo-valore», sia applicabile alla transazione che importa trasferimenti immobiliari, pur in assenza di un corrispettivo in danaro, purché ne sussistano i requisiti<sup>281</sup>.

Sul piano concreto, non possono tacersi problemi nell'applicazione del beneficio del «prezzo-valore» all'accordo di mediazione. A titolo esemplificativo, può pensarsi all'accordo di mediazione, avente ad oggetto la cessione di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, effettuata tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali (c.d. soggetti privati), concluso dinanzi ad un mediatore che non sia un notaio.

Secondo una ricostruzione<sup>282</sup>, l'opzione per il «prezzo-valore», a cura della parte acquirente, deve necessariamente precedere l'autentica notarile richiesta dall'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, agli effetti della trascrizione. Difatti, ai sensi dell'art. 1, comma 497, l. 23 dicembre 2005, n. 266, pubblicata nella *G.U.* 29 dicembre 2005, n. 302 – Supplemento Ordinario, la richiesta di fruire del meccanismo del «prezzo-valore», che consente di applicare le imposte di registro, ipotecaria e catastale sulla base imponibile determinata ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, d.P.R. n. 131/1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito, indicato in atto, deve essere formulata «all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente». Alla stregua di questa impostazione, la richiesta «dovrà seguire il primo gruppo di sottoscrizioni (dinanzi al mediatore) e precedere il secondo (dinanzi al notaio)»<sup>283</sup>.

---

<sup>280</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247; A. URICCHIO, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 516 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 544 ss.; S. FIORENTINO, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 1028 ss.

<sup>281</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, cit., p. 402. Peraltro, già in precedenza, l'amministrazione finanziaria (Risoluzione, 9 novembre 2007, n. 320/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso) rispondendo ad un'istanza di interpello, aveva ritenuto applicabile il sistema agevolativo del prezzo-valore anche alle fattispecie negoziali nelle quali non si rinveniva alcun corrispettivo in danaro, come, ad esempio, il contratto di permuta.

<sup>282</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

<sup>283</sup> Studio n. 190-2010/T, cit., p. 581.

In realtà, alla luce del contenuto complessivo dell'art. 1, comma 497, l. 23 dicembre 2005, n. 266<sup>284</sup>, il regime fiscale del «prezzo-valore» può trovare applicazione a condizione che l'opzione sia effettuata «all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio». Di conseguenza, la fruizione del beneficio è preclusa, a motivo dell'contestualità della dichiarazione, allorché l'accordo sia stipulato alla presenza del mediatore e registrato a cura delle parti, senza l'intervento notarile. La stessa amministrazione finanziaria, tenuto conto della lettera della norma, ha escluso l'applicazione del regime alle scritture private non autenticate<sup>285</sup> o agli atti integrativi successivi alla cessione<sup>286</sup>.

Qualora l'accordo redatto all'esito del procedimento di mediazione produca effetti meramente obbligatori, come accade, ad esempio, nell'ipotesi di contratto preliminare, la richiesta di fruire del regime del «prezzo-valore» potrà essere effettuata dalla parte acquirente in occasione della stipula del definitivo, ossia all'atto della cessione e alla presenza del notaio rogante. In tal modo, risulteranno rispettate le condizioni prescritte dalla norma (art. 1, comma 497, l. 23 dicembre 2005, n. 266). Tuttavia, non può escludersi che la parte acquirente manifesti l'opzione per il «prezzo-valore» in sede di autentica o di ripetizione per atto notarile dell'accordo di mediazione con effetti reali, «in ragione dell'assorbimento “sostanziale” della relativa tassazione», vale a dire, considerando l'assorbimento «idoneo a superare il profilo della contestualità dell'opzione alla cessione»<sup>287</sup>.

## CAPITOLO QUINTO

### L'IMPOSTA SOSTITUTIVA E LA REGISTRAZIONE DEL VERBALE

**SOMMARIO: 1. L'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per le cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Le**

---

<sup>284</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio*, cit., p. 406.

<sup>285</sup> Cfr. la Risoluzione del 1° giugno 2007, n. 121/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in.

<sup>286</sup> Cfr. la Risoluzione del 9 giugno 2009, n. 145/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

<sup>287</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio*, cit., p. 406.

**ulteriori agevolazioni spettanti in ragione degli elementi soggettivi e oggettivi dello schema contrattuale. Il regime del verbale di mediazione di valore non superiore al tetto massimo della franchigia. La tassazione del verbale di accordo di valore superiore alla franchigia. 2. I soggetti tenuti alla registrazione: l'obbligo solidale delle parti. Il regime delle modalità e dei termini di registrazione. L'ufficio competente alla registrazione. 3. Il mandato alla registrazione al mediatore. 4. La rilevanza della distinzione tra la registrazione del verbale di accordo e la registrazione del decreto di omologazione agli effetti della procedura esecutiva e dell'iscrizione dell'ipoteca giudiziale. 5. La verifica di non contrarietà del contenuto dell'accordo all'ordine pubblico o a norme imperative. L'accertamento della regolarità formale del verbale. La quantificazione dell'imposta di registro in funzione del contenuto del verbale di mediazione. 6. Il regime di imposizione dell'indennizzo per il danno cagionato. La tassazione dell'accordo conciliato. Il controllo documentale e la trascrizione del verbale. 7. Il verbale di accordo a contenuto obbligatorio e l'attuazione delle determinazioni assunte. La tassazione definitiva dell'accordo in sede di atto di esecuzione.**

**1. L'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per le cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Le ulteriori agevolazioni spettanti in ragione degli elementi soggettivi e oggettivi dello schema contrattuale. Il regime del verbale di mediazione di valore non superiore al tetto massimo della franchigia. La tassazione del verbale di accordo di valore superiore alla franchigia.**

Uno strumento agevolativo compatibile con l'esenzione parziale dal tributo di registro dell'accordo di mediazione è l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'art. 1, comma 496, l. 23 dicembre 2005, n. 266<sup>288</sup>. Secondo tale disposizione, «in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.

La disposizione ha introdotto un regime sostitutivo della disciplina ordinaria dell'imposizione sui redditi da plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Dal regime in deroga il legislatore ha escluso la cessione dei terreni edificabili.

Per fruire del trattamento agevolato, la parte venditrice, in sede di cessione, deve formulare apposita richiesta al notaio, che provvederà a versare l'imposta sostitutiva attingendo alla provvista fornita dal cedente. La cessione, dunque, delinea il momento della richiesta e dell'imposizione e comporta l'obbligo del cedente di depositare la provvista nelle mani del notaio. La norma non prevede ulteriori modalità e termini per avvalersi del regime sostitutivo di cui all'art. 1, comma 496, l. n. 266 del 2005<sup>289</sup>.

Nella specie, si ripropongono, in maniera quasi speculare, le problematiche esaminate con riferimento all'applicazione del meccanismo del «prezzo-valore» all'accordo concluso all'esito del procedimento di mediazione. Sul punto, tuttavia, in ragione della definitività degli effetti perniciosi della mancata opzione, sembra ragionevole l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva pure

---

<sup>288</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio*, cit., p. 407.

<sup>289</sup> Cfr. Risoluzione del 21 giugno 2007, n. 143/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso,

allorquando la richiesta sia effettuata dall'alienante non nell'accordo di mediazione, ma in un atto integrativo.

La questione relativa all'opzione per l'imposta sostitutiva si pone qualora «si ritenga che la generale esenzione di cui all'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010 non comprenda anche le imposte sui redditi»<sup>290</sup>. L'agevolazione integra una sorta di regime alternativo alla disciplina ordinaria dell'imposizione sui redditi delle plusvalenze immobiliari (art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), precluso soltanto nelle fattispecie di cessione di terreni edificabili. Nell'ambito del procedimento di mediazione, dunque, l'effettività e l'entità dell'esenzione parziale dall'imposta di registro dipendono tanto dall'oggetto della controversia, quanto dal suo valore economico. I vantaggi potenziali potrebbero non tradursi in concreti benefici fiscali, come accade nell'ipotesi in cui non sussiste un obbligo di registrazione del verbale di accordo e le parti si conformano in maniera volontaria a quanto pattuito<sup>291</sup>.

Oltre all'esenzione parziale dal tributo di registro (art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010), potrebbero trovare applicazione altre misure agevolative riconosciute in ragione degli elementi di carattere soggettivo e oggettivo dello schema contrattuale le quali potrebbero assumere rilevanza per la determinazione della base imponibile e della franchigia di euro 50.000,00. Qualora, all'interno dell'accordo, siano compresi più negozi autonomamente tassabili o più beni assoggettati ad aliquote diverse, troveranno applicazione le disposizioni di cui agli artt. 21 e 23, comma 1, d.P.R. n. 131/1986. Pertanto, ferma l'applicazione delle ordinarie regole di determinazione dell'imponibile, sarà necessario ripartire proporzionalmente la franchigia tra i singoli negozi o beni.

In forza del citato art. 17, comma 3, il verbale di accordo, il cui oggetto sia di valore non superiore al tetto massimo della franchigia (euro 50.000,00), è totalmente esente da imposizione. Sul punto, non sembra corretto l'orientamento che reputa l'accordo non assoggettabile a registrazione, atteso che, se così fosse, non vi sarebbe più spazio, in materia di tributo di registro, per distinguere tra l'imposta proporzionale e la tassa fissa. Difatti, nel caso in esame, l'imposta oggetto di esenzione, sull'imponibile di euro 50.000,00, è unica<sup>292</sup>. In realtà, gli accordi di valore non eccedente la franchigia, pur essendo esenti da imposizione, sono assoggettati alla formalità della registrazione. Per chiarire questo profilo, è utile sottolineare la differenza sostanziale tra l'accordo di conciliazione, espressione dell'autonomia negoziale (art. 1322 c.c.), e gli assetti conciliativi giudiziali e stragiudiziali, risultanti dall'intervento del terzo.

Dubbia appare l'estensione alla prima tipologia dell'interpretazione prospettata dall'amministrazione finanziaria<sup>293</sup> in relazione all'art. 73, comma 1, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115. La disposizione, rubricata «procedura per la registrazione degli atti giudiziari», prescrive che, «in adempimento dell'obbligo previsto dall'art. 10, comma 1, lettera c), d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, il funzionario addetto all'ufficio trasmette all'ufficio finanziario le sentenze, i decreti e gli altri atti giudiziari soggetti ad imposta di registro ai fini della registrazione». L'amministrazione finanziaria, riprendendo quanto prospettato dal Ministero della Giustizia<sup>294</sup>, ha precisato che le sentenze, i decreti e gli altri atti giudiziari soggetti all'imposta di registro devono essere sottoposti

---

<sup>290</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 410, secondo i quali è da escludersi «che possa essere attratta al regime dell'esenzione, di cui al comma 2, anche l'imposizione sui redditi, quale, ad esempio, sulle plusvalenze da cessione a titolo oneroso di immobili».

<sup>291</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di registro*, cit., p. 303; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822.

<sup>292</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125.

<sup>293</sup> Cfr. la Risoluzione del 31 marzo 2003, n. 77/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso..

<sup>294</sup> Cfr. la Circolare del 28 giugno 2002, n. 4 – Ministero della Giustizia – Dipartimento degli Affari di Giustizia..

anche alla formalità della registrazione; invece, se esenti dal tributo di registro, sono esclusi dalla suddetta formalità. Il principio trova applicazione anche per i verbali di conciliazione dinanzi al giudice di pace, ai sensi dell'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374, ai quali comunemente si attribuisce natura negoziale. Di conseguenza, se il valore di questi atti è inferiore alla franchigia, essi sono esenti da imposizione e registrazione. Come anticipato, la soluzione non può essere riferita agli accordi stipulati all'esito della procedura di mediazione, attesa la diversità sostanziale di tali tipologie di atti rispetto alle fattispecie esaminate dall'amministrazione finanziaria. La differenza emerge anche dal riferimento dell'art. 73, d.P.R. n. 115/2002, all'art. 10, comma 1, lettera c), d.P.R. n. 131/1986, concernente i cancellieri e i segretari, che appare «del tutto inconferente rispetto al procedimento di mediazione, ove non è previsto l'intervento di soggetti ulteriori, né riconducibile, in via interpretativa al mediatore, del tutto privo di funzioni assimilabili a quelle dei soggetti di cui alla predetta lettera c)»<sup>295</sup>.

Sulla base di queste considerazioni, sembra plausibile concludere che l'accordo di mediazione, il cui valore non ecceda la franchigia di euro 50.000,00, pur esente da imposizione, deve essere assoggettato alla formalità della registrazione, in termine fisso o in caso d'uso, ai sensi dell'art. 5, d.P.R. n. 131/1986<sup>296</sup>. Al contrario, il verbale di accordo di valore superiore non solo deve essere registrato, ma sconta l'imposta di registro secondo le aliquote ordinarie, su una base imponibile abbattuta di un importo pari alla franchigia<sup>297</sup>. A titolo esemplificativo, qualora il valore del verbale sia pari ad euro 60.000,00, l'aliquota del tributo di registro, determinata secondo le regole ordinarie, si applicherà soltanto alla base imponibile di euro 10.000,00<sup>298</sup>. Insomma, la norma relativa alla mediazione, a differenza della disposizione in materia societaria (art. 39, d.lgs. n. 5/2003), non pone più il dubbio se il superamento del limite precostituito faccia cessare totalmente l'agevolazione o importi la riserva di applicazione dell'imposta ordinaria per l'eccedenza. Infatti, il beneficio comporta una sorta di franchigia, sull'imposizione degli effetti dell'atto, «superata la quale, la tassazione segue le ordinarie regole dell'imposta di registro»<sup>299</sup>. In presenza di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, infine, la tassazione è sottoposta al regime dell'art. 40, d.P.R. n. 131/1986, e, dunque, al principio di alternatività iva/registro.

## **2. I soggetti tenuti alla registrazione: l'obbligo solidale delle parti. Il regime delle modalità e dei termini di registrazione. L'ufficio competente alla registrazione.**

In mancanza di particolari prescrizioni, nel d.lgs. n. 28/2010, l'individuazione dei soggetti obbligati alla registrazione e la determinazione delle modalità e dei termini della formalità comportano il rinvio al sistema ordinario del testo unico sull'imposta di registro<sup>300</sup>. Difatti, le categorie dei soggetti tenuti alla registrazione sono desumibili dall'art. 10, d.P.R. n. 131/1986, che, tra gli obbligati, non comprende il mediatore, il quale non è parte dell'atto, né pubblico ufficiale.

Qualora l'attività di mediazione sia svolta da un notaio, questi, pur essendo un pubblico ufficiale, non interviene nel procedimento nell'esercizio del suo ministero, ma, se richiesto dell'autentica

<sup>295</sup> A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Obbligo di registrazione dell'accordo di conciliazione*, cit., p. 394.

<sup>296</sup> cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 5 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 108 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 31-32; R. DOMINICI, *Commento art. 5 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 742 ss.; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 66-67.

<sup>297</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125.

<sup>298</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333, nt. 9.

<sup>299</sup> Studio n. 190-2010/T, cit., p. 577.

<sup>300</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 232.

delle sottoscrizioni, per attribuire al verbale la forma necessaria alla trascrizione, sarà tenuto alla registrazione, in ragione del proprio ufficio, quale «responsabile d'imposta»<sup>301</sup>. In tale ipotesi, la formalità dovrà essere effettuata in via telematica dal notaio autenticante, entro trenta giorni, ai sensi dell'art. 4, d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308, presso l'Agenzia delle Entrate del luogo nella cui circoscrizione è compresa la sede notarile.

Mediatore e organismo di mediazione non sono, pertanto, obbligati a chiedere la registrazione e neppure assumono la funzione di responsabile dell'imposta di registro. Nell'ambito della procedura di mediazione, eccettuata l'ipotesi di autentica notarile, unici soggetti obbligati alla registrazione sono le parti<sup>302</sup>, le quali, in solido tra loro, devono procedere all'adempimento nel termine di venti giorni, che decorre dalla data di sottoscrizione del verbale di accordo<sup>303</sup>, ai sensi dell'art. 13, comma 1, d.P.R. n. 131/1986<sup>304</sup>, pena la sanzione amministrativa di cui all'art. 69 del decreto<sup>305</sup>.

Ai sensi dell'art. 10, lettera a), d.P.R. n. 131/1986, l'accordo concluso alla presenza del mediatore, in quanto atto negoziale produttivo di effetti, deve essere, quindi, registrato dalle parti, in termine fisso, per gli atti indicati nella parte I della Tariffa, allegata al decreto, e, in caso d'uso, per quelli menzionati nella parte II della Tariffa. Inoltre, trattandosi di fattispecie non comprese nelle lettere b) e c) dell'art. 10, la competenza territoriale per la registrazione va individuata in via residuale, ai

---

<sup>301</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T;; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Registrazione dell'accordo reiterato, innanzi al notaio*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 398. Sul punto, v. pure sub Cap. V, § 6.

<sup>302</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684. Negli stessi termini, cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Registrazione dell'accordo reiterato innanzi al notaio*, cit., p. 397; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 232.

<sup>303</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Registrazione dell'accordo reiterato innanzi al notaio*, cit., p. 397; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 248; C. VERRIGNI, *Le esenzioni fiscali per la mediazione per le controversie civili e commerciali*, cit., p. 166 ss. In senso contrario, una parte della dottrina [S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 333; N. SARTORI, *Sub art. 17*, cit., p. 259; D. LUPO, *Profili fiscali della mediazione*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione delle liti*, a cura di R. BARBERIO, D. LUPO e A. SIROTTI GAUDENZI, Forlì, 2011, p. 243-244; R. CHIESA, *Il procedimento. B) I profili fiscali*, in C. BESSO (a cura di), *La mediazione civile e commerciale*, cit., p. 300; negli stessi termini, ancorché in maniera dubitativa e problematica, cfr. C. RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, in R. MARTINO (a cura di), *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 77-80] ritiene che il termine di venti giorni, entro il quale procedere alla registrazione, presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede l'organismo di mediazione, decorra dalla data della notizia del decreto di omologazione adottato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo di mediazione. Tale orientamento viene sostenuto argomentando dall'art. 14, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986, norma che individua il *dies a quo* del termine per la richiesta di registrazione degli atti soggetti ad approvazione o omologazione nel giorno di avvenuta conoscenza del provvedimento di approvazione o omologazione o in quello in cui l'atto è divenuto altrimenti eseguibile. Pertanto, intervenuta l'omologazione, il cancelliere del Tribunale deve darne notizia alle parti, entro cinque giorni, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Nei venti giorni successivi alla data di ricevimento di tale comunicazione, le parti sono tenute a richiedere la registrazione, allegando l'atto da registrare, unitamente alla lettera con la quale è stata data notizia del decreto, ai sensi dell'art. 13, comma 3, del d.P.R. n. 131/1986.

<sup>304</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 13 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 139 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 66 ss.; M. PIERRO, *Commento art. 13 del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 761 ss.; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 67.

<sup>305</sup> Cfr. R. GRECO, *Commento art. 69 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 395 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 354-355; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 408.; L. DEL FEDERICO, *Commento art. 69 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 981 ss.

sensi dell'art. 9, comma 2, d.P.R. n. 131/1986<sup>306</sup>. La disposizione<sup>307</sup>, rubricata «ufficio competente», prescrive, nel primo comma, che «competente a registrare gli atti pubblici, le scritture private autenticate e gli atti degli organi giurisdizionali è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione a norma della lettera b) o della lettera c) dell'art. 10»; nel secondo comma, dispone che «la registrazione di tutti gli altri atti può essere eseguita da qualsiasi ufficio del registro». In applicazione della norma, le parti potranno procedere alla registrazione del verbale di accordo presso qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate, a prescindere dal luogo in cui ha sede l'organismo di mediazione.

### 3. Il mandato alla registrazione al mediatore.

L'imposizione alle parti dell'obbligo di procedere alla registrazione pone l'esigenza di una modifica legislativa, non tanto in funzione antielusiva, quanto nella prospettiva della tutela delle parti coinvolte negli assetti precontrattuali, tramite l'inserimento dell'organismo di mediazione tra i soggetti obbligati alla registrazione, al pari di quanto è avvenuto per gli agenti di affari in mediazione (art. 10, comma 1, lett. *d-bis*, d.P.R. n. 131/1986, modificato dall'art. 1, comma 46, lett. *a*, l. n. 296/2006, con effetto dal 1° gennaio 2007).

In mancanza di una norma *ad hoc*, il mediatore non può neppure essere incluso tra i soggetti tenuti al pagamento del tributo a titolo di solidarietà passiva dipendente, considerato che la fattispecie della solidarietà dipendente ha fondamento in una precisa fonte normativa, come si evince dall'art. 57, d.P.R. n. 131/1986<sup>308</sup> e dall'art. 64, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Qualora le funzioni di mediatore siano esercitate da un notaio, il mandato alla registrazione comporterà la violazione dell'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 28/2010. Difatti, in forza di questa disposizione, «al mediatore e ai suoi ausiliari è fatto divieto di assumere diritti o obblighi connessi, direttamente o indirettamente, con gli affari trattati, fatta eccezione per quelli strettamente inerenti alla prestazione dell'opera o del servizio; è fatto loro divieto di percepire compensi direttamente dalle parti». La limitazione è volta ad evitare che le parti possano trovarsi a corrispondere somme ulteriori ai mediatori e che «si creino meccanismi genericamente classificabili in termini di “accaparramento della clientela” con funzione distorsiva nell'ambito ove i professionisti svolgono la loro attività»<sup>309</sup>.

In realtà, tenuto conto che ai mediatori è fatto divieto di percepire compensi direttamente dalle parti, nell'ipotesi di inclusione del mandato alla registrazione tra gli obblighi strettamente inerenti alla prestazione dell'opera o del servizio o di espressa previsione di gratuità del mandato, il disposto dell'art. 14 risulterà pienamente rispettato e i mediatori potranno svolgere «un ruolo sollecitatorio

---

<sup>306</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Obbligo di registrazione dell'accordo di conciliazione*, cit., p. 392-393.

<sup>307</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 9 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 122-123; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 125 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 41 ss.; R. CASTIGLIONE, *Commento art. 9 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 747-748; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 69.

<sup>308</sup> Cfr. G. MESIANO, *Commento art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 357 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 328 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 375 ss.; S.M. MESSINA, *Commento art. 57 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 948 ss.

<sup>309</sup> Studio n. 190-2010/T



alla registrazione delle parti dell'atto, evidenziando l'opportunità di questo passaggio proprio al fine della stabilità dell'accordo»<sup>310</sup>.

#### **4. La rilevanza della distinzione tra la registrazione del verbale di accordo e la registrazione del decreto di omologazione agli effetti della procedura esecutiva e dell'iscrizione dell'ipoteca giudiziale**

Con riguardo a modalità e termini di registrazione, assume rilevanza la distinzione tra il verbale di accordo, che beneficia dell'esenzione parziale dall'imposta di registro, e il decreto di omologazione. Infatti, la fase dell'omologa è meramente eventuale, in quanto, ai sensi dell'art. 12, d.lgs. n. 28/2010, è richiesta soltanto nell'ipotesi di procedura esecutiva<sup>311</sup> o di iscrizione di ipoteca giudiziale titolata dal verbale omologato<sup>312</sup>. Peraltro, è opportuno rammentare che la legge 9 agosto 2013, n. 98, di conversione del decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, c.d. "decreto del fare", ha previsto la possibilità di rendere esecutivo l'accordo con la mera sottoscrizione da parte degli avvocati, i quali attestano e certificano la conformità del medesimo alle norme imperative e all'ordine pubblico. Resta ferma, comunque, l'eventualità, già precedentemente prevista, di chiedere l'omologa del verbale di accordo al tribunale, a prescindere dalla sottoscrizione degli avvocati.

Di conseguenza, qualora il verbale di accordo di valore superiore ad euro 50.000,00 rientri tra quelli soggetti a registrazione in termine fisso, sarà necessario procedere alla registrazione nel termine ordinario di venti giorni, anche in mancanza di omologazione, ai sensi dell'art. 13, comma 1, d.P.R. n. 131/1986<sup>313</sup>. In caso di omologazione, il decreto del presidente del tribunale sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa e in termine fisso, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera g), Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>314</sup>, trattandosi di atto giudiziario. Nella specie, risulterà realizzata la figura del «caso d'uso» (6, d.P.R. n. 131/1986)<sup>315</sup> e il verbale di accordo dovrà

---

<sup>310</sup> Studio n. 190-2010/T.

<sup>311</sup> Cfr. M. BOVE, *Circolazione europea della conciliazione – titolo esecutivo*, in *Società*, 2012, p. 704-705; G. LIGUORI, *Il verbale di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali: nuovo titolo esecutivo*, in *Vita not.*, n. 2/2011, pt. 1, p. 831 ss.; M. RINALDI, *Disciplina sostanziale degli atti della mediazione e rapporto col processo civile*, cit., p. 575 ss.; E. D'ALESSANDRO, *Il conferimento dell'esecutività al verbale di conciliazione stragiudiziale e la sua circolazione all'interno dello spazio giudiziario europeo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, p. 1157.

<sup>312</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247; U. CARNEVALI, *La nuova mediazione civile*, cit., p. 438; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 369; S. CHIARLONI, *Prime riflessioni sullo schema di decreto legislativo di attuazione della delega in materia di mediazione ex art. 60 legge n. 69/2009*, cit., p. 7; I. PAGNI, *Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti. Introduzione*, cit., p. 623.

<sup>313</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88.

<sup>314</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Gli atti giudiziari nel testo unico dell'imposta di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, parte I, p. 340 ss.; Id, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, cit., p. 386; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 553 ss.; M. DI FIORE, *Commento art. 8 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1041-1042. Più in generale, sulle problematiche sollevate dalla tassazione degli atti giudiziari, cfr. A. BONFIGLIO, *Gli atti dell'autorità giudiziaria e l'imposta di registro*, Rimini, 1990; A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit.

<sup>315</sup> Sul punto, cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 6 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 112 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 101 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 34-35; R. DOMINICI, *Commento art. 6 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui*

essere sottoposto a registrazione pure nell'ipotesi di operazioni soggette ad imposta sul valore aggiunto<sup>316</sup>.

### **5. La verifica di non contrarietà del contenuto dell'accordo all'ordine pubblico o a norme imperative. L'accertamento della regolarità formale del verbale. La quantificazione dell'imposta di registro in funzione del contenuto del verbale di mediazione**

Ai sensi dell'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, in sede di omologa, l'autorità giudiziaria dovrà verificare che il contenuto del verbale non sia contrario all'ordine pubblico o a norme imperative e accertare la regolarità formale dell'atto, in ordine ai parametri richiesti per la registrazione<sup>317</sup>. Infatti, per ragioni sistematiche, non sembra plausibile ritenere che il riferimento normativo al «previo accertamento anche della regolarità formale» non comprenda la valutazione circa la regolarità fiscale della documentazione<sup>318</sup>. Il verbale è omologato dal presidente del tribunale nel cui circondario l'accordo deve avere esecuzione<sup>319</sup>.

In ordine all'accordo di conciliazione sottoscritto dalle parti, nell'ambito della mediazione facilitativa, è opportuno distinguere l'ipotesi in cui all'instaurazione della procedura non segue il perfezionamento della conciliazione e la sottoscrizione del verbale, ad opera delle parti e del mediatore, da quella in cui la conciliazione si perfeziona regolarmente e l'accordo è sottoscritto e inserito nel verbale o ad esso allegato. Nel primo caso, l'accordo di conciliazione sarà sottoposto alla formalità di registrazione sulla base delle regole ordinarie dell'imposta di registro, come atto escluso dall'esenzione parziale di cui all'art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010, limitata al verbale di accordo<sup>320</sup>.

L'accordo contrattuale, avente natura transattiva, spiegherà efficacia vincolante tra le parti contraenti, ai sensi dell'art. 1372 c.c., non nei confronti dei terzi<sup>321</sup>, e, in quanto atto formato per iscritto nel territorio dello Stato, alla presenza contestuale delle parti, nel luogo in cui è siglato, sarà soggetto alla disciplina del d.P.R. n. 131/1986<sup>322</sup>. Di conseguenza, il termine di registrazione e le modalità di calcolo del tributo dipenderanno dal contenuto dell'atto. Difatti, l'art. 20, d.P.R. n. 131/1986<sup>323</sup>, rubricato «interpretazione degli atti», ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro,

---

*trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 744-745; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 67.

<sup>316</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1739; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 232; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7684, nt. 20.

<sup>317</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1739; F. SILLA, *Efficacia esecutiva ed esecuzione dell'accordo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 782; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 248.

<sup>318</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

<sup>319</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233.

<sup>320</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1125.

<sup>321</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737.

<sup>322</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1126; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737.

<sup>323</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 178 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 41 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 115 ss.; M. NUSSI, *Commento art. 20 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 783 ss.; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 71-72.

prescrive che la tassazione è effettuata con riguardo alla natura intrinseca e agli effetti giuridici dell'atto, indipendentemente dal *nomen iuris* o dalla forma adottata<sup>324</sup>.

Pertanto, qualora l'oggetto dell'accordo sia costituito da atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e da atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari di godimento, la fattispecie assumerà la forma della scrittura privata autenticata da pubblico ufficiale abilitato e sarà assoggettata all'imposta di registro in termine fisso, con le aliquote di cui all'art. 1, Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>325</sup>.

Infine, se l'accordo comporta la stipulazione di contratti di locazione immobiliare, si renderà necessaria la registrazione in termine fisso, con le aliquote di cui all'art. 5, Tariffa, parte I, allegata

---

<sup>324</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1126; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737.

<sup>325</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1126; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1737-1738. Sull'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 463 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 452 ss.; G. SALANITRO, *Commento art. 1 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1008 ss. Tale disposizione è stata di recente modificata dall'art. 10, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante "*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*" (in *G.U.* del 23 marzo 2011, n. 67), come risultante dalle innovazioni contenute nell'art. 26, comma 1, decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, e nell'art. 1, comma 608, legge 27 dicembre 2013, n. 147. Per effetto di tali modifiche, a far data dal 1° gennaio 2014, si è semplificato notevolmente il sistema di tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice ai medesimi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi. Difatti, in luogo della pluralità di aliquote precedenti (1, 3, 7, 8 e 15 per cento), è stata prevista un'aliquota unica nella misura del 9 per cento. Inoltre, l'art. 1, comma 609, della legge n. 147/2013 (c.d. Legge di stabilità 2014), ha introdotto un'ulteriore aliquota, pari al 12 per cento, per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale. L'aliquota è ridotta al 2 per cento allorché il trasferimento abbia per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle della categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis. In tali ipotesi, l'imposta non potrà essere comunque inferiore a 1.000,00 euro e, in relazione alle stesse, sono soppresse le esenzioni e le agevolazioni tributarie in vigore, anche se previste da leggi speciali. Quest'ultima locuzione necessita di una precisazione, atteso che la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni non dovrebbe riguardare le «disposizioni aventi un ambito più ampio, funzionali a particolari "istituti" o al perseguimento di determinati fini o interessi rispetto ai quali il trasferimento di beni non costituisce l'oggetto dei regimi di favore e che potrebbero trovare applicazione anche (ma non solo) rispetto ai trasferimenti immobiliari, a prescindere dalla natura onerosa o gratuita», come ad esempio «l'esenzione per gli accordi che trovano causa nella separazione o nel divorzio di cui all'art. 19 l. n. 74/1987, e quella per gli accordi di mediazione di cui all'art. 17 d.lgs. n. 28/2010» (Studio n. 1011-2013/T (est. Area Scientifica – Settore Studi Tributarî), *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*, Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî l'11 dicembre 2013, Approvato dal CNN il 13 dicembre 2013, cit., p. 22). Negli stessi termini, si è espressa l'Amministrazione Finanziaria (Circolare del 21 febbraio 2014, n. 2/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 62), la quale ha sottolineato che «tale regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della mediazione, trovi applicazione anche per i verbali recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi in data successiva al 1° gennaio 2014, in quanto l'art. 10, comma 4, del decreto non esplica effetti in relazione alle norme che disciplinano detto istituto». Per un commento alla Circolare, cfr. C. TROVÒ, *Mediacconciliazione: sempre validi i regimi agevolativi*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVIII, 15 aprile 2014, n. 950, p. 655 ss. Sulla tematica, cfr. G. CELESTE, G. MONTELEONE e V. MASTROIACOVO, *Le novità del federalismo fiscale municipale*, in *CNN Notizie* del 28 marzo 2011, n. 58; P. SIMONETTI, *La nuova tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso*, cit., p. 128-129; S. BARUZZI, *La nuova imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari: le agevolazioni soppresse e quelle ancora in vigore*, cit., p. 1053; A. BUSANI, *Imposta di registro tra sconti e rincari*, cit., p. 24; A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Dal 2014 novità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale*, cit.; A. BUSANI, *Più care società ed eredità*, cit.; A. BUSANI, *Vecchio Registro per le stipule 2013*, cit., p. 27; G. SANTARCANGELO, *Guida alla tassazione degli atti notarili*, cit., p. 381.

al d.P.R. n. 131/1986<sup>326</sup>, salvo che si tratti di locazione di durata inferiore ai trenta giorni, la quale sarà assoggettata a registrazione solo in caso d'uso, ai sensi dell'art. 2-bis, Tariffa, parte II, allegata al decreto.

Laddove abbia contenuto patrimoniale e non assuma la forma della scrittura privata autenticata, l'accordo sarà soggetto a registrazione obbligatoria, in forza degli artt. 2, comma 1, lettera a)<sup>327</sup>, e 5, d.P.R. n. 131/1986, che impongono la registrazione in termine fisso degli atti indicati nella parte I, Tariffa, allegata al decreto, formati per iscritto nel territorio dello Stato. In particolare, gli artt. 2<sup>328</sup> e 9 della Tariffa, parte I, disciplinano, rispettivamente, le aliquote applicabili alle cessioni di beni diversi dagli immobili e da taluni mezzi di trasporto e le aliquote per gli atti diversi da quelli altrove indicati, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale<sup>329</sup>.

Per le scritture private non autenticate, concernenti operazioni - cessioni di beni o prestazioni di servizi - soggette all'imposta sul valore aggiunto, è prevista la registrazione solo in caso d'uso, ai sensi dell'art. 5, comma 2, d.P.R. n. 131/1986; mentre, in ordine alle scritture private non autenticate, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, l'art. 2, Tariffa, parte II, allegata al d.P.R. n. 131/1986<sup>330</sup>, dispone che, qualora l'ammontare dell'imposta dovuta sia inferiore alla misura dell'imposta fissa, la registrazione è rinviata al caso d'uso. La norma è diretta ad evitare inutili aggravii, tanto per il contribuente quanto per l'amministrazione finanziaria, conseguenti alla registrazione di atti di limitato rilievo economico e, quindi, poco significativi dal punto di vista del gettito fiscale<sup>331</sup>.

## **6. Il regime di imposizione dell'indennizzo per il danno cagionato. La tassazione dell'accordo conciliato. Il controllo documentale e la trascrizione del verbale.**

---

<sup>326</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 507 ss.; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., p. 874 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 541-542; S. GIORGI, *Commento art. 5 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1026-1027; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 148-149; G. SANTARCANGELO, *Guida alla tassazione degli atti notarili*, cit., p. 246 ss.

<sup>327</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Commento art. 2 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 94 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 4-5; R. DOMINICI, *Commento art. 2 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 736 ss.; R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 65-66.

<sup>328</sup> Cfr. G. MESIANO, *Commento art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 474 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 537; R. DOMINICI, *Commento art. 2 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1012-1013.

<sup>329</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1126; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1738.

<sup>330</sup> Cfr. G. MESIANO, *Commento art. 2 della Tariffa, Parte II, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 562 ss.; A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 597; L. MAGNANI, *Commento art. 2 della Tariffa, Parte II allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1064-1065.

<sup>331</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1126.

Qualora le parti abbiano convenuto che una di esse debba corrispondere all'altra un indennizzo, per porre rimedio ad un danno cagionato, l'accordo, quale atto a contenuto patrimoniale, formato per iscritto nel territorio dello Stato, sarà assoggettato ad imposizione in termine fisso<sup>332</sup>. E' dubbio se la registrazione possa effettuarsi in caso d'uso nell'ipotesi di indennizzo pattuito in misura inferiore alla franchigia di euro 50.000,00 (art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010) o per un importo superiore, ma tale da far risultare l'entità del tributo al di sotto del parametro dell'imposta fissa. L'adesione alla soluzione positiva comporterebbe un beneficio ulteriore rispetto alle agevolazioni fiscali previste in materia di mediazione. Nel caso di accordo susseguente al perfezionamento della conciliazione, gli effetti traslativi, costitutivi, dichiarativi, remissori e abdicativi, derivanti dalla fattispecie, dovranno collegarsi all'accordo conciliato.

Al riguardo, può obiettarsi che gli effetti assoggettati al tributo di registro non hanno fonte nell'accordo, ma nella conciliazione, che attribuisce all'accordo l'efficacia di titolo esecutivo, ma non è, di per sé, manifestazione di capacità contributiva, assoggettabile ad imposta.

In realtà, l'obiezione non può essere condivisa anche alla luce dell'esigenza di evitare che le parti e il mediatore, per eludere l'imposizione proporzionale di registro, siano indotti a non formalizzare l'accordo e a trasformare in aggiudicativa ogni fattispecie di conciliazione facilitativa, sulla base della proposta formulata dal mediatore<sup>333</sup>. Nell'ipotesi di accordo raggiunto mediante la conclusione di uno dei contratti o il compimento di uno degli atti disciplinati dall'art. 2643 c.c., per procedere alla trascrizione, «la sottoscrizione del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato»<sup>334</sup>. Ciò significa che la sottoscrizione del mediatore ha una mera funzione di certificazione dell'autografia delle firme delle parti e non riveste alcuna valenza né ai fini della forma dell'atto, né in ordine alla responsabilità fiscale del mediatore.

Pure nel caso di accordo che non importa la conclusione dei contratti o il compimento degli atti previsti dall'art. 2643 c.c., all'esito della sequenza documentale, potranno realizzarsi due situazioni - l'accordo inserito nel processo verbale e l'accordo allegato al verbale<sup>335</sup> - e, all'interno del processo verbale, si darà conto che l'accordo è scaturito dal procedimento di mediazione. È opportuno che il contenuto dell'accordo sia dettagliato, per consentire alle parti di dare esecuzione all'intesa senza ulteriori specificazioni da raccogliere in documenti separati.

In forza dell'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 28/2010, «il processo verbale è depositato presso la segreteria dell'organismo» e di esso, su richiesta, è «rilasciata copia alle parti». In relazione alla sequenza documentale della procedura possono distinguersi due fattispecie. Nella prima, il mediatore chiude «il verbale del procedimento avendo già esperito il necessario controllo documentale in relazione ai beni e diritti oggetto di trasferimento», per cui il verbale potrà contenere «il testo dell'accordo esecutivo o dare atto dell'allegato accordo esecutivo»<sup>336</sup>. In questa ipotesi, sia per l'accordo allegato al verbale che per quello inglobato, la sequenza documentale appare completa nel contenuto, ma difetta del requisito della forma autentica prescritta. Qualora il

---

<sup>332</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1738.

<sup>333</sup> Cfr. Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1127.

<sup>334</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T., p. 584-585; S. CINIEMI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 17; I. PAGNI, *Mediazione e processo nelle controversie civili e commerciali: risoluzione negoziale delle liti e tutela giudiziale dei diritti. Introduzione*, cit., p. 624; U. CARNEVALI, *La nuova mediazione civile*, cit., p. 438; C. CALDERONI, M. LEO e V. RUBERTELLI, *Autentica notarile e pubblicità*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 327 ss.; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, cit., p. 247; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 370.

<sup>335</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T., cit., p. 584.

<sup>336</sup> Studio n. 190-2010/T., p. 585.

mediatore sia pure notaio o presso l'organismo di mediazione sia stato istituito un «servizio turnario», con un notaio a disposizione per l'autentica delle firme, le operazioni di redazione materiale, di controllo di legalità e di autenticazione delle sottoscrizioni potranno essere compiute contestualmente. Attesa l'unitarietà documentale tra il processo verbale e l'accordo, «l'atto autentico formato dal notaio sarà tenuto a raccolta in originale e consegnato in copia autentica all'organismo di mediazione ai fini dell'art. 11, comma 5»<sup>337</sup>.

In caso contrario, il notaio dovrà ricevere la documentazione in deposito (processo verbale contenente l'accordo o con allegato l'accordo) e successivamente autenticare le sottoscrizioni, alla stregua della legge notarile (l. 16 febbraio 1913, n. 89). Difatti, in assenza di unità documentale, appare prudente procedere al deposito del verbale, unitamente all'accordo, per esplicitare l'origine causale dell'atto e applicare l'esenzione parziale al momento della registrazione (art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010).

Ai sensi dell'art. 64, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il notaio autenticante riveste il ruolo di responsabile d'imposta, in ordine agli obblighi di registrazione, ed è «obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi», sia pure con il «diritto di rivalsa» (art. 57, d.P.R. n. 131/1986)<sup>338</sup>.

## **7. Il verbale di accordo a contenuto obbligatorio e l'attuazione delle determinazioni assunte. La tassazione definitiva dell'accordo in sede di atto di esecuzione**

Il processo verbale può limitarsi a dare atto della mediazione, menzionando un accordo allegato in cui vi è l'impegno - in termini obbligatori - di «dare attuazione alle determinazioni assunte attraverso la stipulazione successiva di più negozi a ciò idonei»<sup>339</sup>. Si tratta dell'ipotesi in cui il verbale contiene (o al verbale è allegato) un accordo a contenuto obbligatorio, a cui seguiranno uno o più atti negoziali di natura esecutiva.

Nella specie, la tassazione definitiva avverrà in sede di stipula dell'atto di esecuzione degli impegni assunti, ma sarà facoltà delle parti procedere all'immediata registrazione dell'accordo a contenuto obbligatorio. Il notaio procederà senza il preventivo deposito del verbale di accordo, dando atto del nesso causale tra l'atto e il procedimento di mediazione, per «consentire l'applicazione dell'agevolazione prevista ai fini dell'imposta di registro»<sup>340</sup>.

In questa ipotesi, la sequenza documentale richiesta per conformarsi al *dictum* dell'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 28/2010, implica il deposito presso la segreteria dell'organismo di mediazione del testo dell'accordo, contenuto nel processo verbale o ad esso allegato, unitamente alle copie degli atti esecutivi, in ragione di eventuali vicende successive, come, ad esempio, la riapertura della lite.

---

<sup>337</sup> F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, cit., p. 780.

<sup>338</sup> Sulla figura del responsabile d'imposta, cfr.: A. PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, a cura di A. AMATUCCI, vol. II, Padova, 1994, p. 393 ss.; ID., voce *Responsabilità d'imposta*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVII, Roma, 1991, p. 1 ss.; C. BAFILE, voce *Responsabile di imposta*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, Vol. VI, Torino, 1986, p. 630 ss. D. COPPA, voce *Responsabile d'imposta*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. XII, Torino, 1996, p. 379 ss.

<sup>339</sup> Studio n. 190-2010/T, cit., p. 585.

<sup>340</sup> Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale per la Puglia, nella risposta all'istanza di interpello n. 917-147/2014, presentata il 5 maggio 2014, ha adoperato un'interpretazione restrittiva della disposizione, puntualizzando che il trattamento di esenzione si applica ai soli atti concernenti la mediazione, non potendo «essere esteso agli atti successivi al verbale di accordo».

In conclusione, l'effettività e la misura dell'agevolazione dipendono dal contenuto della controversia e dal suo valore, potendosi verificare «l'assenza di benefici fiscali qualora il verbale di conciliazione abbia un contenuto che non comporta l'obbligo di registrazione in termine fisso»<sup>341</sup> e le parti diano volontaria esecuzione all'accordo.

## CAPITOLO SESTO

### LA MEDIAZIONE NELLA FISCALITÀ DIRETTA

**SOMMARIO: 1. Il credito d'imposta quale ulteriore strumento per favorire il ricorso alla mediazione. I soggetti beneficiari della misura. I termini e le condizioni per la fruizione. 2. La graduazione della misura del credito in funzione dell'esito positivo o negativo del procedimento di mediazione. La determinazione di un tetto massimo del credito. Gli strumenti per evitare l'indebita attribuzione del credito alla parte inadempiente all'accordo sottoscritto. 3. Il sospetto di illegittimità costituzionale del regime per violazione del principio**

---

<sup>341</sup> P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1738; S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 307.

**di uguaglianza. La determinazione concreta della misura del credito solo a seguito dell’emanazione del decreto ministeriale di quantificazione annuale delle risorse del «fondo unico giustizia». 4. Il carattere oggettivo del beneficio e il cumulo dei crediti d’imposta oltre il tetto massimo previsto in caso di pluralità di procedimenti di mediazione esperiti per una molteplicità di controversie. 5. Le modalità di utilizzo del credito d’imposta. L’indicazione del credito nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla comunicazione. Le conseguenze dell’omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile. 6. La preclusione al rimborso del credito d’imposta non utilizzato.**

## **1. Il credito d’imposta quale ulteriore strumento per favorire il ricorso alla mediazione. I soggetti beneficiari della misura. I termini e le condizioni per la fruizione.**

1. L’art. 20, d.lgs. n. 28/2010 introduce il credito d’imposta<sup>342</sup> commisurato alle spese sostenute nel procedimento, utilizzabile in compensazione o in diminuzione delle imposte sui redditi.<sup>343</sup>

---

<sup>342</sup> Sulla tematica, cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734; E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, cit., p. 652 ss.; N. SOLDATI, *L’accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1195 ss.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la “mediaconciliazione” nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; C. MICARELLI e A. D’ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell’organismo*, cit., p. 822; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91-92; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 332; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 88-89; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 371; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, cit., p. 1; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 18-19; C. MOSCA, *La mediazione ex decreto 28/10*, Treviso, 2011, p. 155 ss.; F. MICONI, *Il credito di imposta per le spese di conciliazione*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 189 ss.; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 232-233; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 194; N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 118-119; C. MARUCCI, *Il credito di imposta e il suo funzionamento*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 374 ss.; N. SARTORI, *Il credito d’imposta quale meccanismo di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 336; A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, cit., p. 459 ss.; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 121. Inoltre, cfr. *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010*, cit., p. 189; L. GIANNONE, *Credito d’imposta*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, cit., p. 178 ss.; V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d’imposta*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 210-211. In generale, sulla disciplina tributaria del credito d’imposta, cfr. S. COVINO, voce *Credito di imposta*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 4, Milano, 2007, p. 574 ss.; M. TRAVAGLIONE, *Analisi della Giurisprudenza in merito alla decadenza del diritto al credito d’imposta spettante ai sensi dell’art. 8 della legge n. 388/2000 per mancata presentazione del modello CVS*, in *Le Corti salernitane*, n. 4/2007, p. 899 ss.; M.C. FREGNI, voce *Crediti e rimborsi d’imposta*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, p. 1669 ss.; S. GIROLAMO, *Aspetti civilistici, fiscali e contabili del credito di imposta*, in *Pratica contabile*, n. 10/2002, p. 5 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 111 ss.; M. TURCHI, voce *Credito d’imposta*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 203 ss.; F. TESAURO, voce *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 825 ss.; M. INGROSSO, *Il credito d’imposta*, Milano, 1984.



Il primo comma prescrive che «alle parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi è riconosciuto, in caso di successo della mediazione, un credito d'imposta commisurato all'indennità stessa, fino a concorrenza di euro cinquecento, determinato secondo quanto disposto ai commi 2 e 3. In caso di insuccesso della mediazione, il credito d'imposta è ridotto alla metà»<sup>344</sup>. L'agevolazione richiede un'attenta analisi, finalizzata ad individuarne i beneficiari, i termini e le condizioni di fruibilità<sup>345</sup>. Nonostante le meritorie finalità perseguite (favorire il ricorso alla mediazione per consentirne la diffusione), le modalità per beneficiare del credito d'imposta sollevano non poche perplessità<sup>346</sup>.

In via preliminare, occorre evidenziare che il credito è strettamente legato all'indennità di mediazione<sup>347</sup>, le cui tariffe variano a seconda che l'organismo sia costituito come ente di diritto pubblico o come ente di diritto privato<sup>348</sup>. Nella prima ipotesi, il tariffario è determinato in maniera vincolante, ex art. 16, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180; nella seconda, ai sensi dell'art. 16, comma 13, del decreto, l'organismo è libero di stabilire gli importi della tariffa. L'indennità complessiva, per scaglione di riferimento, individuata nella Tabella A, allegata al decreto, comprende l'importo di euro 40,00, per le liti di valore fino ad euro 250.000,00, e di euro 80,00, per quelle di valore superiore, versato da ciascuna parte per le spese di avvio del procedimento<sup>349</sup>. L'ambito soggettivo di applicazione della norma è piuttosto ristretto: il credito d'imposta è riconosciuto alle «parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi»; mentre, è da escludere che possano fruire del beneficio in esame coloro che, pur avendo sostenuto le spese del procedimento di mediazione, non abbiano assunto la qualifica di «parte»<sup>350</sup>.

Fermo restando tale presupposto, il credito è astrattamente riconosciuto anche a soggetti «non professionali», ossia coloro che operano al di fuori del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Invero, però, considerato il concreto operare del credito, utilizzabile esclusivamente in compensazione o a detrazione di altre imposte, senza la possibilità di richiedere alcun rimborso monetario, il funzionamento del beneficio fiscale «di fatto discrimina un'ampia platea di soggetti, in particolare coloro i quali hanno un'imposta lorda minore delle detrazioni d'imposta spettanti e pertanto, trovandosi con un'imposta netta pari a zero, si troverebbero nell'impossibilità di poter

---

<sup>343</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 326; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2011, p. 1439.

<sup>344</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; A.M. MICCOLI, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario: mediazione conciliativa negli investimenti finanziari*, cit., p. 1182.

<sup>345</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734; N. SARTORI, *Il funzionamento del credito d'imposta di cui all'articolo 20*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 337 ss.

<sup>346</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 326; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822.

<sup>347</sup> Cfr. M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1196.

<sup>348</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>349</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>350</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1127.

fruire di detto credito»<sup>351</sup>. In forza del tenore della norma, il diritto al credito d'imposta non può essere riconosciuto in caso di mancato versamento delle spese di mediazione<sup>352</sup>. Non è chiaro se del credito d'imposta possa beneficiare pure la parte che intenda accollarsi le spese di mediazione, in proporzione all'indennità che avrebbe dovuto corrispondere la controparte. Il legislatore, infatti, non prevede che, in tale ipotesi, il costo sopportato possa dar luogo ad un ulteriore credito d'imposta a favore della parte che lo sostiene<sup>353</sup>. Sul punto, sembra opportuno fornire una risposta negativa, atteso che il pagamento dell'indennità di mediazione, da parte del versante, in luogo della controparte, è effettuato per conto di quest'ultima, che è l'unica titolare dell'obbligo di pagamento e del diritto al credito d'imposta. Il riferimento «ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi» rende plausibile un'ulteriore precisazione: l'indennità deve essere corrisposta agli organismi registrati e non ai soggetti designati nel ruolo di mediatore<sup>354</sup>. L'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, pur individuando nel mediatore il soggetto al quale la parte deve corrispondere l'indennità, non può che essere inteso nell'unico significato sistematicamente congruente, ossia nel senso di pagamento nei confronti dell'organismo di mediazione<sup>355</sup>. Tanto emerge dall'art. 16, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, che, nel disciplinare gli organismi di mediazione, richiama le «indennità spettanti» agli stessi, ma soprattutto dall'art. 14, comma 1, del decreto, che, nel regolare gli obblighi del mediatore, vieta al medesimo di «percepire compensi direttamente dalle parti».

E' di tutta evidenza che tra le parti e il mediatore non può instaurarsi alcuna relazione economica<sup>356</sup>, atteso che l'individuazione del mediatore, anche a seguito dell'eventuale segnalazione delle parti, compete esclusivamente al responsabile dell'organismo, ai sensi dell'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 28/2010<sup>357</sup>. Al contrario, le parti hanno un rapporto contrattuale diretto con l'organismo di mediazione, al quale competerà liquidare il compenso al mediatore, secondo i parametri tariffari adottati, che potrebbero non essere neppure conosciuti dalle parti<sup>358</sup>. Per l'applicazione del credito d'imposta, è richiesto che «i mediatori incaricati operino per conto degli organismi, pubblici e/o privati, iscritti nell'apposito registro tenuto dal Ministero della giustizia»<sup>359</sup>.

## **2. La graduazione della misura del credito in funzione dell'esito positivo o negativo del procedimento di mediazione. La determinazione di un tetto massimo del credito. Gli strumenti per evitare l'indebita attribuzione del credito alla parte inadempiente all'accordo sottoscritto**

La misura del credito varia in funzione dell'esito del procedimento di mediazione. Difatti, il legislatore ha utilizzato, come parametro di quantificazione, il «successo» o l'«insuccesso» della mediazione<sup>360</sup>. In caso di successo, l'importo del credito è commisurato all'indennità effettivamente

---

<sup>351</sup> M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1196.

<sup>352</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.

<sup>353</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>354</sup> Cfr. O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.

<sup>355</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1200, nt. 28.

<sup>356</sup> Cfr. C. VACCÀ, *Gli incentivi*, cit., p. 150.

<sup>357</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>358</sup> Cfr. C. VACCÀ, *Gli incentivi*, cit., p. 150.

<sup>359</sup> S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334.

<sup>360</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 326; S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309.

corrisposta<sup>361</sup> all'organismo di mediazione, fino ad un massimo di euro cinquecento; in caso di insuccesso, l'ammontare è ridotto alla metà<sup>362</sup>. Ciò significa che, in questo caso, il credito d'imposta non può superare l'importo di duecentocinquanta euro.

Dalle fonti normative, emerge l'intento legislativo di agevolare le parti che hanno raggiunto l'accordo, rispetto a quelle che, non avendo conseguito alcuna intesa, hanno fatto fallire la mediazione. In altri termini, l'ammontare del credito d'imposta, al quale il contribuente ha diritto, è graduato in base al successo o all'insuccesso dell'azione di mediazione, tesa alla risoluzione della controversia<sup>363</sup>. Pertanto, attraverso lo strumento del credito d'imposta il legislatore ha introdotto un disincentivo alla mancata conciliazione<sup>364</sup>.

In assenza di specifiche disposizioni, grava sull'interprete l'onere di definire la nozione di esito positivo o negativo del procedimento di mediazione, ossia di chiarire quando la mediazione deve ritenersi conclusa con successo o con insuccesso<sup>365</sup>. La questione assume rilievo da punto di vista applicativo, atteso che, come evidenziato, la misura del credito d'imposta cambia in base all'esito del procedimento. Appare chiaro che la mediazione abbia avuto esito positivo, e raggiunto il suo obiettivo, in caso di sottoscrizione del verbale di accordo, a prescindere dall'inadempimento successivo. Questa soluzione, tuttavia, può produrre l'effetto perverso di consentire la fruizione dell'agevolazione in misura piena anche alla parte che decida di non conformarsi all'accordo, costringendo l'altra alla richiesta di omologa<sup>366</sup>.

In realtà, l'eventuale successiva inadempienza non può incidere sulla valutazione complessiva del comportamento delle parti, atteso che il verbale di mediazione è un titolo che la parte interessata può far valere nei confronti dell'inadempiente, per pretendere, pure in maniera coatta, il rispetto degli accordi sottoscritti<sup>367</sup>. Ebbene, il procedimento di mediazione può considerarsi concluso con successo allorché alla sottoscrizione del verbale segua l'adempimento dell'accordo. In altri termini, soltanto l'esecuzione dell'accordo sottoscritto determina il successo della mediazione. Al contrario, poiché, in caso di inadempimento, la mediazione non persegue l'esito auspicato, in questa ipotesi non può spettare un credito d'imposta pieno, come si desume dalla mancata previsione legislativa dell'inadempimento dell'accordo sottoscritto. Difatti, la norma si limita a riconoscere il credito d'imposta in misura piena soltanto nell'ipotesi di successo della mediazione.

In conclusione, la mediazione non può dirsi conclusa con successo in caso di sottoscrizione del verbale di mediazione, seguita dall'inadempimento dell'accordo<sup>368</sup>. Nella specie, per evitare l'attribuzione del credito d'imposta in maniera indebita, è opportuno che l'organismo di

---

<sup>361</sup> Cfr. M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

<sup>362</sup> Cfr. T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 121; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89; N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 3.

<sup>363</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 326; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734.

<sup>364</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91.

<sup>365</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 326; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822-823; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1439, nt. 14.

<sup>366</sup> Cfr. F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1439, nt. 14.

<sup>367</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1128.

<sup>368</sup> Sul punto, cfr. C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822-823.

mediazione, informato dalla parte adempiente, provveda a comunicare l'inadempienza al Ministero della giustizia, in conformità ai suoi obblighi legali di informazione<sup>369</sup>.

### **3. Il sospetto di illegittimità costituzionale del regime per violazione del principio di uguaglianza. La determinazione concreta della misura del credito solo a seguito dell'emanazione del decreto ministeriale di quantificazione annuale delle risorse del «fondo unico giustizia»**

I dubbi in ordine alla legittimità costituzionale del citato art. 20, per violazione del principio di uguaglianza (art. 3 cost.), nella parte in cui distingue la misura del credito d'imposta in base al successo o all'insuccesso del procedimento di mediazione, non sembrano fondati<sup>370</sup>, atteso che la disposizione costituzionale postula la necessità di trattare in maniera identica situazioni identiche e in maniera differente situazioni diverse. Nell'ambito dell'art. 20, il diverso ammontare del credito è finalizzato, da un lato, ad incentivare l'utilizzo dello strumento della mediazione, per dare attuazione alle istanze di decongestionamento della giustizia civile, a tutela del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 cost.); dall'altro, a ridurre il rischio che, per le materie in origine oggetto di mediazione obbligatoria, il ricorso al procedimento dinanzi agli organismi abilitati si risolvesse in una formalità per fruire del credito d'imposta<sup>371</sup>.

In realtà, le perplessità sui profili di legittimità costituzionale, riferite alle ipotesi nelle quali la mediazione era obbligatoria, avevano perso temporaneamente parte della loro rilevanza, dopo la sentenza della Consulta<sup>372</sup> che aveva dichiarato costituzionalmente illegittime, per eccesso di delega, le disposizioni del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, concernenti la mediazione obbligatoria, lasciando in vita la mediazione come tecnica facoltativa di risoluzione dei conflitti. Dopo il c.d. "decreto del fare" e la relativa legge di conversione, che hanno reintrodotto, seppur in forma del tutto attenuata, l'obbligatorietà dell'istituto, tali perplessità hanno acquistato nuovamente attualità e rilevanza.

Da un punto di vista applicativo, l'ammontare del credito d'imposta è «commisurato» all'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, entro il limite massimo di euro cinquecento<sup>373</sup>, sebbene la norma non offra indicazioni concrete in ordine al «rapporto di commisurazione»<sup>374</sup>. Invero, la misura effettiva del credito potrà essere quantificata, per ciascun anno, entro il trenta aprile, soltanto dopo l'adozione del decreto del Ministro della giustizia, che, a decorrere dall'anno 2011, fissa l'ammontare delle risorse del «fondo unico giustizia» destinate a coprire le minori entrate causate dal credito d'imposta, per le mediazioni concluse nell'anno precedente<sup>375</sup>. Come è noto, la copertura

---

<sup>369</sup> In tal senso, cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734.

<sup>370</sup> Cfr. S. PIERONI, *Vantaggi economico/fiscali della mediazione*, in *Mondo ADR* del 28 ottobre 2010.

<sup>371</sup> Cfr. N. SOLDATI, *Credito d'imposta e tutti i documenti esenti da bollo*, cit., p. 8; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734; N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233-234.

<sup>372</sup> Corte Cost., sentenza 24 ottobre – 6 dicembre 2012, n. 272, cit. Sul punto, v. *supra*, Cap. I, § 2.

<sup>373</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327.

<sup>374</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>375</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 823; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, cit.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 4. Negli stessi termini, cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; S. FORNI, *Prime riflessioni sui*

finanziaria delle agevolazioni fiscali è garantita dal fondo istituito dall'art. 2 del d.l. 16 settembre 2008, n. 143, convertito con modifiche dalla legge 13 novembre 2008, n. 143, al quale «affluiscono le risorse derivanti dalle confische e dai sequestri disposti nell'ambito dei procedimenti sanzionatori amministrativi e penali, nonché alcuni depositi civili»<sup>376</sup>. Tale circostanza solleva non poche perplessità in ordine all'effettiva portata dell'agevolazione la quale è di fatto condizionata dalla disponibilità della copertura finanziaria di detto fondo, il quale, «seppur capiente in una prima fase di applicazione del credito d'imposta, per la prevedibile dinamica caratterizzata da un numero modesto di mediazioni iniziali difficilmente potrà essere incrementato in misura tale da consentire un credito d'imposta costante»<sup>377</sup>.

Pertanto, l'ammontare dell'agevolazione non può essere quantificata a monte, in misura precisa, in quanto il contribuente non è munito di strumenti che gli consentano di conoscere in anticipo il *quantum* effettivo del credito d'imposta<sup>378</sup>. Ne deriva che, di fatto, la suddetta agevolazione si presenta non appetibile o comunque non incentivante per il successo della mediazione. Peraltro, può non essere superfluo evidenziare che una diversa formulazione della norma avrebbe potuto essere strumentalizzata, in termini di abuso, dando luogo a comportamenti elusivi. Il credito d'imposta, «essendo non imponibile, realizza un disallineamento nella correlazione tra costi e ricavi in quanto le indennità di mediazione riconosciute agli organismi di mediazione sono deducibili, mentre il credito d'imposta non è imponibile per espressa previsione normativa, ed in quanto tale non concorre in nessun caso alla formazione del reddito ai fini delle imposte, né del valore della produzione netta ai fini IRAP e non rileva ai fini degli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR». Di conseguenza, la presenza di una normativa puntuale, volta a determinare l'importo del credito in maniera definitiva, avrebbe consentito di realizzare vantaggi non conformi allo spirito della norma<sup>379</sup>. Per la determinazione dell'importo, sarà, quindi, necessario attendere la comunicazione del provvedimento di quantificazione, adottato dal Ministero della giustizia sulla base delle risorse stanziare e dei crediti d'imposta registrati nell'anno precedente<sup>380</sup>. Alla stregua dei primi tre commi dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, ciascun beneficiario, nei limiti del tetto massimo di 500 euro, per le mediazioni che lo hanno visto protagonista nell'anno precedente e che si sono effettivamente chiuse in quell'anno<sup>381</sup>, si vedrà riconoscere un credito d'imposta proporzionale alle risorse finanziarie

---

*profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, cit., p. 1; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1439.

<sup>376</sup> Cfr. N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 234.

<sup>377</sup> M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1199, nt. 27.

<sup>378</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 823; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685.

<sup>379</sup> Cfr. M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1197-1198.

<sup>380</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 823; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 121; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, cit.; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 4; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233.

<sup>381</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

complessive stanziare dal Ministero della giustizia e riversate all' Agenzia delle entrate<sup>382</sup>. La previsione ha lo scopo di salvaguardare l' invarianza del gettito postulata nella delega [art. 60, comma 3, lettera o), l. n. 69/2009]. In caso di successo della mediazione, il credito d' imposta dovrebbe essere pari all' indennità corrisposta all' organismo, nei limiti massimi di 500 euro, mentre, in caso di insuccesso, l' ammontare del credito sarà ridotto alla metà. In realtà, qualora le risorse finanziarie stanziare non fossero in grado di soddisfare l' importo complessivo delle pretese, il credito spettante a ciascun beneficiario sarà commisurato in misura proporzionale all' entità delle risorse e potrà risultare inferiore al tetto massimo di euro cinquecento<sup>383</sup>. Ciò rischia depotenzia gravemente la finalità legislativa di incentivare l' utilizzo del procedimento di mediazione come strumento di prevenzione, gestione e risoluzione dei conflitti<sup>384</sup>.

Per permettere al Ministero della giustizia di determinare nel dettaglio l' ammontare delle risorse finanziarie, gravanti sulla quota del «fondo unico giustizia», destinate a compensare il minor gettito derivante dalla concessione dei crediti d' imposta relativi alle mediazioni concluse nell' anno precedente, gli organismi di mediazione sono chiamati a svolgere un ruolo collaborativo, dovendo comunicare al Ministero le informazioni di cui sono in possesso: ad esempio, il numero delle mediazioni tentate; i soggetti che vi hanno partecipato; i costi sostenuti. Ciò in quanto, nella determinazione del credito d' imposta, spettante a ciascun contribuente, si dovrà tener conto della singola indennità di mediazione e delle risorse complessivamente spettanti. In proposito, l' art. 17, commi 4-9, d.lgs. n. 28/2010 fornisce i criteri di determinazione delle indennità spettanti agli organismi di mediazione, puntualizzati, in maniera specifica, dall' art. 16, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180.

Infine, per consentire al Ministero della giustizia di svolgere l' attività di monitoraggio (art. 11, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180), i singoli organismi di mediazione sono tenuti a fornire informazioni sui casi di successo della mediazione e su quelli di esonero dal pagamento dell' indennità<sup>385</sup>. In questa prospettiva, l' attività di collaborazione degli organismi risulta fondamentale, ma il coinvolgimento, oltre a comportare un onere per la gestione informatizzata dei dati, contrasta con il dovere di riservatezza (art. 9, d.lgs. n. 28/2010) a cui sono tenuti coloro che prestano la propria opera o il proprio servizio all' interno dell' organismo. Una soluzione per fornire risposte a tali criticità potrebbe consistere nella richiesta formale di un consenso scritto, operata dagli organismi di mediazione e rivolta alle parti coinvolte nei procedimenti, avente ad oggetto l' autorizzazione alla comunicazione dei dati al Ministero della giustizia<sup>386</sup>.

Le indennità che determinano il sorgere del credito d' imposta sono quelle versate per l' attività di mediazione. La fattispecie comprende l' ipotesi dei mediatori ausiliari (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 28/2010), muniti di specifiche competenze, la cui nomina non legittima la richiesta di ulteriori compensi, in aggiunta all' onorario del mediatore, secondo quanto prescritto dall' art. 16, comma 10,

---

<sup>382</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1127; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1734-1735; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89; N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91.

<sup>383</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie del 21 gennaio 2011, cit., p. 588-589; V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d' imposta*, cit., p. 211.

<sup>384</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 90.

<sup>385</sup> Cfr. C. MICARELLI e A. D' ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell' organismo*, cit., p. 824; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685, nt. 22.

<sup>386</sup> Cfr. C. MICARELLI e A. D' ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell' organismo*, cit., p. 824.

d.m. 18 ottobre 2010, n. 180<sup>387</sup>, che concerne il «regolamento recante la determinazione dei criteri e delle modalità di iscrizione e tenuta del registro degli organismi di mediazione e dell'elenco dei formatori per la mediazione, nonché l'approvazione delle indennità spettanti agli organismi, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28». Tra le indennità non può essere, invece, compresa la somma erogata ai consulenti esterni, qualificata dal legislatore «compenso», che rappresenta una spesa autonoma rispetto all'indennità corrisposta all'organismo di mediazione.

#### **4. Il carattere oggettivo del beneficio e il cumulo dei crediti d'imposta oltre il tetto massimo previsto in caso di pluralità di procedimenti di mediazione esperiti per una molteplicità di controversie. La giurisdizione delle commissioni tributarie.**

Qualora per più controversie siano state corrisposte più indennità, i crediti d'imposta saranno cumulati anche oltre il limite dei cinquecento euro, tetto massimo riferito, invece, a ciascun procedimento. Nella specie, coloro che, avendo pendenti numerose vertenze hanno esperito una pluralità di procedimenti di mediazione beneficeranno del credito in misura maggiore<sup>388</sup>.

In altri termini, sotto il profilo quantitativo, l'agevolazione in apparenza sembra di ammontare modesto, trattandosi di un credito d'imposta pari all'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, fino ad un tetto massimo di 500 euro cinquecento; in realtà, il beneficio potrà assumere una rilevanza economica cospicua e incidere sensibilmente sull'ammontare dell'imposta da versare all'erario, allorquando il contribuente abbia esperito una pluralità di procedimenti di mediazione e vanti il diritto a tanti crediti d'imposta quante sono le procedure.<sup>389</sup>

Una volta determinato il credito spettante al beneficiario, il Ministero della giustizia, entro trenta giorni dal termine indicato nell'art. 20, comma 2, d.lgs. n. 28 del 2010, ossia entro il trenta maggio di ciascun anno, è tenuto ad una duplice comunicazione<sup>390</sup>: all'interessato e, in via telematica, all'Agenzia delle entrate. La comunicazione all'interessato reca l'indicazione dell'importo del credito, mentre quella effettuata all'Agenzia delle entrate specifica l'elenco dei beneficiari e gli importi a ciascuno comunicati<sup>391</sup>. Quest'ultima comunicazione consente all'ufficio di effettuare controlli automatizzati, in sede di liquidazione, o controlli successivi, nella fase dell'accertamento. Considerati i criteri di partecipazione in materia, sembra che il Ministero possa provvedere a comunicare il credito d'imposta ai contribuenti sia in forma cartacea che telematica.

All'atto dell'esperimento della mediazione, la procedura prevista dall'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, non fornisce alcuna certezza sull'importo del credito effettivo spettante al contribuente. Come osservato, l'ammontare del credito sarà comunicato dal Ministero successivamente, in base all'ammontare delle risorse stanziare e all'entità dei crediti d'imposta registrati nell'anno precedente<sup>392</sup>. Nella disciplina, manca una previsione sui mezzi di tutela, qualora il Ministero – per errore di calcolo o per impropria corresponsione di un'indennità inferiore o per altre cause - non abbia determinato correttamente la misura del credito, malgrado il pregiudizio derivante al contribuente dall'attribuzione di un credito inferiore a quello spettante. In realtà, l'atto del Ministero che determina l'importo del credito ha natura provvedimentale e incide direttamente sul debito

<sup>387</sup> cfr. P. PORRECA, *Sospensione e cancellazione dal registro. Le indennità*, in [www.iudicium.it](http://www.iudicium.it), § 5.

<sup>388</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1130.

<sup>389</sup> Cfr. C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 5; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, cit.

<sup>390</sup> Cfr. M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

<sup>391</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

<sup>392</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327

d'imposta gravante in capo al beneficiario. Di conseguenza, l'impugnazione dell'atto rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie, attesa l'ampia formulazione di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati»).

Al riguardo, va avvertito che la comunicazione di cui all'art. 20, comma 3, d.lgs. n. 28/2010 non è testualmente compresa tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, elencati nell'art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Dubbi possono porsi in ordine alla corretta individuazione della parte resistente, contro la quale proporre il ricorso, ai sensi dell'art. 10 del decreto<sup>393</sup>. Per la soluzione del primo problema, è possibile richiamare l'orientamento che, ai fini dell'impugnabilità dell'atto, dà rilevanza ad effetti e contenuto dell'atto, piuttosto al *nomen iuris*. In questa prospettiva, la comunicazione ministeriale può essere inquadrata tra gli atti di «diniego» o di «revoca» delle agevolazioni, espressamente dichiarati impugnabili dall'art. 19, comma 1, lettera h), d.lgs. n. 546/1992. Si può poi ritenere che unico soggetto titolare dei poteri di accertamento del rapporto d'imposta oggetto della lite resti l'agenzia delle entrate. Qualora il Ministero ometta la comunicazione, il contribuente non rimane privo di tutela, in quanto può beneficiare del credito d'imposta, sia pure attraverso una procedura più articolata. Infatti, il contribuente, reputandosi beneficiario del credito, potrebbe utilizzarlo fiscalmente e provocare i successivi atti di rettifica dell'Agenzia delle entrate, impugnabili dinanzi al giudice tributario. In ogni caso, l'importo del credito non è suscettibile di rimborso, ai sensi dell'art. 20, comma 4, secondo periodo, d.lgs. n. 28/2010.

#### **5. Le modalità di utilizzo del credito d'imposta. L'indicazione del credito nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla comunicazione. Le conseguenze dell'omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile**

Le modalità di utilizzo del credito d'imposta, disciplinate dal quarto comma dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, differiscono in funzione della tipologia del soggetto beneficiario, ossia a seconda che questi sia un soggetto passivo iva o un privato<sup>394</sup>. Ad decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione di cui al terzo comma dell'art. 20, il credito d'imposta potrà essere utilizzato dalle persone fisiche non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, in diminuzione delle imposte sui redditi, e dai soggetti iva, in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Per la sua concreta fruizione, il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi dell'interessato, a pena di decadenza<sup>395</sup>. Tale circostanza è stata criticata da una parte della

---

<sup>393</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1128.

<sup>394</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 823.

<sup>395</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1129; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334; S. CINIEMI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19; P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1735; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, cit.; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 4; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1439-1440; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.



dottrina<sup>396</sup>, in quanto finisce per derogare in concreto al principio generale contenuto nell'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), in forza del quale l'amministrazione finanziaria non può richiedere documenti ed informazioni già in suo possesso. Tuttavia, il generico riferimento alla «dichiarazione dei redditi», in assenza di ulteriori specificazioni, implica l'individuazione della dichiarazione dei redditi a cui fare riferimento, considerata la gravità della sanzione - decadenza dalla fruizione del credito – comminata nel caso di inottemperanza alla prescrizione normativa. La norma sembra alludere alla prima dichiarazione dei redditi che il contribuente è tenuto a presentare dopo aver ricevuto la comunicazione del Ministero della giustizia sulla misura complessiva del credito spettante<sup>397</sup>. In altri termini, il credito è utilizzabile a far data dal ricevimento della comunicazione del Ministero<sup>398</sup>. Considerate le rigide scadenze imposte dall'art. 20, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010<sup>399</sup>, quindi, la comunicazione dovrebbe pervenire ai contribuenti entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale l'indennità fu corrisposta<sup>400</sup>. In caso di comunicazione tardiva, ossia pervenuta in data successiva alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, il credito d'imposta sarà indicato nella dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della comunicazione. Pertanto, le dichiarazioni presentate nel 2011, relative ai redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2010, sono state i primi modelli a contenere l'indicazione del credito d'imposta<sup>401</sup>.

In ordine alle modalità di esibizione della dichiarazione e di fruizione del credito, la norma prevede regimi diversificati in funzione della tipologia dei contribuenti considerati: da un lato, i soggetti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo (c.d. soggetti passivi iva); dall'altro, le persone fisiche titolari di altri redditi (c.d. soggetti privati). Tutti i contribuenti possono utilizzare il credito d'imposta in compensazione, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, pubblicato nella *G.U.* del 28 luglio 1997, n. 174, secondo le norme dettate per il pagamento dei tributi erariali, dei contributi previdenziali, dei tributi locali e di altri tributi, a decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione<sup>402</sup>, mediante il modello di pagamento F24<sup>403</sup>. In altri termini, il credito potrà essere

---

<sup>396</sup> Cfr. M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

<sup>397</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1129; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211. Inoltre, sulla tematica, cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1735.

<sup>398</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327. Negli stessi termini, cfr. la nota del Ministero della Giustizia, 12 giugno 2012, "*Mediazione – Precisazioni sul credito d'imposta*", cit.

<sup>399</sup> Dal combinato disposto dei due commi della disposizione emerge che, entro il 30 aprile di ciascun anno, il Ministro della Giustizia, con apposito decreto, deve determinare le risorse del "Fondo unico giustizia", destinate alla copertura delle minori entrate derivanti dalla concessione del credito d'imposta, relativo alle mediazioni concluse nell'anno precedente, oltre alla misura del credito effettivamente spettante. Nei successivi 30 giorni (30 maggio) lo stesso Ministero deve comunicare agli interessati e all'Agenzia delle Entrate l'importo del credito spettante.

<sup>400</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1129.

<sup>401</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1735; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 5. Per il dettaglio delle modalità d'indicazione del credito nella dichiarazione, cfr. F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1440.

<sup>402</sup> Cfr. S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1440.

<sup>403</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1736; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327-328; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 4; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, cit.; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233..

compensato con eventuali debiti, di cui risulta gravato il contribuente, derivanti da imposte sui redditi, ritenute, iva, irap e imposte sostitutive<sup>404</sup>. In realtà, di questa modalità di utilizzo del credito potranno fruire i soggetti passivi iva, i quali, ricevuta la comunicazione del Ministero, potranno procedere alla compensazione entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. Le persone fisiche non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo (c.d. soggetti privati), invece, potranno utilizzare il credito in diminuzione delle imposte sui redditi.

Insomma, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo iva, il credito d'imposta dovrà essere indicato direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato comunicato, in diminuzione delle imposte sui redditi. Di conseguenza, qualora il contribuente non abbia versato imposte, trattandosi, ad esempio, di reddito prodotto all'estero o di soggetto esente, non potrà giovare di alcun beneficio, non essendo contemplata la fruizione del rimborso, né il riporto del credito in diminuzione delle imposte relative al nuovo anno.

Ci si chiede se sussistano strumenti idonei a supplire all'omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione dei redditi. La soluzione positiva può giovare dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>405</sup>, favorevole al riconoscimento della facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi. Quindi, in caso di omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile, deve ritenersi che il contribuente abbia la facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi, «in quanto la correzione, incidendo pur sempre sulla stessa dichiarazione, non trova ostacolo nella decadenza prevista per l'inserimento del credito»<sup>406</sup>. Nella disciplina non è specificato se possano fruire del credito pure i contribuenti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi; ad esempio, i titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, soggetti a ritenuta alla fonte. Sul punto, è ragionevole supporre che, se consentito dal provvedimento di autorizzazione della certificazione unica (ad esempio, il Cud), l'indicazione del credito possa essere inserita in tale sede. In mancanza, il contribuente, titolare soltanto di redditi di lavoro dipendente o assimilati, conserverà la facoltà di presentare la dichiarazione dei redditi, a proprie spese, e potrà indicare nella medesima il credito d'imposta, senza incorrere nella decadenza prevista dalla norma. Per i profili non delineati, il credito è soggetto alla disciplina in materia di crediti d'imposta contenuta nel d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

## **6. La preclusione al rimborso del credito d'imposta non utilizzato.**

Il secondo periodo del quarto comma dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, prescrive che «il credito d'imposta non dà luogo a rimborso e non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, né del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al T.U. 22 dicembre 1986, n. 917<sup>407</sup>. Pertanto, considerato che il credito non è rimborsabile<sup>408</sup>, è preclusa al contribuente la proposizione dell'istanza di rimborso<sup>409</sup>.

---

<sup>404</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>405</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., 31 gennaio 2011, n. 2277, la quale si è occupata della tematica con riferimento ai crediti per imposte versate all'estero.

<sup>406</sup> R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1129.

<sup>407</sup> Cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685.

<sup>408</sup> Cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., p. 1735; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 5; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1440, nt. 16; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, cit., p. 334; V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità*

Come si è detto, il credito può essere utilizzato dai titolari di partita iva in compensazione dell'iva, in sede di versamento unico, e dalle persone fisiche non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo in diminuzione dell'imposta dovuta, in sede di dichiarazione dei redditi.

Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, non concorre alla formazione dell'imponibile, agli effetti delle imposte sui redditi, né incide sul valore della produzione netta, rilevante ai fini irap, e neppure assume rilievo ai fini del *pro rata* di indetraibilità di cui all'art. 61, d.P.R. n. 917/1986, sulla determinazione degli importi degli interessi passivi deducibili dal reddito d'impresa, e all'art. 109, comma 5, dello stesso decreto, in ordine ai criteri di deducibilità dei costi<sup>410</sup>. Al di là dei risvolti applicativi, l'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, che costituisce, almeno in parte, oggetto del credito, rientra implicitamente tra le spese processuali di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 28/2010; ciò comporta che queste spese possono essere poste definitivamente a carico di una parte processuale diversa da quella che le ha sostenute.

L'eventualità può verificarsi anche nella diversa ipotesi, disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, di provvedimento di condanna con contenuto identico alla proposta non accettata, nella quale la parte risultata vittoriosa è condannata pure al rimborso delle indennità di mediazione corrisposte dalla controparte. Del credito d'imposta, che il legislatore riconosce solo a chi corrisponde l'indennità, beneficia, in ultima analisi, un soggetto che non ha sopportato una spesa, che, nondimeno, gli viene rimborsata. Purtroppo, il d.lgs. n. 28/2010 non prevede rimedi per correggere questa iniquità. *De iure condendo* potrebbe essere previsto che si debba tener conto dell'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, in sede di condanna alle spese.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 20, nel disciplinare la copertura finanziaria delle minori entrate derivanti dal riconoscimento del credito d'imposta, impone al Ministero della giustizia di provvedere «annualmente al versamento dell'importo corrispondente all'ammontare delle risorse destinate ai crediti d'imposta sulla contabilità speciale n. 1778 “Agenzia delle entrate – Fondi di bilancio”»<sup>411</sup>.

## CAPITOLO SETTIMO

### IL REGIME DI TASSAZIONE DEGLI ORGANISMI E DEGLI ENTI

**SOMMARIO: 1. La natura dell'organismo di mediazione. Il trattamento tributario riservato ai proventi percepiti dall'organismo di mediazione. 2. La configurazione dell'organismo di**

---

*versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 89.

<sup>409</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1130;

<sup>410</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 327; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 823, nt. 6; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, cit., p. 4; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, cit.; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, cit., p. 233; F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, cit., p. 1440, nt. 16.

<sup>411</sup> Cfr. M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, cit.; E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la “mediaconciliazione” nelle controversie civili e commerciali*, cit., p. 7685, nt. 21.

**mediazione come «ente commerciale»: il rilievo della natura «commerciale» dell'attività di mediazione. L'assoggettamento dell'organismo di mediazione al regime dell'imposta sul valore aggiunto. 3. Il trattamento tributario del compenso percepito dal mediatore agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: il mediatore quale titolare di un reddito di lavoro autonomo da esercizio professionale di un'attività a contenuto intellettuale. 4. L'assoggettamento dell'attività del mediatore all'imposta regionale sulle attività produttive: la verifica della produzione del reddito da mediazione mediante un'autonoma organizzazione. 5. L'assoggettamento dell'attività all'imposta sul valore aggiunto dei compensi corrisposti al mediatore. La verifica dei presupposti oggettivi e soggettivi. 6. Il regime iva dell'attività di mediazione svolta dall'avvocato: l'esigenza di scindere gli onorari dell'attività legale dai proventi della professione di mediatore. 7. Il regime tributario dell'attività svolta dagli enti di formazione: la qualificazione dell'attività di formazione come attività di erogazione di servizi a titolo oneroso. La riconduzione dell'attività di formazione alle prestazioni esenti. I presupposti legali.**

### **1. La natura dell'organismo di mediazione. Il trattamento tributario riservato ai proventi percepiti dall'organismo di mediazione**

L'analisi dei profili fiscali del procedimento di mediazione civile e commerciale non può esimere dalla ricostruzione del regime di tassazione dei compensi percepiti dall'organismo di mediazione e, per tale tramite, dal singolo mediatore, tanto per l'imposizione diretta quanto per quella indiretta. In effetti, a ben guardare, anche se il rapporto si instaura tra l'organismo di mediazione e le parti del procedimento, colui che beneficia dei compensi è sempre il mediatore.

In primo luogo, è necessario individuare il trattamento tributario riservato ai proventi percepiti dall'organismo di mediazione, a seguito dell'attività svolta<sup>412</sup>. Nel sistema del d.lgs. n. 28/2010, sussistendone i requisiti<sup>413</sup>, gli organismi di mediazione, da un lato, possono assumere la forma di

---

<sup>412</sup> Cfr. C. VERRIGNI, *La tassazione degli organismi di conciliazione nelle imposte sui redditi*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 197 ss.

<sup>413</sup> Sulla tematica, cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, in *Corr. Trib.*, n. 5/2012, p. 342-343; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, cit., p. 19-20; F. CUOMO ULLOA, *L'iscrizione nel registro degli organismi di mediazione. Regime transitorio e (futura) disciplina attuativa*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 290 ss.; M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Controllo su organismi ed enti formatori, tirocinio e calcolo delle indennità nella mediazione*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, p. 822 ss.; L. RUSSO, *Requisiti per la costituzione di un Organismo*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 458 ss.; N. SOLDATI, *Il registro degli organismi di mediazione presso il ministero della giustizia e la disciplina della formazione dei mediatori*, in N. SOLDATI (a cura di), *La nuova mediazione e conciliazione nelle materie di applicazione*, cit., p. 423; P. BARTOLOMUCCI, *Dalla professionalità all'indipendenza, gli standard di qualità degli organismi* in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, cit., p. 16 ss.; N. SOLDATI, *Due sezioni per il Registro. Verifica sulla professionalità*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 15; N. SOLDATI, *Necessaria la polizza assicurativa*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione*, cit., p. 15; A. FLAMINI, *La mediazione per la conciliazione e la figura del mediatore*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 75 ss.; A. GIORDANO, *Organismi di mediazione e mediatori*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, cit., p. 667 ss. Più in generale, sul procedimento di iscrizione dell'organismo nell'apposito registro istituito presso il Ministero della Giustizia, cfr. S. CAMILLERI, *Procedimento di iscrizione dell'Organismo*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 460 .

enti di diritto pubblico o di diritto privato, dall'altro, possono avere la conformazione di soggetto autonomo o di articolazione dei predetti enti<sup>414</sup>.

In ordine al regime dei proventi percepiti dall'organismo di mediazione, l'amministrazione finanziaria<sup>415</sup>, in risposta ad un'istanza di interpello avanzata dal Consiglio nazionale forense, ha chiarito che l'attività di mediazione si configura «come attività economica organizzata diretta alla prestazione di servizi, verso corrispettivo, avente ad oggetto l'assistenza di due o più parti nella ricerca di una conciliazione extragiudiziale di controversie in materia civile e commerciale su diritti disponibili» e che, quindi, sotto il profilo fiscale, l'attività di mediazione deve qualificarsi, sia ai fini dell'imposizione diretta che dell'iva, come attività organizzata in forma d'impresa, «diretta alla prestazione di servizi, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 55 del TUIR e dell'art. 4 del dPR n. 633 del 1972».

In altri termini, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che, in virtù della corrispettività delle prestazioni, l'attività di mediazione non può che qualificarsi come attività «commerciale»<sup>416</sup> e, in particolare, come attività economicamente rilevante, da ricondurre alle «prestazioni di servizi diverse da quelle previste all'art. 2195 c.c., che, se organizzate in forma di impresa, rilevano quali redditi di impresa ai sensi della lettera a) del secondo comma dell'art. 55 del T.U.I.R.»<sup>417</sup>. Può ritenersi che, anche ai fini fiscali, lo svolgimento dell'attività di mediazione configura un esercizio di impresa, ai sensi dell'art. 55, d.P.R. n. 917/1986, che considera redditi d'impresa quelli derivanti dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c., pure se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi non rientranti tra quelle contemplate dall'art. 2195 c.c.<sup>418</sup>.

La ricostruzione assume rilevanza per la determinazione del reddito dell'organismo di mediazione, allorché l'organismo non sia configurabile come ente commerciale, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), d.P.R. n. 917/1986, ma abbia la fisionomia di ente non commerciale, disciplinato dalla lettera c)<sup>419</sup>: la fattispecie si realizza nei casi di organismi costituiti come articolazione interna di un ente non commerciale.

In tal caso, poiché, per svolgimento dell'attività di mediazione, è richiesta una specifica organizzazione, non potrà essere applicato l'art. 143, comma 1, secondo periodo, d.P.R. n. 917/1986, in forza del quale, per gli enti non commerciali, «non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».

---

<sup>414</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 342; J. DONATTI, *Gli organismi di mediazione per la gestione della conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 745 ss.; M.E. DE BONIS, *Gli organismi pubblici e privati di mediazione*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 47 ss.

<sup>415</sup> Cfr. la Risoluzione del 29 novembre 2011, n. 113/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, p. 12. Per un commento alla Risoluzione, cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 342 ss.

<sup>416</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 344; C. ODORIZZI, *Un'attività economica che presta servizi soggetta alla disciplina fiscale di Ires e Iva. Gli importi versati dalle parti all'Organismo costituiscono corrispettivi di prestazioni*, in *Guida al Diritto*, n. 2/2012, p. 19; A. MASTROBERTI, *Servizi di mediazione delle controversie civili tra le attività commerciali*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 2/2012, p. 28.

<sup>417</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 470.

<sup>418</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 344.

<sup>419</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 470-471. In ordine al regime tributario applicabile agli enti non commerciali, cfr. G. BORTOLETTO e G. MONGIELLO, *Gli enti non commerciali nella riforma tributaria, tra ordini e contrordini*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 1/2004, p. 57 ss.; M. PIAZZA, *La fiscalità degli enti non commerciali nella riforma*, in *Enti non profit*, n. 9/2003.

In altri termini, quanto si ritrae dall'attività di mediazione di un ente non commerciale va qualificato come reddito d'impresa<sup>420</sup>, da computarsi agli effetti dell'imposta sul reddito delle società, a prescindere dalla conformità tra l'attività svolta e le finalità istituzionali dell'ente. Tale conclusione può essere estesa agli organismi di mediazione costituiti come mere articolazioni interne ai Consigli degli Ordini professionali. L'amministrazione finanziaria<sup>421</sup>, considerata la natura di ente pubblico non economico dell'Ordine<sup>422</sup>, ha, infatti, chiarito che l'attività di mediazione non è riconducibile alle «attività non commerciali di tipo pubblicistico (tenuta dell'albo degli avvocati e del registro dei praticanti; verifica della pratica forense; gestione dei procedimenti disciplinari)», che contraddistingue le finalità istituzionali dei Consigli degli Ordini degli avvocati, «quali enti pubblici non economici». Coerentemente con la giurisprudenza comunitaria<sup>423</sup>, l'agenzia ha ribadito «l'ampiezza della sfera di applicazione della nozione di attività economica e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi e dai suoi risultati»<sup>424</sup>. Sul punto, l'art. 13, par. 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, «relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto», considera soggetti passivi, agli effetti dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, gli enti che svolgono attività in veste di pubblica autorità, nell'ipotesi in cui il mancato assoggettamento al tributo determinerebbe distorsioni della concorrenza di una certa rilevanza.

Sulla base di queste considerazioni, l'attività dell'Organismo di mediazione è «rilevante quale reddito d'impresa» e il regime fiscale applicabile è «conseguenza immediata e diretta della forma giuridica prescelta dall'Organismo per esercitarla». Per gli organismi strutturati come società di capitali o enti pubblici o privati diversi dalle società, di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), d.P.R. n. 917/1986), tutti i redditi conseguiti si considerano d'impresa..

## **2. La configurazione dell'organismo di mediazione come «ente commerciale»: il rilievo della natura «commerciale» dell'attività di mediazione. L'assoggettamento dell'organismo di mediazione al regime dell'imposta sul valore aggiunto.**

Qualora l'organismo sia stato costituito in maniera autonoma, per svolgere l'attività di mediazione, la natura commerciale di quest'ultima contribuirebbe a conferirgli la qualifica di «ente commerciale»<sup>425</sup>. Difatti, l'art. 73, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 917/1986, considera soggetti passivi Ires anche «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale».

In altri termini, l'attività di mediazione, alla quale si riconosce natura commerciale, sarebbe l'oggetto principale dell'attività svolta dall'organismo, che, di conseguenza, assumerebbe la qualifica fiscale di «ente commerciale». Ne deriverebbe l'inapplicabilità degli art. 143 ss., d.P.R. n. 917/1986, riservati agli enti non commerciali. Considerata la natura commerciale dell'ente, non sarebbe possibile operare la distinzione, tipica degli enti non commerciali, tra le attività istituzionali e quelle di impresa: tutta l'attività svolta dall'organismo sarebbe qualificabile come «commerciale»<sup>426</sup>. Conseguentemente, gli eventuali contributi che il Consiglio dell'Ordine professionale dovesse corrispondere all'organismo di mediazione, autonomamente istituito, sarebbero componenti positivi del reddito d'impresa, da assoggettare ad imposizione.

Essendo soggetti anche all'imposta sul valore aggiunto, gli organismi di mediazione devono conformarsi agli obblighi di natura contabile imposti dalla normativa fiscale, ossia munirsi di una

<sup>420</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 344.

<sup>421</sup> Cfr. la Risoluzione del 29 novembre 2011, n. 113/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 12-13.

<sup>422</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 344.

<sup>423</sup> Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 26 giugno 2007, causa C-284/04, punto 35 Corte di Giustizia CE, sentenza 6 ottobre 2009, causa C-267/08, punto 17..

<sup>424</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 471.

<sup>425</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 345.

<sup>426</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 345.

propria partita iva, tenere la contabilità, emettere le fatture per gli importi conseguiti<sup>427</sup>. In applicazione del regime generale sul tributo, l'iva assolta sugli acquisti e sulle prestazioni fruite potrà essere portata in detrazione, mentre le indennità, i contributi e i finanziamenti percepiti dovranno essere contabilizzati, a titolo di contributi in conto esercizio, ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. h), d.P.R. n. 917/1986.

Qualora l'organismo di mediazione non sia autonomamente costituito, ma integri un'articolazione di un ente pubblico non economico, qualificabile come ente non commerciale, ai fini fiscali, l'attività commerciale concretamente svolta si pone al di là della funzione istituzionale dell'ente, in quanto caratterizzata da un livello avanzato di organizzazione, che richiede una gestione contabile separata, sia per l'imposizione sui redditi, *ex art.* 144, comma 2, d.P.R. n. 917/1986, che per l'imposta sul valore aggiunto e la detrazione dell'iva assolta sugli acquisti e sulle prestazioni fruite, *ex art.* 19-ter, d.P.R. n. 633/1972<sup>428</sup>. L'ente sarà tenuto ad aprire una partita iva, limitatamente all'attività di mediazione, tenere una contabilità *ad hoc*, limitata all'attività di mediazione, per individuare il reddito d'impresa che, unitamente agli altri redditi, concorrerà alla determinazione del reddito complessivo dell'ente<sup>429</sup>.

Tuttavia, deve ritenersi che l'attività di mediazione non debba eccedere i limiti di cui all'art. 149, d.P.R. n. 917/1986, per evitare che, sul piano fiscale, l'organismo perda la qualifica di ente non commerciale. Inoltre, nella specie, poiché l'organismo di mediazione è configurato come articolazione di un ente non commerciale, i contributi destinati dall'ente all'attività di mediazione non rilevano in termini di imponibilità, ma costituiscono «operazioni solo contabili in seno al medesimo soggetto»<sup>430</sup>.

In conclusione, tanto per gli organismi di mediazione istituiti in seno ai Consigli degli Ordini quanto per quelli costituiti autonomamente<sup>431</sup>, i proventi derivanti dall'esercizio dell'attività di mediazione concorrono alla determinazione del reddito complessivo secondo le disposizioni ordinarie dettate in materia di reddito d'impresa e sono imputati, nella prima ipotesi, al Consiglio dell'Ordine del quale l'organismo di mediazione costituisce articolazione, nella seconda, all'organismo, istituito come ente autonomo<sup>432</sup>. Le somme corrisposte sono pure imponibili ai fini iva, quali corrispettivi di prestazioni di servizi.

### **3. Il trattamento tributario del compenso percepito dal mediatore agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: il mediatore quale titolare di un reddito di lavoro autonomo da esercizio professionale di un'attività a contenuto intellettuale.**

In ordine al trattamento dei compensi percepiti dal singolo mediatore, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, colui che esercita l'attività di mediazione di cui al d.lgs. n. 28/2010 è titolare di un reddito di lavoro autonomo, imponibile *ex art.* 53, comma 1, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Come è noto la disposizione definisce i «redditi di lavoro autonomo» quelli che «derivano

---

<sup>427</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 472; V. D'ILIO, *L'applicabilità dell'Iva all'indennità di mediazione*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 181 ss.

<sup>428</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 472. Per un commento alla norma, cfr. I. CATALANO, *Commento art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 235 ss.

<sup>429</sup> Cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 344.

<sup>430</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 473; M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 345. Negli stessi termini, cfr. la Risoluzione del 29 novembre 2011, n. 113/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 13;

<sup>431</sup> Cfr. la Risoluzione del 29 novembre 2011, n. 113/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 14.

<sup>432</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 473; M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 345; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 90.

dall'esercizio di arti e professioni», intendendo per esercizio di arti e professioni «l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo», diverse da quelle produttive di reddito d'impresa, «compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5», d.P.R. n. 917/1986.

Nel caso di specie, sussistono tutti i requisiti per la configurazione di un reddito di lavoro autonomo, svolgendo il mediatore «un'attività a contenuto intrinsecamente intellettuale»<sup>433</sup> e dovendo «essere iscritto al relativo albo, iscrizione che a sua volta presuppone la professionalità dell'agire e la sua non occasionalità»<sup>434</sup>.

Per garantire l'imparzialità del mediatore, l'indennità è erogata all'organismo di mediazione dalle parti: l'art. 14, d.lgs. n. 28/2010, vieta al mediatore di percepire compensi direttamente dalle parti<sup>435</sup>. Percepita l'indennità, l'organismo provvederà a corrispondere il compenso al singolo mediatore<sup>436</sup>. All'atto della corresponsione, l'organismo, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà applicare la ritenuta a titolo di acconto, nella misura del 20%<sup>437</sup>, ai sensi dell'art. 25, comma 1, d.P.R. n. 600/1973; nessuna ritenuta verrà applicata, invece, all'indennità corrisposta dalla parte all'organismo di mediazione, in quanto, per effetto della medesima disposizione, «la ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese» e, com'è noto, l'organismo opera in regime di attività di impresa<sup>438</sup>.

#### **4. L'assoggettamento dell'attività del mediatore all'imposta regionale sulle attività produttive: la verifica della produzione del reddito da mediazione mediante un'autonoma organizzazione.**

L'attività svolta dal mediatore dovrà essere assoggettata all'imposta regionale sulle attività produttive (irap), qualora ricorra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 2, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non vi sono ragioni per escluderne l'assoggettamento. Piuttosto, occorre verificare se il mediatore abbia effettivamente prodotto il reddito avvalendosi di un'autonoma organizzazione, in applicazione dei principi enunciati in una nota pronuncia della Consulta<sup>439</sup> e recepiti dalla giurisprudenza di legittimità<sup>440</sup>. Pertanto, l'attività svolta dal mediatore sarà imponibile ai fini irap nell'ipotesi in cui l'interessato abbia prodotto il reddito avvalendosi di un'autonoma organizzazione, circostanza alquanto remota, secondo l'*id quod plerumque accidit*.

<sup>433</sup> R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1130.

<sup>434</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1130. Peraltro, è pacifica la qualificazione dell'opera svolta dal mediatore come «attività professionale» (cfr. A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 371; C. TROISI, *Autonomia privata e gestione dei conflitti. La mediazione come tecnica di risoluzione alternativa delle controversie*, Napoli, 2007, p. 235 ss.

<sup>435</sup> Cfr. A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, cit., p. 372. Sul punto, v. *supra*, Cap. VI, § 1.

<sup>436</sup> V., ancora, *supra*, Cap. VI, § 1. Sulla tematica, cfr. M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, cit., p. 343.

<sup>437</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1130.

<sup>438</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 90.

<sup>439</sup> Cfr. Corte Cost., sentenza 21 maggio 2001, n. 156.

<sup>440</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 8 febbraio 2007, n. 3672; Cass., Sez. V, 8 febbraio 2007, n. 3673; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3674; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3675; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3676; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3677; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3678; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3679; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3680; Cass., Sez. V, 16 febbraio 2007, n. 3682..



## 5. L'assoggettamento dell'attività all'imposta sul valore aggiunto dei compensi corrisposti al mediatore. La verifica dei presupposti oggettivi e soggettivi.

L'attività posta in essere dal mediatore è compresa tra le operazioni imponibili, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto<sup>441</sup>. Ai sensi dell'art. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>442</sup>, l'imposta si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi «effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate»<sup>443</sup>.

Nel caso di specie, sussistono sia i presupposti oggettivi che quelli soggettivi per l'assoggettamento dell'operazione all'imposta sul valore aggiunto<sup>444</sup>. Per quanto concerne il requisito oggettivo, l'attività esercitata dal mediatore integra, a pieno titolo, una prestazione di servizi dietro corrispettivo, in quanto, anche qualora non la si ritenga inquadrabile nell'ambito del mandato (art. 1703 ss. c.c.), implica l'assunzione di un'obbligazione di fare, in cambio di un corrispettivo<sup>445</sup>. In particolare, l'art. 3, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>446</sup>, definisce prestazioni di servizi, ai fini dell'applicazione del tributo, «le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da qualunque obbligazione di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».

In ordine al requisito soggettivo<sup>447</sup>, si può ricondurre l'attività del mediatore nell'ambito delle «arti e professioni» di cui all'art. 5, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>448</sup>, svolgendo, come

---

<sup>441</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1131. Per l'analisi dell'imposta sul valore aggiunto, cfr. A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; S. BECCARIA, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XX, Torino, 1975, p. 438 ss.; A. CIANI, *L'introduzione dell'IVA nell'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; A.E. GRANELLI, *L'attuazione in Italia della VI direttiva CEE*, in *Dir. e prat. trib.*, 1979, I, p. 301 ss.; S. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981; G. MANDÒ e M. MANDÒ, *L'imposta sul valore aggiunto*, Vicenza, 1985; S. SAMMARTINO e D. COPPA, voce *Valore aggiunto (Imposta sul) (IVA)*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. VII, Torino, 1987, p. 1053 ss.; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVIII, Roma, 1989, p. 1 ss.; P. FILIPPI, voce *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1993, vol. XLVI, p. 159 ss.; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1995, p. 141 ss.; F. BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 705; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; R. CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 322 ss.; P. FILIPPI, *Dall'imposta di registro all'IVA*, in *AA.VV., L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno di Genova, "I settant'anni di Diritto e pratica tributaria", cit., p. 419; F. TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001; P. CENTORE, *Iva europea. Aspetti interpretativi e applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006; M. GIORGI, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 351 ss.; R. PORTALE, *IVA – Imposta sul valore aggiunto 2013*, Milano, 2013.

<sup>442</sup> Sulla disposizione, cfr. A. COMELLI, *Commento art. 1 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 3 ss.

<sup>443</sup> Sulla tematica, cfr. P. FILIPPI, *Le cessioni dei beni nell'Iva*, Padova, 1984.

<sup>444</sup> Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 90.

<sup>445</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1131.

<sup>446</sup> Cfr. S. DORIGO, *Commento art. 3 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 18 ss.

<sup>447</sup> Sui presupposti soggettivi dell'imposta sul valore aggiunto, cfr. S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979; P. FILIPPI, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di esercizio di imprese e di esercizio di arte e professione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, parte I, p. 31 ss.; V. FICARI, *Il profilo soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto: l'impresa e l'impresa dell'ente commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, parte I, p. 547; M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.

osservato, il mediatore professionalmente e in maniera non occasionale un'attività di lavoro autonomo, per la quale è richiesta l'iscrizione in un apposito albo. Infine, sussiste pure il presupposto territoriale di cui agli artt. 7 ss., d.P.R. n. 633/1972<sup>449</sup>.

In quanto imponibile ai fini iva, al momento dell'iscrizione nell'apposito albo, il mediatore dovrà chiedere il numero di partita iva e ottemperare agli obblighi formali e sostanziali imposti dal d.P.R. n. 633/1972<sup>450</sup>. In particolare, dovrà procedere alla fatturazione delle prestazioni di mediazione erogate<sup>451</sup>, con addebito dell'imposta sul valore aggiunto in rivalsa, ai sensi dell'art. 18, d.P.R. n. 633/1972<sup>452</sup>. Tuttavia, è opportuno tener conto che il rapporto si instaura tra l'organismo di mediazione e le parti e che il divieto gravante in capo al mediatore impedisce al singolo prestatore di percepire compensi direttamente dalle parti (art. 14, d.lgs. n. 28/2010). Di conseguenza, l'organismo dovrà fatturare alla parte erogante l'importo versato, portando in detrazione l'iva addebitata al mediatore nella fattura, per l'ammontare relativo all'onorario<sup>453</sup>. Difatti, gli importi versati dalle parti all'organismo di mediazione, quali corrispettivi di prestazioni di servizi, sono imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto con le aliquote ordinarie.

Come già osservato, alla luce della matrice comunitaria dell'iva e del regime di alternatività con l'imposta proporzionale di registro (art. 40, d.P.R. n. 131 del 1986), in assenza di un'espressa previsione normativa, non sembra ragionevole estendere l'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010, per far rientrare nell'ambito dell'esenzione anche l'imposta sul valore aggiunto<sup>454</sup>.

## **6. Il regime iva dell'attività di mediazione svolta dall'avvocato: l'esigenza di scindere gli onorari dell'attività legale dai proventi della professione di mediatore.**

L'imponibilità ai fini iva dell'attività di mediazione solleva problemi nell'ipotesi di mediazione svolta da un avvocato (si veda sul punto il "decreto del fare" e relativa legge di conversione<sup>455</sup>, che hanno riconosciuto, in maniera automatica, la qualifica di mediatore agli avvocati iscritti all'albo professionale, fermi restando gli obblighi di formazione e aggiornamento<sup>456</sup>).

---

<sup>448</sup> Sulla disposizione, cfr. A. CONTRINO, *Commento art. 5 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 49 ss.

<sup>449</sup> Sul presupposto territoriale, richiesto per l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, cfr. L. CARPENTIERI, *Il principio di territorialità nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 6 ss.

<sup>450</sup> Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1131.

<sup>451</sup> Sulla fatturazione delle prestazioni, cfr. N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'iva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1972, I, p. 332 ss.; F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Boll. Trib.*, 1973, p. 1173 ss.

<sup>452</sup> Per l'esame della norma, cfr. L. SALVINI, *Commento art. 18 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 195 ss.

<sup>453</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Organismi di mediazione*, cit., p. 473; S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 90.

<sup>454</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, cit., p. 410.

<sup>455</sup> V. *supra*, Cap. II, § 2.

<sup>456</sup> Sulla questione, cfr. M. MARINARO, *Legali abilitati, ma l'ente deciderà se metterli in lista*, cit., p. 3; L. ANSALDI, *Avvocati "mediatori di diritto" ma con obbligo di formazione*, cit., p. 24 ss.; N. SOLDATI, *La formazione ha un ruolo decisivo*, cit., p. 14; N. SOLDATI, *Le incompatibilità sono a largo raggio*, cit., p. 14.

Non è chiaro se le indennità percepite a fronte dell'attività di mediazione possano rientrare nel reddito professionale dell'avvocato ovvero se l'avvocato-mediatore debba operare con un'autonoma partita iva<sup>457</sup>.

Il caso presenta affinità con il caso dei compensi arbitrari, per i quali la giurisprudenza comunitaria<sup>458</sup> ha escluso che le prestazioni rese dall'arbitro possano essere comprese tra quelle tipiche svolte dall'avvocato o tra quelle analoghe, sull'assunto della diversità ontologica tra l'attività svolta dall'arbitro e quella esercitata dall'avvocato.

Ciò significa che, al momento dell'iscrizione all'albo dei mediatori, l'avvocato deve chiedere un'autonoma partita iva, a cui riferire i compensi percepiti come mediatore, per «scindere ciò che costituisce provento dell'attività legale e ciò che deriva dallo svolgimento della professione di mediatore»<sup>459</sup>.

## **7. Il regime tributario dell'attività svolta dagli enti di formazione: la qualificazione dell'attività di formazione come attività di erogazione di servizi a titolo oneroso. La riconduzione dell'attività di formazione alle prestazioni esenti.**

Nell'ambito del procedimento di mediazione, è opportuno delineare il regime tributario al quale assoggettare l'attività svolta dagli enti di formazione<sup>460</sup> disciplinati dagli artt. 17, 18 e 19, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180, in attuazione dell'art. 16, commi 5 e 6, d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28.

In forza di queste fonti, l'ente di formazione può assumere indifferentemente la forma di ente pubblico o di ente privato, ovvero può essere configurato come mera articolazione interna di un ente<sup>461</sup>, mentre, per l'assoggettamento all'imposizione diretta (imposte sul reddito) e indiretta (imposta sul valore aggiunto), è rilevante che l'ente abbia (o non abbia) per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale<sup>462</sup>.

Considerato che l'attività di formazione svolta dall'ente, in quanto erogazione di un servizio a fronte della corresponsione di una quota di iscrizione, da parte dei partecipanti, può qualificarsi come «attività esercitata a titolo oneroso», ci si chiede se essa possa fruire dell'esenzione totale dall'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, d.P.R. n. 633/1972<sup>463</sup>.

---

<sup>457</sup> Sulla tematica, cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1131.

<sup>458</sup> Corte di Giustizia CE, Sez. VI, sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96 «Bernd von Hoffman c/ Finanzamt Trier», in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0145:IT:PDF>.

<sup>459</sup> R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, cit., p. 1131.

<sup>460</sup> Sugli enti di formazione, cfr. P. PORRECA, *Enti di formazione e formatore*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/159/Porreca,%20enti.pdf>; E. MAURO, *Manuale della nuova conciliazione stragiudiziale*, Palermo, 2010, p. 94 ss.; M. MANNA e V. MASTROIACOVO, *Gli Enti di formazione ed i formatori*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 485 ss.; P. THIELLA, *Enti di formazione e formatori*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 93 ss.

<sup>461</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 493.

<sup>462</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 493.

<sup>463</sup> Per un commento alla norma, cfr. L. GIANCOLA, *Commento art. 10 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 154-155. Per i chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria, cfr. la Risoluzione del 24 giugno 2002, n. 205/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={C9BDCDFA-7879-4C37-B003-F37FEA5BBC8F}>; la Circolare del 10 agosto 1994, n. 150/E – Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, in <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={43AC3ADF-219E-4704-8333-DFBF5C48FA03}>. Inoltre, per effetto dell'art. 1, comma 604, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007), pubblicata nella *G.U.*

L'amministrazione finanziaria ha ricondotto l'attività di formazione dell'ente tra le prestazioni esenti iva<sup>464</sup>, ma ha richiesto la verifica preventiva dei requisiti oggettivi e soggettivi<sup>465</sup>.

Il requisito oggettivo consiste nello svolgimento di un'attività di natura didattica o educativa, quest'ultima riferita all'infanzia e alla gioventù, compresa la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale<sup>466</sup>.

In ordine al requisito oggettivo, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che «lo scopo perseguito dal legislatore sta in evidenti finalità di ordine individuale e sociale: ed è quello di agevolare, anche sul piano fiscale, sia il fruitore dell'attività di istruzione (al quale non viene addebitata l'imposta sul valore aggiunto), impartita nell'esercizio di un'attività d'impresa, da enti e privati, riconosciuti oggettivamente e soggettivamente idonei dallo Stato, sia la circolazione di libri e strumenti lato sensu didattici, e, in definitiva, di favorire, sul medesimo piano, il promovimento e lo sviluppo della cultura negli innumerevoli settori dell'arte, della scienza e della tecnica, che costituiscono oggetto di insegnamento. È significativa, in tal senso, l'espressione letterale utilizzata - «prestazioni didattiche di ogni genere» - la cui latitudine manifesta chiaramente la *ratio legis*»<sup>467</sup>.

Il requisito soggettivo, invece, sussiste allorché le prestazioni siano rese da istituti o scuole che abbiano avuto il riconoscimento da parte di pubbliche amministrazioni.

Nel merito, la giurisprudenza di legittimità<sup>468</sup> ha puntualizzato che la categoria degli istituti o scuole «riconosciute» comprende le «imprese (enti o privati) in possesso di uno specifico riconoscimento di idoneità oggettiva e/o soggettiva allo svolgimento dell'attività di istruzione da parte della competente pubblica amministrazione, secondo la disciplina volta a volta determinata dalla legge».

Per individuare l'esatta valenza del requisito soggettivo, è utile riprendere l'orientamento consolidato della prassi amministrativa<sup>469</sup>, che ha attribuito alla locuzione «istituti o scuole», utilizzata dalla norma, un mero significato descrittivo, suscettibile di estensione analogica, senza interpretare la fonte come se contenesse un'elencazione tassativa di soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione<sup>470</sup>.

---

del 27 dicembre 2006, n. 299 – Supplemento Ordinario n. 244, l'esenzione si applica pure in favore dei collegi universitari gestiti da fondazioni, enti morali ed ecclesiastici.

<sup>464</sup> Cfr. la Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa,

<sup>465</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 493. L'amministrazione finanziaria (Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 2) ha precisato che l'art. 10, comma 1, n. 20 del d.P.R. n. 633/1972, «subordina il beneficio dell'esenzione dall'iva al verificarsi di due requisiti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, stabilendo che le prestazioni a cui si riferisce: a) devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale; b) devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni».

<sup>466</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 494.

<sup>467</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8977, in *Giust. civ.*, 2003, I, p. 114. Sul punto, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 494.

<sup>468</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8977, cit., p. 114; V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 494.

<sup>469</sup> Sul punto, cfr. la Risoluzione del 28 maggio 2001, n. 77/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 18 settembre 2001, n. 129/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 26 settembre 2005, n. 134/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 15 marzo 2007, n. 53/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, p. 2; la Circolare del 18 marzo 2008, n. 22/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, la Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 2.

<sup>470</sup> Cfr. L. GIANCOLA, *Commento art. 10 del D.P.R. n. 633/1972*, cit., p. 154; V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 494-495.

L'esenzione sussiste pure qualora, per ragioni di competenza, il riconoscimento dell'istituto o della scuola sia effettuato da un'amministrazione dello Stato diversa da quella scolastica<sup>471</sup>.

Insomma, la norma ammette anche l'approvazione proveniente da amministrazioni diverse da quella scolastica, purché gli enti «risultino competenti secondo la specifica materia»<sup>472</sup>. In ogni caso, il riconoscimento deve riguardare il corso educativo o didattico che l'organismo intende realizzare<sup>473</sup>.

Alla luce di queste considerazioni, è condivisibile la posizione dell'Agenzia delle entrate, che, in relazione ai corsi di formazione organizzati dagli enti pubblici<sup>474</sup>, ha ritenuto integrato «il requisito del riconoscimento richiesto dall'art. 10, n. 20, trattandosi di corsi autorizzati dal Ministero della giustizia e, dunque, assoggettati all'attività di controllo e vigilanza dello stesso»<sup>475</sup>.

La soluzione trova conferma nel d.m. 18 ottobre 2010, n. 180, la cui rubrica «registro degli organismi di mediazione ed elenco dei formatori per la mediazione» appare significativa. Difatti, il decreto, oltre ad individuare e disciplinare i criteri per l'iscrizione degli enti abilitati a svolgere l'attività di formazione dei mediatori, considera iscritti di diritto, e dunque autorizzati, «gli organismi già accreditati ai sensi del d.m. 23 luglio 2004, n. 222»<sup>476</sup>.

Ne consegue che i proventi derivanti dalle quote di iscrizione ai corsi di formazione della mediazione gestiti da enti «iscritti di diritto» o «abilitati ex d.m. n. 180/2010» sono assoggettati «al regime di esenzione dall'iva»<sup>477</sup>.

Un regime speciale di esenzione è previsto dall'art. 14, comma 10, l. 24 dicembre 1993, n. 537 (collegato alla finanziaria 1994), per i versamenti eseguiti dagli enti pubblici, in ordine all'esecuzione dei corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, qualificati come «corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»<sup>478</sup>.

La norma «non contiene alcuna indicazione circa le caratteristiche dei soggetti che rendono ad enti pubblici prestazioni aventi ad oggetto l'esecuzione dei corsi di formazione». Per questi, infatti, l'esenzione dal tributo non è subordinata alla condizione che si tratti di istituti riconosciuti da pubbliche amministrazioni; né, ai fini applicativi, rileva che i partecipanti al corso siano dipendenti

---

<sup>471</sup> Cfr. la Risoluzione Ministeriale del 26 aprile 1994, n. 7-518/E, Inoltre, sulla questione, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 495.

<sup>472</sup> Cfr. L. GIANCOLA, *Commento art. 10 del D.P.R. n. 633/1972*, cit., p. 154. Inoltre, cfr. la Circolare 10 agosto 1994, n. 150/E – Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, cit.; la Risoluzione del 24 giugno 2002, n. 205/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, cit.; la Risoluzione del 17 marzo 2003, n. 65/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, p. 3; la Risoluzione del 15 marzo 2007, n. 53/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, cit.

<sup>473</sup> Cfr. la Circolare del 10 agosto 1994, n. 150/E – Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, cit.; la Risoluzione del 24 giugno 2002, n. 205/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, cit. Inoltre, in materia, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 495.

<sup>474</sup> Nel caso sottoposto all'attenzione dell'amministrazione finanziaria, si trattava di una camera arbitrale e di conciliazione dell'Ordine degli avvocati di una Corte d'Appello. Sul punto, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 495, nt. 18.

<sup>475</sup> Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 3.

<sup>476</sup> Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 3. Sui requisiti dei mediatori, cfr. i chiarimenti del Ministero della giustizia – Dipartimento per gli affari di giustizia, nella Circolare del 4 aprile 2011 Per un primo commento alla Circolare, cfr. R. CAPONI, *Adesione e partecipazione alla mediazione*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/179/Caponi%20II.pdf>. Sul punto, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 495.

<sup>477</sup> Cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 495-496. Sulla questione, cfr. la Risoluzione del 18 aprile 2011, n. 47/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, cit., p. 3.

<sup>478</sup> Cfr. S. DIGREGORIO NATOLI, *Prestazioni educative: i limiti dell'esenzione iva*, in *Il Fisco*, 2010, p. 6448; V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 496-497.

dell'ente pubblico che effettua i versamenti ovvero che il corso sia riservato esclusivamente al personale dipendente<sup>479</sup>.

La prassi amministrativa, fornendo ulteriori dettagli, ha chiarito che il regime di esenzione è «applicabile unicamente ai corrispettivi pagati dagli enti pubblici nell'ambito del rapporto contrattuale posto in essere con i soggetti che eseguono i corsi di formazione», mentre non si applica «ai versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'acquisizione di beni e di servizi nei casi in cui gli enti stessi eseguano direttamente i corsi»<sup>480</sup>. Sul punto, può ribadirsi che, nell'ipotesi in cui gli enti pubblici procedano alla gestione diretta dei corsi di formazione, i versamenti eseguiti per l'acquisizione di «beni e servizi - quali i versamenti per la fornitura di energia elettrica, gas, acqua, telefono, per la locazione degli immobili, nonché per le docenze - non costituiscono il corrispettivo per l'esecuzione di un corso formativo»<sup>481</sup>. Sulla base di queste premesse, i compensi erogati «ai docenti liberi professionisti non sono riconducibili» alla disposizione esentativa «di cui al citato articolo 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993»<sup>482</sup>.

Infine, ai sensi dell'art. 8, comma 34, l. 11 marzo 1988, n. 67 (c.d. legge finanziaria 1988) i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione dei corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale non devono considerarsi, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, «corrispettivi di prestazioni di servizi», né «intendersi soggetti alla ritenuta d'acconto»<sup>483</sup>.

#### BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Le novità della mediazione*, in *Le guide il Fisco*, Roma, 2012.

L. ABRITTA, L. CACCIAPAGLIA, V. CARBONE e M.R. GHEIDO (a cura di), *Codice TUIR Commentato*, con prefazione di R. LUPI, 1<sup>a</sup> ed., Milano, 2011.

A. ALBANESE, *Dalla giurisdizione alla conciliazione. Riflessioni sulla mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in *Europa e diritto privato*, n. 1/2012, p. 237 ss.

G. ALPA e S. IZZO, *Il modello italiano di mediazione: le ragioni di un insuccesso*, in [www.iudicium.it](http://www.iudicium.it).

L. AMBROSI, *La mediazione diventa condizione di procedibilità*, in *Norme e tributi. Le Guide de Il Sole 24-Ore, Legge di Stabilità. Fisco e famiglie*, 28 dicembre 2013, p. 25.

V. AMENDOLAGINE, *Mediazione delle controversie civili e commerciali: sul carattere dell'obbligatorietà le motivazioni della consulta evidenziano la differente scelta del legislatore italiano rispetto al modello europeo*, in *Vita Notarile*, Anno LXV, n. 1/2013, p. 99 ss.M.M.

ANDREONI e S. ROMANO, *L'accordo di conciliazione: natura giuridica*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 219 ss.

L. ANSALDI, *Il ruolo dell'avvocato in mediazione*, in N. SOLDATI e P. THIELLA (a cura di), *Guida alla mediazione civile e commerciale*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2012, p. 61.

L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 274.

E.M. APPIANO, *Contributo al dibattito sulla mediazione civile e commerciale*, in *Contratto e impresa/Europa*, 2011, p. 99.

E.M. APPIANO, *La Direttiva CE sulla "mediazione"*, in P.G. AMERIO, E.M. APPIANO, L. BOGGIO, D. COMBA e G. SAFFIRIO (a cura di), *La mediazione nelle liti civili e commerciali. Metodo e regole*, Milano, 2011, p. 85 ss.

G. ARIETA e F. DE SANTIS, *Diritto processuale societario*, Padova, 2004, p. 705 ss.

G. ARIETA e F. DE SANTIS, *Commentario dei processi societari*, I, Milano, 2007, p. 1012.

<sup>479</sup> Cfr. la Risoluzione dell'11 febbraio 1997, n. 17/E-III-7-920 – Ministero delle Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III.; V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 496.

<sup>480</sup> Risoluzione del 2 novembre 2000, n. 164/E-217121 – Ministero delle Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale,.

<sup>481</sup> Risoluzione del 4 aprile 2003, n. 84/E - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso,.

<sup>482</sup> Risoluzione del 4 aprile 2003, n. 84/E - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, cit.

<sup>483</sup> Sul punto, cfr. V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, cit., p. 497.

- G. ARMONE e P. PORRECA, *La giustizia civile alla prova della mediazione (a proposito del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28). La mediazione tra processo e conflitto*, in *Foro It.*, n. 4/2010, V, c. 95 ss.
- G. ARMONE e P. PORRECA, *La mediazione civile nel sistema costituzional-comunitario*, in *Foro It.*, 2010, V, c. 372.
- G. ARMONE e P. PORRECA, *Costi della mediazione tra dubbi di costituzionalità e giustizia coesistenziale*, in *Foro It.*, n. 9/2011, V, c. 205 ss. C. ASCIONE (a cura di), *La nuova mediazione*, II ed., Napoli, 2013.
- C. ASCIONE, F. DIBIASE e N. FERRARA, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, Napoli, 2010.
- M. AULENTA, *La mediazione tributaria quale strumento di collaborazione tra fisco e contribuente e la tardiva previsione della tutela cautelare*, in *Annali del Dipartimento Jonico in "Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture" - Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"*, 2013 – Anno I, pubblicato su [www.annalidipartimentojonico.org](http://www.annalidipartimentojonico.org), p. 35 ss.
- G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011, p. 194-195.
- G. BALENA, *Mediazione obbligatoria e processo*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 333 ss.
- L. BALESTRA, voce *Transazione (Contratto di)*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 16, Milano, 2008, p. 98 ss.
- A. BANDINI, *Dopo un tormentato iter parlamentare la nuova mediazione prova a spiccare il volo*, in A. PALOMBA e P. THIELLA (a cura di), *Mediazione civile e commerciale*, Guida al diritto de *Il Sole-24 Ore*, Agosto 2013, p. 7 ss.
- M. BARIZZA, *Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali: le novità apportate al d.m. n. 180 del 2010*, in *Studium iuris*, n. 6/2012, p. 666 ss.
- E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 473 ss.
- E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *Commento art. 10 della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 557 ss.
- S. BARUZZI, *La nuova imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari: le agevolazioni soppresse e quelle ancora in vigore*, in *Il fisco*, n. 11/2014, p. 1047 ss.
- M. BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali* in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 123 ss.
- M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, n. 31/2011, p. 2491 ss.
- M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, p. 841 ss.
- M. BASILE, *La riscossione del contributo unificato di iscrizione a ruolo*, in *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, a cura di A. URICCHIO, cit., p. 125 ss.
- A. BASILICO e P. MORESCHINI, *L'obbligatorietà del tentativo di mediazione*, in *Temi romana*, 2010, p. 178 ss.
- F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008, pt. 1, p. 477 ss.
- G. BATTAGLIA, *La nuova mediazione «obbligatoria» e il processo oggettivamente e soggettivamente complesso*, in *Riv. dir. proc.*, n. 1/2011, p. 127.
- B. BELLÉ, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2012, I, p. 863 ss.
- M. BELLINAZZO, *Confronto aperto sulla mediazione*, in *Il Sole-24 Ore*, 20 giugno 2013, n. 167, p. 17.
- A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971.
- M. BERNASCONI e M. LECCISOTTI, *La nozione di "capacità contributiva"*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, n. 3/1994, p. 337 ss.
- C. BESSO (a cura di), *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2010.
- C. BESSO, *L'attuazione della direttiva europea n. 52 del 2008: uno sguardo comparativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 3/2012, p. 863 ss.
- C. BESSO, *La Corte costituzionale e la mediazione*, in *Giur. it.*, 2013, p. 605 ss.
- E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 645 ss.
- F. BIANCHI e R. LUPI, *Statuto del contribuente (ad vocem)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, diretta da S. PATTI, vol. 15, Milano, 2007, p. 419 ss.
- F. BIANCHI e R. LUPI, *Solidarietà tributaria: il fascino discreto dei modelli civilistici (e qualche inconveniente)*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 1/2007.

- N. BOBBIO, *Sulla funzione promozionale del diritto*, in *Riv. Trim. Proc. Civ.*, 1969, p. 1318.
- A. BODRITO, *Commento art. 2-bis della Tariffa, Parte II allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1065-1066.
- M. BONA, *La consulta dichiara l'illegittimità costituzionale della mediazione obbligatoria: quali scenari per il prossimo futuro?*, in *Riv. it. med. legale*, n. 1/2013, p. 398 ss.
- A. BONFIGLIO, *Gli atti dell'autorità giudiziaria e l'imposta di registro*, Rimini, 1990.
- D. BORGHESI, *Conciliazione, norme inderogabili e diritti indisponibili*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2009, p. 121 ss.
- P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle società (Ires)*, in A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 444 ss.
- G. BORTOLETTO e G. MONGIELLO, *Gli enti non commerciali nella riforma tributaria, tra ordini e contrordini*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 1/2004, p. 57 ss.
- M. BOVE, *La riforma in materia di conciliazione tra delega e decreto legislativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 343 ss.
- M. BOVE, *Mediazione civile: una disciplina poco liberale che richiede una visione legata agli interessi*, in *Guida al Diritto*, n. 13/2010, p. 11 ss.
- M. BOVE, *Luci ed ombre nella legge-quadro sulla mediazione (D.Lgs. n. 28 del 2010)*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di M. BOVE, Padova, 2011, p. 1 ss.
- M. BOVE, *L'accordo conciliatorio rivisitato dal c.d. "decreto del fare"*, in *Le Società*, 2013, p. 1230 ss.
- L. BOZZI, *Negoziato di accertamento ed effetti (non) "meramente dichiarativi"*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, II, p. 204 ss.
- A. BRIGUGLIO, voce *Conciliazione giudiziale*, in *Dig. it, disc. priv., sez. civ.*, vol. III, Torino, 1988, p. 242.
- C. BRUNELLI, *Il notaio e la mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 127 ss.
- C. BRUNELLI, *La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali*, in *Federnotizie*, maggio 2010.
- C. BRUNELLI, *Il notariato nel nuovo sistema mediazione-conciliazione*, in *Notariato*, n. 5/2010, p. 570 ss.
- C.E. BRUNO, *La mediazione civile tra dubbi interpretativi e prospettive di riforma*, in *Vita not.*, 2011, I, p. 217 ss.
- M. BRUZZONE, *Mediazione e «class action»*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 802 ss.
- M. BRUZZONE, *L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, p. 709 ss.
- G. BUFFONE, *Mediazione e conciliazione*, Milano, 2010.
- G. BUFFONE, *Risoluzione alternativa delle liti civili e commerciali*, in *Il civilista*, n. 4/2010, p. 35.
- A. BULLO e G. CIRIOTTO, *Trasferimenti immobiliari: il valore (e non il prezzo) rappresenta la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, in *Il Fisco*, 2005, p. 7564 ss.
- D. BUONO, *L'imposizione indiretta sugli atti emanati dai collegi arbitrali*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1531.
- V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, p. 765 ss.
- A. BUSACCA, *Ratio della riforma e coerenza con la disciplina europea: è incostituzionale la "mediazione obbligatoria"*, in *Contr.*, 2013, p. 241 ss.
- A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 67-68 e 995.
- M. BUZIO, *Le ragioni della mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 621 ss.
- A. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale* in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, p. 50.
- G.P. CALIFANO, *Procedura della mediazione per la conciliazione delle controversie civili e commerciali*, Padova, 2011.
- G. CANALE, *Il decreto legislativo in materia di mediazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 616 ss.
- M. CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito). Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il Fisco*, n. 31/2011, p. 4997.
- G. CAPO, *Mediazione finalizzata alla conciliazione e controversie societarie*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 75 ss.
- S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2012, p. 584 ss.



- S. CAPOLUPO, G. CASERTANO e U. LA COMMARA, *Testo unico delle imposte sul reddito*, Roma – Milano, 1998.
- R. CAPONI, *Delega in materia di conciliazione delle controversie*, in AA.VV., *Le novità per il processo civile (L. 18 giugno 2009, n. 69)*, in *Foro it.*, 009, V, p. 354 ss.
- R. CAPONI, *La giustizia civile alla prova della mediazione (a proposito del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28). Quadro generale*, in *Foro It.*, 2010, V, c. 90.
- M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Imposta di registro*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 302.
- M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, cit., p. 326.
- M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *L'incostituzionalità del tentativo obbligatorio di mediazione offre nuove prospettive alla conciliazione*, in *Corr. trib.*, n. 4/2013, p. 317 ss.
- A. CARINGI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. trib.*, n. 37/2012, p. 2877 ss.
- A. CARINGI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, p. 775 ss.
- U. CARNEVALI, *La nuova mediazione civile*, in *I Contratti*, n. 5/2010, p. 437 ss.
- V. CARNEVALI, *Mediazione civile e commerciale e "Decreto Fare"*, in *Contratti*, 2013, p. 977.
- L. CAROTA, *La mediazione e la conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, Padova, 2011, p. 21 ss.
- S. CAROTTI, *Commento all'art. 38 d.lgs. n. 5 del 2003*, in G. ARIETA e F. DE SANTIS, *Commentario dei processi societari*, II, Torino, 2007, p. 974 ss.
- A. CARRATTA, *La via italiana alla conciliazione: luci ed ombre nel decreto legislativo sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione nelle controversie civili e commerciali»*, in F. AULETTA, G.P. CALIFANO, G. DELLA PIETRA e N. RASCIO (a cura di), *Sull'arbitrato. Studi offerti a Giovanni Verde*, Napoli, 2010, p. 162 ss.
- F. CARRESI, *La transazione*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. VASSALLI, vol. IX, tomo 3, fasc. 2, 2ª ed., Torino, 1966.
- F. CARRESI, voce *Transazione (Diritto vigente)*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 481 ss.
- A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, II ed., Padova, 2012.
- R. CASTIGLIONE, *Commento art. 11 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 757 ss.
- I. CATALANO, *Commento art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 235 ss.
- R. CATERINA, *Natura e disciplina dell'accordo raggiunto dalle parti in sede di mediazione*, in *Giur. it.*, 2012, p. 235.
- A. CATRICALÁ, voce *Accertamento (negozio di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 1 ss.
- E. CAVUOTO, *La mediazione obbligatoria*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 303 ss.
- E. CAVUOTO, *La mediazione "delegata"*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 318 ss.
- C. CECHELLA, *La mediazione dopo la Riforma del 2010*, in *Ventiquattrore avvocato*, n. 3/2011, p. 116.
- P. CENDON (a cura di), *Transazione, arbitrato e risoluzione alternativa delle controversie*, Torino, 2006.
- M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, Napoli, 2012.
- S. CHIARLONI, *Prime riflessioni sullo schema di decreto legislativo di attuazione della delega in materia di mediazione ex art. 60 legge n. 69/2009*, in *Il Caso.it*, II, 179/2009, p. 1 ss.
- R. CHIESA, *Il procedimento. B) I profili fiscali*, in C. BESSO (a cura di), *La mediazione civile e commerciale*, cit., p. 300.
- R. CHIESA, *Gli aspetti fiscali*, in *La mediazione civile e commerciale, Le guide de "Il Fisco"*, ottobre 2010, p. 70.
- C. CICERO, *Osservazioni sulla nuova mediazione civile e commerciale (D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28)*, in *Riv. giur. sarda*, n. 1/2011, pt. II, p. 265 ss.
- S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 44/2010, p. 16.

- S. CIPOLLINA, voce *Elusione fiscale*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990, p. 220 ss.
- A. CISIELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *Il fisco*, 2012, p. 2105.
- A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 677 ss.
- D. COMBA, *La mediazione nelle liti civili e commerciali. Metodo e regole*, Milano, 2011.
- A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.
- L.P. COMOGLIO, *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, p. 778.
- L.P. COMOGLIO, *L'incubo fiscale sul processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, p. 81.
- A. CONVERSO, *La mediazione conciliativa*, in *Riv. Not.*, 2011, I, p. 267 ss.
- G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013.
- C. CORBI, *L'evoluzione normativa, giurisprudenziale e negoziale della mediazione civile e commerciale*, in *Riv. arb.*, n. 3/2012, p. 691 ss.
- R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario (parte speciale)*, Milano, 2002, p. 55 ss.
- R. CORRADO, voce *Negoziato di accertamento*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XI, Torino, 1965, p. 196 ss.
- G. COSTANTINO e G. CABRAS, in *Commentario romano al nuovo diritto delle società*, diretto da F. D'ALESSANDRO, vol. I, *Il processo commerciale e l'arbitrato societario*, Padova, 2009, p. 351 ss.
- V. CUFFARO, *Spontaneità della conciliazione e obbligatorietà della mediazione*, in *Corr. merito*, n. 1/2011, p. 5 ss.
- F. CUOMO ULLOA, *La nuova conciliazione societaria*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, p. 1035.
- F. CUOMO ULLOA, voce *Consulenza tecnica preventiva ai fini della composizione della lite*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ., Aggiornamento*, t. I, Torino, 2007, p. 273 ss.
- F. CUOMO ULLOA, *La conciliazione. Modelli di composizione dei conflitti*, Padova, 2008, p. 51.
- F. CUOMO ULLOA, *L'applicazione della mediazione tra chiarimenti e profili critici*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2011, p. 2432-2433.
- F. CUOMO ULLOA, *La mediazione nel processo civile riformato*, Bologna, 2011.
- D. DALFINO, *La "nuova" mediazione in materia civile e commerciale nel contesto delle ADR*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 113 ss.
- D. DALFINO, *La mediazione alla prova: prime esperienze applicative*, in *Foro it.*, 2011, c. 194.
- E. DALMOTTO, *Mediazione ancora obbligatoria, se il contratto o lo statuto la prevedono*, in *Giur. it.*, n. 4/2013, p. 894 ss.
- N. D'AMATI, *Schema costituzionale dell'attività impositiva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1964, I, p. 464 ss.
- N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, I, p. 106 ss.
- N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito, I redditi mobiliari*, vol. III, Padova, 1975, p. 266.
- N. D'AMATI, *Le fattispecie soggettive dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Boll. Trib.*, 1982, p. 261.
- N. D'AMATI, *L'imposta di bollo e la tutela giurisdizionale*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 367.
- N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2007, p. 359 ss.
- N. D'AMATI e A. URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008, p. 274 ss.
- F. DANОВI, *Per uno statuto giuridico del mediatore*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, p. 785.
- F. DANОВI, *Mediazione, processo e ruolo dell'avvocato*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 1052 ss.
- L. D'ANTILIO e M. DI FILIPPO, *Mediazione obbligatoria e diritto alla tutela giurisdizionale: contrasti (reali e apparenti) tra la normativa italiana e il diritto UE*, in *Giur. it.*, n. 3/2012, p. 661 ss.
- F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2013, pt. 2, p. 82 ss.
- M.E. DE BONIS, *La proposta di direttiva sulla mediazione nell'ambito delle politiche comunitarie in tema di cooperazione giudiziaria*, in *Contratto e impresa. Europa*, 2005, p. 439 ss.
- A. DE DONATO, *La trascrizione dell'accordo conciliativo di accertamento dell'usucapione*, in *Vita not.*, n. 1/2014, p. 123 ss.

- L. DEL FEDERICO, *Il verbale di conciliazione e l'accordo tra le parti, tra transazione, negozio di accertamento e rinuncia: i profili fiscali*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 71 ss.
- L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, in *Boll. Trib.*, n. 4/2012, p. 245.
- L. DEL FEDERICO, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 819-820.
- L. DEL FEDERICO, *Commento art. 65 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 976 ss.
- L. DEL FEDERICO, *Commento art. 69 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 981 ss.
- F. DELFINI, *La mediazione per la conciliazione delle controversie civili e commerciali ed il ruolo dell'Avvocatura*, in *Riv. dir. priv.*, 2010, p. 131 ss.
- F. DEL GIUDICE (a cura di), voce *Capacità contributiva*, in *Nuovo dizionario giuridico. Enciclopedia di base del diritto*, VIII ed., Napoli, 2011, p. 127.
- G. D'ELIA, *Profili di illegittimità costituzionale di una mediazione civile obbligatoria "purchessia"*, in *Federalismi.it*, n. 23/2011, p. 7.
- E. DEL PRATO, *La transazione*, Milano, 1992.
- E. DEL PRATO, voce *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 813 ss.
- E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. II, Torino, 1987, p. 454 ss.
- E. DE MITA, *La mediazione tributaria frena la giustizia*, in *Il Sole 24-Ore* del 12 maggio 2013, n. 128, p. 23.
- M. D'EPISCOPO, *Criteri di valutazione da parte degli Uffici dell'istanza di reclamo-mediazione*, in *Corr. trib.*, n. 12/2013, p. 975 ss.
- F. DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicistici e riflessi sul processo ordinario*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 2/2004, p. 449 ss.
- V. D'ILIO, *L'applicabilità dell'Iva all'indennità di mediazione*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 181 ss.
- A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011, p. 451 ss.
- C. DI BELLO, *Il recepimento della Direttiva 52/2008/CE in Europa*, in N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 105 ss.
- M. DI FIORE, *Commento art. 8 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1041-1042.
- R. DI GIOVINE, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 192 ss.
- S. DIGREGORIO NATOLI, *Prestazioni educative: i limiti dell'esenzione iva*, in *Il Fisco*, 2010, p. 6448.
- R. DI IORIO, *Prime applicazioni della "mediazione obbligatoria": spunti di riflessione su una nuova forma di giurisdizione condizionata*, in *Giur. merito*, n. 9/2011, p. 2151 ss.
- O. DI PAOLA, *Commento artt del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 185-186.
- E. DITTA, *L'incostituzionalità della mediazione obbligatoria*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVII, 15 gennaio 2013, n. 921, p. 79 ss.
- L. DITTRICH, *Il procedimento di mediazione nel d.lgs. n. 28 del 4 marzo 2010*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 575 ss.
- R. DOMINICI, *Commento artt D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 736 ss.
- R. DOMINICI, *Le prospettive dell'imposizione sui trasferimenti della ricchezza con particolare riferimento all'imposta di registro*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p. 437 ss.
- R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 15/2012, p. 1124 ss.
- J. DONATTI, *Gli organismi di mediazione per la gestione della conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 745 ss.
- J. DONATTI, C. MAMBELLI, C. MARCHESE, C. REGIS e F. SEGANTINI (a cura di), *La mediazione civile e commerciale. Commento al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28*, Firenze, 2011.

- P. D'ONOFRIO, *Della transazione*, in *Commentario cod. civ.*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, *Sub artt. 1965-1976*, Bologna – Roma, 1974, p. 219 ss.
- G. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987.
- S. DORIGO, *Commento art. 3 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 18 ss.
- G. DOSI, *La negoziazione assistita da avvocati*, Torino, 2014.
- S. EVANGELISTA, voce *Cancelliere*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, p. 1 ss.
- M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, in <http://www.mediazionearbitrati.com/magazine/2011/04/mediazione-civile-e-commerciale-aspetti-economici-e-fiscali/>.
- E. FABIANI e M. LEO, *Prime riflessioni sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali» di cui al d.lgs. n. 28/2010*, in *Riv. Not.*, 2010, p. 893 ss.
- E. FABIANI e M. LEO, *L'accordo di conciliazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 285 ss.
- E. FABIANI, *Le agevolazioni fiscali*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 66.
- E. FABIANI, *L'efficacia esecutiva*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 63 ss.
- G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013.
- G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, nn. 7-8/2004, pt. 1, p. 889 ss.
- G. FALSITTA, *Post scriptum: i divergenti concetti di capacità contributiva nella giurisprudenza della Cassazione e della Consulta*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2007, pt. 2, p. 185 ss.
- G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011, pt. 1, p. 519 ss.
- E. FALZONE, voce *Catastali imposte*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. III, Torino, 1988, p. 29 ss.
- R. FANELLI e S. LAMPONE, *Imposta di registro*, Milano, 2003, p. 287.
- M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2002, p. 727 ss.
- A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 11 ss.
- A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, diretto da A. AMATUCCI, vol. II, Padova, 1994, p. 453 ss.
- A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in M. POGGIOLI (a cura di) *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, cit., p. 49 ss.
- A. FANTOZZI e G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino 1994.
- A. FEDELE, voce *Ipoteca (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, p. 852 ss.
- A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 453 ss.
- A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, a cura di B. PEZZINI e C. SACCHETTO, Milano, 2001.
- A. FELICIONI, *Processo tributario senza appeal*, in M. LONGONI (a cura di), *La manovra economica*, cit., p. 21-22.
- L. FERLAZZO NATOLI e A. COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. Trib.*, 1998, p. 649 ss.
- L. FERRAIOLI, *Sconti fiscali per incoraggiare il nuovo strumento*, in *Guida al diritto*, n. 12/2010, p. 69 ss.
- G. FERRANTI, *IRPEF e IRAP nel lavoro autonomo*, II<sup>a</sup> ed., Milano, 2012, p. 6 ss.
- E. FERRARA, *La mediazione civile*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 59 ss.
- M.A. FERRARI, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 1 ss.
- G. FERRARO, *Imposta di registro*, Roma, 1986.
- C.M. FERRI (a cura di), *Manuale della nuova mediazione e conciliazione giudiziale*, Padova, 2014.

- V. FICARI, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione e abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. Trib.*, n. 13/2009, p. 997 ss.
- V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, n. 19/2012, p. 1364 ss.
- P. FILIPPI, voce *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1993, vol. XLVI, p. 159 ss.
- P. FILIPPI, *Dall'imposta di registro all'IVA*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno di Genova, "I settant'anni di Diritto e pratica tributaria", cit., p. 419.
- P. FILIPPI, *Profili fiscali dell'arbitrato*, in AA.VV., *Arbitrato*, Commentario diretto da F. CARPI, Bologna, 2007, p. 916.
- G. FINOCCHIARO, *I primi dubbi di legittimità costituzionale del decreto legislativo in tema di mediazione*, in *Giust. civ.*, 2011, parte I, p. 1361.
- G. FINOCCHIARO, *Osservazioni minime a margine della declaratoria di illegittimità costituzionale della c.d. «mediazione obbligatoria»*, in *Giust. civ.*, vol. LXIII, n. 1/2013, parte I, p. 23 ss.
- S. FIORENTINO, *L'Elusione tributaria*, Napoli, 1996.
- S. FIORENTINO, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1028 ss.
- S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 332.
- S. FIORENTINO, *«Il reclamo e la mediazione» nell'ordinamento tributario*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 335 ss.
- F. FORMICA, *Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti notarili relativi ai procedimenti di separazione e divorzio*, in *CNN Strumenti*, p. 1110 ss.
- S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, *Il Foro Toscano*, n. 1/2011, p. 87.
- N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'iva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1972, I, p. 332 ss.
- T. FRAGOMENI, *Mediazione e conciliazione*, II ed., Piacenza, 2012.
- G. FRANSONI, *L'Irap*, in A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 545 ss.
- M. FRANZONI, *La transazione*, Padova, 2001.
- M. FRANZONI, *La transazione risultato della mediazione (d.lgs. n. 28/2010, n. 28)*, in *Resp. civ.*, 2012, p. 580.
- P. FREDIANI, *Riforma del processo civile: arriva la conciliazione*, in *Consul. Immob.*, 2009, p. 1600.
- M.C. FREGNI, *Appunti in tema di doppia imposizione interna*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1993, II, p. 14 ss.
- M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 13 ss.
- A. FRIGNANI, *Il d.lgs. n. 28 (sulla mediazione) nel quadro della normativa dell'Unione europea*, in *Dir. ec. assic.*, 2011, p. 907.
- G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- G.F. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 849.
- G. GAFFURI, *La capacità contributiva è anche un diritto*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 1/2007, pt. 1, p. 199 ss.
- G. GAFFURI, *Garanzie di giustizia e diritto tributario: la capacità contributiva*, in *Iustitia*, n. 4/2008, pt. 1, p. 429 ss.
- T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, Milano, 2010, p. 41 ss.
- F. GALLO, *La tassazione dei redditi di impresa: i difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 132 ss.
- F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 627 ss.
- F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, n. 2/2006, p. 407 ss.
- D. GAMBARDELLA, *Commento art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 255 ss.

- E. GASBARRINI, *Disciplina comune ai vari tipi di mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 233-234.
- E. GASBARRINI e A.V. CAPASSO, *Il controllo sul contenuto dell'accordo e sulla sua regolarità formale*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 377 ss.
- M.P. GASPERINI, *Rapporti tra mediazione e giudizio contenzioso nel d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 151 ss.
- F.A. GENOVESE, *La mediazione come strumento deflativo del contenzioso civile*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 739 ss.
- S. GHINASSI, *Imposte di registro e di successione*, Milano, 1996.
- S. GHINASSI, *La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore*, in AA.VV. *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili, I quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, Milano, 2006, p. 10 ss.
- M.F. GHIRGA, *Strumenti alternativi di risoluzione della lite: fuga dal processo o dal diritto? (Riflessioni sulla mediazione in occasione della pubblicazione della direttiva 2008/52/CE)*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 357 ss.
- E. GIAMMARINO, *I profili di legittimità costituzionale in materia di mediazione obbligatoria*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 47 ss.
- L. GIANCOLA, *Commento art. 10 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 154-155.
- L. GIANNONE, *Quali sono gli aspetti fiscali del procedimento di mediazione?*, in G. CASSANO, S. DE FRANCISCIS, C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *La mediazione – Domande e risposte per i dubbi dell'avvocato (mediatore e non). Problematiche processuali di introduzione del giudizio*, Padova, 2012, p. 202 ss.
- L. GIANNONE, *Agevolazioni fiscali*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, cit., p. 175 ss.
- L. GIANNONE, *Credito d'imposta*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, cit., p. 178 ss.
- E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
- V. GIOFFRÉ e O. STEFANINI, *Registro, ipotecaria e catastale, successioni e donazioni*, Rimini, 1997.
- A. GIORDANO, *Il legislatore fiscale tra intolleranze e necessità di affermare una cultura conciliativa*, in *Corr. giur.*, 2011, p. 1469 ss.
- A. GIORDANO, *Guida alla fiscalità nella mediazione civile e commerciale*, Roma, 2011.
- M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.
- M. GIORGI, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 351 ss.
- S. GIORGI, *Commento art. 5 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1026-1027.
- M. GIORGIANNI, voce *Accertamento (negozio di)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958, p. 227 ss.
- A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, vol. I, Torino, 1994, p. 419 ss.
- A. GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2012, p. 911 ss.
- A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2013, p. 51 ss.
- P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, in V. RUGGIERO e M. LUBRANO DI SCORPANIELLO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale*, cit., p. 230 ss.
- G. GIULIANI, *Manuale del registro: raccolta di legislazione, norme amministrative e giurisprudenza*, Milano, 1991.
- C. GLENDI, *Procedimento di mediazione e processo civile*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 793 ss.
- C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, p. 845 ss.
- A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, in *Obbligazioni e Contratti*, n. 5/2011, p. 361 ss.
- A. GRECO, *La mediazione obbligatoria*, in *Resp. civ. e prev.*, 2011, p. 1674 ss.
- R. GRECO, *Commento art. 69 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 395 ss.

- B. GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 351 ss.
- A. GUIDARA, R. LUPI e D. STEVANATO, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Lo Stato civile italiano*, n. 1/2012, p. 92 ss.
- U. HERR, *L'evoluzione della struttura dell'Irpef*, in *Atti del Convegno, I cento giorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia*, Roma, 2002, p. 393.
- L. IACOBELLIS, *L'esenzione dall'imposta di registro degli atti relativi allo scioglimento e alla cessazione degli effetti civili del matrimonio*, in *Rass. trib.*, n. 5/2014, p. 1103 ss.
- B. IANNIELLO, *Imposta fissa se la sentenza non trasferisce l'immobile*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3651.
- G. IMPAGNATIELLO, *La mediazione civile nella cornice europea*, in *Giur. it.*, 2012, p. 219.
- F. IMPOSIMATO, *Mediazione civile in generale: disciplina e ratio*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 133 ss.
- M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.
- M. INGROSSO, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (artt. 51 e 115 del Tuir n. 917/1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 79.
- H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, diretto da A. AMATUCCI, vol. III, Padova, 1994, p. 207 ss.
- D. LA MEDICA, voce *Ipotecarie e catastali (imposte)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVII, Roma, 1989, p. 1 ss.
- F. LANCELLOTTI, voce *Conciliazione delle parti*, in *Enc. Dir.*, vol. VIII, Milano, 1961, p. 412 ss.
- S. LANZILLOTTI e F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette. Aspetti fiscali e civilistici*, Milano, 2014.
- S. LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, I, p. 233 ss.
- S. LA ROSA, *Riflessioni sugli interventi guida della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno di Genova, "I settant'anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000, p. 185 ss.
- G. LAURINI, *Sulla procedura alternativa di mediazione e conciliazione*, in *Notariato*, n. 6/2009, p. 701.
- D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, in [http://www.dirittoprocesso.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3982:il-credito-di-imposta-nella-mediazione-alcuni-aspetti-fiscali-d-lenoci&catid=55:processo-civile&Itemid=88](http://www.dirittoprocesso.com/index.php?option=com_content&view=article&id=3982:il-credito-di-imposta-nella-mediazione-alcuni-aspetti-fiscali-d-lenoci&catid=55:processo-civile&Itemid=88).
- M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, a cura di C. COPPOLA, F. DELLI FALCONI e P. LIPARDI, Milano, 2010.
- M. LEO, F. MONACCHI e M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi*, Milano, 1990.
- G. LIGUORI, *Il verbale di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali: nuovo titolo esecutivo*, in *Vita not.*, n. 2/2011, pt. 1, p. 831 ss.
- M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 21/2012, p. 1505 ss.
- I. LOMBARDINI, *Considerazioni sulla legge delega in materia di mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, in *Studium Iuris*, 2010, p. 8 ss.
- A. LOMONACO, *Modifiche alla disciplina della mediazione dopo la legge di conversione del decreto del fare*, in *CNN Notizie* del 2 settembre 2013, p. 28-29.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 388.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Obbligo di registrazione dell'accordo di conciliazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 392.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Modalità di determinazione della base imponibile degli atti della sequenza documentale*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 401.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 406.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2 dell'art. 17*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 408.

- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Registrazione dell'accordo reiterato innanzi al notaio*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 398.
- A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Dal 2014 novità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale*, in *CNN Notizie* del 13 settembre 2013.
- M. LONGONI (a cura di), *La legge di stabilità*, supplemento a *ItaliaOggi* del 31 dicembre 2014, n. 19, p. 4 ss.
- L. LORENZINI e F. LORENZINI, *La trascrivibilità del verbale di mediazione in tema di usucapione – Parte I*, in *Vita not.*, 2012, p. 689.
- G.M. LOSCO, *Il giudizio civile e il procedimento di mediazione obbligatoria o facoltativa. Fattispecie rilevanti*, in *Assicurazioni*, n. 3/2013, pt. 2, p. 69 ss.
- M. LOTTI e D. DE RITO, *Mediazione facoltativa*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 377 ss.
- A. LOVISOLO, voce *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989, p. 1 ss.
- I. LUCATI, *Il filtro della mediazione obbligatorio anche per le liti tributarie*, in *La Responsabilità Civile*, n. 5/2012, p. 396 ss.
- R. LUPI, voce *Capacità contributiva*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 2, Milano, 2007, p. 683 ss.
- F.P. LUISO, *La delega in materia di mediazione e conciliazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, p. 1257 ss.
- F.P. LUISO, *Il sistema dei mezzi negoziali per la risoluzione delle controversie civili*, in [www.judicium.it](http://www.judicium.it).
- F.P. LUISO, *L'eccesso di delega della mediazione obbligatoria e le incostituzionalità consequenziali*, in *Soc.*, n. 1/2013, p. 71 ss.
- R. LUPI, voce *Imposta sui redditi delle società (IRES)*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 347 ss.
- R. LUPI e G. SEPIO, voce *Elusione fiscale*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, diretta da S. PATTI, vol. 6, Milano, 2007, p. 1 ss.
- R. LUPI e D. STEVANATO, *Il valore aggiunto tra Iva e Irap, le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin.*, n. 2/2005.
- D. LUPO, *Profili fiscali della mediazione*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione delle liti*, a cura di R. BARBERIO, D. LUPO e A. SIROTTI GAUDENZI, Forlì, 2011, p. 243-244.
- M. MACCARONE, voce *Persone fisiche (imposta sul reddito delle)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXIII, Milano, 1983, p. 406 ss.
- F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Boll. Trib.*, 1973, p. 1173 ss.
- I. MAFFEZZONI, *Il notariato e la mediazione: il Notaio mediatore*, in *Riv. not.*, n. 6/2013, p. 1317 ss.
- L. MAGNANI, *Commento art. 2 della Tariffa, Parte II allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1064-1065.
- C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2012, p. 85 ss.
- G. MAISTO, *Il contratto di transazione nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro*, in E. ANDREOLI (a cura), *La transazione nella prassi interna ed internazionale*, Padova, 2000, p. 143 ss.
- G. MANDÒ e M. MANDÒ, *L'imposta sul valore aggiunto*, Vicenza, 1985.
- L. MANFELLOTTO, voce *Cancelleria giudiziaria (servizi di)*, in *Noviss. dig. it. App.*, vol. I, Torino, 1980, p. 997 ss.
- I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1967.
- A. MARANO, *La mediazione civile e commerciale: principali novità e prime osservazioni*, in *Giust. civ.*, n. 3/2012, pt. 2, p. 127 ss.
- A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. Trib.*, n. 25/2009, p. 1988.
- A. MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2012, pt. 1, p. 1177 ss.
- M. MARINARO, *Primi provvedimenti e prime considerazioni in tema di mediazione conciliativa*, in *Riv. arb.*, n. 1/2012, p. 85 ss.
- G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, n. 12/2012, p. 853 ss.
- G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, p. 1629.
- G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2ª ed., Torino, 2010.
- R. MARTINO (a cura di), *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, Bari, 2011.



- M. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9/2012, pt. 1, p. 809 ss.
- C. MARUCCI, *Premessa: la funzione promozionale e deflattiva delle norme di esenzione fiscale*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 350 ss.
- C. MARUCCI, *Analisi delle singole esenzioni fiscali accordate dall'art. 17: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione. L'esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 353.
- C. MARUCCI, *L'imposta di registro*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 354 ss.
- C. MARUCCI, *Il credito di imposta e il suo funzionamento*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 374 ss.
- R. MASONI, *L'esercizio della delega in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali di cui al d.lgs. n. 28/2010*, in *Giur. mer.*, 2010, p. 1212 ss.
- R. MASONI e S. VIOTTI, *Il nuovo istituto della mediazione finalizzata alla conclusione delle controversie civili e commerciali*, in *Giur. merito*, 2010, p. 1213.
- V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 190, p. 193.
- V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 210-211.
- V. MASTROIACOVO, *Profili fiscali degli Enti di formazione e dell'attività di formazione*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, cit., p. 493.
- V. MASTROIACOVO, *Commento art. 9 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 519 ss.
- P. MAZZAMUTO, *Note in tema di mediazione e conciliazione*, in *Riv. dir. Economia, Trasporti, Ambiente*, 2011, p. 21.
- E. MAZZOLI, *La negoziazione assistita nel D.L. 132/2014*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2014.
- A. MELUCCO, *La nuova disciplina della mediazione (d.lgs. 4 marzo 2010 n. 28)*, in *Temi romana*, 2010, p. 103 ss.
- O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, in <http://www.mcmconciliare.com/articoli-mcm-adr-conciliare/50-la-lente-tributaria-ed-economica-dellistituto-della-mediazione-dott-orlando-menduto-mba-luiss.html>.
- G. MESIANO, *Decreti ingiuntivi emessi dal conciliatore ed imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1985, p. 1128.
- G. MESIANO, *Commento artt. D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 357 ss.
- E. MESSINA, *Cancelleria giudiziaria (servizi di)*, in *Noviss. dig. it.*, vol. II, Torino, 1958, p. 837 ss.
- S.M. MESSINA, *Commento art. 57 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 948 ss.
- C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 821 ss.
- M. MICCINESI, voce *Reddito delle persone fisiche (Imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. XXII, Torino, 1996, p. 173 ss.
- M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, p. 454 ss.
- G. MICCOLIS, *Sub commento all'art. 40 del D.lgs. 17 gennaio 2003 n. 5*, in G. COSTANTINO (a cura di), *I procedimenti in materia commerciale*, Padova, 2005, p. 842.
- R. MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro* in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, pp. 609 ss.
- M. MICELI, *La mediazione in materia civile e commerciale nella direttiva 2008/52/Ce*, in *Eur. dir. priv.*, 2009, p. 855 ss.
- G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, I, p. 396.
- G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 3ª ed., Torino, 1976, p. 93.
- F. MICONI, *Il credito di imposta per le spese di conciliazione*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 189 ss.

- E. MINERVINI, *Della transazione*, in *Codice civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, a cura di P. PERLINGIERI, 2, Napoli, 1991, p. 1607 ss.
- E. MINERVINI, *La conciliazione stragiudiziale delle controversie in materia societaria*, in *Le Società*, 2003, p. 661 ss.
- E. MINERVINI, *La direttiva europea sulla conciliazione in materia civile e commerciale*, in *Contratto e impresa – Europa*, 2009, p. 41 ss.
- P.G. MISTÒ, *La nuova mediazione civile e commerciale ed il ruolo del mediatore*, Torino 2011.
- M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 1/2013, pt. 1, p. 153 ss.
- A. MONTESANO, *Applicazione del sistema del “prezzo valore” alla cessione di fabbricati e relative pertinenze*, in *Il Fisco*, 2008, p. 4505 ss.
- A. MONTESANO e B. IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, 6ª ed., Milano, 2010, p. 179.
- E. MORANO CINQUE, *Mediazione e transazione quali strumenti di risoluzione privata delle controversie: due istituti civilistici a confronto*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 61 ss.
- C. MOSCA, *La mediazione ex decreto 28/10*, Treviso, 2011, p. 155 ss.
- L.V. MOSCARINI e N. CORBO, voce *Transazione I) Diritto civile*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXXI, Roma, 1994, p. 1 ss.
- F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, p. 7 ss.
- F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 735 ss.
- F. MURINO, *Prime considerazioni sulla mediazione nel sistema della tutela dei diritti*, in *Corr. mer.*, 2010, p. 594.
- L. NASTRI, *L'imposta di registro e le altre agevolazioni*, Milano, 1990.
- M.P. NASTRI, *Commento art. 40 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 860 ss.
- G. NEGRI, *Negoziante con credito d'imposta*, in <http://www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com/art/civile/2014-11-24/negoziante-credito-d-imposta-221440.php?uuid=ABomBiHC>.
- L. NEGRINI, *Titolo VI Della conciliazione stragiudiziale*, in S. CHIARLONI (a cura di), *Il nuovo processo societario*, Bologna, 2005, p. 1043 ss.
- L. NICOTINA, *Il regime fiscale dell'arbitrato*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, I, p. 545.
- D. NOVIELLO, *Il procedimento di mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in [www.comparazioneediritto.civile.it](http://www.comparazioneediritto.civile.it).
- M. NUSSI, *Commento artt. P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 783 ss.
- C. ODORIZZI, *Un'attività economica che presta servizi soggetta alla disciplina fiscale di Ires e Iva. Gli importi versati dalle parti all'Organismo costituiscono corrispettivi di prestazioni*, in *Guida al Diritto*, n. 2/2012, p. 19.
- S. ORSINI, *Commento art. 10 della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, Padova, 2011, p. 1074.
- L. PAGLIONICO, *Le imposte di bollo e di registro: analisi e commento del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, Napoli, 2003.
- I. PAGNI, *Le questioni di legittimità costituzionale sulla mediazione civile e commerciale*, in *Corr. giur.*, 2011, p. 995 ss.
- I. PAGNI, *Gli spazi e il ruolo della mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale 6 dicembre 2012, n. 272*, in *Corr. giur.*, 2013, p. 257 ss.
- A. PALAZZO, voce *Transazione*, in *Dig. disc. priv., Sez. Priv.*, vol. XIX, Torino, 1999, p. 386 ss.
- G. PALERMO, *Mediazione e conciliazione. Riflessioni sulla disciplina introdotta dal D.L. 4.3.2010, n. 28*, in *Riv. not.*, 2012, p. 543 ss.
- C. PALLARONI e P. PENCO, *Manuale della legge di registro*, Milano, 1982, p. 136.
- V. PAPPÀ MONTEFORTE, *La transazione nell'imposta di registro*, in *Notariato*, 2013, p. 115 ss.
- V. PAPPÀ MONTEFORTE, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 155 ss.
- V. PAPPÀ MONTEFORTE, *Commento art. 65 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 347 ss.
- F. PARENTE, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, in *Riv. Not.*, n. 4/2011, I, p. 763 ss.

- S.A. PARENTE, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011, p. 52 ss.
- S.A. PARENTE, *L'elusione come categoria autonoma del diritto tributario*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Anno IV, Bari, 2011, p. 423 ss.
- S.A. PARENTE, *Statuto del contribuente e forme di democrazia partecipativa al procedimento impositivo*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Anno V, Bari, 2012, p. 395 ss.
- S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 275 e ss.
- S.A. PARENTE, *Lo ius impositionis tra potere autoritativo, solidarietà sociale e libertà personale*, in *Annali del Dipartimento Jonico in "Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture" - Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"*, 2013 – Anno I, pubblicato su [www.annalidipartimentojonico.org](http://www.annalidipartimentojonico.org).
- A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, p. 28 ss.
- A. PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, a cura di A. AMATUCCI, vol. II, Padova, 1994, p. 393 ss.
- A. PARLATO, voce *Responsabilità d'imposta*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVII, Roma, 1991, p. 1 ss.
- M.C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 18/2012, p. 1284 ss.
- M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, in [www.mondomediazione.it/1/upload/scheda\\_4\\_incentivi\\_fiscali.pdf](http://www.mondomediazione.it/1/upload/scheda_4_incentivi_fiscali.pdf), p. 1-2.
- R. PELLINO, *Procedura di mediazione obbligatoria: adempimenti civilistici e fiscali – la posizione dell'Ufficio Centrale Italiano*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, n. 3/2012, pt. 2, p. 429 ss.
- P. PENCO, *Le sentenze penali nell'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1420.
- P. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1986.
- P. PENCO, *Alcune considerazioni sulle principali novità del testo unico dell'imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1986, p. 885.
- P. PENCO, *Appunti sul Testo Unico dell'imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1986, p. 1314.
- C. PENNAROLA, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale: commento ai testi unici e casistica giurisprudenziale*, 3<sup>a</sup> ed., Milano, 1992.
- G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012, p. 38 ss.
- R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.
- G. PETRELLI, *Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile ai fini delle imposte indirette*, in *Il Fisco*, 2006, p. 948 ss.
- M. PIAZZA, *La fiscalità degli enti non commerciali nella riforma*, in *Enti non profit*, n. 9/2003.
- E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "media conciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, in *Il Fisco*, n. 47/2011, p. 7679 ss.
- S. PIERONI, *Vantaggi economico/fiscali della mediazione*, in *Mondo ADR* del 28 ottobre 2010.
- M. PIERRO, *Commento art. 10 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 748 ss.
- M. PIERRO, *Commento art. 13 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 761.
- R. PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario – I tributi in Italia*, diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, p. 159 ss.
- A. PISCHETOLA, *La tassazione degli atti notarili: luci ed ombre della circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 maggio 2013, n. 18/E*, in *Notariato*, n. 5/2013, p. 581 ss.
- A. PISCHETOLA, *Commento art. 21 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 119 ss.
- A. PISCHETOLA, *Commento art. 22 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, G. MARICONDA e V. MASTROIACOVO, coordinato da N. RAITI e A. RUOTOLO, in G. BONILINI e M. CONFORTINI, *I codici notarili commentati*, Milano-Torino, 2014, p. 126 ss.
- F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2012, p. 65 ss.
- G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione dei procedimenti*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, n. 1/2013, p. 76.

- M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitive e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, in M. POGGIOLI (a cura di) *Adesione, conciliazione ed autotutela. Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Padova, 2007, p. 1 ss.
- M. POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984.
- G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001.
- P. PORRECA, *La mediazione e il processo civile: complementarietà e coordinamento*, in *Le Società*, n. 5/2010, p. 631 ss.
- R. PORTALE, *IVA – Imposta sul valore aggiunto 2013*, Milano, 2013.
- C. PREZIOSI, *I profili fiscali della conciliazione stragiudiziale nel nuovo processo societario (art. 39, D.lgs. n. 5/2003)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, p. 495 ss.
- L. PROCOPIO, voce *IRAP*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 8, Milano, 2007, p. 340 ss.
- A. PROTO PISANI, *Appunti su mediazione e conciliazione*, in *Foro It.*, n. 5/2010, V, c. 142 ss.
- G. PUOTI, voce *Lavoro (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIII, Milano, 1973, p. 576 ss.
- G. PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, p. 1 ss.
- P. PURI, *L'imposta di registro*, in A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 514 ss.
- P. PURI, *L'imposta di bollo*, in A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 523 ss.
- P. PURI, *Le imposte ipotecarie e catastali*, in A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 529 ss.
- F. RANDAZZO, *Presupposti e disciplina dei modelli di mediazione*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2011, p. 764 ss.
- C. RECCHIA e P.F. CUZZOLA, *La negoziazione assistita. Normativa commentata, schemi e tabelle esplicative*, Vicalvi (FR), 2014.
- N. RICCARDI, *Commento art. 65 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 385-386.
- C. RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, in R. MARTINO (a cura di), *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, cit., p. 77-80.
- G.M. RICCIO, *La Direttiva 2008/52/CE sulla mediazione in materia civile e commerciale*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, Padova, 2011, p. 71 ss.
- P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2011, p. 1733.
- M. RINALDI, *Disciplina sostanziale degli atti della mediazione e rapporto col processo civile*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 557 ss.
- T.E. ROMOLOTTI, *La conciliazione societaria tra profili di volontarietà e disposizioni normative*, in *Dir. e prat. soc.*, 2009, p. 20.
- L. RUBINO, *Della conciliazione stragiudiziale*, in G. LO CASCIO (a cura di), *La riforma del diritto societario. I procedimenti*, Milano, 2002, p. 484 ss.
- L. RUGGERI, *Natura transattiva dell'accordo di conciliazione e res litigiosa*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 235 ss.
- V. RUGGIERO e M. LUBRANO DI SCORPANELLO, *Manuale della mediazione civile e commerciale*, Milano, 2011.
- F. RUSCETTA, M. CARADONNA e F. NOVELLI, *La mediazione civile*, Milano, 2011.
- F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2011, p. 1437 ss.
- M. RUSSO, *In tema di procedimento di mediazione*, in *Giur. it.*, n. 3/2012, p. 658 ss.
- P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 318.
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, p. 48 ss.
- P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2008, p. 595 ss.
- M. SACCARO, *L'attività di mediazione si qualifica come economica e commerciale*, in *Corr. Trib.*, n. 5/2012, p. 342-343.
- C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984.
- G. SALANITRO, *Commento art. 52 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 918 ss.

- G. SALANITRO, *Commento art. 1 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 1008 ss.
- L. SALVINI, *Commento art. 18 del D.P.R. n. 633/1972*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 195 ss.
- S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979.
- S. SAMMARTINO e D. COPPA, voce *Valore aggiunto (Imposta sul) (IVA)*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. VII, Torino, 1987, p. 1053 ss.
- P. SANDULLI, *La mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali*, in A. DIDONE (a cura di), *Il processo civile competitivo*, Torino, 2010, p. 979 ss.
- B. SANTACROCE e L. LODOLI, *Mediazione tributaria*, Milano, 2012.
- F. SANTAGADA, voce *Conciliazione giudiziale ed extragiudiziale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ., Aggiornamento*, Torino, 2000, vol. IV, p. 180.
- F. SANTAGADA, *Le incentivazioni fiscali e le indennità per i conciliatori*, in E. D'ALESSANDRO, M. GIORGETTI, F. SANTAGADA e M.A. ZUMPARO, *Il nuovo processo societario*, Milano, 2006, p. 299-300.
- F. SANTAGADA, *La mediazione*, Torino, 2012.
- B. SANTAMARIA, voce *Registro (Imposta di)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, p. 533 ss.
- B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, 7ª ed., Milano, 2011, p. 51.
- G. SANTARCANGELO, *Tassazione degli atti notarili*, 2ª ed., Milanofiori Assago (MI), 2014.
- A. SANTI, *La normativa europea: la Direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., p. 48 ss.
- N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2010, p. 108.
- F. SANTORO PASSARELLI, *La transazione*, 2ª ed., Napoli, 1975.
- S. SANZO e E. MIGLIACCIO, *Sub artt. 38-40 del D.Lgs. n. 5/2003*, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario, Commentario diretto da G. COTTINO*, G. BONFANTE, O. CAGNASSO e P. MONTALENTI, Bologna, 2008, p. 3010.
- N. SARTOR, *L'evoluzione dell'IRPEF negli anni ottanta: un'analisi strutturale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1987, I, p. 595 ss.
- N. SARTORI, *Aspetti fiscali della mediazione nelle controversie civili e commerciali*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione, profili applicativi*, cit., p. 71 ss.
- N. SARTORI, *Sub art. 17*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 260, nt. 20.
- N. SARTORI, *L'esenzione dall'imposta di bollo (e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura), quale prima forma di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 319-320.
- N. SARTORI, *L'esenzione, limitatamente alle liti minori, dall'imposta di registro, quale seconda forma di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 321 ss.
- N. SARTORI, *Il credito d'imposta quale meccanismo di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 336.
- N. SARTORI, *Il funzionamento del credito d'imposta di cui all'articolo 20*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 337 ss.
- B. SASSANI e F. SANTAGADA (a cura di), *Mediazione e conciliazione nel nuovo processo civile*, Roma, 2010.
- G. SCARLATA, voce *Imposta di bollo*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 333 ss.
- G. SCARLATA, voce *Imposta di registro*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 338 ss.
- M. SCARLATA FAZIO, *Imposte di registro, ipotecarie e catastali: commento agli articoli dei testi unici, prassi amministrativa e giurisdizionale*, 10ª ed., Roma, 1993.
- G. SCARSELLI, *L'incostituzionalità della mediazione di cui al d.lgs. 28/2010*, in *Foro It.*, 2011, V, c. 54 ss.

- R. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 737 ss.
- M. SCUDIERO, *Problemi di costituzionalità del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in AA.VV., *La "mediazione" finalizzata alla conciliazione – Disciplina, profili costituzionali, aspetti operativi*, Milano, 2012, p. 29 ss.
- L. SENSINI e L. MARINO (a cura di), *La mediazione delle liti civili e commerciali: profili generali e operativi*, Roma, 2011.
- G. SEPIO, *Mediazione tributaria e sanzioni nel coordinamento con gli altri istituti deflativi del contenzioso*, in *Corr. Trib.*, n. 36/2012, p. 2790 ss.
- A.R. SERCIA e A.M. MASTROGIACOMO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1993.
- S. SICA e G. SCIANGALEPORE, *Mediazione e conciliazione. Profili teorico-pratici*, Torino, 2011.
- P. SIMONETTI, *La nuova tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso*, in *Rivista notarile*, n. 1/2014, p. 125 ss.
- N. SOLDATI, *Credito d'imposta e tutti i documenti esenti da bollo*, in *Il Sole – 24 Ore* del 14 marzo 2011, *Guida pratica n. 34 – La mediazione delle liti istruzioni per l'uso*, p. 8.
- N. SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, 2ª ed., Milano, 2012.
- N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, cit., p. 187 ss.
- G. SPINA, *Negoziante assistita: primo commento sul nuovo istituto*, in <http://www.altalex.com/index.php>.
- R. SUCCIO, *Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2013, pt. 2, p. 102 ss.
- P.M. TABELLINI, voce *Elusione fiscale*, in *Enc. Dir., Aggiornamento, vol. III*, Milano, 1999, p. 545 ss.
- P.M. TABELLINI, *Elusione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- G. TABET, *Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie reddituali*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa*, vol. I, a cura di G. TABET, Padova, 1997, p. 69.
- V. TALLINI, *Osservazioni a prima lettura sulla "mediazione tributaria" ex art. 17-bis, d.lgs. n. 564/1992: alcuni profili di incostituzionalità*, in *Riv. Guar. Fin.*, n. 4/2012, p. 583 ss.
- M. TURCHI, voce *Credito d'imposta*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 203 ss.
- F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, p. 122.
- F. TESAURO, voce *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 825 ss.
- F. TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Parte generale, Torino, 2009, p. 126 ss.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, Parte speciale, 8ª ed., Torino, 2008, p. 341-342.
- F. TESAURO e A. VOZZA, *Aspetti fiscali della conciliazione societaria*, in A. BUONFRATE e C. GIOVANNUCCI ORLANDI, *Codice degli arbitrati, delle conciliazioni e di altre ADR*, Torino, 2006, p. 622-623.
- G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991.
- G. TINELLI, voce *Lavoro nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. VIII, Torino, 1992, p. 391 ss.
- R. TISCINI, *Vantaggi e svantaggi della nuova mediazione finalizzata alla conciliazione: accordo e sentenza a confronto*, in *Giust. civ.*, 2010, II, p. 489 ss.
- R. TISCINI, *L'esito positivo della mediazione civile e commerciale del d.lgs. n. 28 del 2010: il verbale di accordo, tra requisiti formali e pregi/difetti sostanziali*, in *Riv. esec. forz.*, 2011, p. 385 ss.
- R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011.
- R. TISCINI, *L'incostituzionalità della mediazione obbligatoria per eccesso di delega: una scelta discutibile*, in *Riv. arb.*, n. 1/2013, p. 105 ss.
- F. TOMMASEO, *Sul contributo unificato per le spese degli atti giudiziari*, in *Studium juris*, 2000, p. 937.
- G. TORTORA, *Commento art. 23 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU E F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. MARONGIU, cit., p. 802 ss.
- R. TRABACE, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, Milano, 2012, p. 164.
- M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, in *Corr. trib.*, n. 15/2013, p. 1193 ss.

- G. TRISCARI, *Ratio e finalità della mediazione*, in AA.VV., *La "mediazione" finalizzata alla conciliazione – Disciplina, profili costituzionali, aspetti operativi*, cit., p. 3 ss.
- G. TRISCARI, *La illustrazione della disciplina generale della mediazione civile e commerciale introdotta con il D.Lgs. n. 28/2010*, in G. TRISCARI e A. GIOVANNONI, *Manuale della mediazione*, Milano, 2012, p. 3 ss.
- G. TRISORIO LIUZZI, *La nuova disciplina della mediazione. Gli obblighi informativi dell'avvocato*, in *Giusto proc. civ.*, 2010, p. 990.
- N. TROKER, *La direttiva CE 2008/52 in materia di mediazione: una scelta per il rinnovamento della giustizia civile in Europa*, in N. TROCKER e A. DE LUCA (a cura di), *La mediazione civile alla luce della direttiva 2008/52/CE*, Firenze, 2011, p. 159 ss.
- C. TROVÒ, *Mediaconciliazione: sempre validi i regimi agevolativi*, in *Consulente Immobiliare*, Anno LVIII, 15 aprile 2014, n. 950, p. 655 ss.
- A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2012, p. 898 ss.
- V. UCKMAR e R. DOMINICI, voce *Registro (imposta di)*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 540 ss.
- V. UCKMAR e R. DOMINICI, voce *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, vol. XII, Torino, 1996, p. 258 ss.
- Ufficio Studi del Consiglio Nazionale Forense (a cura di), *Dossier di analisi e documentazione n. 13/2014*, in <http://www.consiglionazionaleforense.it/site/home/pubblicazioni/dossier-ufficio-strudi/documento8539.html>.
- A. URICCHIO, *Gli atti giudiziari nel testo unico dell'imposta di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, parte I, p. 340 ss.
- A. URICCHIO, *Commento del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, in N. D'AMATI (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, cit., p. 94 ss.
- A. URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e l'interpello nell'ordinamento tributario degli enti territoriali*, in *La Finanza Locale*, n. 10/2001, p. 1353 ss.
- A. URICCHIO, voce *Statuto del contribuente*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm., Aggiornamento*, vol. II., Torino, 2003, p. 845 ss.
- A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, in *Boll. Trib.*, n. 5/2006, p. 387 ss.
- A. URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006, p. 281 ss.
- A. URICCHIO, *Le spese di giustizia tra IVA e IRAP*, in *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, a cura di A. URICCHIO, cit., p. 49 ss.
- A. URICCHIO, *Il contributo unificato di iscrizione a ruolo degli atti giudiziari*, in *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, a cura di A. URICCHIO, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009, p. 109 ss.
- A. URICCHIO, *L'imposta di registro sugli atti giudiziari*, in *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, a cura di A. URICCHIO, cit., p. 95-96.
- A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione sul reddito*, in *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, a cura di A. URICCHIO, cit., p. 15 ss.
- C. VACCÀ, *La mediazione: i tratti istituzionali*, in C. VACCÀ e M. MARTELLO, *La mediazione delle controversie – D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e D.M. 18 ottobre 2010, n. 180*, Milano, 2010, p. 99 ss.
- C. VACCÀ, *Gli incentivi*, in C. VACCÀ e M. MARTELLO, *La mediazione delle controversie – D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e D.M. 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 149 ss.
- G. VALCARENghi, *La "mappa" di lettura delle novità con il rinvio agli approfondimenti*, in A. PALOMBA e G.P. RANOCCHI (a cura di), *La manovra economica, Il Sole 24-Ore – Guida normativa*, Agosto 2011, n. 2, p. 9-10.
- F. VALERINI, *Ecco la sentenza sulla mediazione: la parola passa ora al Parlamento*, in *Dir. giust.*, 2012, p. 1126.
- V. VASAPOLLO, *Mediazione obbligatoria*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 203 ss.
- G. VECCHIO, *Qualche valutazione sulle rilevanti novità in tema di media-conciliazione (una primissima lettura delle motivazioni della decisione della Corte Costituzionale)*, in *Vita Notarile*, n. 3/2012, p. 1259 ss.
- G. VECCHIO, *La rinascita della mediazione civile e commerciale. Qualche appunto a margine dell'art. 84 del decreto legge del 21 giugno 2013, n. 69*, in *Vita Notarile*, anno LXV, n. 2/2013, p. 625 ss.
- F. VERINI, *La mediazione tributaria*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013.
- C. VERRIGNI, *Le esenzioni fiscali per la mediazione per le controversie civili e commerciali*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 157 ss.
- C. VERRIGNI, *La tassazione degli organismi di conciliazione nelle imposte sui redditi*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 197 ss.
- V. VIGORITI, *La direttiva europea sulla mediazione. Quale attuazione?*, in *Riv. arb.*, 2009, p. 1 ss.

- M. VILLANI, *Reclamo e mediazione tributaria: profili di incostituzionalità*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=61764>.
- M. VILLANI e P. RIZZELLI, *Reclamo e mediazione in ambito tributario: profili di incostituzionalità*, in [http://www.osservatoriomediazione.it/ND/reclamo\\_e\\_mediazione\\_in\\_ambito\\_tributario\\_profili\\_di\\_incostituzionalita\\_id1111941\\_art.aspx](http://www.osservatoriomediazione.it/ND/reclamo_e_mediazione_in_ambito_tributario_profili_di_incostituzionalita_id1111941_art.aspx).
- M. VILLANI e F.G. ROMANA SANNICARDO, *I dubbi sull'istituto della mediazione tributaria*, in <http://www.commercialistatelematico.com/articoli/2012/06/i-dubbi-sullistituto-della-mediazione-tributaria.html>.
- S. VIOTTI, *Le questioni di legittimità costituzionale sulla mediazione civile e commerciale*, in *Giur. merito*, 2011, p. 1926.
- R. VITOLO, *La conciliazione societaria*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 7 ss.
- R. VITOLO, *La mediazione*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, cit., p. 11 ss.
- D. VOLPINO, *La direttiva 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2008, relativa a determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale*, in M. TARUFFO e V. VARANO (a cura di), *Manuale di diritto processuale civile europeo*, Torino, 2011, p. 383 ss.
- G. VONA, *La mediazione disciplinata dal d.lgs. n. 28 del 2010*, in *Temi romana*, 2010, p. 144 ss.
- I. ZINGALES, *Mediazione obbligatoria e sistema di tutela giurisdizionale: riflessi sulla costituzionalità del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in [www.diritto.it](http://www.diritto.it).
- E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *La nuova mediazione nella prospettiva europea: note a prima lettura*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2010, p. 653 ss.
- M. ZULBERTI, *L'abrogazione degli artt. 38-40 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, cit., p. 348 ss.
- M.A. ZUMPANO, *Sub art. 38 del D.Lgs. n. 5/2003*, in F.P. LUISO (a cura di), *Il nuovo processo societario*, Torino, 2006, p. 597 ss.



## **QUARTA DI COPERTINA**

Il presente volume, aggiornato alle ultime recentissime modifiche in materia (si pensi alle disposizioni in materia di negoziazione assistita di cui d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014), analizza i diversi strumenti di carattere premiale introdotti dalla legislazione fiscale con riguardo alla mediazione civile e commerciale, evidenziando opportunità e vincoli.

Il lavoro si rivela particolarmente utile sia ai professionisti che agli utenti della mediazione civile e commerciale, offrendo un quadro completo e soluzioni ai diversi problemi anche di carattere interpretativo insorti nelle diverse esperienze applicative.

Autori

**Antonio Uricchio** Magnifico rettore dell'Università degli studi di Bari "Aldo Moro", professore ordinario di Diritto Tributario; è autore di numerose monografie, di voci enciclopediche e di saggi sulle principali riviste italiane e straniere. Professore onorario nella Università di Concepcion dell'Uruguay, tiene lezioni presso Università spagnole, argentine, austriache, polacche.

**Salvatore Antonello Parente**, dottore di ricerca nella Università degli studi di Bari Moro, cultore di diritto tributario nel dipartimento di giurisprudenza dello stesso ateneo, Autore di lavori monografici e di articoli su riviste scientifiche.