

ANTONIO URICCHIO

## LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA MEDIAZIONE CONCILIATIVA DEI CONFLITTI CIVILI E COMMERCIALI

**1. Premessa. 2. 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. 3. Il verbale di accordo come documento che beneficia dell'esenzione totale dall'imposta di bollo. 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'esenzione parziale dall'imposta di registro. La limitazione del beneficio all'atto negoziale trasfuso nel verbale di accordo o ad esso allegato. 7. L'esenzione parziale dal tributo di registro quale rimedio volto a promuovere l'esperimento della mediazione. 8. 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. 9. 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.**

### 1. Premessa

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 giudicare (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 (c.d. ADR alternative dispute resolution), 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 in quanto, facendo esplodere l'accordo, ripristina il corretto rapporto tra le parti. *“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 dell'ordinamento e, come tale, debba essere destinataria di disposizioni che ne favoriscano l'accesso e ne promuovano la conclusione.

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 ed europee. Ne è scaturita una disciplina particolarmente complessa e articolata, via via integrata e arricchita dal legislatore (da ultimo quello sulla negoziazione assistita), nell'intento di alleggerire il contenzioso, riducendone tempi e numero delle controversie. E' di tutta evidenza come il successo dell'istituto dipenda da una serie di fattori, culturali, sociali, normativi e finanche fiscali. La consapevolezza che la definizione di qualunque controversia presupponga una sorta di analisi costi benefici ha indotto il legislatore a prevedere misure agevolative di carattere fiscale. Il *favor conciliation* si concretizza, 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.

In questa direzione si collocano, in primo luogo, gli artt. 17, commi 1-3, e nell'art. 20, d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, recante disposizioni in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali. Tali norme disciplinano tre diverse tipologie di agevolazioni tributarie; due, sul fronte della fiscalità indiretta, contemplano sgravi fiscali per gli atti del procedimento di mediazione (esenzione totale dall'imposta di bollo e esenzione parziale dall'imposta di registro, quest'ultima applicabile al verbale di mediazione); la terza, invece, in materia di imposizione diretta, che prevede un credito d'imposta commisurato all'indennità corrisposta dalle parti all'organismo di mediazione. Il sistema di «premialità positiva» delineato può, infatti, indurre le parti ad adottare lo strumento della mediazione in alternativa a quello giudiziale.

## **2. 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.**

L'art. 60, comma 3, lettera o), l. 18 giugno 2009, n. 69<sup>1</sup>, nell'ambito della «delega al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali», ha previsto forme

---

<sup>1</sup> Tra i tanti interventi della dottrina 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

di «agevolazione di carattere fiscale», a favore delle parti, nell'«invarianza del gettito», attraverso l'impiego di risorse del «fondo unico giustizia». Tra agevolazioni tributarie previste<sup>2</sup>, l'esenzione totale dall'imposta di bollo, l'esenzione parziale dall'imposta di registro del verbale di mediazione e un credito d'imposta commisurato all'indennità corrisposta dalle parti all'organismo di mediazione<sup>3</sup>.

Orientando l'analisi sulle agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette va evidenziato che esse<sup>4</sup>, sebbene non assurgano ad elemento essenziale nella scelta di ricorrere alla procedura<sup>5</sup>, possono offrire vantaggi che possono essere oggetto di apprezzamento dal punto di vista economico e che possono essere valutati nella prospettiva del componimento della lite. L'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, prevede l'esenzione dall'imposta di bollo (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642) 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>6</sup>. Più precisamente, l'art. 3,

---

[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); 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.;

<sup>2</sup> Sui profili fiscali del procedimento di mediazione, A. Uricchio – S. Parente, *La fiscalità della mediazione civile e commerciale*, Roma, 2015.; E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, 2013., 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. 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.; 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*, Milano, 2011, p. 230 ss.; C. VERRIGNI, *Le esenzioni fiscali per la mediazione per le controversie civili e commerciali*, in *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. 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*, Napoli, 2012, p. 66;; 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.

<sup>3</sup> R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 15/2012, p. 1124; V. CORRIERO, *La conciliazione nelle controversie agroalimentari*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, Napoli, 2012, p. 245.

<sup>4</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>5</sup> Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *Conclusioni*, cit., p. 304.

<sup>6</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, in *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio*

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>7</sup>. L'uso atecnico 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. 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, 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. In applicazione di questi principi, non sono assoggettati all'imposta di bollo, né a diritti di segreteria, l'istanza di mediazione, i documenti allegati, l'atto di adesione alla proposta del mediatore, la proposta di mediazione formulata dal mediatore, il verbale di mediazione e quello di mancato accordo, insieme ad eventuali copie, le memorie, oltre alla nomina di eventuali consulenti tecnici. 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 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. 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.

---

*dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, cit., p. 247; 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; 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*, Padova, 2012, p. 337

<sup>7</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*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Not*, 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».

### **3. 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.

Tra gli «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. Al di là delle opzioni adottate per ricostruirne la natura giuridica<sup>8</sup>, l'accordo è sempre esplicazione di un potere di autonomia delle parti (art. 1322 c.c.)<sup>9</sup>. Un primo orientamento<sup>10</sup>, prospettato in materia di conciliazione stragiudiziale societaria<sup>11</sup>, configura l'accordo come «transazione normativamente proceduralizzata», da ricondurre nell'alveo dell'art. 1965 c.c.. Tuttavia, la proceduralizzazione della mediazione comporta la necessità di realizzare l'incontro delle volontà alla presenza di un terzo: il mediatore<sup>12</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

---

<sup>8</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>9</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T., p. 572; V. MASTROIACOVO, *Regime tributario degli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*, cit., p. 192.

<sup>10</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>11</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>12</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.

potenziale lite. Un secondo orientamento<sup>13</sup> qualifica l'accordo come «contratto di conciliazione amministrata», ossia come 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, al pari di quello conclusivo della conciliazione stragiudiziale. Pur trattandosi di atto negoziale 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>14</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, ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 28/2010.

#### **4. 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.**

La nozione di «atti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione» contemplata nell'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. 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 richiamare l'interpretazione espressa con riferimento alla locuzione contenuta nell'art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74, 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

---

<sup>13</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>14</sup> La disposizione prevede 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 di conversione del decreto legge 26 aprile 2013, n. 43.

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. 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». 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. Difatti, i documenti che fruiscono dell'esenzione dall'imposta di bollo sono quelli «originati» dal procedimento di mediazione, ossia venuti ad esistenza nella procedura. Il beneficio non può, pertanto, 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 inadempimento. E' di tutta evidenza quindi, che 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. L'applicazione dell'esenzione a questi ulteriori documenti può, quindi, 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. 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.

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). 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. Pertanto, dovendo trattenere a raccolta il verbale (art. 61 ss., l. 16 febbraio 1913, n. 89), 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 dell'art. 2, comma 2, d.P.R. n. 642/1972, 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. 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 di cui all'art. 103 del codice di procedura penale in quanto applicabili. 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: 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. 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**

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.

Dubbi emergono con riguardo al significato 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>15</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. Difatti, l'accordo stipulato all'esito della procedura di mediazione, al pari degli atti, documenti e provvedimenti compresi nel procedimento, beneficia dell'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni tassa di qualsiasi specie e natura, oltre ad essere «esente dall'imposta di registro proporzionale limitatamente al valore di 50.000,00 euro, individuato al comma 3 dell'art. 1. A sostegno della tesi dell'assoggettamento degli atti del procedimento di mediazione alle imposte ipotecarie e catastali è stata rappresentata la mancata previsione dell'esenzione nella legge-delega [art. 60, comma 3, lettera o), l. n. 69/2009]<sup>16</sup>. 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. Per converso, la soluzione positiva può giovare di un duplice sostegno argomentativo<sup>17</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, e fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità<sup>18</sup> e dall'amministrazione finanziaria<sup>19</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, riguardante tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio beneficino 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

---

<sup>15</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T. 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>16</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. 917-147/2014, 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>17</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».

<sup>18</sup> Cass., Sez. V, 12 maggio 2000, n. 6065, in *Fam. dir.*, 2000, p. 437.

<sup>19</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 ...».

aveva inteso in maniera restrittiva la locuzione «tassa»<sup>20</sup>, intesa come categoria di tributo contrapposta all'imposta. Successivamente, seguendo l'orientamento della Corte costituzionale<sup>21</sup>, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che il termine «tassa» deve essere inteso in senso atecnico, come sinonimo di «tributo»<sup>22</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>23</sup>, riprendendo le argomentazioni della Consulta<sup>24</sup> e dall'amministrazione finanziaria<sup>25</sup>, ha esteso l'esenzione ad ogni tipo di prelievo fiscale, a 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, dovendo ammettere una maggiore ampiezza linguistica nel dettato della seconda (in tema di mediazione) rispetto alla prima (in tema di separazione e divorzio). 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>26</sup>.

## **6 .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, , analogamente a quanto previsto per la conciliazione stragiudiziale societaria dall'art. 39, comma 2, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5<sup>27</sup>. La norma dispone che il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro, entro il

---

<sup>20</sup> Cfr. Risoluzione Ministero delle Finanze, 21 marzo 1991, n. 350129, in *Il Fisco*, n. 37/1991, p. 6167.

<sup>21</sup> Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, cit.

<sup>22</sup> Circolare, 16 marzo 2000, n. 49/E, cit.

<sup>23</sup> Cass., Sez. V, 12 maggio 2000, n. 6065, cit.

<sup>24</sup> Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, cit.

<sup>25</sup> Circolare, 16 marzo 2000, n. 49/E, cit.

<sup>26</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. 576.

<sup>27</sup> Una parte della dottrina (C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. trib.* 2011., p. 822) ha chiarito che, «rispetto alla disciplina

limite di valore di euro 50.000,00; altrimenti, l'imposta è dovuta per la parte eccedente, «secondo gli ordinari criteri, vale a dire a taxa 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, ovvero, in caso contrario, verrà applicata l'imposta con l'aliquota proporzionale, variabile in relazione al contenuto dell'accordo. Pur trattandosi di un'esenzione parziale, applicabile al solo verbale di accordo<sup>28</sup>, la fattispecie integra una forma di agevolazione fiscale più incisiva della precedente. 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, il regime fiscale di *favor* deve intendersi riferito all'atto negoziale contenuto nel verbale. 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>29</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>30</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.). 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>31</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.

---

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; 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.

<sup>28</sup> Cfr. Studio n. 190-2010/T,.

<sup>29</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>30</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>31</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.

## **7. 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>32</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 mediazione e si inserisce tra i rimedi diretti a rafforzare l'utilizzo degli strumenti procedurali di deflazione del contenzioso. 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. In questi casi, l'esenzione parziale dall'imposta di registro può determinare comportamenti elusivi. 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>33</sup>, con una pericolosa strumentalizzazione della procedura di mediazione. 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. 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>34</sup>. Inoltre, tali pratiche elusive

---

<sup>32</sup> Cfr. C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, cit., p. 822.

<sup>33</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>34</sup> Cfr. A. LOMONACO e V. MASTROIACOVO, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale: esenzione dall'imposta di registro*, cit., p. 391.

potrebbero essere efficacemente scoraggiate dall'intervento responsabile del mediatore e dell'organismo di mediazione<sup>35</sup>.

Sul piano sistematico, il confronto tra la fattispecie in materia di mediazione e altre fattispecie conciliative assoggettate ad un regime fiscale di favore rendeva necessaria la previsione dell'agevolazione. Occorre, infatti, ricordare che, da un lato, l'art. 9, comma 9, l. 23 dicembre 1999, n. 488 (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; 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. 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 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>36</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>37</sup>. L'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374, 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, 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>38</sup>. Come già ricordato, l'art. 19, l. n. 74/1987, sancisce l'esenzione

---

<sup>35</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.

<sup>36</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>37</sup> Cfr. G. BALENA, *Elementi di diritto processuale civile*, 4ª ed., vol. II, Bari, 2007, p. 17-18.

<sup>38</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T.

totale dall'imposta di registro per gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio<sup>39</sup>, e dell'art. 39, d.lgs. n. 5/2003, che, in tema di conciliazione stragiudiziale societaria, 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>40</sup>.

**8. 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).**

Come è noto, la certificazione del mediatore ha natura di «autentica minore», diretta ad asseverare la «verità della firma»<sup>41</sup>, non producendo 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).

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. 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. 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. In realtà, per quantificare l'ammontare dell'imposta

---

<sup>39</sup> 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 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>40</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T

<sup>41</sup> T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, cit., p. 84.

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). 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. Non può escludersi neppure 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. 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.

L'appel del beneficio emerge anche dalle modalità di calcolo del tributo, fondate non sul valore della controversia, ma sull'importo indicato dalle parti risultante dall'accordo raggiunto e non della domanda di mediazione o delle domande formulate dalle parti. In ogni caso, resta fermo il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, che potrà sindacare quanto dichiarato dalle parti. Peraltro, una parte della dottrina<sup>42</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>43</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. Sulla base del contenuto 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

---

<sup>42</sup> N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 230.

<sup>43</sup> Cfr. Cass., 10 gennaio 1983, n. 161, in *Riv. not.*, 1983, p. 1190.

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.

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>44</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 importano 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>45</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. 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/registo (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>46</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

---

<sup>44</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>45</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*, 6ª 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>46</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*.

all'imposta proporzionale di registro, al netto della franchigia, con le aliquote previste per i corrispondenti atti dall'art. 1, Tariffa, parte I, allegata al Tur, nel caso di diritti immobiliari, 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>47</sup>, in materia di transazione, condiviso da una parte della dottrina<sup>48</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>49</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>50</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

---

<sup>47</sup> Cfr. Comm. Trib. Centr., 9 luglio 1965, n. 22966, in *Giur. Imp.*, 1967, p. 118.

<sup>48</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>49</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*, Torino, 1989, 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>50</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.

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'esenzione 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.

#### **9. 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>51</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.

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, allorquando 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>52</sup>. Poiché il

---

<sup>51</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>52</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/., p. 582.

fondamento della limitazione è nell'esigenza di evitare elusioni della disciplina fiscale<sup>53</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>54</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>55</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>56</sup>.

Sulla base degli spunti della giurisprudenza di legittimità<sup>57</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>58</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>59</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>60</sup>. Qualora l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la

---

<sup>53</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..

<sup>54</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>55</sup> Studio n. 190-2010/T cit., p. 582-583.

<sup>56</sup> Studio n. 190-2010/T

<sup>57</sup> Cfr. Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098, cit., voce *Registro (imposta)*, n. 305.

<sup>58</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>59</sup> Cfr. lo Studio n. 190-2010/T

<sup>60</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.

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 allorquando, 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.

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. Inoltre, attesa la *ratio* di premialità positiva, 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. La disposizione potrà eventualmente trovare applicazione allorquando 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>61</sup>.

---

<sup>61</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.