

PRAWO / LAW**SALVATORE ANTONELLO PARENTE****MEDIAZIONE CONCILIATIVA E FISCALITÀ INDIRETTA
– PARTE SECONDA¹:
IL REGIME DELL’IMPOSTA DI REGISTRO**

7. La seconda misura agevolativa nel settore dell'imposizione indiretta: l'esenzione parziale dall'imposta di registro. La limitazione del beneficio all'atto negoziale trasfuso nel verbale di accordo o ad esso allegato. Il verbale di intervenuta conciliazione e il verbale di certificazione dell'esito negativo della procedura di mediazione. L'imputazione del processo verbale all'attività del mediatore. L'accordo di mediazione quale atto di natura, contenuto ed effetti variabili imputabile alle parti del procedimento di mediazione. La causa del negozio di mediazione e la verifica della meritevolezza degli interessi perseguiti.

Pure la seconda misura agevolativa, ossia l'esenzione parziale dall'imposta di registro, allegata nel terzo comma dell'art. 17, concerne il settore dell'imposizione indiretta²,

SALVATORE ANTONELLO PARENTE, Dottore di ricerca della Scuola di Dottorato in “Diritto” – Indirizzo in “Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze – Governo dell'Ambiente e del Territorio” (XXVI ciclo) – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”. Docente a contratto del corso integrativo “Le frodi comunitarie”, nell'ambito dell'insegnamento di “Diritto tributario europeo” – Anno Accademico 2014/2015 – Dipartimento di Economia – Università degli Studi di Foggia; e-mail: salvo.par@live.it

¹ Nei paragrafi, il lavoro segue la numerazione della *Parte prima* pubblicata nel precedente fascicolo.

² Cfr. 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. 289–290; C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. trib.* 10 (2011), p. 822; E. Bianchi, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, in G. Falco e G. Spina, *La nuova mediazione*, Milano, 2013, p. 648 ss.; E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la “mediaconciliazione” nelle controversie civili e commerciali*, in *Il fisco* 47 (2011), p. 7684; G. Autorino, D. Noviello e C. Troisi, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011, p. 194; C. De Luca e L. Giannone (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, in http://www.concordiaadr.it/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=30:mediazione-civile-e-commerciale-gli-aspetti-fiscali&id=3:news-maggio-2011&Itemid=166, p. 3; 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*, Napoli, 2012, p. 388; O. Menduto, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, in http://www.memconciare.com/articoli-mem-adr-conciare/50-la-lente-tributaria-ed-economica-dellistituto-della-mediazione-dott-orlando-menduto-mba_luiss.html; S. Cinieri,

analogamente a quanto previsto per la conciliazione stragiudiziale societaria³ dall'art. 39, comma 2, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5⁴.

Mediazione e conciliazione nelle controversie civili, in *Pratica fiscale e professionale* 44 (2010), p. 18; A. Giordano, *Mediazione senza registro solo sul verbale di accordo*, in http://www.ipsoa.it/Opinione/mediazione_senza_registro_solo_sul_verbale_d_accordo_id1057799_art.aspx; M.F. Parola, *Incentivi fiscali*, in www.mondomediazione.it/1/upload/scheda_4_incentivi_fiscali.pdf, 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*, in *Obbligazioni e contratti* 5 (2011), p. 371; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, in *Boll. trib.* 4 (2012), p. 247; 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/>; L.T. Cerizzi, *L'esito della procedura*, in N. Soldati e P. Thiella, *Guida alla mediazione civile e commerciale*, 2^a ed., Milano, 2012, p. 45; 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*, Napoli, 2012, 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*, a cura di M. Bove, Padova, 2011, 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*, Approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 20 aprile 2010, in <https://web.run.notariato.it/notiziario>, p. 8; 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* 2 (2011), p. 570, p. 577; 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*, II ed., Padova, 2012, p. 321 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; 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*, Milano, 2010, p. 150; B. Frizzera (a cura di), *Guida pratica fiscale - Imposte indirette*, Milano 1 (2012), p. 338. Inoltre, sulla tematica, cfr. *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010*, in T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, Milano, 2010, p. 187-188.

³ Cfr. C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 821; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 290. Negli stessi termini, cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333.

⁴ Una parte della dottrina (C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, 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, si esprime altra parte della dottrina [M. Caradonna e F. Ruschetta, *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*, Milano, 2010, p. 302], la quale ha precisato: «tale opzione deriva presumibilmente dalla convinzione che le valutazioni delle conseguenze in termini economici, ed in particolare in ambito fiscale, possano condurre le parti a preferire questo strumento di gestione delle liti rispetto ad altri». Sulla tematica, cfr. T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 120; *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010...*, p. 188, che puntualizza: «il tetto è stato così fissato, innalzando quello già previsto nella conciliazione societaria, per uniformare la conciliazione stragiudiziale disciplinata dal decreto alla conciliazione giudiziale». Negli stessi termini, cfr. N. Santi Di Paola e F. Carneglia, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 108; C. De Luca e L. Giannone (a cura di), *Mediazione civile e commerciale...*, p. 3; 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*, Napoli, 2013, p. 231, nt. 124; A. Giordano,

La norma prescrive che il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro, entro il limite di valore di euro 50.000,00⁵; altrimenti, l'imposta è dovuta per la parte eccedente⁶, «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»⁷. Pur trattandosi di un'esenzione parziale, applicabile al solo verbale di accordo⁸, la fattispecie integra una forma di agevolazione fiscale più incisiva della precedente⁹.

Mediazione senza registro ... 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. Mastroiaco, *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*, Napoli, 2012, p. 401, i quali hanno, inoltre, ricordato che la prima versione dell'art. 39, comma 2, d.lgs. n. 5/2003, riferiva l'esenzione dal pagamento del tributo di registro al valore della controversia, disponendo testualmente che «il verbale di conciliazione è soggetto ad imposta di registro soltanto se il valore della controversia supera i venticinquemila euro». Nella versione definitiva, invece, è scomparso il riferimento al «valore della controversia», statuendo la norma, in maniera più generica, che «il verbale di conciliazione è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di venticinquemila euro». 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. Mastroiaco, *Modalità di determinazione della base imponibile ...*, p. 401, nt. 43).

⁵ Cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 230; E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684; A.M. Miccoli, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario: mediazione conciliativa negli investimenti finanziari*, in *Vita not.*, anno LXV 3 (2013), p. 1182.

⁶ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione ...*, p. 291; E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684; A.M. Miccoli, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario ...*, p. 1182.

⁷ N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 232. Negli stessi termini, cfr. E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684.

⁸ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro ...*, p. 302; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291. Inoltre, sulla tematica, cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiaco), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 587-588, laddove si evidenzia che l'esenzione, avente ad oggetto il verbale di accordo, «limitata per legge entro un limite prefissato (50.000 euro), va riferita – secondo i principi generali che presidono alla tassazione di registro – agli effetti che derivano dall'atto e a quelli che trovano la loro causa concreta nell'atto stesso».

⁹ Cfr. R. Dominici e L. Magnani, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, in *Corr. trib.* 15 (2012), p. 1125; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291; S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333.

A prescindere dal dato testuale della norma, che fa riferimento al «verbale di accordo», quale documento idoneo ad attestare l'esito del procedimento di mediazione¹⁰, il regime fiscale di *favor* deve intendersi riferito all'atto negoziale contenuto nel verbale¹¹.

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 contrattuale¹².

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 parti¹³.

La 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)¹⁴, 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.)¹⁵.

In altri termini, l'accordo concluso all'esito della procedura di mediazione, allegato al verbale o trasfuso al suo interno¹⁶, può assumere «natura, contenuto

¹⁰ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291; A. Giordano, *Mediazione senza registro...*, la quale precisa che l'agevolazione di cui al citato art. 17, comma 3 «deve essere letta tenendo conto delle disposizioni dettate dall'art. 11 del decreto legislativo n. 28/2010 che con i suoi ponderosi commi disciplina la fase conclusiva (la conciliazione) dell'attività di mediazione la quale, a prescindere dal segno dell'esito, deve comunque essere tradotta in un processo verbale, ossia in un documento scritto, redatto dal mediatore, e sottoscritto dalle parti nel quale trovano espressione le volontà di queste ultime».

¹¹ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 388; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291. Sulla tematica, A. Giordano, *Mediazione senza registro...*, puntualizza: «la previsione si riferisce al verbale considerato nella sua interezza (cioè comprensivo dell'accordo) e che ogni altra eventuale scrittura privata derivante dall'accordo sarà assoggettata alla tassazione prevista dalle norme tributarie ad essa applicabile. Può accadere, infatti, che l'accordo allegato al verbale contenga adempimenti a carico delle parti rilevanti ai fini delle imposte dirette (Ires, Irpef, Irap) o di Ivav».

¹² Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Cfr. A. Greco, *La via italiana alla mediazione...*, p. 367 ss.

¹⁵ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 388-389.

¹⁶ Difatti, l'art. 11, d.lgs. n. 28/2010, rubricato «conciliazione», al primo comma dispone che «se è raggiunto un accordo amichevole, il mediatore forma processo verbale al quale è allegato il testo dell'accordo medesimo». Dalla norma emerge che l'accordo tra le parti, oltre ad essere allegato al verbale, come testualmente previsto, può essere riportato all'interno dello stesso (cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245, nt. 1; 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, Padova, 2011, p. 71 ss.).

ed effetti variabili, spaziando dal negozio di accertamento, alla rinuncia, alla transazione vera e propria»¹⁷. La natura del negozio riveste un interesse prioritario per il mediatore e per l'organismo di mediazione agli effetti dell'imposta di registro¹⁸.

8. L'esenzione parziale dal tributo di registro quale rimedio volto a promuovere l'esperienza della mediazione e a rafforzare l'utilizzo di strumenti processuali e procedurali di deflazione del contenzioso. L'utilizzo del beneficio per finalità di elusione fiscale: i comportamenti formalmente corretti, dettati da una logica elusiva. Il ricorso fittizio al procedimento di mediazione per fruire dell'esenzione parziale dall'imposta di registro e realizzare trasferimenti a costi fiscalmente contenuti: la mediazione per apparente inadempimento del contratto preliminare di compravendita. La complicità del mediatore e dell'organismo di mediazione per realizzare la fattispecie elusiva. L'affidamento legislativo nel ruolo del mediatore per garantire il rispetto della legalità ed evitare eventuali assetti elusivi.

L'agevolazione è volta ad incoraggiare il ricorso al procedimento di mediazione e a favorirne la buona riuscita¹⁹. 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'esperienza della mediazione e si inserisce tra i rimedi diretti a rafforzare l'utilizzo degli strumenti procedurali di deflazione del contenzioso²⁰.

Il beneficio, tuttavia, può dar luogo a possibili fenomeni di elusione fiscale²¹, nelle fattispecie nelle quali le parti abusano del procedimento di mediazione con

¹⁷ Cfr., L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245. Negli stessi termini, cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 231, il quale evidenzia che «la mediazione è in grado di porre fine ad una controversia tra le parti attraverso un infinito numero di opzioni compositive che, assai raramente, hanno un diretto riscontro nel principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, principio che impone a giudici ed arbitri una rigorosa applicazione delle norme di diritto, fatte salve le ipotesi di giudizio secondo equità, che conducono, o meglio che dovrebbero condurre, ad un limitato numero di possibili soluzioni». Negli stessi termini, cfr. E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684, nt. 19.

¹⁸ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245.

¹⁹ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 292.

²⁰ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 577; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291-292.

²¹ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 291-292. Più in generale, sull'elusione tributaria, cfr. S. Cipollina, voce *Elusione fiscale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. V, Torino, 1990, p. 220 ss.; A. Lovisolo, voce *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989, p. 1 ss.; P.M. Tabellini, voce *Elusione fiscale*, in *Enc. dir., Aggiornamento, vol. III*, Milano, 1999, p. 545 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.; P.M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1989; P.M. Tabellini, *Libertà negoziale ed elusione di imposta*, Padova, 1995; 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.; P.M. Tabellini, *Elusione della norma tributaria*, Milano, 2007; S. Fiorentino, *L'Elusione tributaria*, Napoli, 1996; V. Ficari, *Clausola*

la stipulazione di accordi finalizzati a porre in essere atti traslativi o costitutivi che beneficiano di un trattamento fiscale più contenuto di quello ordinario²².

In questi casi, l'esenzione parziale dall'imposta di registro può determinare «comportamenti formalmente corretti, ma nella sostanza dettati da una logica elusiva»²³. Si pensi alle ipotesi nelle quali non è previsto il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (euro 200,00)²⁴ o alle operazioni soggette

generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali, in *Rass. trib.* (2009), p. 390 ss.; A. Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.* (2009), p. 677 ss.; E. De Mita, *L'anti-elusione trova una base costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, I (2009), p. 393 ss.; V. Ficari, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione e abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.* 13 (2009), p. 997 ss.; A. Lovisolo, *Abuso di diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di principio*, in *Riv. dir. trib.*, I (2009), p. 49 ss.; A. Marcheselli, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.* 25 (2009), p. 1988; G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.* (2009), p. 487 ss.; C. Melillo, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. e prat. trib.* 3 (2010), p. 423; S.A. Parente, *L'elusione come categoria autonoma del diritto tributario*, in *Bialostockie studia prawnicze, Zeszyt 8, Bialystok* (2010), p. 336 ss.; F. Pedrotti, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Dir. e prat. trib.* 4 (2010), pt. 1, p. 597 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. Peraltro, l'elusione fiscale si ricollega alla tematica più generale dell'abuso del diritto. Sul punto, cfr. G. Perlingieri, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli (2012), p. 38 ss.; M. Beghin, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. trib.* 17 (2012), p. 1298 ss.

²² Cfr. C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822; C. Vaccà, *Gli incentivi...*, p. 150. Con riferimento all'esenzione parziale dall'imposta di registro, limitata all'importo di venticinquemila euro, prevista in materia di conciliazione societaria, di cui al d.lgs. n. 5/2003, e venuta meno con il d.lgs. n. 28/2010, parte della dottrina (N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 231, nt. 124; negli stessi termini, cfr. E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7683, nt. 14) ha evidenziato che «tale limitazione creava una discrasia di norme nel nostro ordinamento, discrasia che il legislatore aveva, comunque, bene presente, tanto è vero che, come si legge nella relazione di accompagnamento, tale norma era stata dettata al precipuo scopo di evitare che la conciliazione venisse utilizzata a fini elusivi per evitare che, attraverso l'attivazione di controversie simulate, si potesse giungere a realizzare in sede conciliativa un assetto di interessi eguale a quello che si sarebbe potuto avere mediante atti, ovvero contratti soggetti ad imposta di registro proporzionale. In ogni caso, anche senza ricorrere ad una controversia simulata, le parti avrebbero, comunque, avuto interesse a risolvere una controversia mediante la conciliazione, anziché mediante una transazione che, ove avesse previsto in capo ad una delle parti il pagamento di una somma di denaro, questa sarebbe andata soggetta ad una imposta nella misura del tre per cento».

²³ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302.

²⁴ Importo così elevato, rispetto al precedente di euro 168,00, a decorrere dal 1° gennaio 2014, per effetto dell'art. 26 del decreto legge 12 settembre 2013, n. 104, recante «*Misure urgenti in materia di istruzione, università e ricerca*», pubblicato nella *G.U.* del 12 settembre 2013, n. 104, convertito con modifiche dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, pubblicata nella *G.U.* del giorno 11 novembre 2013, n. 264. In particolare, tale disposizione normativa, ai commi 2 e 3, prescrive che «l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200. Le disposizioni del comma 2 hanno effetto dal 1° gennaio 2014 e, in particolare, hanno effetto per gli atti giudiziari pubblicati o emanati, per gli atti pubblici formati, per le donazioni fatte e per le scritture private autenticate a partire da tale data, per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione dalla medesima data, nonché per le formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione presentate a decorrere

all'imposta sul valore aggiunto, nelle quali è prescritto il pagamento del tributo di registro in misura proporzionale (aliquota del 3% o del 2%)²⁵.

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 registro²⁶ e realizzare effetti traslativi a costi fiscalmente contenuti²⁷, con una pericolosa strumentalizzazione della procedura di mediazione²⁸.

Una fattispecie elusiva può verificarsi se le parti instaurano 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 ricorrono alla mediazione per trascrivere il verbale di accordo, senza sostenere gli oneri fiscali che avrebbero dovuto sopportare in caso di regolare stipulazione del definitivo²⁹.

A ben guardare, la situazione può verificarsi ogniqualvolta il legislatore preveda un regime fiscale più misurato 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

dalla stessa data». Sulla questione, cfr. A. Busani, *Imposta di registro tra sconti e rincari*, in *Il Sole 24-Ore* del 12 settembre 2013, n. 250, p. 24, il quale evidenzia che «dal 1° gennaio si passerà poi all'importo di 200 euro in tutti i casi in cui oggi l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di 168 euro». Inoltre, sulla tematica, cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiaco, *Dal 2014 novità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale*, in *CNN Notizie* del 13 settembre 2013; A. Busani, *Più care società ed eredità*, in www.ilsole24ore.com; A. Busani, *Vecchio Registro per le stipule 2013*, in *Il Sole 24-Ore* del 20 dicembre 2013, n. 349, p. 27; G. Santarcangelo, *Guida alla tassazione degli atti notarili*, Milano, 2013, p. 385; 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, in *CNN Notizie* del 23 dicembre 2013, n. 231, p. 25 ss.; G. Santarcangelo, *Tassazione degli atti notarili*, 2ª ed., Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 1031; Circolare del 21 febbraio 2014, n. 2/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, in www.agenziaentrate.gov.it, p. 46 ss.

²⁵ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822; C. Vaccà, *Gli incentivi...*, p. 150.

²⁶ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822; C. Vaccà, *Gli incentivi...*, p. 150. Negli stessi termini, 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...*, p. 8, laddove si evidenzia che «ben potrebbero, infatti, le parti, pur in assenza di una reale controversia tra le stesse, ricorrere al nuovo istituto introdotto dal legislatore del 2010 al solo fine di beneficiare dell'agevolazione fiscale in relazione all'operazione che hanno in realtà interesse a porre in essere (es. trasferimento di un immobile)».

²⁷ Cfr. N. Santi Di Paola e F. Carneglia, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 108; C. De Luca e L. Giannone (a cura di), *Mediazione civile e commerciale...*, p. 3.

²⁸ 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...*, p. 8.

²⁹ Cfr. N. Santi Di Paola e F. Carneglia, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 108; C. De Luca e L. Giannone (a cura di), *Mediazione civile e commerciale...*, p. 3.

elusiva degli assetti litigiosi – altrimenti precostituiti – dalle parti»³⁰. Inoltre, la fattispecie elusiva, pur astrattamente configurabile, sembra in concreto poco plausibile, in quanto il suo effettivo verificarsi richiederebbe l'inverosimile complicità del mediatore e dell'organismo di mediazione³¹. Difatti, l'affidamento riposto dal legislatore nel mediatore, per garantire il rispetto della legalità ed evitare assetti elusivi, è pari alla fiducia riposta nei giudici che presiedono all'esperimento di una conciliazione giudiziale³².

9. Il raffronto del regime fiscale di favor della procedura di mediazione con altri regimi agevolati: l'esenzione dall'imposta di registro dei verbali di conciliazione giudiziale e dei processi verbali di conciliazione redatti in sede di consulenza tecnica preventiva. L'esenzione dall'obbligo di registrazione degli atti dei conciliatori e l'istituzione del giudice di pace. Il regime fiscale del verbale di conciliazione formato presso i giudici onorari aggregati delle sezioni di stralcio per la definizione del contenzioso civile pendente. L'esenzione totale dall'imposta di registro per gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio. 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 raffronto 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 previsione dell'agevolazione³³.

Difatti, da un lato, l'art. 9, comma 9, l. 23 dicembre 1999, n. 488³⁴ (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 giudiziale³⁵; dall'altro, l'esenzione totale dal tributo di registro è espressamente

³⁰ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 578; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 391.

³¹ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822.

³² Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 577-579; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 391.

³³ Cfr. R. Dominici e L. Magnani, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione...*, p. 1125; N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 231.

³⁴ Pubblicata nella G.U. del 27 dicembre 1999, n. 302 – Supplemento Ordinario.

³⁵ Sul punto, cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333; A. Giordano, *Mediazione senza registro...*; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 390, nt. 10. Negli stessi termini, cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 231, laddove si evidenzia che «il legislatore ha, quindi, uniformato il valore dell'esenzione a quello del provvedimento normativo, che ha regolato la disciplina del contributo unificato, nel quale aveva espressamente previsto l'esenzione dell'imposta di registro dei verbali di conciliazione giudiziale di valore non superiore a cento milioni di lire». Inoltre, cfr. Risoluzione del 6 agosto 2009, n. 206/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/704c8a80426e2142b8c7bbc065cef0e8/ris+n+206E++del+6+agosto+2009.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=704c8a80426e2142b8c7bbc065cef0e8>. Peraltro, si ritiene

prevista dall'art. 696-*bis*, comma 4, c.p.c. per il processo verbale di conciliazione redatto in sede di consulenza tecnica preventiva³⁶.

In verità, in molteplici occasioni, il legislatore ha fatto ricorso a trattamenti più contenuti dell'imposta di registro per favorire l'accordo in sede di conciliazione giudiziale e stragiudiziale. Si tratta di ipotesi nelle quali il tributo ha trovato applicazione in misura attenuata rispetto alla tassazione ordinaria³⁷.

Il filo conduttore di questi regimi tributari agevolati va rinvenuto in una «logica di premialità positiva»³⁸, finalizzata a defaticare la macchina della giustizia e a realizzare l'interesse delle parti di addivenire, in tempi brevi, mediante l'espressione di una volontà negoziale in presenza di un terzo, ad una stabilità di rapporti giuridici a contenuto patrimoniale³⁹.

A titolo esemplificativo, può richiamarsi l'art. 10 della Tabella, allegata al d.P.R. n. 131/1986⁴⁰, che esonera le parti dall'obbligo di chiedere la registrazione degli atti dei conciliatori. La norma deve reputarsi superata a seguito

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. n. 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..., p. 63), «tale previsione agevolativa funzionale all'istituto della conciliazione giudiziale trova applicazione anche in relazione ai verbali di conciliazione recanti trasferimenti di immobili o il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi a decorrere dal 1° gennaio 2014».

³⁶ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 390, nt. 10. Più in generale, sulla consulenza tecnica preventiva di cui all'art. 696-*bis* c.p.c., cfr. A.A. Romano, *Il nuovo art. 696-*bis* c.p.c., tra mediation ed anticipazione della prova*, in *Corr. giur.* (2006), p. 405 ss.; V. Sciabetta, *Il nuovo art. 696-*bis* c.p.c.: la consulenza tecnica preventiva ai fini della composizione della lite*, in *Giur. merito* (2006), p. 267 ss.; 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.; A. Tedoldi, *La consulenza tecnica preventiva ex art. 696-*bis* c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.* (2010), p. 805 ss.

³⁷ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 577; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 390.

³⁸ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 578; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 391.

³⁹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 578; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 391.

⁴⁰ Sull'esonero delle parti dall'obbligo di chiedere la registrazione degli atti dei conciliatori, cfr. A. Uricchio, *Commento art. 10 della Tabella 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. 609; 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 notari commentati*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 557 ss.

dell'abolizione della figura del conciliatore e dell'istituzione del giudice di pace⁴¹. Difatti, l'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374⁴², ha disposto 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»⁴³.

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»⁴⁴. Senza contare le citate disposizioni dell'art. 19, l. n. 74/1987, che sancisce l'esenzione totale dall'imposta di registro per gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di separazione e di divorzio⁴⁵, e dell'art. 39, d.lgs. n. 5/2003, che, in tema di conciliazione stragiudiziale societaria,

⁴¹ Cfr. G. Balena, *Elementi di diritto processuale civile*, 4^a ed., vol. II, Bari, 2007, p. 17–18.

⁴² Pubblicata in *G.U.* del 27 novembre 1991, n. 278 – Supplemento Ordinario n. 76.

⁴³ Sulla tematica, cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 577; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 390, nt. 10; S. Orsini, *Commento art. 10 della Tabella...*, p. 1074, laddove si puntualizza che l'art. 10 della Tabella allegata al TUR ricomprende nell'ambito dell'esenzione dalla registrazione una pluralità di atti, muniti di forma e natura diversa, tra cui quelli dei conciliatori, «intendendo per tali tutti quegli atti e provvedimenti ad essi relativi inerenti all'attività conciliativa in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00. Essi soggiacciono in forza dell'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374 soltanto al pagamento del contributo unificato. Punto controverso riguarda la questione se il valore fissato dal citato art. 46 debba determinarsi con riferimento al *petitum* ovvero al *decisum* della controversia instaurata. L'Agenzia delle Entrate intervenuta sulla questione ha ritenuto preferibile la seconda ipotesi, sulla scorta delle considerazioni per cui l'imposta di registro è un'imposta d'atto e, in quanto tale, non si può prescindere dall'effettivo contenuto della sentenza e del verbale di conciliazione dei giudici di pace (Circolare Ag. Entr. Dir. Centr. Normativa e Contenzioso, 30 marzo 2001, n. 34.E.2001/11814). Qualora, quindi, i provvedimenti in questione superino il valore di euro 1.033,00 sono sottoposti all'applicazione dell'imposta di registro, pur nell'ipotesi in cui nella domanda introduttiva del giudizio sia stato indicato un importo inferiore; al contrario, vanno esenti dall'imposta di registro se il valore del provvedimento non eccede l'importo indicato, anche se inerenti ad una causa iniziata per un valore superiore».

⁴⁴ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 577–578; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 390, nt. 10.

⁴⁵ 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. n. 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..., 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

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 decreto⁴⁶.

10. L'oggetto dell'esenzione parziale: il verbale di accordo sottoscritto dalle parti. L'autentica delle firme da parte del mediatore e il difetto della qualifica di pubblico ufficiale: conseguenze in ordine al regime di responsabilità del mediatore per la richiesta di registrazione e per il pagamento dell'imposta principale di registro. L'esenzione del verbale di mediazione dall'imposta di registro nei limiti della franchigia. La tassazione del tributo per il valore imponibile eccedente. Il riferimento del regime di esenzione parziale all'imposta proporzionale di registro. L'applicazione della normativa generale sul tributo di registro per la quantificazione dell'imposta dovuta. La conformazione del regime di tassazione agli effetti reali o obbligatori del verbale di mediazione.

L'esenzione parziale ha ad oggetto il verbale di accordo sottoscritto dalle parti e dal mediatore⁴⁷, che certifica l'autografia delle sottoscrizioni o l'impossibilità delle parti di sottoscrivere (art. 11, d.lgs. n. 28/2010)⁴⁸. La certificazione del mediatore ha natura di «autentica minore», diretta ad asseverare la «verità della firma»⁴⁹, 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.)⁵⁰, in quanto il mediatore difetta della qualifica di pubblico ufficiale⁵¹

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».

⁴⁶ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 578.

⁴⁷ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293.

⁴⁸ Cfr. F. Parente, *La mediazione conciliativa: dalla struttura della fattispecie all'architettura del regime e degli effetti*, in *Riv. not.* 4 (2011), I, p. 777; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293; 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*, a cura di M. Bove, Padova, 2011, 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*, in *Riv. not.* (2010), p. 916-917; R. Dominici e L. Magnani, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione...*, p. 1125.

⁴⁹ S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293; T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 84; F. Parente, *La mediazione conciliativa...*, p. 778.

⁵⁰ S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293; F. Parente, *La mediazione conciliativa...*, p. 778; T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 84.

⁵¹ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293. Una parte della dottrina (S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, in *Il Foro toscano* 1 (2011), p. 88, nt. 4), riprendendo quanto sostenuto in materia di conciliazione stragiudiziale societaria (G. Arieta e F. De Santis, *Commentario dei processi societari*, I, Milano, 2007, p. 1012), ha affermato che il mediatore, pur non essendo un «pubblico ufficiale», potrebbe essere qualificato come «persona incaricata di un pubblico servizio». In ogni caso, anche aderendo a tale soluzione, il mediatore non rientrerebbe comunque tra i soggetti obbligati a chiedere la registrazione, ai sensi dell'art. 10, lettera b), del d.P.R. n. 131/1986, che si riferisce esclusivamente ai pubblici ufficiali.

ed è privo del potere di autenticazione delle sottoscrizioni «a tutti gli effetti di legge»⁵².

Il rilievo ha conseguenze sul regime della responsabilità tributaria. Difatti, poiché il mediatore non assume la veste di pubblico ufficiale e svolge un ruolo non riconducibile ad una funzione amministrativa o giurisdizionale, non appare configurabile un'ipotesi di responsabilità solidale tra il mediatore e le parti, né per la richiesta di registrazione [art. 10, lettera b), d.P.R. n. 131/1986], né per il pagamento dell'imposta principale di registro, qualora risulti dovuta (ex art. 57, d.P.R. n. 131/1986)⁵³.

Il legislatore prevede una franchigia pari a euro 50.000,00⁵⁴; quindi, al di sotto di questo importo, il processo verbale è interamente esente dal tributo di registro⁵⁵. 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»⁵⁶. L'esenzione parziale riguarda il tributo di registro proporzionale⁵⁷, stante «il riferimento alla franchigia ed all'applicabilità dell'imposta solo per la parte di “valore imponibile” eccedente la stessa»⁵⁸.

⁵² S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 293-294; T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 85; F. Parente, *La mediazione conciliativa...*, p. 778.

⁵³ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294; R. Dominici e L. Magnani, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione...*, p. 1127; 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*, Napoli, 2012, p. 394.

⁵⁴ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione ...*, p. 294.

⁵⁵ Cfr. F. Parente, *La mediazione conciliativa ...*, p. 779; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294.

⁵⁶ Cfr. C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294; M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; O. Menduto, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione...*; S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione...*, p. 88; M.F. Parola, *Incentivi fiscali...*, p. 1; T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 120; *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010...*, p. 187-188. La franchigia originaria, prevista nello schema di decreto, era determinata in euro 51.646,00, ridotta all'ammontare attuale in sede di approvazione definitiva.

⁵⁷ Cfr. 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*, Napoli, 2012, p. 408; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294.

⁵⁸ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Il comma 3 quale deroga all'esenzione «generale» di cui al comma 2...*, p. 408; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294.

In realtà, per quantificare l'ammontare dell'imposta dovuta occorre tener conto della natura, del contenuto del verbale e dei suoi effetti⁵⁹, nonché della normativa generale sul tributo di registro (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)⁶⁰.

⁵⁹ Cfr. F. Parente, *La mediazione conciliativa...*, p. 779, nt. 107, il quale evidenzia che per l'eccezione «l'imposta di registro è dovuta in ragione del contenuto e degli effetti dell'accordo». Negli stessi termini, cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 302; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294; A. Ruggeri Cannata, *Il nuovo procedimento di mediazione previsto dal d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, intervento alla riunione collegiale del 22 novembre 2010 presso il Consiglio Notarile di Catania, in sigillonotariato@.net, p. 6; E. Fabiani e M. Leo, *Prime riflessioni sulla «mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali»...*, p. 921; C. Marucci, *L'imposta di registro...*, p. 354 ss.; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247.

⁶⁰ Cfr. P. Richiusa e M. Zamaro, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, in *Corr. trib.* 21 (2011), p. 1739; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 294-295; Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 579, laddove si puntualizza che «il verbale di accordo formato all'esito del procedimento di mediazione è atto negoziale stragiudiziale da registrare in termine fisso e assoggettare a tassazione (al netto dell'esenzione) in ragione del suo contenuto e dei suoi effetti secondo le regole stabilite nel decreto sull'imposta di registro e nella tariffa parte prima ad esso allegata»; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Obbligo di registrazione dell'accordo...*, p. 392. In senso contrario, cfr. 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*, II ed., Padova, 2012, p. 260, nt. 20, il quale sembrerebbe non configurare il verbale di accordo, formato all'esito della mediazione, come atto negoziale stragiudiziale. Per una disamina sull'imposta di registro, cfr. G. Ferraro, *Imposta di registro*, Roma, 1986; S. Moroni e U. Arisi Rota (a cura di), *Imposta di registro*, Milano, 1986; 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; V. Uckmar e R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*, in *Noviss. dig. it., Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 540 ss.; G. Donnamaria, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987; B. Santamaria, voce *Registro (Imposta di)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, p. 533 ss.; L. Barcellona, *Manuale del tributo di registro*, Empoli, 1990; L. Nastri, *L'imposta di registro e le altre agevolazioni*, Milano, 1990; M.A. Ferrari, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 1 ss.; G. Giuliani, *Manuale del registro: raccolta di legislazione, norme amministrative e giurisprudenza*, Milano, 1991; C. Pennarola, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale: commento ai testi unici e casistica giurisprudenziale*, 3^a ed., Milano, 1992; M. Scarlata Fazio, *Imposte di registro, ipotecarie e catastali: commento agli articoli dei testi unici, prassi amministrativa e giurisdizionale*, 10^a ed., Roma, 1993; A.R. Sercia e A.M. Mastrogiacomo, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1993; 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.; S. Ghinassi, *Imposte di registro e di successione*, Milano, 1996; V. Uckmar e R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, p. 258 ss.; V. Gioffré e O. Stefanini, *Registro, ipotecaria e catastale, successioni e donazioni*, Rimini, 1997; 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.; 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; G. Scarlata, voce *Imposta di registro*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 7, Milano, 2007, p. 338 ss. Per i lineamenti istituzionali, cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, parte speciale, Torino, 2008, p. 299 ss.; N. d'Amati e A. Uricchio, *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008, p. 223 ss.; G. De Luca, *Compendio di diritto tributario*, XXI ed., Napoli, 2013, p. 269 ss.; G. Cicala e C. Migliaccio, *Compendio di diritto tributario*, II ed., Roma, 2013, p. 287 ss.; A.M. Argentino, *Diritto tributario*, II ed., Napoli, 2013, p. 285 ss.; F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario*, 4^a ed., Torino, 2010, p. 411 ss.; N. d'Amati, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2007, p. 351 ss.; P. Puri, *L'imposta di registro*, in A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 514 ss.

Difatti, l'accordo concluso all'esito della procedura di mediazione può assumere diversa valenza, a seconda degli effetti e del documento nel quale è trasfuso⁶¹. 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 interno⁶².

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'accordo⁶³. 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»⁶⁴.

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 adempimento⁶⁵.

⁶¹ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 389.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Verbale di accordo di conciliazione ed eventuale sequenza documentale...*, p. 389–390. Tale dottrina evidenzia che le ipotesi nelle quali, a fronte di un accordo, formato alla presenza di un mediatore, sia necessario l'intervento di un notaio, in qualità di pubblico ufficiale, sono molteplici. La prima è quella testualmente prevista dall'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 28/2010, in cui si richiede l'autentica notarile dell'accordo, previo controllo di legalità. La seconda si realizza allorché si proceda ad una “ripetizione” in forma pubblica dell'accordo, sia nel caso di sostanziale coincidenza tra contratto ripetuto e contratto ripetitivo, con conseguente riproduzione in forma diversa di quanto pattuito nel precedente negozio, che in quello di integrazione o modificazione delle pattuizioni intervenute tra le stesse parti, nei limiti dell'art. 1231 cod. civ., ossia senza modificarne gli elementi essenziali. In tale situazione, l'atto notarile di ripetizione, con il quale le parti effettuano una dichiarazione di volontà uguale alla precedente, non è un nuovo autonomo negozio, ma è esso stesso l'accordo concluso all'esito del procedimento di mediazione. La terza ipotesi è quella della stipulazione di un contratto definitivo, a fronte di un accordo di mediazione avente natura di contratto preliminare. In tal caso, la situazione sostanziale su cui le parti intendono incidere ed i cui elementi essenziali sono già individuati nell'accordo, va considerata in maniera unitaria nella sequenza preliminare/definitivo, con la conseguente riconducibilità della complessiva operazione all'accordo di mediazione. In queste tre ipotesi, il beneficio fiscale di cui all'art. 17, comma 3, d.lgs. n. 28/2010 è riferito all'accordo, così come risultante all'esito della sequenza documentale. L'ultima situazione è quella della rinegoziazione del precedente accordo, in modo tale da incidere sugli elementi essenziali dello stesso. In tal caso, realizzandosi un mutamento degli elementi essenziali, l'atto notarile è un negozio nuovo ed autonomo, non riconducibile all'accordo stipulato all'esito della procedura di mediazione. Più in generale, sul ruolo svolto dal Notariato nell'ambito del procedimento di mediazione, cfr. 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*, Napoli, 2012, p. 127 ss.; F. Valenza, *Il notaio mediatore*, Milano, 2011; 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* 5 (2010), p. 570 ss.; I. Maffezzoni, *Il notariato e la mediazione: il Notaio mediatore*, in *Riv. not.* 6 (2013), p. 1317 ss.; A. Bortoluzzi, *Il notaio e la risoluzione alternativa delle controversie*, in *Vita not.* (2001), p. 1553 ss.; C. Carbone, *La mediazione e il ruolo del Notaio*, in http://www.sarannonotai.it/concorso2014/1_2015.html.

11. *Le modalità di calcolo del tributo e la determinazione del valore dell'accordo. La specificazione nel verbale di accordo del valore della fattispecie conciliata. Il potere di accertamento dell'ufficio fiscale. Il contenuto transattivo della mediazione. Le differenti tipologie transattive: le transazioni con obblighi di pagamento diversi dalla restituzione; le transazioni che producono il trasferimento o la costituzione della proprietà o di diritti reali minori; la transazione che non importa trasferimento di diritti, né assunzione di obbligazioni.*

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 raggiunto⁶⁶. 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»⁶⁷. Difatti, per l'operatività dell'agevolazione, è necessario determinare il valore dell'accordo, preceduto dall'individuazione delle modalità di quantificazione⁶⁸.

Nel merito, né il testo normativo, né la relazione di accompagnamento forniscono ragguagli adeguati⁶⁹. Difatti, «il legislatore sembra presupporre esiti compositi delle controversie che portino sempre all'indicazione di somme di denaro da corrispondere, dimenticandosi delle possibili soluzioni c.d. "creative" che possono vedere la luce all'interno di un verbale di conciliazione»⁷⁰. Perciò, devono essere le parti a specificare nel verbale di accordo il valore della fattispecie conciliata per consentire all'ufficio di applicare correttamente il tributo di registro⁷¹.

⁶⁶ Cfr. T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 120; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 295.

⁶⁷ Cfr. E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684. Negli stessi termini, cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 230, il quale mette anche in luce «una inesattezza terminologica, peraltro di scarsa importanza pratica, poiché generalmente le norme prevedono, in armonia con la disciplina di tale tributo, un esonero dal richiedere la registrazione e non, come nel caso di specie, un'esenzione dall'imposta».

⁶⁸ Cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 295.

⁶⁹ Cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 295.

⁷⁰ Cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 230.

⁷¹ Cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 295. Negli stessi termini, cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 230-231, laddove si puntualizza che, «dal punto di vista redazionale, sarebbe, quindi, opportuno indicare all'interno del verbale di accordo il relativo valore, anche convenzionalmente stabilito dalle parti, al precipuo scopo di evitare una indiscriminata tassazione dello stesso, in caso d'uso, nei casi in cui il suo reale valore sia inferiore a cinquantamila euro». Peraltro, tale ultimo A. avverte che «potrebbe risultare oltremodo complesso, se non impossibile, valutare il valore della mediazione dal relativo verbale di accordo, ove questo non ne indichi il valore né contenga la quantificazione di una somma di denaro da corrispondere, e, quindi, in modo particolare, laddove si addivenga ad esiti compositivi anche maggiormente soddisfacenti nei quali l'elemento economico, seppur presente in domanda, non trova un suo corrispondente riscontro all'interno dell'accordo raggiunto dalle parti, grazie all'intervento del mediatore». In senso analogo, cfr. E.M. Piccirilli, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione"...*, p. 7684. È da segnalare la riflessione prospettata da una parte della

In ogni caso, resta fermo il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, che potrà sindacare il valore dichiarato dalle parti⁷².

Peraltro, una parte della dottrina⁷³ 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 mediazione⁷⁴, è dubbio se all'accordo sia applicabile l'art. 29, d.P.R. n. 131/1986⁷⁵, in forza del quale, «per

dottrina (A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 401–402), la quale, argomentando dall'ultimo inciso della norma in esame, che impone di corrispondere il tributo di registro per la parte eccedente la franchigia pari ad euro 50.000, ritiene «del tutto superata la possibilità di ricondurre la determinazione del valore, su cui applicare l'erosione della franchigia, al valore della lite secondo le regole del processo civile (sia quanto alla disciplina relativa all'individuazione della competenza, che a quella sul contributo unificato)». Sulla base di tale premessa, la stessa dottrina perviene alla conclusione che «il termine «valore» non è da intendersi necessariamente quale «valore commerciale dei beni» in quanto la necessità di liquidare – seppur solo astrattamente – l'imposta per una parte eccedente comporta che il «valore dell'accordo» debba essere unitariamente determinato secondo i criteri dell'imposta di registro, in ragione dei singoli atti negoziali, e sottoposto a tassazione per la parte eccedente la franchigia».

⁷² Cfr. S. Fiorentino, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali...*, p. 333; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 295–296.

⁷³ Cfr. N. Soldati, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale...*, p. 230.

⁷⁴ Cfr. F. Randazzo, *Presupposti e disciplina dei modelli di mediazione*, in *Corr. trib.* 10 (2011), p. 764; U. Carnevali, *La nuova mediazione civile*, in *I contratti* 5 (2010), p. 438. Peraltro, già in precedenza, la dottrina (F. Tesauro e A. Voza, *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) che si era occupata della conciliazione stragiudiziale societaria, di cui agli articoli 38 e seguenti del d.lgs. n. 5/2003, aveva assimilato il verbale di conciliazione ad un contratto di transazione (art. 1965 c.c.), con la conseguente applicazione della disciplina tributaria prevista per tale tipologia contrattuale.

⁷⁵ In relazione all'applicazione del tributo di registro al contratto di transazione, parte della dottrina (Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 579) ha sottolineato che «il testo unico dell'imposta di registro all'art. 29 dispone una puntuale disciplina di questo contratto, tra l'altro decisamente innovativa rispetto al previgente assetto normativo», contenuto nell'art. 27, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che riconduceva la fattispecie alla risoluzione *sub specie* di transazione risolutiva; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 403; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245, il quale puntualizza che «con apprezzabile sforzo sistematico la norma – a differenza di quanto accadeva nel pregresso d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 – attribuisce alla transazione un inquadramento organico e specifico. Sono stati superati i risalenti problemi interpretativi e applicativi derivanti dall'innaturale tassazione delle transazioni in base ai criteri previsti per le risoluzioni. Invero l'art. 27 del d.P.R. n. 634/1972 distingueva tra risoluzioni gratuite, soggette a tassa fissa, e risoluzioni onerose, soggette a imposta proporzionale, e aveva spinto la dottrina e la giurisprudenza ad enucleare ai fini fiscali la tipologia delle transazioni gratuite, completamente dichiarative, e delle transazioni onerose, c.d. novative, caratterizzate dall'alterazione dell'assetto giuridico preesistente; ma si trattava di elaborazioni alquanto forzate giacché il nucleo concettuale della transazione è da sempre centrato sulla logica delle reciproche concessioni e rende arduo il recepimento del parallelismo tra negozi gratuiti e onerosi»; A. Uricchio, *Commento art. 29 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*, Torino, 1989, p. 213; V. Pappa 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

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 transazione⁷⁶; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa⁷⁷.

La disposizione, che disciplina il regime fiscale del 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 registro⁷⁸.

N. Raiti e A. Ruotolo, in G. Bonilini e M. Confortini, *I codici notarili commentati*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 155 ss.; 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, Padova, 2011, p. 819-820; G. Ferraro, *Imposta di registro...*, 1986, p. 111; V. Uckmar e R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*..., p. 565; C. Pallaroni e P. Penco, *Manuale della legge di registro*, Milano, 1982, p. 136.

⁷⁶ Cfr. P. Richiusa e M. Zamaro, *Incentivi fiscali per la mediazione civile...*, p. 1739; S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione...*, p. 88. Altra parte della dottrina (A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 403), invece, giustamente puntualizza che l'art. 29 del d.P.R. n. 131/1986 non può trovare applicazione indiscriminata, essendo necessario che l'accordo, stipulato all'esito della procedura di mediazione, sfoci realmente in un contratto di transazione. In forza dell'art. 1965 c.c., tale tipologia negoziale ricorre allorché «le parti facendosi reciproche concessioni pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro». Inoltre, il secondo comma della medesima disposizione precisa che «con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti». Ne consegue che, a seconda del contenuto, l'accordo di conciliazione, formato per effetto del procedimento di mediazione, potrà essere qualificato come contratto di transazione o tipologia negoziale diversa, con conseguenti ripercussioni sul regime di tassazione. A ben guardare, si tratta di una soluzione interpretativa differente rispetto a quella alla quale è pervenuta la dottrina (D. Buono, *L'imposizione indiretta sugli atti emanati dai collegi arbitrali*, in *Rass. trib.* (2003), p. 1531; L. Nicotina, *Il regime fiscale dell'arbitrato*, in *Dir. e prat. trib.* (2006), I, p. 545; P. Filippi, *Profili fiscali dell'arbitrato*, in Aa.Vv., *Arbitrato, Commentario* diretto da F. Carpi, Bologna, 2007, p. 916), in ordine alla tassazione di altre forme stragiudiziali di composizione delle controversie, come, ad esempio, il lodo arbitrale irrituale, atto negoziale pacificamente qualificato in termini di contratto di transazione, il quale esprime in maniera autosufficiente la volontà delle parti. Il lodo irrituale sarà assoggettato al tributo di registro in termine fisso, entro venti giorni dalla sua stipulazione, secondo la disciplina del citato art. 29. Sul punto, cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 403, nt. 47.

⁷⁷ 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)*, in *Riv. dir. trib.* (2007), I, p. 521, chiarisce che, «per le transazioni nelle quali le parti si limitino a dettare statuizioni di tipo meramente accertativo di precedenti rapporti, è dovuta la sola imposta in misura fissa anziché proporzionale dell'1 per cento, come in generale disposto dagli artt. 3 e 8 della Tariffa per gli accertamenti di diritti a contenuto patrimoniale».

⁷⁸ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245.

In chiave civilistica⁷⁹, il contratto di transazione può assumere valenza poliedrica, per la contiguità con talune fattispecie collaterali, come il negozio di accertamento⁸⁰ o il negozio rinunciativo⁸¹; mentre, in ordine al tributo di

⁷⁹ Per l'inquadramento civilistico del contratto di transazione, cfr. G. Stolfi, *La transazione*, Napoli, 1931; S. Pugliatti, *Della transazione*, in *Commentario cod. civ.*, a cura di M. D'Amelio e E. Finzi, *Sub artt. 1965-1976*, Firenze, 1949, p. 448 ss.; P. D'Onofrio, *La transazione e il contratto*, in *Scritti giuridici per il centenario della casa editrice Jovene*, Napoli, 1954, p. 210 ss.; F. Santoro Passarelli, *L'accertamento negoziale e la transazione*, in Id., *Saggi di diritto civile*, I, Napoli, 1961, p. 303; F. Carresi, *La transazione*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. IX, tomo 3, fasc. 2, 2^a ed., Torino, 1966; N. Visalli, *La transazione*, in *Giur. sist. civ. e comm.*, diretta da W. Bigiavi, Torino, 1968, p. 361; L.V. Moscarini, *La transazione mista*, in *Studi in onore di Francesco Santoro Passarelli*, III, Napoli, 1972, p. 449 ss.; F. Carresi, voce *Transazione (Diritto vigente)*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XIX, Torino, 1973, p. 481 ss.; 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.; F. Santoro Passarelli, *La transazione*, 2^a ed., Napoli, 1975; A. Palazzo, *La Transazione*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, vol. 13, Torino, 1985; E. Minervini, *Il problema dell'individuazione del «negozio di accertamento»*, in *Rass. dir. civ.* (1986), p. 582 ss.; E. Valsecchi, *Il giuoco e la scommessa. La transazione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, a cura di A. Cicu, F. Messineo e L. Mengoni, vol. XXXVII, 2, 2^a ed., Milano, 1986; 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. Del Prato, *La transazione*, Milano, 1992; E. Del Prato, voce *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 813 ss.; L.V. Moscarini e N. Corbo, voce *Transazione I) Diritto civile*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXXI, Roma, 1994, p. 1 ss.; F. Panuccio Dattola, *La transazione novativa*, Milano, 1996; G. Gitti, *L'oggetto della transazione*, Milano, 1999; A. Palazzo, voce *Transazione*, in *Dig. disc. priv., sez. priv.*, vol. XIX, Torino, 1999, p. 386 ss.; R.D. Cogliandro, *La transazione*, in T. De Luca, R.D. Cogliandro, M. D'Auria e M. Ronza, *Dei singoli contratti, Manuale e applicazioni pratiche dalle lezioni di Guido Capozzi*, vol. II, Milano, 2002, p. 591 ss.; M. Franzoni, *La transazione*, Padova, 2001; M.A. Fino, *Transazione. Sintesi d'informazione*, in *Riv. dir. civ.*, Anno XLVIII, n. 2/2002, parte II, p. 295 ss.; L. Ruggeri, *Interesse a transigere e novazione del rapporto litigioso*, Napoli, 2002; S. Ruperto, *Gli atti con funzione transattiva*, Milano, 2002; F. Arangio, *La transazione*, in *Giurisprudenza critica*, Collana diretta da P. Cendon, Torino, 2004, p. 4 ss.; G. Gitti, *La transazione*, in E. Gabrielli e F.P. Luiso, *I contratti di composizione delle liti*, in *Trattato dei contratti*, a cura di P. Rescigno e E. Gabrielli, Torino, 2005, p. 69 ss.; P. Cendon (a cura di), *Transazione, arbitrato e risoluzione alternativa delle controversie*, Torino, 2006; P. Perlingieri e G. Biscontini, *Transazione*, in P. Perlingieri, *Manuale di diritto civile*, 6^a ed., Napoli, 2007, p. 624 ss.; L. Balestra, voce *Transazione (Contratto di)*, in *Il Diritto. Enciclopedia Giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 16, Milano, 2008, p. 98 ss.; 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.

⁸⁰ Cfr. 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*, Napoli, 2013, p. 239-240. Sul negozio di accertamento, cfr. M. Giorgianni, *Il negozio di accertamento*, Milano, 1939; M. Giorgianni, voce *Accertamento (negozio di)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958, p. 227 ss.; L. Puccini, *Contributo allo studio dell'accertamento privato*, Milano, 1958; R. Corrado, voce *Negozio di accertamento*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XI, Torino, 1965, p. 196 ss.; A. Lener, *Attività ricognitiva e accertamento negoziale*, Milano, 1970; A. Catricalà, voce *Accertamento (negozio di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 1 ss.; L. Bozzi, *Negozio di accertamento ed effetti (non) «meramente dichiarativi»*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, II, p. 204 ss.

⁸¹ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820. La giurisprudenza di legittimità (Cass., 10 gennaio 1983, n. 161..., p. 1190) ha cercato di delineare i rapporti esistenti tra il negozio di accertamento, la rinuncia e le altre fattispecie collaterali, puntualizzando che «a differenza della transazione, che postula una reciprocità di concessioni, e della rinuncia, che postula l'esistenza di un diritto e la volontà abdicativa volta a dismettere il diritto medesimo, il negozio di accertamento

registro, il regime di tassazione del contratto deve essere conformato alla natura e alla portata degli obblighi e dei diritti derivanti dalla fattispecie⁸².

In altri termini, agli effetti della tassazione, è necessario delinearne la natura giuridica del negozio e individuare le modalità di adempimento delle prestazioni e i soggetti obbligati a chiedere la registrazione⁸³.

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 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 obbligazioni⁸⁴.

Dall'ambito dell'art. 29, d.P.R. n. 131/1986, come si è detto, sono escluse le transazioni che determinano il trasferimento della proprietà e la costituzione o il trasferimento di altri diritti reali⁸⁵.

12. I limiti di applicazione della disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale di mediazione. I regimi di obbligatorietà o di volontarietà della registrazione. L'assoggettamento delle prestazioni oggetto di accordo all'imposta fissa o proporzionale di registro ovvero all'imposta sul valore aggiunto. La tassazione delle transazioni non traslative: il riconoscimento dei diritti reali

ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente, con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione al riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti, ma rende definitive e immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti ad attribuire al rapporto precedente gli effetti che risultano dall'accertamento e precludendo loro ogni pretesa, ragione od azione in contrasto con esso». Sulla base di tali premesse, la dottrina (L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246) ha concluso che, ai fini fiscali, «il negozio di accertamento sembrerebbe quindi riconducibile agli atti di natura dichiarativa da assoggettare ad imposta proporzionale con l'aliquota dell'1% ex art. 3, parte I, della Tariffa, del d.P.R. n. 131/1986». Negli stessi termini, cfr. G. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, p. 159. Peraltro, a titolo meramente esemplificativo, l'Amministrazione Finanziaria (Risoluzione del Ministero delle Finanze, 23 marzo 1988, prot. n. 250475, in *Boll. trib.*, 1988, p. 631) ha escluso la riconducibilità al contratto di transazione dell'atto con il quale le parti vengono a definire i rapporti derivanti da un contratto di appalto rimasto parzialmente inadempito dall'appaltatore, mancando uno degli elementi costitutivi della transazione, individuato nella contrapposizione di opposte pretese e di reciproche concessioni. Tale atto sarà piuttosto da ricondurre nell'ambito del mutuo dissenso, che si fa discendere dall'art. 1372, comma 1, cod. civ. Di conseguenza, ai fini fiscali, esso scontrerà il tributo di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 28 del d.P.R. n. 131/1986, a causa della risoluzione dell'originario contratto posta in essere senza ricevere in cambio alcun corrispettivo. In tal senso, cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246. Inoltre, sulla tematica, cfr. G. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro...*, p. 159.

⁸² Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246. Per l'applicazione giurisprudenziale del principio, cfr. Cass., Sez. Trib., 27 giugno 2008, n. 17633, in *Boll. trib. on-line*, concernente il regime fiscale a cui assoggettare il contratto di transazione basato su un indennizzo per arricchimento senza causa (art. 2041 c.c.).

⁸³ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 245.

⁸⁴ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, vol. III, tomo I, 1987, p. 83.

⁸⁵ Cfr. L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

immobiliari conformi alle risultanze dei titoli anteriori e gli accordi aventi ad oggetto diritti non immobiliari per il consolidamento di situazioni preesistenti. L'esclusione dal tributo della quietanza di pagamento contestuale all'effetto transattivo. La determinazione del regime tributario del verbale di mediazione in funzione della natura dell'accordo: transazione; negozio di accertamento; negozio di rinuncia; altra fattispecie negoziale.

Nell'applicare la disciplina fiscale del contratto di transazione al verbale redatto all'esito del procedimento di mediazione si deve tener conto della misura agevolativa alligata nel terzo comma dell'art. 17, d.lgs. n. 28/2010, ossia dell'esenzione dall'imposta di registro fino al valore di euro 50.000,00. Il beneficio comporta l'obbligo di corrispondere il tributo soltanto per la parte eccedente il limite legale⁸⁶.

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 proporzionale⁸⁷.

Nell'ipotesi di assimilazione del verbale di mediazione ad un atto di transazione 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. 131/1986⁸⁸, e dell'art. 9, Tariffa, parte I, allegata al decreto⁸⁹, al netto della franchigia di euro 50.000,00, senza

⁸⁶ Cfr. T. Galletto, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale...*, p. 120; P. Richiusa e M. Zamaro, *Incentivi fiscali per la mediazione civile...*, p. 1739, i quali, tenendo conto di tali criteri direttivi, offrono una serie di esemplificazioni. In particolare, «l'accordo di conciliazione che preveda, in materia di risoluzione del contratto di locazione, la dazione di una somma a titolo di «indennità di occupazione» per il periodo di utilizzo dell'immobile successivo alla scadenza del contratto da parte del conduttore, sarà assoggettato a registrazione in termine fisso nella misura del 3%, qualora ecceda di 5.600 euro la franchigia prevista entro il limite di valore di 50.000,00 euro; in caso contrario l'imposizione sarà posticipata all'eventuale caso d'uso. La risoluzione del Ministero delle finanze 17 gennaio 1991, n. 260293 in tema di transazione chiarisce infatti che la predetta indennità, assumendo connotazione risarcitoria, sconsiglierebbe l'imposta nella misura descritta ai sensi dell'art. 9 della parte I della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro concernente gli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale». Allo stesso modo, «l'accordo di conciliazione che abbia ad oggetto l'individuazione del tracciato di un posto auto condominiale, in quanto scrittura privata non avente contenuto patrimoniale, sconsiglierebbe l'imposizione in misura fissa in caso d'uso, ovvero qualora si proceda all'omologa al fine di rendere esecutivo il verbale di conciliazione».

⁸⁷ Cfr. M. Caradonna e F. Ruscetta, *Imposta di registro...*, p. 303. Negli stessi termini, cfr. C. Micarelli e A. D'Alessandro, *Disciplina fiscale della mediazione...*, p. 822.

⁸⁸ Sulla tematica, cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 213 ss.; 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...*, p. 819 ss.; V. Pappa Monteforte, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 155 ss.

⁸⁹ Per un'approfondita disamina della norma, cfr. A. Uricchio, *Commento art. 9 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. 540 ss.; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 579; 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 519 ss.

tener conto degli obblighi di restituzione e di quelli estinti per effetto della transazione⁹⁰.

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 (euro 200,00)⁹¹. 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)⁹².

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)»⁹³. 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 precedenza⁹⁴.

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 mediazione⁹⁵. Difatti, una diversa interpretazione si porrebbe in contrasto con la *ratio legis* e consentirebbe alle parti di tenere comportamenti elusivi⁹⁶.

⁹⁰ Cfr. S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione...*, p. 88; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 821; A. Giordano, *Mediazione senza registro...*; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 179; R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, Milano, 2012, p. 164; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 995.

⁹¹ Il precedente importo era di euro 168,00. Sul punto, cfr. S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione...*, p. 88. Sulla tematica, cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 179; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile...*, p. 164; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 995.

⁹² Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 821.

⁹³ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario...*, p. 83; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 180. Per la giurisprudenza, cfr. Comm. Trib. Centr., 14 dicembre 1976, n. 1115, in *Comm. trib. centr.* (1977), p. 34; Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 24 aprile 2008, n. 4, in *Boll. trib. on-line*.

⁹⁴ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

⁹⁵ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820. Inoltre, cfr. Circolare, 10 giugno 1986, n. 37, in *Boll. trib.* (1986), p. 969.

⁹⁶ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

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 franchigia⁹⁷, con le aliquote previste per i corrispondenti atti dall'art. 1⁹⁸, Tariffa, parte I, allegata al Tur, nel caso di

⁹⁷ Cfr. S. Forni, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione...*, p. 88.

⁹⁸ 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...*, 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..., 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, *Mediaconciliazione: 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; A. Telara, *Imposta di registro, cosa cambia nel 2014 per chi compra casa*, in http://economia.panorama.it/tasse/imposta-registro-2014-casa?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=fan_page%C3%B9. Inoltre, cfr. P. Simonetti, *La nuova tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso*, in *Rivista notarile* 1 (2014), p. 128–129, il quale evidenzia che, «a parte le eccezioni espressamente previste dalla legge, non è agevole stabilire quali siano le disposizioni in ambito tributario da qualificarsi "esenzioni ed agevolazioni tributarie"; sono, infatti, solo tali disposizioni che sono da considerarsi effettivamente soppresse. In generale si ritiene che possano considerarsi tali solo quelle riconducibili all'ambito applicativo della novella, cioè relative ad atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili, compresi la rinuncia, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi soggetti ad imposta di registro ridotta, e non anche quelle disposizioni che fondano la propria *ratio* nella tutela di interessi più ampi, di situazioni di particolare meritevolezza, in particolare sul piano delle garanzie costituzionali, e che non costituiscono una mera deroga al regime ordinario della tassazione per atti

diritti immobiliari⁹⁹, e dall'art. 2, Tariffa, nell'ipotesi di diritti mobiliari diversi dagli obblighi di restituzione e non estinti per effetto della transazione¹⁰⁰.

di trasferimento di immobili. Conseguentemente si ritengono esclusi dalla soppressione e, quindi, ancora in vigore i regimi agevolativi relativi agli atti societari, l'esenzione per gli accordi che trovano causa nella separazione o nel divorzio di cui all'art. 19 l. n. 74/1987, quella per gli accordi di mediazione di cui all'art. 17 d.lgs. n. 28/2010, le disposizioni di cui all'art. 20 della legge Bucalossi ed all'art. 32 d.p.r. n. 601/1973». In senso analogo, cfr. S. Baruzzi, *La nuova imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari: le agevolazioni soppresse e quelle ancora in vigore*, in *Il fisco* 11 (2014), p. 1053, il quale ricorda che «la circolare n. 2/E del 2014 ha sottolineato che la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni disposta dall'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 23/2011 non opera con riferimento a quelle previsioni normative che non si sostanziano in una riduzione di aliquote, nella previsione di una imposta fissa o nella esenzione dall'imposta di registro. In particolare, secondo la circolare, la soppressione non opera in relazione ad alcune previsioni fiscali funzionali alla disciplina di particolari istituti, che hanno un'applicazione ampia, la cui riferibilità ai trasferimenti immobiliari è solo eventuale e prescinde dalla loro natura onerosa o gratuita. Gli esempi fatti sono quelli della mediazione civile e commerciale, dei procedimenti in materia di separazione e divorzio o di conciliazione giudiziale, che prevedono una normativa fiscale di carattere generale, che può trovare applicazione, tra l'altro, anche per i trasferimenti immobiliari, posti in essere nell'ambito degli stessi procedimenti». Lo stesso Autore riprende quanto sostenuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la nota 5 febbraio 2014, prot. n. 2225, secondo cui tali previsioni fiscali devono «essere ritenute ancora vigenti, atteso che appare ragionevole ritenere che l'intervento del legislatore non avesse la finalità di modificare, con un provvedimento di natura fiscale, il corretto svolgimento delle procedure in questione». Peraltro, «è facile intravedere in questo ambito, per gli anni futuri, un ulteriore terreno di contenzioso, legato a disparità interpretative fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti, circa la perdurante validità o meno di determinate misure di favore». L'originaria formulazione dell'art. 10, d.lgs. n. 23/2011, prevedeva, inoltre, al comma 3, che tale tipologia di atti e le formalità conseguenti poste in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari fossero esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie. La disposizione è stata, da ultimo, modificata dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104/2013, convertito dalla legge n. 128/2013, il quale, pur confermando l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, ha previsto l'assoggettamento alle imposte ipotecarie e catastale nella misura fissa di euro cinquanta. In ordine a tale ultima innovazione, cfr. A. Busani, *Imposta di registro tra sconti e rincari...*, p. 24; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Dal 2014 novità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale...*; A. Busani, *Più care società ed eredità...*; A. Busani, *Vecchio Registro per le stipule 2013...*, p. 27; G. Santarcangelo, *Guida alla tassazione degli atti notarili...*, p. 381; Studio n. 1011-2013/T (est. Area Scientifica – Settore Studi Tributari), *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014...*, p. 3 ss.

⁹⁹ Cfr. R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile...*, p. 163; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

¹⁰⁰ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580; A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario...*, p. 83; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; P. Penco, *Appunti sul Testo Unico dell'imposta di registro*, in *Boll. trib.* (1986), p. 1314; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 179; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 995; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 404. In giurisprudenza, per il regime fiscale delle transazioni traslative o costitutive di diritti reali, cfr. *Comm. Trib. Centr.*, 25 novembre 1976, n. 961, in *Comm. trib. centr.* (1976), p. 661; *Cass.*, 2 agosto 1977, n. 3410, in *Riv. legisl. fisc.* (1977), p. 2221. Sulla tematica, cfr. la Circolare, 10 giugno 1986, n. 37..., p. 969.

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 I¹⁰¹.

Alla stregua di un risalente indirizzo della giurisprudenza tributaria¹⁰², in materia di transazione, avallato da una parte della dottrina¹⁰³, l'assoggettamento all'imposta sui trasferimenti è precluso allorché, 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 precedenza¹⁰⁴. Difatti, si tratta di negozi che non producono effetti traslativi e rientrano nella sfera di azione dell'art. 29, d.P.R. n. 131/1986¹⁰⁵, che reca la disciplina delle «transazioni non traslative, sia quando comportino, sia quando escludano, obblighi di pagamento»¹⁰⁶.

Per converso, in queste fattispecie, non è applicabile l'art. 6, Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986¹⁰⁷, non essendo plausibile assoggettare in via autonoma al tributo di registro la quietanza di pagamento rilasciata contestualmente alla transazione¹⁰⁸. Infatti, il rilascio della quietanza è un atto intrinsecamente connesso al negozio principale e il regime di tassazione

¹⁰¹ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario...*, p. 83; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214.

¹⁰² Cfr. Comm. Trib. Centr., 9 luglio 1965, n. 22966, in *Giur. imp.* (1967), p. 118.

¹⁰³ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

¹⁰⁴ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; S. Cardarelli, *Testo Unico imposta di registro – La risoluzione del contratto e la transazione*, in *Corr. trib.* (1986), p. 2389. Negli stessi termini, cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; Comm. Trib. Centr., 19 febbraio 1982, n. 959, in *Comm. trib. centr.* (1982), p. 153.

¹⁰⁵ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820; A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214.

¹⁰⁶ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 820.

¹⁰⁷ Sulla disposizione, cfr. A. Uricchio, *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...*, 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, Padova, 2011, 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 473 ss.

¹⁰⁸ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 214–215; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 246–247; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 821.

rientra nel disposto dell'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986¹⁰⁹, in forza del quale «l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa»¹¹⁰.

In ogni caso, la qualificazione del bene o del diritto oggetto dell'accordo è determinante per procedere «all'individuazione del valore dei beni (art. 51, d.P.R. n. 131/1986) cui rapportare le relative aliquote»¹¹¹.

In realtà, l'impostazione, pur conforme alla funzione tradizionale della conciliazione, può apparire eccessivamente riduttiva e incompleta se applicata al procedimento di mediazione disciplinato dal d.lgs. n. 28/2010¹¹². Difatti, l'atto negoziale concluso all'esito della procedura di mediazione è munito di una causa propria - compravendita, permuta, *datio in solutum*, divisione con o senza conguaglio, negozio di accertamento, transazione -, dipendente anche dalla volontà delle parti, tenuto conto dei risultati che esse intendono perseguire¹¹³.

Di conseguenza, la transazione non è l'unica forma contrattuale e, probabilmente, neanche la più frequente, in sede di mediazione, «dovendosi avere riguardo alla causa e agli effetti propri del negozio concluso, evidentemente anche ai fini dell'applicazione della relativa disciplina fiscale»¹¹⁴. 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

¹⁰⁹ Cfr. O. Di Paola, *Commento art. 21 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*, Torino, 1989, p. 183-184; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 68 ss.; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 127 ss.; M. Nussi, *Commento art. 21 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, Padova, 2011, p. 790 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 119 ss.

¹¹⁰ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 215; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247; L. Del Federico, *Commento art. 29 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 821; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 404, nt. 51, i quali puntualizzano che, «se ricorrono le condizioni di cui all'art. 21 del d.P.R. sull'imposta di registro, l'eventuale quietanza non sarà assoggettata ad autonoma imposizione». In giurisprudenza, in senso analogo, cfr. Comm. Trib. Centr., 29 novembre 1993, n. 3419, in *Giur. imp.* (1994), p. 604.

¹¹¹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 404.

¹¹² Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580; L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247.

¹¹³ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580, che riprende le considerazioni prospettate da 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*, Milano, 2010, p. 225.

¹¹⁴ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580.

«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 decreto¹¹⁵.

Per di più, in riferimento agli effetti obbligatori «scaturenti dalle pattuizioni tra le parti che addivengono alla mediazione»¹¹⁶, 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»¹¹⁷.

13. 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. La tassazione dell'obbligo di pagamento di somme di denaro per la violazione o l'inosservanza degli impegni assunti nel verbale di mediazione o per il ritardo nell'adempimento.

Come si è visto, 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 perplessità¹¹⁸ circa l'applicazione dell'art. 37 del decreto all'atto conclusivo della procedura¹¹⁹.

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

¹¹⁵ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247, il quale evidenzia che, «per quanto riguarda le varie fattispecie di transazione, l'art. 29 del d.P.R. n. 131/1986 è ormai chiaro; il negozio di accertamento va ricondotto agli atti di natura dichiarativa da assoggettare ad imposta proporzionale con l'aliquota dell'1 % ex art. 3, parte I, della Tariffa; le rinunce abdicative dalle quali non derivino obblighi di pagamento, né trasferimento di beni e diritti, vanno assoggettate ad imposta in misura fissa; le rinunce traslative – così come le transazioni traslative o costitutive di diritti – vanno assoggettate all'imposta con le aliquote previste dagli artt. 1, 2 e 7, parte I, della Tariffa».

¹¹⁶ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 580.

¹¹⁷ Cfr. Idem, p. 580–581.

¹¹⁸ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582–583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 404–405.

¹¹⁹ 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*, Torino, 1989, p. 240 ss.; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 740 ss.; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, 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, Padova, 2011, 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 192 ss.

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 concluso¹²⁰. La figura, avente natura processuale, presuppone l'esistenza di una lite pendente e ha lo scopo di definire il giudizio¹²¹.

L'applicazione della norma all'atto conclusivo della procedura di mediazione appare incerta¹²². 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 disponibili¹²³.

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»¹²⁴. Poiché il fondamento della limitazione è nell'esigenza di evitare elusioni della disciplina fiscale¹²⁵, l'amministrazione finanziaria ha interpretato restrittivamente la locuzione «in cui è parte

¹²⁰ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 404-405; A. Giordano, *Mediazione senza registro...*, laddove si evidenzia che l'imposizione ai fini dell'imposta di registro, prevista per la mediazione civile di cui al d.lgs. n. 28/2010, presenta non poche «analogie con le modalità di tassazione del verbale di accordo della conciliazione giudiziale, i cui atti sono però, a differenza di quelli emessi in seno alla prima, equiparati agli atti giudiziari ai sensi dell'articolo 37 del TUR».

¹²¹ Cfr. M. Di Fiore, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 853, il quale sottolinea che «essa produce effetti processuali sia con riguardo alla fine del processo in corso, che si verifica immediatamente e ipso iure, senza necessità di una formale dichiarazione di estinzione né di ordine di cancellazione dal ruolo, e sia con riguardo al fatto che la legge attribuisce efficacia di titolo esecutivo al documento nel quale la conciliazione viene consacrata».

¹²² Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582.

¹²³ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405.

¹²⁴ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582. In altri termini, «la transazione stragiudiziale che rileva ai fini della disposizione in commento è soltanto quella che pone termine ad una lite già iniziata e di cui sia parte l'Amministrazione dello Stato» (M. Di Fiore, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 853). Ne consegue che «la partecipazione dell'Amministrazione dello Stato riguarda solo la transazione stragiudiziale e non anche l'atto di conciliazione» (M. Di Fiore, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 853).

¹²⁵ Cfr. la Risoluzione Ministeriale, 5 ottobre 1990, n. 260165, in <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={CDF16EC2-BB86-48A9-BE23-2FEDFD186102}>, in forza della quale «è stato tenuto presente dal legislatore che mentre il verbale di conciliazione in corso di causa e con l'intervento del giudice istruttore costituisce una solida garanzia per porre al riparo il Fisco dai pericoli di abusi e frodi fiscali, tali condizioni non si verificano nell'ipotesi di transazione convenzionale tra le parti al di fuori del giudizio. Limitatamente a tale ultima ipotesi viene pertanto richiesta, in funzione antielusiva, ai fini dell'operatività del particolare meccanismo di determinazione dell'imponibile previsto nella prima parte della disposizione, la partecipazione in qualità di parte della pubblica amministrazione». Negli stessi termini, 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...*, p. 853.

l'amministrazione dello Stato», nel senso che quest'ultima deve assumere la veste di «terza parte» rispetto «a quelle tra cui intercorre la lite»¹²⁶.

L'interpretazione prospettata dall'amministrazione non è esente da critiche¹²⁷. In primo luogo, in quanto, «non è concepibile, in un assetto stragiudiziale, un concetto di parte estranea agli effetti dell'atto negoziale»¹²⁸. 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»¹²⁹.

Sulla base degli spunti della giurisprudenza di legittimità¹³⁰, 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»¹³¹.

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»¹³².

¹²⁶ Cfr. la Risoluzione Ministeriale, 5 ottobre 1990, n. 260165 ... Negli stessi termini, cfr. M. Di Fiore, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 853; R. Fanelli e S. Lampono, *Imposta di registro*, Milano, 2003, p. 287.

¹²⁷ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582-583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405.

¹²⁸ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 582-583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405.

¹²⁹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405.

¹³⁰ Cfr. Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098..., n. 305.

¹³¹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 206, i quali, rifacendosi ai chiarimenti prospettati dalla Suprema Corte (Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098..., n. 305), hanno puntualizzato che «dalla norma emerge chiaramente come la partecipazione dell'amministrazione finanziaria sia prescritta soltanto nell'ipotesi che la vertenza venga composta, successivamente alla sentenza di primo grado, con un atto di transazione stragiudiziale. Ciò per un duplice ordine di considerazioni. Sul piano logico, deve escludersi che le parti, qualora intendano conciliarsi nel corso del processo d'appello, siano tenute a far partecipare al giudizio l'amministrazione finanziaria (mediante una inammissibile chiamata in causa, non prevista dalle norme processuali), quale unico mezzo per poter ottenere il rimborso dell'imposta di registro pagata in virtù della sentenza di primo grado. La ratio della norma, inoltre, va ricercata nell'esigenza di evitare fittizi accordi transattivi, posti in essere tra le parti in frode al fisco». Negli stessi termini, cfr. M. Di Fiore, *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986...*, p. 853.

¹³² Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 296; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 405.

Al procedimento di mediazione è pure applicabile l'art. 22, d.P.R. n. 131/1986¹³³, 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»¹³⁴. 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»¹³⁵. 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»¹³⁶.

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 parti¹³⁷.

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»¹³⁸. La soluzione negativa può trovare fondamento nel tenore letterale dell'art. 22, d.P.R. n. 131/1986¹³⁹, 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»¹⁴⁰. Inoltre, attesa la *ratio* di «premialità positiva», sottesa all'esenzione, «non

¹³³ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Obbligo di registrazione dell'accordo...*, p. 396.

¹³⁴ 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*, Torino, 1989, p. 185-186; G. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro...*, p. 132 ss.; A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 217 ss.; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, 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, Padova, 2011, p. 797 ss.; R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile...*, 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 126 ss.

¹³⁵ Cfr. S.A. Parente, *I profili fiscali della mediazione...*, p. 296.

¹³⁶ Ibid..

¹³⁷ Cfr. Idem, p. 296-297.

¹³⁸ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 397.

¹³⁹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 397.

¹⁴⁰ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583.

sarebbe ragionevole attrarre nel suo àmbito atti non registrati in termine fisso (ed eventualmente le relative sanzioni)¹⁴¹. Infine, il mediatore non integra nessuno dei soggetti contemplati dall'art. 65 del d.P.R. n. 131/1986¹⁴², che concerne i «divieti relativi agli atti non registrati»¹⁴³.

Al massimo, dunque, la disposizione potrà trovare applicazione allorché «il notaio intervenga in ragione della sua specifica funzione nella redazione dell'accordo»¹⁴⁴.

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. 131/1986¹⁴⁵.

14. 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: la necessità dell'autentica notarile. La determinazione unitaria del valore dell'accordo sulla base della rendita catastale rivalutata. La preclusione del regime del prezzo-valore nell'ipotesi di accordo stipulato alla presenza del mediatore e registrato a cura delle parti.

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 *de qua*, in presenza dei presupposti legali, possa beneficiare di ulteriori agevolazioni.

¹⁴¹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 583; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 397.

¹⁴² Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 584; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 397.

¹⁴³ Sulla norma, cfr. 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*, Torino, 1989, p. 385-386; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 398 ss.; 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, Padova, 2011, p. 976 ss.; V. Pappa 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*, Milanofiori Assago (MI), 2014, p. 347 ss.

¹⁴⁴ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 584.

¹⁴⁵ Cfr. L. Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali...*, p. 247; A. Uricchio, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986...*, p. 516 ss.; A. Montesano e B. Ianniello, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale...*, p. 544 ss.; S. Fiorentino, *Commento art. 6 della Tariffa, Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986...*, p. 1028 ss.

Anzitutto, 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»¹⁴⁶. Difatti, il meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, denominato «prezzo-valore», è pacificamente applicabile alla transazione che importa trasferimenti immobiliari, pur in assenza di un corrispettivo in danaro, purché ne sussistano i requisiti¹⁴⁷.

Dal punto di vista redazionale, tuttavia, non va trascurata la problematicità dell'applicazione del beneficio del «prezzo-valore» all'accordo di mediazione¹⁴⁸. 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 ricostruzione¹⁴⁹, 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»¹⁵⁰. Alla stregua di questa impostazione, la richiesta «dovrà

¹⁴⁶ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 402.

¹⁴⁷ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 402. Peraltro, già in precedenza, l'amministrazione finanziaria (Risoluzione, 9 novembre 2007, n. 320/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in <http://www.agenzia-entrate.gov.it/wps/wcm/connect/78509880426e1d04afb0bfc065cef0e8/Ris+320E+del+9+nov+2007.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=78509880426e1d04afb0bfc065cef0e8>), 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 denaro, come, ad esempio, il contratto di permuta.

¹⁴⁸ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Modalità di determinazione della base imponibile...*, p. 402; 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*, Napoli, 2012, p. 406.

¹⁴⁹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 581.

¹⁵⁰ Sul meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, denominato «prezzo-valore», cfr. A. Busani, *L'imposta di registro...*, p. 257 ss.; A. Busani e C.M. Canali, *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, Milano, 2010, p. 91 ss.; 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, Padova, 2011, p. 918 ss.; R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile...*, p. 79; Studio n. 116-2005/T, *Finanziaria 2006: La nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore)*, Approvato dalla Commissione Studi Tributarie il 13 gennaio 2006, in *Studi e Materiali* (2006), p. 502 ss.; S. Ghinassi, *La base*

seguire il primo gruppo di sottoscrizioni (dinanzi al mediatore) e precedere il secondo (dinanzi al notaio)¹⁵¹.

In realtà, alla luce del contenuto complessivo dell'art. 1, comma 497, l. 23 dicembre 2005, n. 266¹⁵², il regime fiscale del «prezzo-valore» può trovare

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.; F.P. D'Orsogna, *I pseudo premi per l'acquisto della casa previsti dalla Finanziaria 2006: i commi 496, 497 e 498 della L. 23 dicembre 2005, n. 266*, in *Il fisco* (2006), p. 508 ss.; 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.; B. Lipari, *La novità del "prezzo valore" per le cessioni di fabbricati: conseguenze della simulazione del prezzo negli atti di compravendita*, in *Il fisco* (2006), p. 4037 ss.; G. Petrelli, *Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile ai fini delle imposte indirette*, in *Il fisco* (2006), p. 948 ss.; M. Manente, *Trasferimenti immobiliari: il problema del "prezzo valore". Un'occasione persa. Commento alla sentenza 9 settembre 2004, n. 18150 della Suprema Corte di Cassazione*, in *Il fisco* (2005), p. 4062 ss.; A. Montesano, *Applicazione del sistema del "prezzo valore" alla cessione di fabbricati e relative pertinenze*, in *Il fisco* (2008), p. 4505 ss.; A. Pischetola, *In tema di prezzo valore e diritto di superficie a tempo indeterminato*, in *Studi e Materiali* (2008), p. 1458 ss. Inoltre, cfr. Circolare, 29 maggio 2013, n. 18/E – Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, in <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circulari+e+risoluzioni/circulari/archivio+circulari/circulari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, p. 61 ss. Peraltro, tale meccanismo di determinazione della base imponibile deve reputarsi vigente anche dopo le 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. n. 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..., p. 45), il sistema del c.d. "prezzo-valore" non può essere ricondotto «nell'ambito delle previsioni agevolative in termini di riduzione di aliquote, di imposte fisse o di esenzione dall'imposta di registro, di cui deve intendersi riferito l'art. 10, comma 4, del decreto e pertanto, la sua applicazione risulta confermata anche per gli atti stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014». Negli stessi termini, cfr. P. Simonetti, *La nuova tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso...*, p. 129, laddove puntualizza che la nuova disciplina «non incide sulla determinazione della base imponibile; ne consegue che non può considerarsi variata la normativa sul c.d. prezzo valore, non costituendo questa una agevolazione tributaria in senso proprio». Peraltro, l'interpretazione era stata già prospettata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in risposta ad un'interpellanza parlamentare in data 27 novembre 2013. Sulla questione, cfr. *CNN Notizie* del 28 novembre 2013, n. 214, p. 2–3. Inoltre, cfr. S. Baruzzi, *La nuova imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari...*, p. 1050–1051, il quale ricorda che «la circolare n. 2/E del 2014 ha confermato la perdurante operatività del menzionato criterio non configurandosi esso quale forma di esenzione, ed ha altresì ricordato come la recente sentenza (n. 6 del 15 gennaio 2014) della Corte Costituzionale ne abbia esteso l'applicazione anche alle cessioni di cui all'art. 44 del Tur, ossia ai trasferimenti di immobili abitativi e relative pertinenze in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto».

¹⁵¹ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. Mastroiacovo), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione...*, p. 581.

¹⁵² Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio...*, p. 406. Di recente, la Consulta (Corte Cost., sentenza 15 – 23 gennaio 2014, n. 6, in *G.U.* del 29 gennaio 2014, n. 5 – 1^a Serie Speciale – Corte Costituzionale) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione *de qua* nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti degli immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze, i quali non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, di chiedere che, in deroga all'art. 44, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del medesimo decreto, fatta salva l'applicazione dell'art. 39, comma

applicazione a condizione che l'opzione sia effettuata «all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio»¹⁵³.

Di conseguenza, la fruizione del beneficio è preclusa, a motivo dell'accontualità della dichiarazione, allorchando l'accordo sia stipulato alla presenza del mediatore e registrato a cura delle parti¹⁵⁴, senza l'intervento notarile. La stessa amministrazione finanziaria, tenuto conto della lettera della norma, ha escluso l'applicazione del regime alle scritture private non autenticate¹⁵⁵ o agli atti integrativi successivi alla cessione¹⁵⁶.

1, lett. d), ultimo periodo, del d.P.R. n. 600/1973. In altri termini, la Corte Costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 1, comma 497, legge n. 266/2005, a causa della «mancata previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore tabellare dell'immobile». Ciò in quanto «la mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo, all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato». In tal modo, la pronuncia della Consulta ha superato l'orientamento restrittivo sostenuto in precedenza dall'Amministrazione Finanziaria (Risoluzione del 17 maggio 2007, n. 102/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, in www.agenziaentrate.gov.it), la quale aveva chiarito che il sistema del c.d. “prezzo-valore” non poteva trovare applicazione per i trasferimenti degli immobili ad uso abitativo in sede di espropriazione forzata o, comunque, per tutti i trasferimenti coattivi disciplinati all'art. 44 del TUR, fungendo, in tali ipotesi, da base imponibile il prezzo di aggiudicazione o l'indennizzo riconosciuto. All'interpretazione della Corte Costituzionale si adeguata successivamente la stessa Amministrazione Finanziaria con la Circolare del 21 febbraio 2014, n. è 2/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa..., p. 45–46. Per un commento alla pronuncia della Consulta, cfr. A. Pischetola, *'Prezzo-valore' anche per procedure esproprie e aste pubbliche*, in *Notariato* 1 (2014), p. 57 ss.

¹⁵³ Nella recente legislazione tributaria si stanno diffondendo, sempre più spesso, ipotesi nelle quali il notaio, oltre ad esercitare il ruolo di pubblico ufficiale, è chiamato a svolgere un compito particolare in ordine all'adempimento dei tributi. Difatti, egli, da un lato, a titolo di responsabile d'imposta, è coobbligato al pagamento delle imposte indirette e, dall'altro, è colui nei cui confronti le parti possono esprimere, con efficacia vincolante, opzioni rilevanti ai fini fiscali. Di conseguenza, per poter fruire di determinati trattamenti fiscali agevolativi (ad esempio, il meccanismo di determinazione della base imponibile che tenga conto della rendita catastale dei beni; i regimi tributari sostitutivi), suscettibili di ridurre il debito d'imposta in capo al contribuente che esercita l'opzione, comportando notevole risparmio in ordine ai tributi da corrispondere all'erario, la figura del notaio è imprescindibile, avendo il legislatore riservato solo a tale pubblico ufficiale questo ulteriore ruolo (cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio...*, p. 405–406).

¹⁵⁴ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio...*, p. 406.

¹⁵⁵ Cfr. la Risoluzione del 1° giugno 2007, n. 121/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/e2e8ef00426e1d6bb0c8bbc065cef0e8/risoluzione_121.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e2e8ef00426e1d6bb0c8bbc065cef0e8, p. 4, che puntualizza: «la formulazione letterale del citato comma 497 prevede testualmente che sia possibile fruire del regime di determinazione della base imponibile con modalità catastale “all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio”. Pertanto, la disciplina di cui al comma 497 non è compatibile con fattispecie di cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo effettuate tramite scrittura privata non autenticata. Si ritiene che il requisito della richiesta “resa al notaio” sia circoscritto alle ipotesi nelle quali il trasferimento immobiliare si perfeziona tramite il ministero dello stesso, non risultando applicabile il regime di cui al comma 497 nei casi in cui il trasferimento avvenga con scrittura privata non autenticata».

¹⁵⁶ Cfr. la Risoluzione del 9 giugno 2009, n. 145/E – Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/6a9e4b80426e1f6eb53bcf065cef0e8/ris.+n.+145E+del+9+giugno+2009.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=6a9e4b80426e1f6eb53bcf065cef0e8>.

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 rogante¹⁵⁷. 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»¹⁵⁸.

CONCILIATORY MEDIATION AND INDIRECT TAXATION - PART TWO: THE SCHEME OF REGISTRATION FEE

SUMMARY

The second tax measure of favor on conciliatory mediation, consists of partial exemption from registration fee: art. 17, paragraph 3, d.lgs. n. 28/2010 prescribes that the agreement is exempt from registration fee, within the limit of euro 50,000.00 value; otherwise, the tax is due to the excess, according to ordinary criteria, namely a fixed fee in the event that the performance be deducted in the minutes of settlement are subject to Value Added Tax (VAT), depending on the meaning of art. 40, d.p.r. n. 131 of 1986, that is, otherwise, the tax will be applied with the proportional rate, which varies in relation to the content of the agreement. The calculation of the overpayment should be carried out according to the actual verbal content to determine if the case requires the mandatory or voluntary registration and if the tax is to be calculated as fixed or proportional size.

The agreement on the outcome of the mediation procedure, annexed to the minutes or transfused within it, can take nature, contents and effects, ranging from assessment, to surrender, to the transaction itself. The nature of the store has a priority interest for the ombudsman and mediation body to the effects of the registration fee.

The facility is aimed at encouraging recourse to mediation proceedings and to promote success. The benefit, however, may give rise to possible tax avoidance phenomena, in this case in which the parties are abusing the mediation process with the conclusion of agreements aimed to establish the constituent acts or slides that are benefiting from lower tax treatment of the ordinary: the parties may have recourse in a fictitious to mediation, simulating a dispute does not exist, to receive partial exemption from registration fee and implement tax-cost slides effects content, with a dangerous instrumentalisation of the mediation procedure.

KEY WORDS: Conciliatory mediation, tax regime, total registration fee exemption

CACHEID=6a9e4b80426e1f6eb53cbfc065cef0e8, p. 3, che evidenzia: «in ragione della formulazione letterale della norma e della finalità da essa perseguita, che consiste, tra l'altro, nel far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, si deve escludere che la dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, possa essere contenuta in un atto integrativo successivo al negozio traslativo. Tale soluzione risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. La scelta compiuta all'atto del trasferimento di volersi avvalere della disciplina del prezzo valore, produce, infatti, conseguenze immediate in ordine all'attività di controllo degli Uffici, inibendo i poteri di rettifica (articolo 52, comma 5-bis, TUR). Non è ipotizzabile, ad esempio, che l'attività di accertamento sul valore avviata dall'Ufficio, possa essere inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore».

¹⁵⁷ Cfr. A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, *Opzioni fiscali: ruolo del notaio...*, p. 406.

¹⁵⁸ Ibid.