



# diritto ed economia dell'impresa

*Diretta da* LUCIANO M. QUATTROCCHIO

1 - 2018

## INTERVENTI di

*E. Desideri, P. Rossi Odello, M. Cisi  
F. Lunardon, G. Varrasi, V. Pacileo*

## APPROFONDIMENTI di

*E. Di Capua, L.M. Quattrocchio, M. Tucci*

## SAGGI di

*L.M. Quattrocchio, B.M. Omegna, M. Airoidi, F. Pipicelli*



**G. Giappichelli Editore – Torino**

Rivista telematica bimestrale 1 - 2018 • Iscrizione al R.O.C. n. 25223

ISSN 2499-3158

# Gli aspetti fiscali della mediazione

Luciano M. Quattrocchio

## SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. Le singole tipologie di agevolazioni. – 2.1. L'esenzione dall'imposta di bollo e da altre tasse o diritti. – 2.1.1. L'esenzione dall'imposta di bollo. – 2.1.2. L'esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura. – 2.2. L'esenzione (parziale) dall'imposta di registro. – 2.3. Il credito d'imposta.

## 1. Premessa

L'art. 60, comma 3, lett. o), della l. 18 giugno 2009, n. 69, nell'ambito della “*Delega al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali*”, aveva previsto forme di “agevolazione di carattere fiscale”», a favore delle parti, nell’“invarianza del gettito”, attraverso l'impiego di risorse del “fondo unico giustizia”.

La *ratio* delle agevolazioni fiscali, poi trasfusa nel d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, può essere rinvenuta nel *favor* del legislatore verso forme conciliative non contenziose, piuttosto che nell'incentivazione dello strumento della mediazione, trattandosi – nella maggior parte delle ipotesi – di una procedura obbligatoria per legge.

Si tratta, in particolare, di un sistema di “premialità positiva”, che – attraverso la leva fiscale – dovrebbe indurre le parti ad adottare lo strumento della mediazione in alternativa a quello giudiziale, anche al di là delle ipotesi di mediazione obbligatoria.

Gli artt. 17 e 20 del d.lgs. n. 28/2010 introducono una serie di agevolazioni fiscali, in materia di imposizione sia indiretta sia diretta, per incentivare il ricorso alla mediazione e la successiva conciliazione. In particolare:

- tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura;
- il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente;
- alle parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi è riconosciuto, in caso di

successo della mediazione, un credito d'imposta commisurato all'indennità stessa, fino a concorrenza di euro cinquecento. In caso di insuccesso della mediazione, il credito d'imposta è ridotto della metà.

## 2. Le singole tipologie di agevolazioni

### 2.1. L'esenzione dall'imposta di bollo e da altre tasse o diritti

#### 2.1.1. L'esenzione dall'imposta di bollo

Come anticipato, l'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 28/2010 dispone che «*Tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*».

La norma, come è agevole constatare, ha una portata molto ampia. Infatti, il trattamento fiscale di favore non è riservato al solo provvedimento, ma anche a tutti gli atti e documenti che contribuiscono alla sua formazione.

Pertanto, anche al di fuori dell'ambito processuale sembra ragionevole intendere la relazione tra atto, provvedimento o documento e procedimento di mediazione in senso "funzionale e originario":

- "funzionale" nel senso che deve trattarsi di atti e provvedimenti posti in essere in dipendenza o al fine dell'attività procedimentale;
- "originario" giacché l'ambito di applicazione non può estendersi al punto da considerare ricompresi documenti già formati, seppur necessari al fine del buon esito del procedimento.

In tale prospettiva, si deve ritenere che gli atti non siano assoggettati al versamento del "contributo unificato di iscrizione a ruolo" di cui all'art. 9 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

Quanto all'imposta di bollo, occorre rammentare che – ai fini dell'applicazione dell'imposta – si distingue tra atti, documenti e registri indicati nella parte prima della Tariffa, Allegato A, al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo), che scontano l'assoggettamento al tributo "fin dall'origine" e quelli indicati nella parte seconda della medesima Tariffa, per i quali la tassazione avviene "in caso d'uso"; ove, a norma dell'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 642/1972, «*si ha caso d'uso quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione*».

La natura negoziale dell'accordo raggiunto (o accettato su proposta del mediatore) dalle parti all'esito del procedimento di mediazione comporta che l'atto negoziale (*rectius* contratto) sia di per sé assoggettabile all'imposta di

bollo fin dall'origine, in ragione dell'art. 2 della Tariffa, parte prima; esso risulta, tuttavia, esente per effetto dell'esenzione prevista dall'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 28/2010.

Ovviamente l'esenzione si applica sia nel caso di accordo trasfuso nel verbale sia in quello (tra l'altro, più frequente) in cui l'accordo sia contenuto in autonomo documento allegato.

Del pari, non sono assoggettati all'imposta di bollo, né a diritti di segreteria, l'istanza di mediazione, i documenti allegati, l'atto di adesione alla proposta del mediatore, la proposta di mediazione formulata dal mediatore, il verbale di mediazione e quello di mancato accordo, insieme ad eventuali copie, le memorie, oltre alla nomina di eventuali consulenti tecnici, le visure e le richieste di atti pubblici.

In definitiva, rientrano nell'ambito di esenzione dall'imposta tutti gli atti e i provvedimenti posti in essere nel corso della procedura, a partire dall'atto introduttivo del procedimento di mediazione fino all'atto finale di verbalizzazione dell'accordo raggiunto o della dichiarazione di mancato accordo.

I documenti esenti dal bollo sono – tuttavia – sono soltanto quelli necessari, nell'ambito del procedimento di mediazione, per supportare le diverse pretese delle parti; anzi, solitamente, costituiscono proprio il substrato della potenziale lite per inadempimento.

L'ambito dell'esenzione rimane – quindi – circoscritto a quegli atti, provvedimenti e documenti “originati” dal procedimento, senza potersi estendere ai documenti che, per legge, avrebbero dovuto essere assoggettati all'imposta di bollo fin dall'origine e che non sono stati sottoposti all'imposizione, seppur “relativi” al procedimento in quanto oggetto delle questioni controverse. Pertanto, tutti i documenti prodotti nel corso del procedimento di mediazione o posti a base dell'accordo tra le parti, formati in epoca precedente, non possono considerarsi esenti dal bollo, ma restano soggetti all'imposta secondo le disposizioni di legge.

Occorre, peraltro, chiarire che la produzione di un documento soggetto a bollo in caso d'uso non rileva ai fini dell'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 642/1972, non integrando ovviamente caso d'uso; detto documento, anche qualora posto a fondamento del verbale di accordo, non deve – pertanto – essere sottoposto a tassazione.

Si deve, nel contempo, ritenere che il mediatore che accetti la produzione di documenti non in regola con le disposizioni sull'imposta di bollo o li assuma a base dei provvedimenti non siano sottoposti alla previsione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 642/1972, in quanto la loro figura non è assimilabile a nessuna di quelle ivi elencate (giudici, funzionari e dipendenti delle amministrazioni dello Stato, degli enti pubblici territoriali e degli organi di controllo, pubblici

ufficiali, cancellieri, segretari e arbitri). Pertanto, il mediatore non è tenuto ad inviare i documenti irregolari, in materia di imposta di bollo, al competente ufficio fiscale per la regolarizzazione degli stessi a norma dell'art. 31 del d.P.R. n. 642/1972.

Discorso diverso deve essere fatto con riguardo alle ipotesi in cui sia necessaria l'autentica notarile. In particolare, nei casi in cui «*con l'accordo le parti concludono uno dei contratti o compiono uno degli atti previsti dall'art. 2643 del c.c.*», l'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 28/2010 prevede espressamente che – per procedere alla trascrizione del relativo atto – la sottoscrizione dello stesso deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. In questa ipotesi, infatti, il notaio interviene per l'esercizio della sua specifica funzione e pertanto trova applicazione l'art. 19 del d.P.R. n. 642/1972.

Occorre – infine – rammentare che l'art. 35 del d.P.R. n. 642/1972 prevede che i soggetti indicati nell'art. 19 e tutti coloro che a norma di disposizioni legislative o regolamentari sono obbligati a tenere o a conservare libri, registri, atti o documenti soggetti a bollo sono obbligati ad esibirli ai funzionari ed impiegati dell'amministrazione finanziaria e agli ufficiali e gli agenti della polizia tributaria. Ora, tenuto conto che l'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 28/2010 prescrive il deposito del processo verbale presso la segreteria dell'organismo di mediazione, si deve ritenere che all'organismo stesso possa essere richiesta l'esibizione dei verbali (e degli eventuali documenti conservati) all'amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento.

### **2.1.2. L'esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura**

Tra le “spese, tasse o diritto di qualsiasi natura e specie” oggetto di esenzione – sostenute in relazione ad atti, provvedimenti e documenti, relativi al procedimento di mediazione – si deve ritenere che rientrino quelle necessarie al reperimento di elementi utili al raggiungimento dell'accordo. E così, ad esempio, copie di atti pubblici, documenti amministrativi, sentenze o certificati, oltre a tutti i documenti per i quali sia previsto il rilascio previo pagamento di denaro a vario titolo (tasse speciali, diritti di cancelleria, ecc.).

Potrebbe sorgere qualche dubbio – invece – per altri tributi non espressamente menzionati, e in particolare per le imposte ipotecaria e catastale.

Al riguardo, vi sono diversi elementi che depongono per una soluzione positiva all'interrogativo:

- essa è supportata da un argomento testuale, in quanto l'espressione “tasse e diritti di qualsiasi natura e specie” si presta ad un'individuazione residuale di un ambito non determinato;

- vi è un precedente legislativo, di formulazione pressoché identica, interpretato in tal senso dalla Corte costituzionale e dall'amministrazione finanziaria. Il riferimento è all'art. 19 della l. n. 74/1987 che prevede l'esenzione "dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa" degli atti relativi alla separazione e al divorzio;

- con riguardo a tale ultimo profilo, è intervenuta anche la Suprema Corte affermando che l'esenzione si estende ad ogni tipo di tassazione indipendentemente dalla natura di imposta o tassa in senso proprio del tributo, posto che il riferimento, presente nella norma, ad ogni altra tassa, identifica di tutta evidenza un uso "atecnico" del termine tassa, e quindi consente di ricomprendere nell'ambito applicativo della norma medesima non soltanto i tributi di registro e di bollo, ma anche altre tipologie di imposte;

- la soluzione deve ritenersi identica, in quanto il tenore delle espressioni utilizzate è pressoché coincidente; addirittura, è dato riscontrare una maggiore ampiezza linguistica nel dettato della seconda (in tema di mediazione) rispetto alla prima (in tema di separazione e divorzio).

## 2.2. *L'esenzione (parziale) dall'imposta di registro*

L'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 28/2010 stabilisce che «*il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente*».

Il legislatore prevede quindi una franchigia pari a euro 50.000,00, limite oltre il quale si rende applicabile l'imposta dovuta. Il riferimento alla franchigia e all'applicabilità dell'imposta solo per la parte di "valore imponibile" eccedente implica che l'esenzione parziale riguardi il tributo di registro proporzionale; infatti, l'imposta fissa rientra necessariamente nella franchigia.

Poiché, come si è detto, il verbale di accordo formato all'esito del procedimento di mediazione è atto negoziale stragiudiziale, deve essere registrato in termine fisso e assoggettato a tassazione (al netto dell'esenzione) in ragione del suo contenuto e dei suoi effetti secondo le regole stabilite nel d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

Più in particolare, quanto alla natura l'atto di conciliazione (giudiziale e stragiudiziale), la dottrina prevalente ritiene che si tratti di un contratto di transazione di cui all'art. 1965 del c.c., mediante il quale «*le parti facendosi reciprocamente concessioni pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro*».

Al riguardo, l'art. 29 del d.P.R. n. 131/1986 prevede che per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento (o costituzione)

di diritti reali l'imposta si applica con riguardo agli obblighi di pagamento che ne derivano, senza tenere conto degli obblighi di restituzione e di quelli estinti per effetto della transazione. Nel caso dalla transazione non derivino obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa.

Più in particolare, se la transazione ha per effetto il trasferimento di proprietà o il trasferimento o la costituzione di diritti reali, sconta l'imposta di registro sulla base della tipologia degli effetti giuridici prodotti:

- art. 1 della Tariffa, Parte prima, nel caso di diritti immobiliari;
- art. 2 della medesima Tariffa nel caso di diritti mobiliari diversi dagli obblighi di restituzione e non estinti per effetto della transazione).

Quindi, la qualificazione del bene o del diritto oggetto dell'accordo è determinante per l'individuazione del valore dei beni cui rapportare le relative aliquote.

Ma l'esclusiva qualificazione dell'accordo di mediazione nel ristretto ambito della transazione appare eccessivamente riduttiva e incompleta. Infatti, come è stato osservato, *«l'atto negoziale da concludere avrà la causa sua propria, che dipenderà essenzialmente dalla volontà delle parti e dai risultati che si intendono raggiungere: ad esempio compravendita, datio in solutum, permuta, divisione (con o senza conguaglio), transazione, negozio di accertamento, ecc.»*.

D'altronde, la transazione non costituisce l'unica forma contrattuale (e probabilmente nemmeno quella più frequente) mediante le quali le parti possano addivenire al loro accordo di mediazione, dovendosi avere riguardo alla causa e agli effetti propri del negozio concluso.

In ogni caso, si deve ritenere che rientrino all'ambito dell'esenzione tutti gli assetti negoziali – anche se temporalmente successivi alla registrazione del processo verbale – che trovano in esso il loro momento genetico e che costituiscano diretta attuazione della mediazione raggiunta in sede procedimentale e attestata appunto dal verbale. E così, ad esempio, l'accordo con effetti obbligatori può assumere (temporaneamente) la configurazione di contratto preliminare (art. 1351 c.c.), a cui seguirà il contratto definitivo, che del primo costituirà adempimento.

Occorre ancora rammentare che, nel caso in cui nel verbale di accordo vengano enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunciate (art. 22 del d.P.R. n. 131/1986). La citata disposizione prevede, inoltre, che – se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso – è dovu-

ta anche la pena pecuniaria e che – se la menzione riguarda contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso – essa non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando risulti che gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano proprio in conseguenza dell'atto che contiene l'enunciazione.

Il dubbio che potrebbe sorgere è se l'imposta dovuta per l'enunciazione sia da imputare al fine del superamento del limite individuato dall'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 28/2010 quanto all'esenzione. Peraltro, poiché nella disciplina dell'enunciazione l'oggetto della tassazione è l'atto enunciato e non già l'atto che reca l'enunciazione, si deve ritenere che la questione debba essere risolta in senso negativo.

Inoltre, il mediatore non integra alcuno dei soggetti di cui all'art. 65 del d.P.R. n. 131/1986 che disciplina i divieti relativi agli atti non registrati. Peraltro, tale norma trova applicazione nel caso in cui il notaio intervenga nella redazione dell'accordo, in ragione della sua specifica funzione.

Ci si deve ancora interrogare se incomba sul mediatore l'obbligo di registrazione ovvero se lo stesso faccia capo alle parti.

Al proposito, vale la pena rammentare che il verbale di accordo deve essere sottoscritto dalle parti e dal mediatore, laddove la sottoscrizione del mediatore ha l'unico effetto di certificare l'autografia della sottoscrizione delle parti e dunque non ha valenza né ai fini della forma dell'atto, né sotto il profilo della responsabilità fiscale del mediatore.

Tuttavia, come si è detto, *«se con l'accordo le parti concludono uno dei loro contratti o compiono uno degli atti previsti dall'art. 2643 c.c., per procedere alla trascrizione dello stesso la sottoscrizione del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato»*.

Occorre, quindi, distinguere l'accordo concluso senza necessità di autenticazione, da quello in cui tale forma sia prevista per legge. Nel primo caso – che qui interessa – il mediatore (eventualmente anche un notaio) non è un soggetto obbligato a richiedere la registrazione, la quale rimane a carico e sotto la responsabilità delle parti. Infatti, il mediatore non rientra in nessuna delle ipotesi di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 131/1986, non è parte dell'atto, né è pubblico ufficiale (o se lo è non sta esercitando la sua funzione).

In definitiva, il mediatore non può essere considerato un soggetto obbligato al pagamento, neanche in termini di solidarietà passiva in via dipendente; esso può, tutt'al più, avere un ruolo sollecitatorio alla registrazione delle parti dell'atto, evidenziando l'opportunità di tale adempimento al fine della stabilità dell'accordo.

### 2.3. Il credito d'imposta

L'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 28/2010 riconosce *«alle parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi in caso di successo della mediazione un credito d'imposta commisurato all'indennità stessa, fino a concorrenza di euro cinquecento»*.

Il riconoscimento del credito d'imposta è dunque ancorato alle indennità di mediazione.

Tuttavia, è previsto un disincentivo alla mancata conciliazione: infatti, *«in caso di insuccesso della mediazione, il credito d'imposta è ridotto alla metà»*.

Il riconoscimento di un credito nei confronti dell'Erario è, dunque, sottoposto al realizzarsi di alcune condizioni:

- anzitutto, è possibile beneficiare del credito solo se effettivamente si è fatto fronte al pagamento delle indennità di mediazione;
- in secondo luogo, il credito d'imposta massimo che viene riconosciuto è di 500,00 euro in caso di mediazione esperita con successo; mentre in caso di insuccesso del procedimento il limite massimo di credito riconosciuto scende ad euro 250,00.

Evidentemente, il tetto di 500,00 euro (o di 250,00 euro) riguarda le parti disgiuntamente. E così, se – ad esempio – l'indennità di mediazione ammonta ad euro 800 a carico di ciascuna delle parti, nel caso in cui il tentativo di mediazione vada a buon fine, entrambi possono usufruire di un credito di imposta di euro 400,00; se, al contrario il procedimento non ha successo le parti possono usufruire di un credito d'imposta nei limiti di euro 200,00.

I successivi commi 2 e 3 dispongono circa la determinazione e le effettive modalità di utilizzazione di suddetto credito.

In merito alla sua determinazione, il Ministero della Giustizia entro il 30 aprile di ogni anno, verificate le risorse economiche disponibili e determinate le mediazioni concluse nell'anno precedente, procede alla determinazione degli importi spettanti a ciascun contribuente per le mediazioni che lo hanno visto come parte durante l'anno precedente e che si sono effettivamente concluse in quell'anno. Successivamente, e comunque entro il 30 maggio, il Ministero deve inviare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate con l'elenco dei beneficiari ed i relativi importi; e una comunicazione specifica viene inviata dallo stesso Ministero agli interessati.

Quanto alla sua utilizzazione, il valore d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi presentata nell'anno successivo a quello in cui la mediazione si è svolta, a pena di decadenza. E, così, se – ad esempio – un sogget-

to ha esperito un tentativo di mediazione nel 2017, riceverà la comunicazione del Ministero entro il 30 maggio 2018 e potrà usufruire del credito d'imposta, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2017. Se egli omette di indicare il credito vantato nei confronti dell'Erario nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2018, non ne potrà più usufruire; il credito d'imposta, infatti, può essere utilizzato solo per l'anno solare in cui è materialmente maturato.

Quanto al suo materiale utilizzo, se il soggetto menzionato è titolare di reddito d'impresa o di reddito da lavoro autonomo, può usufruire del credito d'imposta compensandolo con eventuali debiti derivanti da imposte sui redditi, ritenute, imposta sul valore aggiunto, Irap, imposte sostitutive, ecc. Se si tratta, invece, di una persona fisica non titolare di partita IVA, può utilizzare il credito portandolo in diminuzione delle imposte sui redditi e, nel caso in cui nell'anno solare di ricezione della comunicazione il contribuente non sia tenuto a versare imposte, perde il diritto al credito d'imposta, non essendo per lo stesso riconosciuto un rimborso.