

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n. 5/2023M

Il regime fiscale dell'accordo di conciliazione e le novità della Riforma Cartabia

di Annarita Lomonaco

*(Approvato dalla Commissione Mediazione il 28
settembre 2023)*

Abstract

Lo studio approfondisce il tema delle agevolazioni fiscali previste per l'accordo di conciliazione alla luce anche delle novità introdotte dalla Riforma Cartabia. L'esame delle disposizioni di cui all'art. 17, commi 1 e 2, d.lgs. n. 28/2010 è affrontato inquadrando l'accordo di conciliazione quale esito positivo della mediazione nell'ambito del sistema dell'imposta di registro, prestando particolare attenzione alle ipotesi in cui l'accordo assume forma notarile secondo i principi generali che presidiano il nostro ordinamento giuridico. E a prescindere dalla tecnica redazionale adottata, nel definire l'ambito applicativo delle agevolazioni si ritiene che si debba avere riguardo alla composizione negoziale voluta dalle parti della mediazione, tenendosi conto che la volontà negoziale può necessitare per la sua attuazione di più atti consequenziali e direttamente funzionali alla mediazione stessa (pur se successivi alla chiusura del procedimento), perciò riconducibili all'art. 17 commi 1 e 2 D.lgs. n. 28/2010.

Sommario: **1.** Premessa; **2.** L'accordo di conciliazione nel sistema della mediazione civile e commerciale; **3.** L'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto; **4.** L'esenzione (limitata) dall'imposta di registro proporzionale; **4.1** La registrazione; **4.2** L'applicazione dell'imposta di registro proporzionale; **5.** Le esenzioni nel caso di atto notarile successivo; **5.1** Accordo di conciliazione e atto notarile di ripetizione; **5.2** Accordo di conciliazione con obbligo a contrarre e atto notarile esecutivo.

1. Premessa

A distanza di oltre un decennio dall'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto della mediazione delle controversie civili e commerciali (successivamente oggetto di modifiche rilevanti nel 2013, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 272/2012) si assiste, nell'ambito della riforma della giustizia civile, ad una profonda revisione del modello della mediazione, fondata anche sulle esperienze maturate, al fine di implementarne l'effettività e l'efficacia, nella consapevolezza del ruolo significativo che deve essere attribuito «alla gestione negoziale delle liti che, per essere socialmente riconosciuta nei suoi valori e utilmente praticata, deve poter godere di interventi mirati e adeguati»¹.

E già la cd. Commissione Luiso indicava fra gli interventi necessari per supportare e incentivare la mediazione² l'aumento da 50.000 a 100.000 euro del limite del valore entro il quale il verbale di accordo in mediazione è esente da imposta di registro, e ciò «anche al fine di aggiornare il valore economico espresso (50.000,00 euro) alle rinnovate esigenze del sistema, nonché per esigenze di incentivazione al ricorso alla mediazione legate alle difficoltà del contesto emergenziale e nel tempo a venire. La misura è in linea con la recente normazione emergenziale che ha ampiamente fatto ricorso, in taluni settori sociali ed economici, all'utilizzo di strumenti fondamentali di sostegno» (relazione finale cit.).

L'art. 1, comma 4, lett. a) della legge delega 26 novembre 2021, n. 206, indica, infatti, tra i principi e criteri direttivi per l'adozione del decreto legislativo recante modifiche in materia di mediazione, al fine di «riordinare e semplificare la disciplina degli incentivi fiscali relativi alle procedure stragiudiziali di risoluzione delle controversie», la previsione dell'incremento della misura dell'esenzione dall'imposta di registro di cui all'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28.

Se, dunque, la definizione giudiziale delle controversie comporta, in linea generale, l'applicazione dell'imposta di registro, in base agli articoli 37 del testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) e 8 della tariffa, parte prima,

¹ Così si legge nella relazione finale del 24 maggio 2021 della *Commissione per l'elaborazione di proposte di interventi in materia di processo civile e di strumento alternativi*, costituita presso l'Ufficio Legislativo del Ministero della giustizia e presieduta dal Prof. Luiso.

² Segnalando che «si attiva la delega giudiziale dopo aver percorso la strada del confronto, del dialogo generativo di soluzioni. Considerando che l'autonomia non può essere solo promossa, ma deve essere incentivata con interventi adeguati. Un sistema di qualità orientato alla prevenzione e alla gestione coesistenziale dei conflitti che precede o si accompagna alla giurisdizione, rendendo sostenibile il sistema della giustizia civile mediante il riequilibrio del rapporto tra domanda ed offerta, realizza l'efficienza del sistema giustizia e coniuga l'effettiva tutela dei diritti, il rafforzamento della coesione sociale ed il rilancio del sistema economico» (relazione *supra* citata). Nel senso di un nuovo modello di mediazione basato sulla "fiducia" cfr. anche le riflessioni di Marinaro, *La mediazione nel rinnovato quadro normativo*, in *Diritto della mediazione civile e commerciale*, a cura di M. Marinaro, Milano, 2023, 8 ss. Con riguardo al nuovo modello di mediazione si osserva anche come la giustizia consensuale non debba più essere vista solo quale strumento deflativo del carico giudiziale, esprimendo una visione dello Stato che favorisce la coesione sociale, i cui costi non possono essere solo delle parti (Dalla Bontà, *Il costo della giustizia consensuale*, in *Riv. arbitr.*, 2023, 325 ss.). Si rinvia altresì a Valenza, *La filosofia del nuovo modello di mediazione civile e commerciale portato dalla riforma Cartabia*, studio n. 1-2023/M, approvato dalla Commissione mediazione in data 28 settembre 2023.

allegata al medesimo D.P.R.³ (oltre che del contributo unificato⁴), l'esperimento della mediazione e, nello specifico, la chiusura della stessa con la conclusione di un accordo di conciliazione beneficia di un trattamento fiscale di favore⁵.

Al riguardo si rammenta che in relazione al regime tributario del procedimento di mediazione, l'art. 17 d.lgs. n. 28/2010⁶ nel testo originario recava una norma generale di esenzione fiscale per gli atti relativi al procedimento (comma 2⁷) e una disciplina derogatoria in tema di imposta di registro proporzionale, applicabile all'accordo di conciliazione per la parte eccedente il valore di 50.000 euro (comma 3⁸).

³ In linea generale gli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio (ossia di controversie che attengono all'esistenza, modificazione, estinzione, attuazione di un diritto soggettivo) scontano l'imposta nella misura proporzionale o fissa indicata nell'art. 8 cit. in ragione degli effetti giuridici che sono idonei a produrre (mentre nella tabella, allegata al testo unico cit., sono indicati gli atti dell'Autorità giudiziaria non soggetti all'obbligo di registrazione, ma che se registrati su iniziativa della parte interessata scontano l'imposta in misura fissa ex art. 7 D.P.R. n. 131/1986). Cfr., tra gli altri, sul tema Fantozzi-Tinelli, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994; Uricchio, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, in *Boll. trib.*, 2006, 379 ss.; Preziosi, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 667 ss.; Di Fiore, sub art. 37 (imposta di registro), in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. Marongiu, Padova, IV, 2011, 844 ss. L'imposta di registro non è dovuta, però, neppure nella misura fissa, per «le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1033 ...» ai sensi dell'art. 46 l. 21 novembre 1991, n. 374, in relazione al quale l'Agenzia delle entrate, sulla scorta dell'indirizzo espresso dalla Corte di cassazione, ritiene che il regime esentativo per valore, in deroga agli artt. 37 e 8 della tariffa citati, si applichi a tutti gli atti e provvedimenti relativi a controversie il cui valore non ecceda la somma indicata, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'ufficio giudiziario adito (circ. 29 luglio 2022, n. 30/E). Sono previsti, inoltre, specifici regimi fiscali per altri strumenti conciliativi giudiziali, o endoprocessuali (si pensi, ad esempio, oltre all'art. 46 l. n. 374/1991 cit., all'art. 13 comma 6 l. 22 luglio 1997, n. 276, all'art. 9, comma 9, l. 23 dicembre 1999, n. 488, all'art. 696 bis c.p.c.). Per un'analisi comparativa si rinvia a Mastriacovo, *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, studio n. 190-2010/T, in *Studi e materiali*, 2011, 577 s.

⁴ L'attività giudiziaria assume rilevanza anche agli effetti del contributo unificato disciplinato dal testo unico in materia di spese di giustizia (D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115), che ha sostituito l'imposta di bollo sugli atti giudiziari, la tassa di iscrizione a ruolo, nonché i diritti di cancelleria o di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario. Cfr. sul tema, tra gli altri, Uricchio, op. cit., 387 ss.; Sartori, *Il contributo unificato quale costo fiscale di accesso alla giustizia*, in *Rass. trib.*, 2017, 1010 ss.

⁵ Sul tema delle agevolazioni fiscali in relazione alla funzione promozionale del diritto cfr. D'Amati, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. trib.*, 1995, 569 s. (ricordando al riguardo Bobbio, *Dalla struttura alla funzione – Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, 26). In generale, sulla nozione di agevolazione fiscale, cfr. *ex multis* anche Moschetti-Zennaro, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. priv. (sez. comm.)*, I, Torino, 1987, 63 ss.; La Rosa, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, XIV, Roma, 1989; Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, 241 ss.

⁶ La disposizione fu introdotta in attuazione della delega al Governo in materia di mediazione e di conciliazione delle controversie civili e commerciali (art. 60 legge 18 giugno 2009, n. 69) la quale, tra i principi e criteri direttivi, indicava la previsione, a favore delle parti, di misure agevolative di carattere fiscale, per favorire il procedimento di mediazione, incentivando il ricorso a strumenti di risoluzione delle controversie alternativi a quello giudiziario e deflativi del contenzioso.

⁷ Ai sensi del quale «tutti gli atti, documenti, provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura».

⁸ Ai sensi del quale «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 suddetto articolo 17 è stato integralmente sostituito a seguito delle modifiche operate dall'art. 7 d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 (le quali hanno effetto dal 30 giugno 2023), e con riguardo alle due disposizioni sopra ricordate:

- senza alcuna modifica in relazione alla previsione di esenzione generale, in quanto l'attuale comma 1 recepisce quanto disposto dal precedente comma 2⁹,
- con una modifica lessicale (in luogo dell'espressione "*il verbale di accordo*" l'attuale comma 2 si esprime nei termini "*il verbale contenente l'accordo di conciliazione*") e una rilevante modifica sostanziale, relativa all'importo della franchigia di esenzione dall'imposta di registro, aumentato da cinquantamila a centomila euro.

Queste modifiche, nell'ambito del più ampio quadro normativo di rinnovo del modello della mediazione, rappresentano l'occasione per riesaminare l'accordo di conciliazione nella prospettiva tributaria, verificando le soluzioni interpretative individuate in prossimità dell'entrata in vigore del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28¹⁰, anche alla luce delle prassi applicative e delle (invero scarse) pronunce dell'Agenzia delle entrate e della giurisprudenza.

2. L'accordo di conciliazione nel sistema della mediazione civile e commerciale

Fin da subito appare utile ricordare che l'accordo di conciliazione è senza dubbio un negozio espressione dell'autonomia privata, riferibile esclusivamente alle parti, assistite e facilitate dal mediatore (il quale può anche effettuare una proposta di conciliazione) ed è, dunque, concettualmente distinto dal verbale, redatto a cura del mediatore, che fa fede dello svolgimento della procedura¹¹.

L'accordo, quale «risultato del procedimento di mediazione, non costituisc[e] comunque una autonoma figura negoziale a sé stante, ma indic[a] soltanto un modo di

⁹ Cfr. relazione illustrativa al decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 149, Capo IV, Sez. I Modifiche in materia di Mediazione, Negoziazione assistita e Arbitrato, in Gazzetta Ufficiale del 19-10-2022, serie gen. n. 245, suppl. straord. n. 5.

¹⁰ Sia consentito rinviare a Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, in Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, a cura di M.L. Cenni, E. Fabiani, M. Leo, Napoli, 2012, 388 ss. V. anche Mastroiacovo, *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, studio CNN n. 190-2010/T, cit., 567 ss.; Lomonaco, *La tassazione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione di beni immobili*, studio CNN n. 156-2014/T, in *Studi e materiali*, 2014, 737 ss. Sul tema cfr., altresì, Sartori, *sub art. 17*, in *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, a cura di Castagnola e Delfini, Padova, 2010, 259; Richiusa-Zamaro, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, in *Corr. trib.*, 2011, 1739; Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo tra le parti*, in *Boll. trib.*, 2012, 248; Nicotina, *In tema di agevolazioni fiscali per la mediazione civile e commerciale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2013, 55 ss.; Parente, *Mediazione conciliativa e fiscalità indiretta – parte seconda: il regime dell'imposta di registro*, in *Civitas et Lex*, 2016, 55; Uricchio, *Mediazione e conciliazione nel settore civile: incentivi fiscali e modelli di accesso alla giustizia alternativa*, in *Rass. trib.*, 2017, 620 ss.; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, Bologna, 2022, 594 ss.; Lomonaco, *Il regime tributario*, in Diritto della mediazione civile e commerciale, cit., 357 ss.

¹¹ Sui rapporti fra verbale e accordo cfr. Forti, *L'accordo notarile di mediazione*, studio n. 2-2023/M, approvato dalla Commissione mediazione in data 28 settembre 2023.

composizione della lite che può sfociare in uno o più negozi tipici o atipici»¹², con efficacia immediatamente traslativa oppure solo obbligatoria, non necessariamente incidente sul rapporto giuridico controverso, potendo avere ad oggetto altre situazioni giuridiche sostanziali di cui le stesse parti siano titolari ¹³.

Trattandosi, dunque, di un negozio giuridico, esso è sottoposto all'ordinaria disciplina anche con riguardo alle prescrizioni di forma per gli atti destinati alla pubblicità legale. L'art. 11, comma 7, d.lgs. n. 28/2010 conferma tale conclusione ribadendo – con una specificazione “forse opportuna ... ma non necessaria”¹⁴ - che «*se con l'accordo le parti concludono uno dei contratti o compiono uno degli atti previsti dall'articolo 2643 del codice civile, per procedere alla trascrizione dello stesso la sottoscrizione dell'accordo di conciliazione deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato*».

Va rilevato, infatti, come senza dubbio anche rispetto agli accordi di conciliazione l'intervento del notaio sia espressione dei principi generali che presidiano il nostro ordinamento giuridico, con particolare riguardo alla certezza dei traffici giuridici e alle funzioni di controllo della legalità e di adeguamento.

In quest'ottica il richiamo contenuto nell'art. 11 d.lgs. n. 28/2010 cit. all'art. 2643 cod. civ. non è altro che il rinvio ad una delle varie norme in materia di pubblicità immobiliare «quasi a voler semplicemente dire che in ogni caso trovano applicazione i principi generali dell'ordinamento giuridico e, quindi, anche le regole che la legge stabilisce per la pubblicità. E l'ordinamento giuridico italiano disciplina nell'ottica di assicurare certezza ai traffici giuridici non solo la pubblicità immobiliare ma anche quella nel registro delle imprese, nonché la pubblicità dei trasferimenti dei beni mobili registrati come imbarcazioni e natanti, di brevetti, invenzioni industriali, diritti di autore, ecc.»¹⁵.

Premesso, quindi, che «il notaio deve svolgere, per intero, anche in mediazione, il medesimo ruolo che egli è sempre tenuto a svolgere per qualsiasi atto negoziale, in ragione del ministero affidatogli»¹⁶, nelle esperienze maturate in questi anni nei procedimenti di mediazione si rinviene la conferma che spesso - al fine di consentire alle parti la conclusione di un accordo di conciliazione che effettivamente ed efficacemente componga il conflitto, realizzando l'assetto negoziale definito con l'assistenza del mediatore - può accadere che venga sottoscritto in mediazione un accordo nella forma della scrittura privata, con efficacia reale o solo obbligatoria, per

¹² Fabiani-Leo, *L'accordo di conciliazione*, in Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, cit., 290 ss.

¹³ L'accordo di conciliazione non necessariamente deve consistere in una transazione (nelle sue possibili “forme” della transazione pura, mista o complessa, novativa), potendo venire in rilievo la causa anche di altri negozi tipici o di uno o più negozi atipici (ferma restando la valutazione in ordine alla meritevolezza degli interessi ai sensi dell'art. 1322 cod. civ.). Cfr. Fabiani-Leo, *L'accordo di conciliazione*, cit., 285 ss.

¹⁴ Cfr. Forti, studio n. 2-2023/M cit. Nello stesso senso cfr. tra gli altri, Brunelli, *Il notaio e la mediazione*, in Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, cit., 141 s.; Calderoni, *L'accordo di conciliazione e gli atti sottoposti a pubblicità immobiliare e commerciale*, Ibidem, 327 ss; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 483 ss.

¹⁵ Così Brunelli, *Il notaio e la mediazione*, cit., 141.

¹⁶ Forti, studio n. 2-2023/M cit.

vincolare giuridicamente le parti. Si rinvia invece l'intervento del notaio ad un momento successivo rispetto alla chiusura del procedimento, per ripetere l'accordo nella forma notarile idonea alla pubblicità legale, anche eventualmente integrandolo per sanare o convalidare delle invalidità¹⁷, ovvero per stipulare un atto notarile di esecuzione degli obblighi assunti nell'accordo (in una sequenza assimilabile a quella preliminare/definitivo).

Si consente così «al notaio il tempo necessario per meglio istruire la pratica e preparare la prestazione, senza timore che il doveroso approfondimento dei riscontri e i tempi richiesti per affrontare eventuali questioni imprevedute o sopravvenute, possano accrescere il rischio di ripensamento e la risoluzione della controversia»¹⁸.

Anche in queste ipotesi l'atto notarile, benché successivo, è direttamente e strettamente funzionale al procedimento di mediazione, essendo necessario affinché l'accordo di conciliazione possa produrre pienamente e stabilmente i suoi effetti nell'ambito dell'ordinamento giuridico. In altri termini, le parti individuano con l'assistenza del mediatore l'assetto negoziale dei propri interessi che ritengono idoneo a comporre la controversia. Questo assetto negoziale, però, per avere completa e piena attuazione, è oggetto di un atto notarile successivo il quale, come meglio si vedrà *infra*, consentendo il buon esito della mediazione, deve essere ricondotto nell'ambito della finalità premiale dei benefici fiscali per la stessa previsti¹⁹.

3. L'esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura

La formulazione ampia della disposizione contenuta nell'art. 17 comma 1 (riferita a “*Atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*”) è espressione dell'intento del legislatore di sottrarre al pagamento dell'imposta di bollo²⁰ (e di altre spese, tasse o diritti)²¹ l'attività giuridica documentale variamente svolta nell'ambito del procedimento di mediazione²².

¹⁷ Sui limiti alla ripetizione dell'accordo di conciliazione invalido, cfr. Fabiani-Leo, *L'accordo di conciliazione*, cit., 306 ss.

¹⁸ Forti, studio n. 2-2023/M cit.

¹⁹ Su un diverso piano rispetto alla mediazione (estraneo quindi ai benefici fiscali) si pone, invece, l'atto notarile successivo con il quale le parti procedono ad una rinegoziazione dell'accordo di conciliazione già concluso, modificando o aggiungendo elementi essenziali (v. *infra*).

²⁰ In linea generale, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, l'attività giuridica documentale è soggetta all'imposta di bollo dal momento della formazione dell'atto o del documento (ossia, fin dall'origine), salvo si rientri nelle ipotesi di caso d'uso (v. parte seconda della tariffa allegata al medesimo D.P.R.) o di esenzione (v. tabella allegata). Cfr., per tutti, D'Amati, *Bollo (imposta di)*, in Digesto IV, disc. priv., sez. comm., II, Torino, 1987, 260; Coco, *Bollo (imposta di)*, in Enc. Giur., Roma, 1988; Ghinassi, *L'imposta di bollo*, in Manuale di diritto tributario, parte speciale, Milano, 2002, 278; Gasbarri, *Oggetto dell'imposta (articolo 1, d.p.r. 26.10.1972, n. 642)*, in Codice delle leggi tributarie, a cura di A.Fedele, G.Mariconda, V.Mastroiacovo, Milano, 2014, 920.

²¹ Con riguardo alle spese oggetto dell'esenzione, la formulazione generica adottata è comunemente intesa nel senso che non devono gravare sulle parti costi (ad esempio tributi speciali, diritti di cancelleria o altri diritti accessori) nei casi in cui esse debbano procurarsi documenti utili al raggiungimento dell'accordo, quali ad esempio copie di atti, di documenti amministrativi o di sentenze, richiedere

L'esenzione trova applicazione, quindi, senza dubbio, per tutti quegli atti e documenti che sono "contenuti nel procedimento".

A questi sembra riferirsi la giurisprudenza di legittimità (Cass., ord. n. 11617 del 16 giugno 2020) riconoscendo all'esenzione una portata ristretta, limitata agli atti del procedimento di mediazione, anche nel presupposto della natura eccezionale della norma agevolativa, di stretta interpretazione e insuscettibile di applicazione analogica. Secondo la Cassazione, infatti, l'esenzione in esame «si applica agli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione, ovvero compresi nell'ambito dell'attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, anche con formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa (D.Lgs. cit., art. 1, lett. a), dovendo quindi ritenersi esenti da tassazione l'istanza di mediazione, i documenti allegati, l'adesione alla mediazione, le eventuali memorie delle parti, "i provvedimenti" emanati dal mediatore e quindi la proposta di conciliazione, il verbale di conciliazione ed eventuali copie dello stesso, nonché la nomina e l'accettazione dell'incarico che l'Organismo di Conciliazione conferisce al mediatore»²³.

Tuttavia alla disposizione normativa in esame va ragionevolmente attribuito un significato più esteso.

L'ambito applicativo dell'esenzione è individuato, infatti, nel comma 1 cit. utilizzando l'espressione "*relativi al procedimento*", potendosi perciò intendere la relazione, fra gli "*atti, documenti e provvedimenti*" e il procedimento di mediazione, in senso funzionale (e originario²⁴), sulla scorta anche dell'interpretazione adottata con

certificati, ecc. per i quali siano previsti pagamenti a vario titolo. Esprime perplessità in ordine al richiamo alle spese e ai diritti, in quanto l'esenzione ha carattere fiscale, Uricchio, *Mediazione e conciliazione nel settore civile ...*, cit., par. 2.

²² Si ritengono compresi nell'esenzione, ad esempio, l'istanza di mediazione, la nomina del mediatore e l'accettazione dell'incarico, la proposta conciliativa e l'accettazione o il rifiuto della stessa, il verbale che attesta l'esito (negativo o positivo) della mediazione, l'accordo di conciliazione, eventuali memorie o copie. Per un'esemplificazione cfr., tra gli altri, Uricchio, *Mediazione e conciliazione nel settore civile: incentivi fiscali e modelli di accesso alla giustizia alternativa*, cit., 620 ss.; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 594 ss.

²³ Il Ministero della Giustizia (Dipartimento per gli Affari di giustizia), esprimendosi in ordine all'applicabilità dell'esenzione di cui al comma in esame al procedimento di omologazione del verbale di mediazione civile, ha precisato che «l'esenzione "*dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*", prevista dall'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 28 del 2010 deve ritenersi circoscritta agli atti, documenti e provvedimenti relativi al "*procedimento di mediazione*" che ha inizio e si conclude dinanzi agli organismi di mediazione, così come emerge dalle norme del decreto legislativo n.28 del 2010 già citate (art. 1, comma 1, lettera a); art. 6, commi 1 e 2; art. 8, commi 2 e 3); per tali ragioni l'esenzione non può estendersi al procedimento di omologa che, come detto in precedenza, si pone al di fuori della mediazione» (così Nota D.A.G., prot. n. 220094 del 22.11.2017, n. 12010 del 18.1.2018 e n. 28032 dell'8.2.2018). Diversamente, il decreto presidenziale dovrebbe ritenersi incluso fra i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione, ai sensi dell'art. 17, comma 1, cit., secondo (tra gli altri) Tedoldi, *La mediazione civile e commerciale nel quadro della riforma ovvero: omeopatia del processo*, in *Giustizia consensuale*, 2022, 526; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 595.

²⁴ L'esenzione dall'imposta di bollo deve riguardare un'attività documentale che sia "originaria" rispetto al procedimento di mediazione, nel senso cioè che l'esenzione non può estendersi a documenti formati

riguardo all'espressione analoga contenuta nell'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, con riferimento all'esenzione «dall'imposta di bollo, di registro e di ogni altra tassa» stabilita per tutti «gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione e divorzio»²⁵.

Più precisamente sono da ritenere relativi al procedimento, in quanto funzionali rispetto ad esso, gli atti e documenti che sono posti in essere in dipendenza o al fine dell'attività procedimentale, o che comunque sono strumentali rispetto al procedimento di mediazione²⁶.

Così intesa, la disposizione di cui al comma 1 sarebbe idonea a ricomprendere nel suo ambito applicativo l'accordo di conciliazione a prescindere dalla tecnica redazionale adottata, e quindi non solo laddove si ricorra all'atto notarile direttamente in sede di mediazione, ma anche qualora il risultato negoziale della mediazione sia pienamente conseguito con il ricorso alla tecnica del successivo atto notarile esecutivo o ripetitivo, funzionale – come sopra accennato – al buon esito della mediazione.

Con riferimento all'individuazione dei tributi interessati dall'esenzione, si ritiene che la disposizione in esame abbia un contenuto più ampio, di esenzione generale dalle imposte e tasse che siano riferibili all'accordo di conciliazione (in quanto atto relativo al procedimento di mediazione).

Si ritiene, cioè, che la generica locuzione “*ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*”, sia stata utilizzata attecnicamente per ricomprendere anche altre imposte, non specificamente menzionate.

In altri termini, l'accordo di conciliazione, al pari degli altri “*atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione*”, è esente dall'imposta di bollo e da ogni “tassa” (ad esempio, la tassa ipotecaria) di qualsiasi specie e natura, e quindi anche dalle imposte ipotecaria e catastale e dall'imposta di registro in misura fissa²⁷, mentre quanto all'imposizione di registro proporzionale l'esenzione è limitata al valore di cui al comma successivo dell'art. 17.

D'altro canto tale ampia interpretazione dell'esenzione generale può argomentarsi sia in base ad un argomento testuale, posto che l'espressione “tasse e diritti di qualsiasi natura e specie” appare riferirsi a un ambito applicativo non determinato, sia in base alla lettura comunemente data ad un precedente legislativo (art. 19 della L. 6 marzo 1987, n. 74), di formulazione pressoché identica, il quale è stato

prima di quest'ultimo e che non abbiano scontato imposizione pur essendovi soggetti fin dall'origine per legge, in quanto questi non possono diventare successivamente esenti perché prodotti in un procedimento di mediazione o posti a base dell'accordo tra le parti. In questi termini cfr. Mastroiacovo, *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, studio CNN n. 190-2010/T, cit., 567 ss.; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 595.

²⁵ Cfr., tra gli altri, Mastroiacovo, studio CNN n. 190-2010/T, cit.

²⁶ V. Uricchio, *Mediazione e conciliazione nel settore civile* ..., cit., par. 3, secondo il quale «ciò implica che, dalla procedura, emerga con chiarezza la sequenza teleologica degli atti – atti prodromici all'intesa, accordo, atti esecutivi – ossia la funzionalizzazione degli atti al buon esito della mediazione».

²⁷ La cui applicazione non comporta determinazione della base imponibile rispetto alla quale utilizzare la franchigia di esenzione di cui al successivo comma dell'art. 17.

interpretato in tal senso dalla Corte costituzionale e dall'Amministrazione finanziaria. Più precisamente si è ritenuto con riguardo a quest'ultima disposizione che il riferimento, presente nella norma, ad ogni altra tassa, identificasse un uso atecnico del termine, consentendo di ricomprendere nell'ambito applicativo della norma medesima non soltanto i tributi di registro e di bollo, ma anche altre tipologie di imposte, come le imposte ipotecaria e catastale²⁸.

La Corte di cassazione (ord. n. 11617/2020 cit.) sembra – anche se implicitamente - aderire a questa lettura ampia dei tributi compresi nell'esenzione di cui all'art. 17 comma 1.

Dello stesso avviso è l'Agenzia delle entrate che, nella risposta ad interpello n. 235 del 2020, relativa alla tassazione di un accordo conciliativo avente ad oggetto l'accertamento dell'usucapione di beni immobili²⁹, ha concluso per l'esenzione dello stesso dalle imposte ipotecaria e catastale, indipendentemente dal valore dell'accordo, affermando testualmente che «per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale si fa presente che stante il generico riferimento operato dal legislatore al comma 2 dell'articolo 17 del d.lgs n. 28 del 2010, il quale prevede un regime di esenzione da “ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura”, si ritiene che si possano ricomprendere anche quei tributi non espressamente menzionati dalla norma. Ne consegue che al verbale di accordo che accerta l'avvenuto usucapione di beni immobili trova applicazione il regime di esenzione ai fini delle imposte ipo-catastali, indipendentemente dal valore dei trasferimenti oggetto dell'accordo».

L'esenzione non può, però, estendersi all'imposta sul valore aggiunto per i vincoli derivanti dalla disciplina unionale³⁰, oltre che per il principio di alternatività con l'imposta di registro proporzionale³¹, essendo prevista in modo specifico solo per quest'ultima l'esenzione parziale, ai sensi dell'art. 17 comma 2.

Pertanto l'imposta sul valore aggiunto, nel cui ambito di applicazione sia da ricondurre eventualmente l'accordo di conciliazione, in presenza dei relativi presupposti

²⁸ Cfr. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 408 ss.

²⁹ Con specifico riguardo alla tassazione di questa tipologia di accordi di conciliazione l'Agenzia delle entrate conclude che «la sopra citata nota II-bis [all'art. 8 della tariffa, parte prima, relativa ai provvedimenti giudiziali di accertamento dell'usucapione, N.d.R.] , seppur letteralmente riferita ad una tipologia di atti diversa dagli accordi conciliativi, alla luce del quadro normativo vigente dev'essere ritenuta diretta ad individuare, in linea generale, le regole di tassazione di atti aventi ad oggetto l'accertamento dell'usucapione, in ragione di una finalità antielusiva legata non tanto alla forma (di provvedimento giudiziale) dell'atto, quanto alla sua sostanza (l'accertamento dell'usucapione). In base a queste considerazioni, dunque, si deve ritenere che ai fini dell'individuazione del regime applicabile agli accordi di conciliazione accertativi dell'usucapione derivanti da procedure di mediazione - rispetto ad una tassazione che deve avvenire secondo i principi di cui all'art. 20 del TUR, sulla base dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici dell'atto - sia da considerarsi prevalente la finalità antielusiva già espressa dal legislatore, che giustifica l'assoggettamento degli accordi conciliativi in commento all'imposta proporzionale di registro, secondo le disposizioni di cui all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, del TUR. In tal senso il Consiglio Nazionale del Notariato nello studio n. 156-2014/T».

³⁰ V., tra gli altri, Comelli, *La natura dell'imposta*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giur. Sistemica di diritto tributario, diretta da F. Tesaro, Torino, 2001, 3 ss.

³¹ Cfr., per tutti, Nastri, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012; Fedele, *Appunti in tema di alternatività IVA-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 479 ss.

ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633³², è attuata secondo le regole ordinarie³³, mentre l'imposizione di registro, ipotecaria e catastale è agevolata ai sensi dell'art. 17 commi 1 e 2 cit.

4. L'esenzione (limitata) dall'imposta di registro proporzionale

L'art. 17 d.lgs. n. 28/2010 nel testo originario al comma 3 dispone(va) 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».

Si era osservato al riguardo come la disposizione recasse la disciplina fiscale dell'accordo di conciliazione agli effetti dell'applicazione dell'imposta di registro proporzionale, in deroga all'esenzione generale di cui al comma precedente³⁴.

Infatti, nonostante il riferimento testuale al verbale – che di per sé attesta solo l'esito del procedimento di mediazione (positivo, se è stato raggiunto dalle parti un accordo) - senza dubbio, tenuto conto anche del principio costituzionale di capacità contributiva e dell'impianto sistematico dell'imposta di registro³⁵, che è imposta d'atto applicata «secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici» dell'atto presentato alla registrazione, ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131³⁶, la disciplina agevolativa ha ad oggetto l'accordo di conciliazione al quale è finalizzato il procedimento di mediazione³⁷.

L'accordo agevolato è, cioè, un atto negoziale (stragiudiziale) che sotto il profilo fiscale è da registrare e assoggettare a tassazione con riguardo all'imposta di registro proporzionale (in deroga all'esenzione generale di cui all'art. 17 comma 1 cit.) al netto

³² Cfr., *ex multis*, AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Giur. sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesauro, cit.; G. Frasoni, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2019; Salvini, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2022.

³³ In particolare, nel caso di cessioni immobiliari, secondo il regime di cui all'art. 10, comma 1, nn. 8-bis e 8-ter, D.P.R. n. 633/1972. Nel senso che si potrebbe riconoscere rilevanza ai fini IVA, in presenza dei relativi presupposti, all'accordo di conciliazione che accerti l'usucapione, in caso di usucapito soggetto passivo IVA, quale destinazione del bene a finalità estranee all'impresa o all'esercizio di un'arte o professione, v. Lomonaco, *La tassazione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione di beni immobili*, studio CNN n. 156-2014/T, cit.

³⁴ Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 408.

³⁵ In generale, l'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, agli atti soggetti a registrazione (e a quelli volontariamente presentati per la registrazione), in base all'intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, rilevanti secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico. Cfr., *ex multis*, D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989; Uckmar-Dominici, *Registro (imposta di)*, in *Digesto IV*, disc. priv., sez. comm., XII, Torino, 1996, 260 ss.; Ghinassi, *Imposta di registro e di successione*, Milano, 1996; Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005; Frasoni, *Atti soggetti a registrazione (articolo 2, D.P.R. 26.4.1986, n. 131)*, in *Codice delle leggi tributarie*, cit., 19; Busani, *Imposta di registro*, Milano, 2022.

³⁶ Cfr. in generale anche Corte costituzionale, sent. 21 luglio 2020, n. 158.

³⁷ Sulle incertezze interpretative avuto riguardo alle diverse tecniche redazionali dell'accordo notarile di conciliazione, che hanno spesso determinato nella prassi difformità nell'applicazione delle agevolazioni in esame, v. *infra*.

dell'esenzione di valore (ora di 100.000 euro), in ragione del suo contenuto e dei suoi effetti giuridici secondo le regole ordinarie stabilite nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Ai fini della ricostruzione dell'ambito e delle modalità applicative del trattamento tributario dell'accordo di conciliazione non sembra essere determinante la modifica della formulazione dell'art. 17 comma 2, rispetto al previgente comma 3³⁸.

La sostituzione dell'espressione "*il verbale di accordo*" con l'espressione "*il verbale contenente l'accordo di conciliazione*", si apprezza, infatti, quale correzione della precedente imprecisione lessicale, meglio rappresentando la distinzione tra il verbale e l'accordo di conciliazione³⁹, fermo restando che quest'ultimo rappresenta l'oggetto dell'imposizione agevolata.

Coerente con l'individuazione dell'oggetto dell'imposizione agevolata è la considerazione relativa all'irrilevanza – a questi fini – della disciplina della durata del procedimento di mediazione di cui all'art. 6 d.lgs. n. 28/2010, modificata dal d.lgs. n. 149/2022 cit.

Infatti il termine di tre mesi, prorogabile di altri tre con accordo scritto delle parti, è stabilito ai fini dell'esperimento della condizione di procedibilità, e quindi va posto in relazione alla «necessità di rispettare ed osservare il principio, più volte affermato dalla Corte costituzionale, secondo cui i filtri di accesso alla giurisdizione sono legittimi nella misura in cui non rendano troppo difficoltoso l'esercizio dell'azione giudiziale anche come conseguenza dell'imposizione di attività di lunga durata. ... Giammai potrà, invece, la prosecuzione del procedimento di mediazione oltre i sei mesi sull'accordo scritto delle parti determinare per le stesse la perdita dei vantaggi sostanziali e fiscali previsti dal D.lgs. n. 28/2010, ed infatti tali vantaggi sono concessi per la mediazione amministrata prevista dallo stesso decreto (non per la mediazione veloce) e per le parti che si impegnano in essa con i tempi richiesti dal caso di specie»⁴⁰.

Tale ultima considerazione suggerisce una riflessione anche in ordine all'efficacia temporale della norma che ha previsto l'aumento della franchigia di esenzione.

L'art. 41 del d. lgs. n. 149/2022 recante "Disposizioni transitorie delle modifiche al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28", stabilisce genericamente al comma 1 che «le

³⁸ Lomonaco, *Il regime tributario*, in *Diritto della mediazione civile e commerciale*, cit., 362.

³⁹ In sede di Riforma il legislatore è intervenuto per correggere anche altre imprecisioni terminologiche contenute nel testo originario del d.lgs. n. 28, in alcuni casi meglio configurando la distinzione documentale tra il verbale e l'accordo di conciliazione (v. ad esempio le modifiche all'art. 11, sulle quali cfr. Forti, studio n. 2-2023/M cit.).

⁴⁰ Così Valenza, *La durata della procedura*, in *Diritto della mediazione civile e commerciale*, cit., spec. 144 e 148. Nel senso della variabilità della durata del procedimento di mediazione v. Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 376. Per approfondimenti sul tema si rinvia a Valenza, *La filosofia del nuovo modello di mediazione civile e commerciale portato dalla riforma Cartabia*, studio n. 1-2023/M, cit.

disposizioni di cui all'articolo 7, comma 1, lett. aa)⁴¹ ... si applicano a decorrere dal 30 giugno 2023»⁴².

Non è prevista, quindi, una disciplina transitoria in senso proprio ma è stabilito un termine iniziale di efficacia⁴³ senza che sia indicato quali vicende giuridiche, contemplate dalla vecchia e dalla nuova legge, ricadano rispettivamente nell'una o nell'altra⁴⁴.

Con specifico riguardo dunque al comma 2 dell'art. 17, la cui sostituzione ha determinato l'aumento della franchigia di esenzione a 100.000 euro, e tenuto conto che l'accordo di conciliazione interviene in chiusura del procedimento di mediazione, non è indicato quale sia il momento rilevante per individuare quali accordi di conciliazione rientrino nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa modificata⁴⁵.

Dovendosi fare allora riferimento ai principi che presiedono all'efficacia della norma nel tempo (in particolare v. art. 11 delle preleggi, nonché art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente), la quale dispone "per l'avvenire", va rilevato che per individuare la norma tributaria applicabile ad una fattispecie concreta si ha riguardo alla legge vigente all'epoca «in cui si sono compiutamente realizzati gli elementi costitutivi della fattispecie, alla quale lo specifico effetto giuridico si collega»⁴⁶.

Quanto all'imposta di registro, tradizionalmente e coerentemente con il sistema relativo a tale tributo ed il suo presupposto, alle singole fattispecie impositive si applica la legge vigente alla data dell'atto⁴⁷, salve specifiche disposizioni transitorie.

E poiché l'accordo è il risultato di una procedura ma rileva rispetto all'imposta di registro per i suoi effetti giuridici, che vengono detassati in quanto l'atto è voluto dalle parti per comporre una controversia in mediazione (segnando il buon fine della stessa), l'aumento della soglia di esenzione appare finalizzato a incentivare non solo il ricorso alla procedura di mediazione ma anche, e soprattutto, la chiusura della procedura con esito positivo, ossia con un accordo.

⁴¹ Che ha sostituito l'art. 17 D.lgs. n. 28/2010.

⁴² Più in generale sul regime intertemporale della riforma cfr. Marinaro, *La mediazione nel rinnovato quadro normativo*, cit., 10 ss.

⁴³ In generale sul tema dell'efficacia della norma nel tempo cfr., tra gli altri, Rescigno, *Disposizioni transitorie*, in Enc. Dir., Milano, 1964, XII, 219 ss. Sulla distinzione fra entrata in vigore, efficacia e applicabilità delle norme legislative, v. Quadri, *Dell'applicazione della legge in generale*, in Commentario Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 1974, 54 ss.; Aini, *L'entrata in vigore delle leggi*, Padova, 1986, 171 ss.

⁴⁴ Diversamente, l'art. 35 d.lgs. n. 149/2022 (collocato in un'altra sezione del Capo V), nell'indicare il *dies a quo* di efficacia reca la precisazione che le disposizioni previste «si applicano ai procedimenti instaurati successivamente a tale data».

⁴⁵ Non appare indicativa la previsione di cui al comma 9 dell'art. 17 (come sostituito dall'art. 7 d.lgs. n. 149/2022), relativa al finanziamento degli oneri per l'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 17, recando un riferimento generico alla maggiore spesa "a decorrere dall'anno 2023".

⁴⁶ Russo-Fransoni-Castaldi, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2014, 62 s. Sull'efficacia della norma tributaria nel tempo, v. tra gli altri, in via generale, Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Milano, 2023, 103 ss.; Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, Milano, 2013, 33 ss. (anche in considerazione della distinzione fra norme procedurali e norme sostanziali).

⁴⁷ V. ad esempio art. 79 D.P.R. n. 131/1986.

Pertanto gli accordi di conciliazione conclusi con l'assistenza del mediatore a decorrere dal 30 giugno 2023 dovrebbero ragionevolmente ritenersi soggetti all'imposta di registro proporzionale per l'eccedenza rispetto al valore di 100.000 euro a prescindere dalla data di inizio del procedimento.

4.1 La registrazione

L'accordo di conciliazione concluso dalle parti con l'assistenza del mediatore può essere una scrittura privata non autenticata; pertanto in tal caso occorre avere riguardo alla disciplina contenuta nel testo unico con riferimento agli obblighi di registrazione delle scritture private⁴⁸ (prestando attenzione anche alle fattispecie per le quali la registrazione è prevista solo in caso d'uso⁴⁹), i quali gravano sulle parti contraenti, ai sensi dell'art. 10 lett. a) D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (obbligate anche al pagamento dell'imposta, se dovuta, ex art. 57 D.P.R. n. 131/1986).

Non è tenuto, invece, alla registrazione (e al pagamento delle imposte) il mediatore, non riconducibile ad alcuna delle figure di soggetti obbligati ai sensi della legge di registro, né parte dell'accordo di conciliazione. L'intervento del mediatore non ha, infatti, rilevanza né ai fini della forma dell'accordo, né ai fini della responsabilità fiscale. E si ritiene che il mediatore non possa neppure ricevere un mandato di procedere alla registrazione dell'atto, atteso che l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 28/2010 fa divieto di assumere, direttamente o indirettamente, diritti o obblighi connessi con gli affari trattati, salvo si possa ritenere che il mandato per la registrazione costituisca un obbligo "strettamente inerente alla prestazione dell'opera e del servizio" e se ne preveda

⁴⁸ La registrazione può essere richiesta presso qualunque ufficio dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 9 D.P.R. n. 131/1986 (in dottrina si rileva, però, come sembra «rispondente ad un criterio di maggiore economicità e di coerenza rispetto alla finalità agevolativa ... ritenere che l'ufficio competente debba essere comunque collegato all'attività di mediazione, precisamente al luogo dove si è effettivamente svolto il procedimento». Così Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 601). L'obbligo di registrazione può essere in termine fisso (di regola trenta giorni dalla data dell'atto) per gli atti indicati nella prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986; sussiste solo in caso d'uso (ex art. 6 D.P.R. n. 131/1986) per gli atti indicati nella seconda parte della tariffa. In quest'ultime ipotesi non vi è obbligo di registrare l'accordo di conciliazione avente forma di scrittura privata non autenticata se non si verifica il caso d'uso (si ritiene che non assuma rilievo l'eventuale omologazione dell'accordo ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 28/2010, non configurando la stessa quel tipo di deposito idoneo ad integrare la fattispecie del caso d'uso di cui all'art. 6 D.P.R. n. 131/1986. Di diverso avviso, invece, Richiusa-Zamaro, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, cit., 1739). Si rammenta che la tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986 indica, invece, gli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione.

⁴⁹ Rientra fra gli atti da registrare in caso d'uso, ad esempio, l'accordo di conciliazione in forma di scrittura privata non autenticata che contenga esclusivamente disposizioni negoziali relative ad operazioni soggette ad IVA (salvo alcune eccezioni, ai sensi dell'art. 5 comma 2 D.P.R. n. 131/1986), oppure in relazione al quale l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a 200,00 euro (art. 2, parte seconda della tariffa cit., ad eccezione dei contratti di locazione immobiliare). Con specifico riguardo a questa previsione si è osservato (Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 394) che «dal tenore della disposizione, appare ragionevole ritenere che rientri in questa ipotesi anche l'accordo entro franchigia e l'accordo relativamente al quale l'imposta di registro dovuta per l'eccedenza sia inferiore a 168 euro [attualmente 200 euro, N.d.A.]. Del resto l'applicazione del citato art. 2 anche a fattispecie di valore non esiguo (tenuto conto della franchigia ...) sembra comunque coerente con la funzione di semplificazione cui è improntata l'introduzione nel nostro ordinamento del procedimento di mediazione». Cfr. anche Busani, *Imposta di registro*, Milano, 2022, 2969.

la gratuità (essendo, ai mediatori, espressamente fatto «divieto di percepire compensi direttamente dalle parti», ex art. 14 comma 1 cit.)⁵⁰. In ogni caso, anche ammettendo tale possibilità, l'obbligo fiscale sarebbe comunque riconducibile all'art. 10, comma 1, lett. a) D.P.R. n. 131 cit., ai sensi del quale sono tenute alla registrazione solo le parti contraenti.

L'accordo di conciliazione può anche essere ricevuto per atto pubblico o autenticato dal notaio che intervenga nel procedimento di mediazione⁵¹.

In tali ipotesi la registrazione segue le regole proprie degli atti notarili, e quindi soggetto obbligato agli adempimenti (mediante il Modello Unico Informatico di cui all'art. 3-bis d.lgs. n. 463/1997) è il notaio, obbligato anche al pagamento dell'imposta principale – se dovuta – in solido con le parti contraenti (v. art. 57 commi 1 e 2 D.P.R. n. 131/1986).

Infine, con riguardo al procedimento di registrazione va precisato che l'omologazione non dovrebbe rilevare⁵² ai fini della decorrenza del termine per la registrazione dell'accordo di conciliazione in quanto non si ritiene trovi applicazione la procedura di registrazione propria degli atti sottoposti ad approvazione od homologazione di cui all'art. 14 D.P.R. n. 131/1986⁵³, considerato che nell'ambito della mediazione di cui al d.lgs. n. 28/2010 l'omologazione giudiziaria non si pone quale condizione necessaria per la produzione degli effetti giuridici dell'accordo di conciliazione⁵⁴.

4.2 L'applicazione dell'imposta di registro proporzionale

L'art. 17 comma 2 dispone, come accennato, l'esenzione «entro il limite di valore di 100.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente».

⁵⁰ In questi termini, Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 395.

⁵¹ Sulle soluzioni redazionali in caso di intervento del notaio in mediazione si rinvia per approfondimenti a Forti, studio n. 2-2023/M cit. Cfr., altresì, *ex multis*, Cenni, *L'accordo di conciliazione. Profili generali*, in Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, cit., 258 s.; Dalfino, *Mediazione civile e commerciale*, cit., 485.

⁵² *Contra* Sartori, *sub art. 17*, in *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 259, secondo il quale il termine dovrebbe decorrere dalla notizia del decreto di homologazione del Presidente del tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo di conciliazione.

⁵³ La disposizione si riferisce a fattispecie la cui efficacia giuridica è differita nel tempo, essendo subordinata all'approvazione od homologazione o ad un intervallo di tempo fissato dalla legge.

⁵⁴ In questo senso Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 392 e 398. Esprime perplessità con riguardo all'applicabilità dell'art. 14 D.P.R. n. 131/1986 anche Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo tra le parti*, cit., 248. Peraltro si segnala che nel caso in cui il Presidente del tribunale, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 28/2010, proceda ad homologare l'accordo di conciliazione, sebbene si possa ritenere che l'accertamento svolto dallo stesso non implichi anche una valutazione della regolarità fiscale della relativa documentazione, il Ministero della Giustizia, in risposta a un quesito relativo all'imposta di registro da applicare al decreto di homologa, ha concluso in termini generali nel senso dell'invio all'Agenzia delle entrate dei provvedimenti di homologa adottati dal Presidente del Tribunale, con i relativi verbali di accordo di mediazione, il cui valore risulti superiore alla franchigia, per la quantificazione e il pagamento dell'imposta di registro (nota D.A.G., prot. n. 220094 del 22.11.2017, n. 12010 del 18.1.2018 e n. 28032 dell'8.2.2018).

Si deve escludere che la determinazione del valore su cui applicare la franchigia ai fini dell'esenzione vada ricondotta al valore della lite secondo le regole del processo civile. Infatti, la formulazione della disposizione e la necessità di liquidare l'imposta di registro per una parte eccedente il limite di valore portano a ritenere che esso debba essere assunto unitariamente secondo le regole di determinazione della base imponibile agli effetti dell'imposta di registro⁵⁵, in ragione quindi dei singoli atti negoziali e dei beni e diritti che ne siano oggetto, e sottoposto a tassazione per la parte eccedente la franchigia (attualmente di 100.000 euro)⁵⁶.

Pertanto non dovrebbe incidere, in linea di principio, sulla determinazione della base imponibile, rispetto alla quale calcolare il valore dell'esenzione dall'imposta di registro, la previsione introdotta dalla Riforma Cartabia all'art. 11, comma 3, D.lgs. n. 28/2010, ai sensi della quale «*l'accordo di conciliazione contiene l'indicazione del relativo valore*». Quest'ultimo valore, i cui criteri di determinazione saranno stabiliti dal decreto del Ministro della giustizia, risponde infatti a finalità diverse (in particolare ai fini della congruità del compenso dell'avvocato per l'ammissione anticipata al gratuito patrocinio)⁵⁷. Tuttavia occorrerà prestare attenzione a quanto sarà stabilito dal decreto, soprattutto laddove l'imposta di registro debba essere liquidata in base al valore dichiarato dalle parti⁵⁸.

Il riferimento al limite di valore e alla debenza dell'imposta per l'eccedenza fa ritenere che il comma 2 disciplini l'imposta di registro proporzionale (rientrando l'imposta in misura fissa invece nell'esenzione generale di cui al comma 1), la quale non è dovuta, dunque, per gli accordi di conciliazione entro la franchigia⁵⁹, neppure nella misura minima⁶⁰.

⁵⁵ Cfr. artt. 43 ss. D.P.R. n. 131/1986.

⁵⁶ In questi termini Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 401 s.

⁵⁷ Nelle more della pubblicazione del presente studio è stato adottato il decreto del Ministero della Giustizia 24 ottobre 2023, n. 150 (in *Gazzetta Ufficiale* del 31 ottobre 2023, n. 255). L'art. 29 comma 5 stabilisce che il valore dell'accordo deve essere determinato in base ai criteri previsti per il valore della lite (cfr. commi 1-4 del medesimo art. 29) ma «*quando l'accordo definisce questioni ulteriori rispetto a quelle considerate per la determinazione del valore del procedimento ai sensi dei commi da 1 a 4, il responsabile dell'organismo determina il valore dandone comunicazione alle parti*». Si legge nella relazione illustrativa che «la determinazione di tale valore è prescritta dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo, ed esso acquista autonoma rilevanza nella determinazione del compenso spettante all'avvocato che assiste una parte di una procedura di mediazione ammessa al patrocinio a spese dello Stato, come prevede l'articolo 15-septies, comma 4, del decreto legislativo».

⁵⁸ Ai sensi dell'art. 51 comma 1 D.P.R. n. 131/1986 «*Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto*». In dottrina si sottolinea l'opportunità di indicare «il valore della fattispecie conciliata per consentire all'ufficio di applicare correttamente il tributo di registro» (Parente, *Mediazione conciliativa e fiscalità indiretta – parte seconda: il regime dell'imposta di registro*, cit., 55).

⁵⁹ L'esenzione da imposta non incide sull'obbligo di registrazione che resta fermo secondo le regole prima ricordate.

⁶⁰ Ai sensi dell'art. 41, comma 2, D.P.R. n. 131/1986 l'ammontare dell'imposta di registro principale non può essere inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima (attualmente 200 euro). Per gli atti di trasferimento a titolo oneroso di immobili l'imposta minima è di 1000 euro (art. 10, comma 2, d.lgs. n. 23/2011). Tali disposizioni non trovano applicazione all'accordo di conciliazione «entro franchigia» perché l'imposta di registro non è dovuta.

Dovendosi avere riguardo alla disciplina della base imponibile nell'ambito dell'imposta di registro, può farsi ricorso alla cd. opzione per il prezzo valore, ai sensi dell'art. 1 comma 497, l. n. 266/2005 per le cessioni immobiliari ivi previste⁶¹. In tale ipotesi, con riguardo al limite di valore, appare coerente determinare in modo omogeneo e unitario la base imponibile dell'accordo di conciliazione secondo il valore catastale, applicando l'imposta proporzionale di registro all'eventuale parte eccedente 100.000 euro⁶². In altri termini anche la franchigia di esenzione di 100.000 euro dovrebbe essere calcolata in base al cd. valore catastale.

In definitiva, quindi, per la tassazione dell'accordo di conciliazione, la determinazione della base imponibile e l'individuazione dell'aliquota di imposta applicabile (oltre franchigia), occorre fare riferimento al regime tributario previsto per la specifica fattispecie negoziale oggetto dell'accordo stesso⁶³.

In sede di tassazione possono venire in rilievo, quindi, anche eventuali discipline agevolative previste ai fini dell'imposta di registro in ragione degli elementi oggettivi e soggettivi propri dello specifico schema negoziale adottato dalle parti, applicabili per l'eccedenza rispetto alla franchigia di 100.000 euro.

Qualora l'accordo di conciliazione consti di una pluralità di negozi autonomamente tassabili (ex art. 21 D.P.R. n. 131/1986) o abbia ad oggetto una pluralità di beni soggetti ad aliquote di imposta diverse (ex art. 23 comma 1 D.P.R. n. 131/1986), fermo restando quanto sopra indicato con riferimento alla determinazione dell'imponibile, per applicare la franchigia di esenzione potrebbe essere ragionevole procedere ad una ripartizione proporzionale della stessa fra i negozi o i beni⁶⁴.

Nel caso in cui nell'accordo di conciliazione siano enunciate disposizioni negoziali contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'accordo, che contiene l'enunciazione, ci si potrebbe

⁶¹ Delle criticità potrebbero emergere nel caso di accordo di conciliazione che rivesta la forma della scrittura privata non autenticata, in ragione della condizione (prevista dal comma 497 cit.) che l'opzione sia effettuata dalla parte acquirente all'atto della cessione al notaio. Può osservarsi, tuttavia, come in linea generale la sentenza della Corte costituzionale n. 6/2014 – la quale ha riconosciuto l'applicabilità del cd. prezzo valore in caso di trasferimenti immobiliari per i quali la base imponibile è rappresentata dal prezzo di aggiudicazione ai sensi dell'art. 44 D.P.R. n. 131/1986 (in caso di espropriazione forzata e aste pubbliche, nonché per contratti stipulati o aggiudicati a seguito di pubblico incanto) – sia segno di un'apertura verso l'applicazione del comma 497 cit. al di là dei rigidi limiti formali ivi previsti. Sul tema cfr. Pischetola, *Analisi e interpretazione evolutiva della regola "prezzo valore": dalla forma alla sostanza*, studio n. 133-2015/T. L'opzione potrebbe comunque essere esercitata nel successivo atto notarile ripetitivo; v. anche Agenzia delle entrate, Direzione Regionale della Lombardia, prot. 34168 del 13 marzo 2019 e Direzione Regionale del Lazio, nota del 28 ottobre 2022.

⁶² V. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 406.

⁶³ Potrà dunque venire in rilievo, ad esempio, la specifica disciplina fiscale contenuta nell'art. 29 D.P.R. n. 131/1986 per il contratto di transazione, qualora l'accordo di conciliazione possa essere qualificato come tale. Considera l'art. 29 cit. norma di riferimento per la tassazione dell'accordo di conciliazione, pur riconoscendo che quest'ultimo potrebbe costituire il veicolo di altre fattispecie negoziali, Del Federico, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 247.

⁶⁴ In tal senso cfr. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 402. Analogamente anche Agenzia delle entrate, Direzione Regionale del Lazio e Direzione Reg. Lombardia, cit.

chiedere se, poiché ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n.131/1986⁶⁵ l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunciate, questo imponibile debba essere imputato ai fini del calcolo della franchigia di esenzione. La risposta negativa si giustifica in quanto la funzione di premialità dell'esenzione rispetto al ricorso alla mediazione non potrebbe ragionevolmente agevolare anche atti precedentemente formati e non registrati⁶⁶.

Nell'ipotesi in cui l'accordo di conciliazione sia un negozio traslativo a titolo oneroso di beni immobili (o comunque un negozio da assoggettare a tassazione secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa parte prima D.P.R. n. 131/1986), l'art. 17 comma 2 deve essere coordinato con le regole di tassazione degli atti traslativi immobiliari a titolo oneroso introdotte dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011. In particolare, considerato che ai sensi dell'art. 10 comma 2 d.lgs. n. 23/2011 cit. l'imposta di registro proporzionale di cui all'art. 1 della tariffa cit., non può essere inferiore a 1000 euro, tale misura minima dovrebbe ritenersi applicabile all'imposta di registro proporzionale, liquidata rispetto al valore eccedente 100.000 euro⁶⁷.

Inoltre, se da un lato all'esenzione di cui all'art. 17 comma 1 (applicabile anche all'accordo di conciliazione) si sovrappone l'esenzione dall'imposta bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali prevista dal comma 3 dell'art. 10 cit. per gli atti traslativi immobiliari a titolo oneroso, dall'altro lato quest'ultima potrebbe avere un ambito applicativo non del tutto coincidente, poiché l'esenzione di cui all'art. 17 comma 1 riguarda gli atti e documenti relativi al procedimento di mediazione, quella di cui all'art. 10 comma 3 cit. è riferita a «gli atti e formalità direttamente conseguenti» (se posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari) rispetto all'accordo di conciliazione.

5. Le esenzioni fiscali nel caso di atto notarile successivo

Si è accennato che l'accordo di conciliazione, quale atto negoziale delle parti concluso con l'intervento del mediatore può rivestire la forma della scrittura privata non autenticata o può richiedere il ministero notarile, ma non necessariamente in sede di mediazione, potendo cioè essere completato successivamente alla conclusione del procedimento dall'autentica notarile o da un atto che ripeta in forma pubblica la

⁶⁵ Ai sensi dell'art. 22 «1. Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69. 2. 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 già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione. 3. 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». L'enunciazione consiste non in un mero richiamo, ma in un'indicazione di tutti gli elementi essenziali del negozio enunciato, che ne identifichino esattamente la natura, il contenuto oggettivo e i soggetti (cfr., *ex multis*, Cass. 11 giugno 2021, n. 16539; Sez. Un. 24 maggio 2023, n. 14432).

⁶⁶ Cfr. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 396.

⁶⁷ Cfr. Lomonaco, *La tassazione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione di beni immobili*, studio CNN n. 156-2014/T, cit. In questo senso sembra orientata la prassi di alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate. Cfr. Agenzia delle entrate, Direzione Reg. Lazio e Direz. Reg. Lombardia, cit.

medesima volontà negoziale già manifestata, oppure da un atto notarile che rappresenti l'adempimento di un obbligo a contrarre assunto con l'accordo di conciliazione stipulato in sede di mediazione.

In sostanza dunque, in queste ipotesi, l'accordo di conciliazione implica, sotto il profilo documentale o dal punto di vista degli effetti, una sequenza di atti, riconducibili alla stessa volontà negoziale e tutti diretti a realizzare l'assetto di interessi oggetto della mediazione, ossia la composizione negoziale della controversia.

E se nessun dubbio può sussistere in ordine alla spettanza dei benefici all'accordo di conciliazione stipulato in mediazione sia nella forma di scrittura privata sia nella forma notarile, incertezze interpretative sono state manifestate con riguardo all'applicazione delle esenzioni nel caso di atto notarile successivo.

Tuttavia occorre considerare che se il presupposto che il legislatore ha inteso agevolare fiscalmente, ai sensi dell'art. 17 commi 1 e 2, è rappresentato dagli accordi negoziali fra le parti di una mediazione *ex* d.lgs. n. 28/2010, agevolando cioè le parti che compongono una controversia stabilizzando i propri rapporti patrimoniali attraverso la definizione di un certo assetto negoziale con l'intervento di un terzo (il mediatore), il beneficio fiscale deve coprire l'effettiva realizzazione di tale volontà negoziale, anche qualora, quindi, a tal fine l'accordo si componga della sequenza documentale di cui sopra.

Rispetto a questa ricostruzione interpretativa si mostra irrilevante la modifica lessicale del comma 2 dell'art. 17, ora riferito al verbale contenente l'accordo di conciliazione, perché con riguardo ad una previsione agevolativa deve tenersi in considerazione la capacità contributiva che giustifica i tributi interessati dall'esenzione, la quale è manifestata pur sempre dall'accordo di conciliazione quale negozio di autonomia privata, ritenuto meritevole di un minor carico fiscale in quanto posto in essere in funzione dell'esito positivo del procedimento di mediazione.

In altre parole, la finalità premiale, che rappresenta la giustificazione dell'agevolazione, è soddisfatta se è realizzata in modo completo la volontà negoziale delle parti della mediazione.

Si tratta, quindi, non di un'applicazione analogica delle disposizioni agevolative di cui all'art. 17 commi 1 e 2 ad atti estranei al procedimento di mediazione, ma del significato da attribuire all'oggetto delle norme, che è da intendersi riferito al contenuto negoziale dell'accordo di conciliazione, il quale è espresso anche dagli atti notarili dell'eventuale sequenza documentale in esame⁶⁸.

⁶⁸ Interpretazione, questa, che appare coerente con i principi ispiratori della riforma, tenendo conto in particolare dei «principi di autonomia e di sussidiarietà (e complementarietà tra mediazione e giurisdizione), e quello, correlativo e conseguente, fiduciario, di stimolo e di affidamento dello Stato nella capacità dei consociati di fare corretto e responsabile uso della loro autonomia per la risoluzione consensuale delle crisi di co-operazione insorte nelle loro relazioni, principi tutti che, come si è visto, costituiscono il fondamento del nuovo modello di mediazione portato dalla riforma Cartabia». Così Valenza, studio n. 1-2023/M cit.

Ciò premesso occorre, però, verificare come tale sequenza rilevi in concreto agli effetti dell'imposta di registro e degli adempimenti connessi, tenuto conto degli obblighi fiscali derivanti dalla stipulazione dell'accordo di conciliazione con l'intervento del mediatore nella forma della scrittura privata non autenticata; occorre cioè capire come questi si riflettano sugli obblighi fiscali relativi all'eventuale successivo atto notarile finale della sequenza documentale.

5.1 Accordo di conciliazione e atto notarile di ripetizione

Se all'accordo di conciliazione stipulato in forma privata in mediazione segue successivamente alla conclusione del procedimento di mediazione l'autentica notarile o l'atto di ripetizione in forma pubblica, comportando tale sequenza documentale l'intervento (successivo) del notaio, questi è obbligato, di regola, alla registrazione dell'atto da lui ricevuto o autenticato ed è solidalmente responsabile con le parti contraenti dell'obbligo di pagamento dell'imposta dovuta (limitatamente all'imposta principale). Tuttavia, per stabilire quale sia l'imposta dovuta dovrebbe assumere rilievo il legame con l'accordo di conciliazione già concluso con l'assistenza del mediatore, occorrendo a tal fine distinguere a seconda che quest'ultimo sia stato o meno già registrato a cura delle parti.

Nel primo caso, il successivo atto notarile che autentichi le sottoscrizioni o che ripeta la medesima volontà negoziale dell'accordo di conciliazione in forma pubblica, non essendo un nuovo negozio, rispetto all'accordo già registrato, non è espressione di nuova capacità contributiva, e dovrebbe perciò essere astrattamente soggetto all'imposta in misura fissa (quale atto pubblico non avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale⁶⁹), non dovuta però ai sensi del primo comma dell'art. 17 d.lgs. n. 28/2010, ritenendosi anche ad esso applicabile, per le ragioni esposte e in considerazione del legame funzionale con la mediazione (e la stabilità dell'accordo concluso), l'esenzione stabilita per gli atti "relativi al procedimento".

Laddove invece il notaio autentichi o ripeta in forma pubblica un accordo di conciliazione non registrato a cura delle parti, si può ritenere che il contenuto negoziale dell'accordo di conciliazione sia oggetto di imposizione al netto della franchigia di cui all'art. 17 comma 2 in sede di registrazione dell'atto notarile⁷⁰, il quale, determinando

⁶⁹ Ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986 sono soggetti all'imposta fissa di registro «1. Atti pubblici e scritture private autenticate, escluse le procure di cui all'art. 6 della parte seconda, non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale».

⁷⁰ Potrebbe venire in rilievo un profilo sanzionatorio per le parti contraenti nel caso l'atto notarile sia registrato decorsi trenta giorni dalla data dell'accordo di conciliazione/scrittura privata non autenticata, qualora per quest'ultimo ricorra l'obbligo di registrazione in termine fisso e sia dovuta imposta per l'eccedenza rispetto alla franchigia. L'art. 69 D.P.R. n. 131/1986 prevede infatti che «chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ... è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200».

gli stessi effetti giuridici negoziali dell'accordo di conciliazione, manifesta la medesima capacità contributiva⁷¹.

Peraltro, qualora all'atto notarile di ripetizione sia allegato l'accordo di conciliazione, ai sensi dell'art. 11 comma 7 D.P.R. n. 131/1986 la richiesta di registrazione vale anche per l'allegato.

In altre parole l'imposta di registro – con franchigia – deve essere applicata in relazione agli effetti giuridici che derivano dall'accordo negoziale di conciliazione e dunque, poiché l'accordo concluso con l'intervento del mediatore e l'atto notarile di ripetizione sono espressioni della stessa regola negoziale e quindi della medesima capacità contributiva, l'imposta di registro proporzionale, dovuta oltre il valore di 100.000 euro, deve essere applicata una sola volta: o in relazione alla scrittura privata stipulata in mediazione o in relazione all'atto notarile di ripetizione che compone la suddetta sequenza documentale dell'accordo di conciliazione.

In questa prospettiva sfuma la rilevanza fiscale della ricorrenza di due documenti aventi lo stesso contenuto negoziale, e quand'anche la stessa volesse apprezzarsi nei termini di un'imposizione in misura fissa, quest'ultima sarebbe comunque riconducibile all'esenzione generale di cui all'art. 17 comma 1, trattandosi di atti "relativi al procedimento di mediazione"⁷².

Le stesse conclusioni in relazione alla rilevanza della sequenza documentale agli effetti delle agevolazioni fiscali in esame valgono anche nel caso in cui il notaio riceva un cd. verbale di deposito, in quanto – a prescindere dal *nomen iuris* – si ritiene che per poter procedere alla pubblicità legale l'atto notarile abbia comunque le caratteristiche di un atto di ripetizione⁷³.

Diversamente, invece, deve concludersi qualora l'atto notarile successivo manifesti una volontà negoziale diversa o ulteriore e autonoma rispetto a quella contenuta nell'accordo di conciliazione già stipulato in sede di mediazione (modificandone ad esempio un elemento essenziale), quando cioè si tratti di una rinegoziazione⁷⁴, per cui tale atto sconta l'imposizione in via ordinaria, senza cioè applicazione dei benefici fiscali della mediazione (fermo restando però che laddove l'atto notarile enunci, ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n. 131/1986, l'accordo di conciliazione non registrato, quest'ultimo va tassato con applicazione delle agevolazioni di cui all'art. 17 d.lgs. n. 28/2010⁷⁵).

⁷¹ Cfr. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 398 ss.

⁷² Nel senso dell'applicabilità delle agevolazioni fiscali anche all'atto redatto dal notaio se quest'ultimo recepisce i contenuti del verbale di mediazione cfr. Comm. Trib. Regionale Liguria, sez. I, sent. 10 aprile 2019, n. 468.

⁷³ Più diffusamente in questo senso Forti, studio n. 2-2023/M cit., secondo il quale «il cd verbale di deposito, nella sostanza, si risolve ... in una diversa forma espressiva dell'atto ripetitivo e possono ritenersi per questo valide tutte le considerazioni sopra svolte al riguardo».

⁷⁴ In ordine alla distinzione fra ripetizione e rinegoziazione si rinvia a Fabiani-Leo, *L'accordo di conciliazione*, cit., 302 ss. (e ivi riferimenti bibliografici).

⁷⁵ In questo senso Agenzia delle entrate, Direz. Reg. Lombardia e Direz. Reg. Lazio cit., con riguardo al verbale di accordo enunciato (o allegato) all'atto notarile non ripetitivo.

5.2 Accordo di conciliazione con obbligo a contrarre e atto notarile esecutivo

Nel caso di accordo di conciliazione che si articoli nella sequenza di contratto preliminare (ossia di un accordo di conciliazione stipulato con l'intervento del mediatore con cui le parti si impegnano a concludere un contratto) e contratto definitivo (attuativo del primo e ricevuto o autenticato dal notaio), a prescindere dalla registrazione del primo, l'imposizione proporzionale dovrebbe essere in ogni caso esito della tassazione, al netto della franchigia di 100.000 euro, anche dell'atto definitivo a cura del notaio.

In tale ipotesi è vero che l'atto notarile non ha, formalmente, gli stessi effetti giuridici dell'accordo chiuso in mediazione ma ciò non vale a giustificare – come invece sostengono gli uffici dell'Agenzia delle entrate⁷⁶ – l'esclusione dai benefici fiscali. Infatti l'atto notarile esecutivo comunque è funzionale al buon esito della mediazione perché necessario a realizzare l'operazione negoziale voluta dalle parti.

Deve cioè considerarsi che l'oggetto sostanziale della composizione negoziale della controversia in mediazione è il negozio giuridico i cui elementi essenziali sono già individuati nell'accordo di conciliazione recante l'obbligo a contrarre e che ha completa attuazione nella cd. sequenza preliminare-definitivo, riconducibile unitariamente e complessivamente all'esito positivo della mediazione.

Non condivisibile, pertanto, è la conclusione della Cassazione nell'ordinanza n. 11617/2020 cit., nella misura in cui si riferisca ad un accordo che si articoli nella cd. sequenza preliminare-definitivo, affermando che la franchigia di esenzione si applica «in presenza di verbali di accordo recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, atti soggetti anche a trascrizione nei registri immobiliari alle condizioni previste dal D.Lgs. cit., art. 19 [art. 11, N.d.A.], che prevede specificamente l'intervento del pubblico ufficiale nel caso in cui si renda necessaria l'autentica delle sottoscrizioni dell'accordo conciliativo, al fine della sua successiva trascrizione. ... nel caso in esame le parti, dopo aver concluso l'accordo all'esito della procedura di mediazione, scelsero di stipulare separato e distinto atto notarile di compravendita immobiliare; ... non si riscontra, quindi, nella fattispecie, alcuna stipula, all'esito della mediazione, di un accordo mediante il quale si realizzasse il trasferimento o la costituzione di diritti reali, al che consegue che all'atto notarile con cui le parti successivamente disposero il trasferimento dell'immobile non poteva applicarsi il regime agevolato di cui al cit. D.Lgs., commi 2 e 3⁷⁷».

⁷⁶ Direzione Reg. Lazio e Direzione Reg. Lombardia cit. escludono l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 17 cit. perché il contratto definitivo ha effetti diversi rispetto all'accordo di conciliazione con efficacia obbligatoria, e pertanto non può considerarsi meramente riproduttivo dello stesso.

⁷⁷ Nella fattispecie oggetto del giudizio l'atto notarile, mediante il quale fu eseguito il trasferimento immobiliare, era successivo al verbale di mediazione civile con cui le parti in contesa si erano impegnate a trasferire la proprietà di beni immobili. In linea con la Cassazione anche Corte di giustizia trib. I gr. Emilia – Romagna Parma, sez. II, sent. 11 gennaio 2023, n. 7, secondo la quale «l'unica ipotesi in cui il verbale dell'accordo gode dell'esenzione senza la necessità di ulteriori stipule è quella disciplinata dall'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 28 del 2010 Dalla norma si può agevolmente desumere che l'esenzione dall'imposta di registro è prevista per il verbale di mediazione con cui si attua il trasferimento di proprietà immobiliare se vi è l'apposizione dell'autentica notarile... In conclusione, solo in presenza dell'autentica

Si rileva, al riguardo, che la giurisprudenza, e gli uffici dell'Agenzia delle entrate, non solo non tengono adeguatamente conto che oggetto delle finalità premiali è la composizione negoziale⁷⁸, definita attraverso il procedimento di mediazione, ma neppure considerano in alcun modo i principi che presiedono nell'ambito dell'imposta di registro alla tassazione dell'operazione negoziale che si articola nella sequenza preliminare-definitivo.

Infatti, anche sotto il profilo fiscale, dal sistema dell'imposta di registro emerge un principio di tassazione unitaria dell'operazione negoziale, espresso dal meccanismo della detrazione dell'imposta proporzionale pagata per caparre confirmatorie e acconti prezzo previsti nel preliminare dall'imposta dovuta per il definitivo, di cui alla nota all'art. 10, tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986. Si sottolinea, in particolare, come «dal punto di vista fiscale la vicenda negoziale preliminare - definitivo deve essere apprezzata come un'unica manifestazione di capacità contributiva, trattandosi di un'unica operazione economica nell'ambito del sistema dell'imposta di registro. La vicenda contrattuale, suddivisa in due momenti, infatti, esprime l'unicità dell'affare, in cui si avviciano fattispecie contrattuali diverse (preliminare - definitivo), ma finalizzate al perseguimento di un unico risultato finale ... il contratto preliminare è tassato in quanto considerato "un tutt'uno" con il contratto definitivo, essendo unica la manifestazione di capacità contributiva espressa dalla sequenza "preliminare/definitivo", che si realizza però solo al momento della stipula del definitivo» e proprio «la detraibilità dell'imposta di registro assolta alla registrazione del preliminare da quella dovuta sul definitivo dimostra la considerazione unitaria dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare - definitivo, da intendere come unica manifestazione di capacità contributiva» (Cass. n. 17904 del 23 giugno 2021⁷⁹).

Risulta pertanto evidente come proprio questo meccanismo di detrazione verrebbe alterato se non si applicasse l'art. 17 comma 2 cit. unitariamente all'accordo di conciliazione inteso nella sequenza complessiva preliminare/definitivo, adeguando di conseguenza le basi imponibili (preliminare e definitivo) e, cioè, non assoggettando a tassazione in sede di contratto definitivo il valore esentato in sede di preliminare⁸⁰ (ferma restando l'imputazione dell'imposta pagata a quella dovuta per il definitivo).

In altri termini, proprio in forza della nota all'art. 10 cit. sarebbe necessario interpretare l'art. 17 comma 2 con riferimento a questa particolare fattispecie, nel senso che l'importo della franchigia, se utilizzata in sede di tassazione del preliminare, deve essere scomputata agli effetti del calcolo matematico per la determinazione della base imponibile del definitivo. Non si tratterebbe di una duplicazione della franchigia ma di

notarile del verbale notarile sarebbe stato possibile registrare il passaggio di proprietà degli immobili con esenzione di imposta ex art. 17, D.Lgs. n. 28 del 2010».

⁷⁸ Soggetta, come più sopra precisato, alle ordinarie regole del nostro sistema giuridico anche in tema di pubblicità legale, la cui applicazione è confermata dall'art. 11 d.lgs. n. 28/2010 cit., senza che il richiamo ivi fatto all'art. 2643 cod. civ. possa intendersi in senso limitativo.

⁷⁹ In senso analogo cfr. Lomonaco, *Note in tema di tassazione della caparra confirmatoria nei contratti preliminari*, studio CNN n. 185-2011/T, in *Studi e materiali*, 2012, 283.

⁸⁰ Si pensi al caso in cui, ad esempio, sia stato pattuito un acconto in sede di mediazione tassato con il limite della franchigia.

un'operazione matematica per rendere omogenee le basi imponibili degli atti (preliminare-definitivo) e consentire l'invarianza della tassazione della sequenza medesima.

Infatti, se non si procedesse ad un adeguamento della base imponibile dell'atto notarile esecutivo in considerazione della franchigia applicata in sede di tassazione dell'accordo di conciliazione obbligatorio, la conseguente tassazione integrale del valore dell'accordo in sede di contratto definitivo (con una detrazione di imposta ai sensi della nota all'art. 10 cit. assente o inferiore a quella che sarebbe stata ordinariamente dovuta) di fatto annullerebbe l'agevolazione fiscale nel caso sia adottata dalle parti questa tecnica contrattuale.

Anche nel caso di preliminare non registrato⁸¹ (o di preliminare senza pattuizione di acconti o caparre), non essendovi ragioni per un trattamento peggiore dell'operazione negoziale complessiva da considerare unitariamente sotto il profilo della capacità contributiva, l'imposizione dovrebbe essere esito della tassazione, al netto della franchigia di cui al comma 2, dell'atto definitivo a cura del notaio⁸².

In conclusione, è da ribadire che, poiché si è voluto favorire l'esito positivo della mediazione riducendo il carico fiscale dell'accordo di conciliazione liberamente stipulato dalle parti con l'assistenza del mediatore, nel definire l'ambito applicativo delle agevolazioni deve aversi riguardo al contenuto della composizione negoziale voluta, rispetto al quale – per le ragioni indicate – dovrebbe restare irrilevante la tecnica redazionale adottata; si deve tener conto, pertanto, che la volontà negoziale può necessitare per la sua attuazione di più atti consequenziali e direttamente funzionali alla mediazione stessa (pur se successivi alla chiusura del procedimento), perciò riconducibili all'art. 17 commi 1 e 2 D.lgs. n. 28/2010.

⁸¹ Salvi eventuali profili sanzionatori in capo alle parti se ne ricorrono le condizioni ai sensi dell'art. 69 cit.

⁸² Più diffusamente in ordine alla ricostruzione interpretativa riportata, cfr. Lomonaco-Mastroiacovo, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, cit., 400. In linea generale, nel senso che in riferimento agli effetti obbligatori scaturenti dall'accordo sia possibile ricondurre nell'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», v. Uricchio, *Mediazione e conciliazione nel settore civile ...*, cit., par. 5.