



CAMERA ARBITRALE
DI VENEZIA



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Venezia



CONSIGLIO NOTARILE
DEL DISTRETTO DI
VENEZIA



Comitato Interregionale
dei Consigli Notarili
delle Tre Venezie

Venerdì 17 ottobre 2014



Direzione Regionale
del Veneto

Scuola Grande San Giovanni Evangelista di Venezia
Sestiere di San Polo, 2454 – 30125 Venezia

ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DEL VENETO E MODIFICHE NORMATIVE INTERVENUTE DAL 1 GENNAIO 2014 – AGEVOLAZIONI IMPOSTA DI REGISTRO

Tassazione del verbale di mediazione civile – atti relativi ad immobili - cenni

Relazione

**Avv. Cristina Zorzi Notaio in Venezia
Mediatore presso la Camera Arbitrale di Venezia**

Sommario

Tassazione del verbale di mediazione civile – atti relativi ad immobili - cenni.....	1
Relazione Convegno San Giovanni Evangelista	1
17 ottobre 2014	1
Ambito Normativo: art.1, 5 e 11 del D.lgs.28/2010.....	1
Verbale e accordo: distinzioni	2
Tecniche redazionali: prima ipotesi verbale con contestuale accordo (unicità del documento).....	4
Seconda ipotesi: Verbale/preliminare e poi accordo/definitivo con Notaio (sequenza preliminare/definitivo).....	5
Terza ipotesi: Verbale-accordo e successivo atto integrativo delle menzioni innanzi al Notaio (verbale/atto integrativo-ripetitivo)	5
Quarta ipotesi: Verbale/accordo e successivo deposito notarile	6
Agevolazioni Fiscali: art.17	6
Interpretazione esenzione primo comma: atti relativi al procedimento.....	7
Esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto : nulla questio	7
Esenzione da imposte ipo-catastali: dubbio.....	8
Esenzione da imposta di registro: obbligo di registrazione, franchigia e base imponibile	8
I diversi orientamenti delle singole Agenzie delle Entrate:	9
Le proposte de iure condendo: raffronto con l'agevolazione fiscale tema di separazione e divorzio	10

Ambito Normativo: art.1, 5 e 11 del D.lgs.28/2010

La questione relativa alla tassazione dei verbali di mediazione impone una preliminare, seppur velocissima, ricostruzione dell'ambito nel quale ci muoviamo e dei termini che andiamo ad usare¹. Infatti:

"Art. 1 Definizioni

1. Ai fini del presente decreto legislativo, si intende per:

a) **mediazione: l'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; b) **mediatore: la persona o le persone fisiche che, individualmente o collegialmente, svolgono la mediazione rimanendo prive, in ogni caso, del potere di rendere giudizi o decisioni vincolanti per i destinatari del servizio medesimo;**

¹ Per una disamina completa dell'istituto si rinvia a: C.N.N. "Manuale della Mediazione Civile e Commerciale- Il contributo del Notariato alla luce del D.lgs.n.28/2010" a cura di Cenni, Fabiani, Leo, Ed. ESI; CNN, Studio n. 205-2010/C, "Il nuovo procedimento di mediazione di cui al decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28: note a prima lettura".

c) **conciliazione: la composizione di una controversia a seguito dello svolgimento della mediazione; ... (omissis) ..."**

Quindi in via riassuntiva:

- mediazione: procedimento intero
- conciliazione l'accordo raggiunto dalle parti in seguito dell'attività di mediazione

"Art. 11 Conciliazione

1. Se è **raggiunto un accordo amichevole, il mediatore forma processo verbale al quale è allegato il testo dell'accordo medesimo**. Quando l'accordo non è raggiunto, il mediatore può formulare una proposta di conciliazione. In ogni caso, il mediatore formula una proposta di conciliazione se le parti gliene fanno concordemente richiesta in qualunque momento del procedimento. Prima della formulazione della proposta, il mediatore informa le parti delle possibili conseguenze di cui all'articolo 13.

2. La proposta di conciliazione è comunicata alle parti per iscritto. Le parti fanno pervenire al mediatore, per iscritto ed entro sette giorni, l'accettazione o il rifiuto della proposta. In mancanza di risposta nel termine, la proposta si ha per rifiutata. Salvo diverso accordo delle parti, la proposta non può contenere alcun riferimento alle dichiarazioni rese o alle informazioni acquisite nel corso del procedimento.

3. Se è **raggiunto l'accordo amichevole** di cui al comma 1 ovvero se tutte le parti aderiscono alla proposta del mediatore, **si forma processo verbale che deve essere sottoscritto dalle parti e dal mediatore**, il quale certifica l'autografia della sottoscrizione delle parti o la loro impossibilità di sottoscrivere. **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 del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato**. L'accordo raggiunto, anche a seguito della proposta, può prevedere il pagamento di una somma di denaro per ogni violazione o inosservanza degli obblighi stabiliti ovvero per il ritardo nel loro adempimento.

4. Se la conciliazione non riesce, il mediatore forma processo verbale con l'indicazione della proposta; il verbale è sottoscritto dalle parti e dal mediatore, il quale certifica l'autografia della sottoscrizione delle parti o la loro impossibilità di sottoscrivere. Nello stesso verbale, il mediatore dà atto della mancata partecipazione di una delle parti al procedimento di mediazione.

5. Il processo verbale è depositato presso la segreteria dell'organismo e di esso è rilasciata copia alle parti che lo richiedono."

Quindi in via riassuntiva:

- Verbale: il processo verbale è formato dal mediatore, ha natura certificativa ed è nella sostanza una dichiarazione di scienza da parte del mediatore ed ha la funzione di certificare i vari step del procedimento di mediazione; esso viene sottoscritto dal mediatore, dalle parti e dai loro avvocati; diciamo che è una cronaca, una fotografia di quello che è l'iter della procedura. Quindi atto PROCEDIMENTALE. Riferibile al solo mediatore che con "Autentica minore" certifica con "vero di firma" le firme di parti ed avvocati

- Accordo: è il negozio con il quale le parti raggiungono un accordo amichevole di definizione della controversia. E' il negozio che le parti concludono aiutate e facilitate dal mediatore, ma che trova nella volontà delle parti la sua ragion d'essere. Riferibile quindi alle parti che ne subiscono/godono effetti sostanziali le cui firme vanno autenticate da un Notaio se ha ad oggetto un negozio soggetto a PUBBLICITA' IMMOBILIARE o NEL RR.II.

L'art.5, comma 1 bis, definisce l'ambito delle materie nelle quali la mediazione è condizione di procedibilità delle azioni in giudizio ossia:

"1-bis. Chi intende esercitare in giudizio un'azione relativa a una controversia in materia di condominio, **diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia**, locazione, **comodato, affitto di aziende**, risarcimento del danno derivante da responsabilità medica e sanitaria da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari, è tenuto, assistito dall'avvocato, preliminarmente a esperire il procedimento di mediazione ai sensi del presente decreto ovvero il procedimento di conciliazione previsto dal decreto legislativo 8 ottobre 2007, n. 179, ovvero il procedimento istituito in attuazione dell'articolo 128-bis del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, per le materie ivi regolate. L'esperimento del procedimento di mediazione è condizione di procedibilità della domanda giudiziale....(omissis)..."

e tra queste materie molte sono di competenza notarile ossia diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende.

Per concludere poi con la norma che in questa sede interessa ossia l'art.17 dove si parla del profilo fiscale statuendo al:

Comma 2: "**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**".

Comma 3: "**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.**"

La ratio di questa norma si ravvisa comunemente nella deflazione del contenzioso, ratio da tenere presente proprio per analizzare il contenuto di dette norme.

Verbale e accordo: distinzioni

Il legislatore quindi statuisce che tutto l'iter procedimentale che porta al risultato della "conciliazione" ossia della risoluzione della controversia, gode di un regime di esenzione e per lo specifico **verbale di accordo** statuisce una franchigia di Euro 50.000,00.

Tuttavia prima avevamo distinto chiaramente tra "verbale"/atto del mediatore e "accordo"/atto delle parti, il primo certificazione, fotografia di un iter procedimentale, il secondo effetto di quell'iter scaturente dalla volontà delle sole parti e produttivo di effetti tra le medesime con la conseguente creazione di un negozio. Mentre:

- sia l'art.11 dove si dice testualmente: 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 del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. ...ma come autentico il verbale che è atto del mediatore e non l'accordo che invece manifesta la vera volontà negoziale?

- sia il comma 3 dell'art.17 dove i due termini sono usati insieme e questa terminologia va necessariamente considerata per comprendere le concrete modalità attuativa che via a via si sono e si stanno attuando nella concreta redazione degli accordi di mediazione onde godere delle agevolazioni fiscali, di cui poi ci occuperemo nello specifico; ingenerano dei dubbi notevoli nell'interprete e nei professionisti chiamati ad operare in sede di mediazione.

Una prima domanda che sorge è sicuramente:

- per il Notaio/autenticante: che cosa autentico: il verbale che è atto del mediatore o l'accordo che invece manifesta la vera volontà negoziale?

- per il mediatore: cosa certifico con vero di firma solo il verbale e poi le parti portano l'accordo dal Notaio per la trascrizione? Ma il Notaio deve essere presente all'accordo? Ma cosa portano le parti a registrare negli altri casi il solo verbale o il verbale con l'accordo?

Sgombriamo preliminarmente un dubbio.

Nell'ambito delle Sue competenze, e per estrema sintesi sia chiaro, in tutti i casi in cui dall'accordo scaturisce un negozio soggetto a pubblicità immobiliare e societario il Notaio, come per Sua natura e specifica funzione, ha il compito delicato ed essenziale di porre in essere quella funzione di ADEGUAMENTO che gli è propria, e che sempre svolge, ossia porre in essere:

- Indagine volontà delle parti
- Funzione di adeguamento dell'accordo sotto profili formali, documentali, redazionali;
- Controllo di legalità
- Accertamento identità personale /controllo capacità agire, legittimazione, poteri rappresentanza, ecc.
- Accertamenti ipocatastali ventennali
- conformità catastale
- Menzioni e allegazioni di legge, es. CDU, APE, ecc...
- Verifiche Antiriciclaggio

Non solo ma permette altresì la "conservazione" dell'accordo che così non rischia di andare perduto.

Quindi il ruolo del Notaio nella mediazione non può essere diverso da quello che la legge gli riconosce per sua Pubblica Funzione.

Pertanto nella procedura di mediazione non può venire coinvolto solo per "certificare" le firme proprio perché per sua natura egli non può fare altro che il suo mestiere e coinvolgendolo a "partita terminata" si correrebbe il rischio di aver confezionato un "bel accordo" destinato però solo a rimanere sulla carta in quanto non attuabile per legge: si pensi ad immobile abusivo ad esempio, o nel caso manchino le trascrizioni degli acquisti in capo a colui che deve cedere un immobile!

Allora onde evitare questi risultati negativi non solo per le parti coinvolte, ma anche per i mediatori e gli organismi di mediazione, nelle mediazioni di "competenza notarile" oppure, se piace di più, destinate ad "impattare" nei registri immobiliari e commerciali, il consiglio è di coinvolgere il Notaio ab initio della procedura.

E proprio in quest'ottica di reciproca collaborazione tra tutti i professionisti coinvolti nelle procedure, nel rispetto delle diversità delle funzioni, che si sé concertata a Venezia una modalità di attuazione e gestione degli accordi di mediazione tale per cui il Notaio designato dalle parti per redigere l'accordo viene coinvolto prima che si arrivi alla definizione dell'accordo in sede di procedura per avere già indicazioni circa le modalità ipotizzate, se sono attuabili e che costi hanno.

Costi non solo relativi ai compensi dei professionisti coinvolti (spesso infatti è necessario non solo l'ausilio di un architetto, geometra ma anche del commercialista delle parti) ma soprattutto relativi alle tasse da pagare a seguito dell'accordo che si vuole raggiungere, onde valutare la fruibilità delle agevolazioni fiscali previste in materia.

Si tratta quindi di una procedura complessa dove vanno tenuti in conto molti aspetti e dove tutte le parti hanno compiti precisi.

Nell'ottica di una definizione sinergica e rispondente ad una composizione della controversia, come Consiglio Notarile di Venezia e come Camera Arbitrale di Venezia ci siamo interfacciati con la locale Agenzia delle Entrate per ipotizzare e porre in essere soluzioni pratiche condivise, nell'ottica di far godere alle parti coinvolti le agevolazioni fiscali previste per legge.

Da questo reciproco scambio di opinioni ed esperienze è nata una modalità attuativa "condivisa" degli accordi di mediazione che posso definire della "contestualità" ossia "verbalizzazione con accordo contestuale in un'unica unità di documento".

Questa soluzione pratica ha degli indubbi vantaggi che vado ad analizzare accingendomi quindi a trattare le modalità pratiche in cui può estrinsecarsi la redazione dei c.d. accordi di mediazione.

Tecniche redazionali: prima ipotesi verbale con contestuale accordo (unicità del documento)

La prassi quindi che si sta consolidando a Venezia è infatti la seguente e la indicherò anche come prima modalità operativa

Verbale contenente al suo interno accordo di mediazione il tutto autenticato dal Notaio

Le caratteristiche sono:

- la contestualità temporale di verbalizzazione e accordo (stessa data e luogo)
- la unicità del documento ossia nel corpo stesso del verbale viene ad essere contenuto l'accordo raggiunto dalle parti
- e l'unico documento firmato dalle parti, dai loro avvocati e dal Mediatore viene autenticato dal Notaio.

Il verbale quindi diventa un lavoro "a più mani" dove il regista deve essere necessariamente il Notaio il quale, espletando le sue funzioni di adeguamento e controllo, indagando la volontà delle parti, con l'ausilio tecnico dei legali e l'attività del mediatore, viene a confezionare il testo di un atto complesso avente la forma di norma di una scrittura privata autenticata³, contenente non solo la verbalizzazione della seduta ma soprattutto l'accordo ossia il negozio che contestualmente le parti concludono alla sua presenza.

L'accordo è "incorporato" nel verbale (e sul punto potremmo richiamarci alle modalità di incorporazione delle "norme del funzionamento" all'interno degli atti costitutivi di società di capitali per intenderci) ed il tutto, ossia verbale contenente l'accordo dotato di tutti i requisiti legali e formali, viene autenticato dal Notaio che Accordo e verbale autenticato contestuale

In tal modo abbiamo un vero e proprio atto "notarile" contenente tutte le menzioni (urbanistiche, fiscali, ape, conformità catastale,) necessarie affinché produca effetti e possa venire registrato godendo delle agevolazioni previste sul punto dalla normativa.

Tuttavia se tale modalità pratica ha l'indubbio vantaggio di consentire una corretta "regia" da parte del Notaio nell'ambito delle materie lui riservate, comportandone una valida ed efficace contrattazione, non può sottacersi che detta modalità in determinati contesti e con determinate parti può avere un qualche inconveniente pratico: infatti nella pratica spesso accade che per arrivare alla stesura dell'accordo trascorra un certo lasso di tempo rispetto all'ultima seduta di mediazione ad esempio per porre in essere pratiche prodromiche necessarie alla valida stipula quali correzioni catastali, aggiornamenti dei registri immobiliari, presentazione di dichiarazioni di successioni mancanti e/o integrative, frazionamenti catastali, ecc...

³ Salvo per i casi in cui, stante la natura del negozio concluso, necessita la forma di atto pubblico ad substantiam vedi sul punto CNN Notizie del 11/10/2001 "ACCORDO DI CONCILIAZIONE: REGOLE OPERATIVE PER IL NOTAIO AUTENTICANTE"

Come fare allora in questi casi per "vincolare" le parti ed evitare che nel lasso di tempo intercorrente tra seduta di mediazione in cui hanno ipotizzato i punti del loro accordo e il vero e proprio accordo di mediazione non "si rimangino" la parola?

Seconda Ipotesi: Verbale/preliminare e poi accordo/definitivo con Notaio (sequenza preliminare/definitivo)

In dette ipotesi possiamo ricorrere ad una figura ben nota nella prassi contrattuale ossia la sequenza preliminare/definitivo.

Nello specifico le parti con l'ausilio dei loro legali ed alla presenza del mediatore procedano alla verbalizzazione di un "preliminare di accordo" o anche un "accordo-quadro" in cui le parti si obbligano ad esempio a "trasferire, a dividere, a pagare in cambio la somma X, ecc..." e si obbligano altresì a coinvolgere il loro notaio di fiducia per la stesura nei termini pattuiti del vero e proprio accordo finale dal quale scaturiranno gli effetti traslativi ed attributivi.

Questa soluzione ha vari vantaggi quali:

- consentire alle parti di mettere dei "paletti chiari" nella loro contrattazione
- permettere che la mediazione si svolga per "step", ponendo dei vincoli obbligatori tra le parti mano a mano che tra loro sorge una concertazione su determinati punti;
- ottenere un vincolo giuridico tra le parti che potrà essere eseguito anche in via forzata, vedasi sul punto l'art.12 del Dlgs.28/2010⁴.

Tuttavia, anticipando in parte quanto si affronterà infra, affinché si possano avere tutte le agevolazioni fiscali di cui all'art.17, il verbale di mediazione e comunque TUTTI i verbali della procedura contenenti pattuizioni di natura obbligatoria vanno NECESSARIAMENTE registrati ciascuno e singolarmente; infatti laddove non si registrassero i singoli verbali riportanti pattuizioni di natura obbligatoria, in sede di registrazione dell'ultimo atto, ossia il "Verbale contenente l'accordo di mediazione" (rimango sempre a favore di questa modalità redazionale), per il principio dell'enunciazione ex art.22 T.U.Registro, si avrebbe implicitamente la richiesta di registrazione anche di tutti i verbali della serie; considerata però la franchigia, anche laddove fosse trascorso il termine di legge (20 giorni),⁵ non dovrebbe trovare applicazione la sanzione di cui all'art.69 (dal 120 al 240 dell'imposta dovuta) per la mancata registrazione a termine fisso ex art.8 parte prima tariffa.

Inoltre NON registrare il verbale contenente pattuizioni preliminari non ha alcun senso stante le agevolazioni fiscali di cui infra ed altresì la possibilità che viene riconosciuta di scomputare in sede di registrazione del definitivo le eventuali imposte già pagate (si pensi ad esempio ad una caparra che verso in sede di verbale..).

Terza Ipotesi: Verbale-accordo e successivo atto integrativo delle menzioni innanzi al Notaio (verbale/atto integrativo-ripetitivo)

Altra soluzione che si è ipotizzata nella prassi è la seguente dove non ho la sequenza preliminare accordo, ma nel verbale ho il vero e proprio accordo concluso (la modalità concreta ossia se l'accordo sia separato o inglobato nel verbale non sposta i termini della questione) cui manca solo ad esempio la forma autentica per ottenerne la trascrizione nei pubblici registri.

La caratteristica è che con il negozio di ripetizione davanti al Notaio le parti non pongono in essere un regolamento negoziale nuovo o diverso da quello originariamente voluto e firmato

⁴ "1. Ove tutte le parti aderenti alla mediazione siano assistite da un avvocato, l'accordo che sia stato sottoscritto dalle parti e dagli stessi avvocati costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione forzata, l'esecuzione per consegna e rilascio, l'esecuzione degli obblighi di fare e non fare, nonché per l'iscrizione di ipoteca giudiziale. Gli avvocati attestano e certificano la conformità dell'accordo alle norme imperative e all'ordine pubblico.

In tutti gli altri casi l'accordo allegato al verbale è omologato, su istanza di parte, con decreto del presidente del tribunale, previo accertamento della regolarità formale e del rispetto delle norme imperative e dell'ordine pubblico. Nelle controversie transfrontaliere di cui all'articolo 2 della direttiva 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2008, il verbale è omologato dal Presidente del tribunale nel cui circondario l'accordo deve avere esecuzione.

2. Il verbale di cui al comma 1 costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione forzata, per l'esecuzione in forma specifica e per l'iscrizione di ipoteca giudiziale."

⁵ Cfr. sul punto C.N.N. "Manuale della Mediazione Civile e Commerciale- Il contributo del Notariato alla luce del D.lgs.n.28/2010", pag.392 ss.

in sede di chiusura del procedimento di mediazione, ma ne sanano alcuni vizi (ad esempio mancanza di elementi formali sanabili quali le dichiarazioni sulla conformità catastale, sulla regolarità urbanistica...) che ne impedivano l'efficacia giuridica.

Va però verificato se le Agenzie delle Entrate riconoscono in detta ipotesi l'agevolazione fiscale di cui infra, anche se, in base ad una lettura funzionale dell'istituto e conforme alla ratio legis, non può che concludersi in senso positivo.

Ma ne parleremo tra poco.

Inoltre in taluni casi il problema potrebbe forse essere superato portando a registrare il verbale di mediazione e pagare tasse, tasse che poi scomputerai in sede di atto notarile: anticipo le imposte come se fosse atto sottoposto a CONDIZIONE SOSPENSIVA. E' una tesi sulla quale vanno fatte delle riflessioni.

Quarta Ipotesi: Verbale/accordo e successivo deposito notarile

Si ritiene sconsigliabile ed inidonea tale soluzione per vari motivi:

- ai sensi dell'art.106 Legge Notarile, in quanto questa è norma eccezionale non suscettibile applicazione analogica a casi diversi da quelli in essa previsti;
- la sottoscrizione in calce alla scrittura oggetto di verbale di deposito non diventerebbe "autenticata" ma solo "riconosciuta" dalle parti.
- ergo il verbale non sarebbe trascrivibile in quanto la scrittura allegata sarebbe solo riconosciuta ma NON autenticata.

Per superare questi problemi il deposito dovrebbe avvenire ad opera di tutte le parti dell'accordo ed il contenuto dell'accordo stesso dovrebbe essere riprodotto nel verbale notarile di deposito sottoscritto da tutte le parti; ma in tal caso rientreremmo nell'ipotesi già esaminata di atto ripetitivo e non più di deposito.

Agevolazioni Fiscali: art.17

Veniamo quindi al nocciolo della questione ossia

art.17 del D.lgs.28/2010

2. 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.

3. 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.

Detta agevolazione è stata ribadita e diciamo "salvata" dalla Circolare 2/e del 2014:

"9.1 La mediazione civile e commerciale.

La mediazione è un istituto finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, disciplinato dal decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28.

L'articolo 1 dello stesso decreto legislativo definisce la mediazione come "l'attività, comunque denominata svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa".

Il procedimento è finalizzato, pertanto, secondo la definizione propria dello stesso articolo 1, lettera c), alla conciliazione che rappresenta la "composizione di una controversia a seguito dello svolgimento della mediazione". Al fine di incentivare l'accesso da parte dei cittadini a tale procedimento, che costituisce uno strumento di risoluzione delle controversie, alternativo a quello giudiziario, il legislatore ha introdotto all'articolo 17 del decreto legislativo n. 28 del 2010 una specifica disciplina fiscale di carattere agevolativo.

Tale disposizione stabilisce al comma 2, 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".

*Inoltre, il successivo comma 3 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". Si ritiene **che tale regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della mediazione, trovi applicazione anche per i verbali recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento,***

conclusi in data successiva al 1° gennaio 2014, in quanto l'articolo 10, comma 4, del decreto non esplica effetti in relazione alle norme che disciplinano detto istituto.

Interpretazione esenzione primo comma: atti relativi al procedimento

Per comprendere il termine "relativi" utilizzato appare opportuno ricordare l'espressione analoga di cui all'art. 19 L. 6/3/1987 n. 74: "esenzione da imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa" per atti documenti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione o divorzio.

Nella interpretazione di detta ultima norma si è optato per una "interpretazione estensivo-funzionale" ossia ritenendo applicabile l'agevolazione non solo al provvedimento, ma a tutti gli atti e documenti che contribuiscono alla formazione del provvedimento.

Appare anche in questa sede opportuno e conforme alla ratio dell'istituto, intendere la relazione tra atto, provvedimento/documento e procedimento di mediazione in senso funzionale ed originario.

Pertanto vanno ricompresi non il solo provvedimento **ma tutti gli atti e documenti che contribuiscono in senso funzionale alla sua formazione e che sono originati dal procedimento.**

Esenzione dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto : nulla questio⁶

ESENZIONE DA BOLLO (17, co. 2)

Esenzione per atti/documenti/provvedimenti relativi al procedimento di mediazione; godono quindi dell'agevolazione :

- **tutti i verbali** quindi sia di mancato accordo, che di accordo (indipendentemente dall'autonomia documentale di quest'ultimo), tutti i verbali prodotti durante l'iter della procedura di mediazione durante i vari incontri;
- **accordo di conciliazione**: documento autonomo allegato al verbale, indipendentemente dal suo contenuto, oppure documento "incorporato" nel verbale;
- **documenti originati nel procedimento.**

Una precisazione: nel caso in si scelga di procedere alla redazione dell'accordo con la "prima modalità operativa" ossia verbale che incorpora l'accordo, non c'è problema; nel caso in cui si scelgano altre modalità pratiche ossia la sequenza preliminare/definitivo oppure verbale e successivo atto notarile, va ben indicata in atto la funzionalizzazione degli atti al buon esito del procedimento.

Per contro restano soggetti a regole ordinarie su bollo i documenti (già esistenti e quindi non vale per i documenti già precedentemente formati) prodotti nel corso del procedimento di mediazione o posti a base dell'accordo soggetti alle norme ordinarie sul bollo: si ritiene infatti che l'art. 17 non può infatti divenire implicita sanatoria di violazione di norme tributarie.

Tuttavia se viene prodotto in mediazione un documento soggetto a bollo "in caso d'uso", detta produzione non integra caso d'uso e quindi esso sarà in regola con le norme sul bollo.

ESENZIONE DA OGNI SPESA, TASSA O DIRITTO DI QUALSIASI SPECIE E NATURA (17, co. 2)

Si propende anche qui per una lettura funzionale della norma e si pensi ad esempio alle spese necessarie per reperire elementi utili al raggiungimento dell'accordo (es. copia di atti pubblici, documenti amministrativi, sentenze; certificati anagrafici; diritti di cancelleria, planimetrie ecc.).

Il reperimento di detti documenti, utili e funzionali per il raggiungimento dell'accordo, avrebbe di norma un costo per le parti e proprio detto costo il legislatore ha voluto evitare di imporlo alle parti introducendo detta esenzione.

⁶ V. Notaio Brunelli, CONVEGNO TELEMATICO, Fondazione Italiana del Notariato, 15 maggio 2014, "La nuova disciplina della mediazione: l'art. 2643 12 bis c.c. e l'intervento del notaio".

Esenzione da imposte ipo-catastali: dubbio

Nulla si statuisce ai fini delle **imposte ipotecarie e catastali** ma dalla ratio e dal tenore letterale dell'articolo 17 comma 2, si potrebbe senza desumere l'applicabilità del beneficio suddetto anche a queste ultime, ma è molto DISCUSO

Da un lato si segnalano orientamenti contrari di alcune AE basati sul testo "letterale" della norma che non fa riferimento alle "imposte".

Dall'altro si segnala l'orientamento diverso di altre AE e la tesi sostenuta anche dal CNN sulla base della ratio legis e del favor mediationis e da una lettura analogica con l'analogia norma prevista in sede di separazione e divorzio. Ed è questo l'orientamento che pare prevalente.

Esenzione da imposta di registro: obbligo di registrazione, franchigia e base imponibile

Obbligo di registrazione e franchigia

L'Accordo in quanto atto negoziale produttivo di effetti giuridici deve essere registrato:

- in termine fisso ex art.10 lett.a) DPR 131/86 qualora si tratti di uno dei casi indicati nella parte prima tariffa (es. preliminari)
- in caso d'uso se rientri nei casi indicati nella parte seconda della tariffa (esonerazioni soggette ad IVA).

Ribadiamo che sotto il limite della franchigia vi è esenzione da imposta ma permane l'OBBLIGO DI REGISTRAZIONE

Certo ciò si manifesta in modo diverso a seconda dell'iter operativo pratico che si intende scegliere:

- verbale contenente accordo il tutto autenticato: il Notaio registrerà il tutto e l'agevolazione si applicherà in toto;
- accordo di conciliazione registrato dalle parti e successivo atto notarile integrativo: se il primo atto è stato registrato, il secondo atto notarile meramente integrativo delle menzioni ai fini trascrizione andrà tassato per taluni a tassa fissa essendosi già pagate le imposte in sede di registrazione accordo, per altri solo se sia già stata "erosa" per intero la franchigia altrimenti in esenzione;
- accordo di conciliazione NON registrato dalle parti e successivo atto notarile: la registrazione dell'atto notarile assorbe quella dell'allegato
- accordo di conciliazione/preliminare ed atto notarile definitivo: in detti casi se si tratta come nei casi che ci interessano di preliminari soggetti a registrazione e quindi dovrà tenersi conto delle imposte pagate su eventuali caparre ed acconti per scomputarle in sede di registrazione dell'atto notarile. Si suggerisce quindi di valutare bene il rapporto tra le imposte dovute sulle caparre e/o sugli acconti prezzo rispetto all'imposta dovuta per il negozio principale che si va a concludere, preferendo un'interpretazione per cui la tassazione complessiva dell'accordo tenga conto dell'unica capacità contributiva espressa.

Al di là del riferimento del terzo comma dell'art.17 al verbale di accordo si ritiene che la disciplina agevolativa (esenzione da imposta di registro nei limiti della franchigia di Euro 50.000,00) si riferisca all'atto negoziale che costituisca il contenuto dello stesso e si ritiene che l'agevolazione si applichi:

1. SICURAMENTE nel caso di verbale contenente accordo il tutto autenticato

Per i casi di:

2. ripetizione in forma pubblica di accordo già formato onde darvi il formalismo necessario (atto meramente integrativo)
3. stipula di contratto definitivo esecutivo degli obblighi assunti in sede di accordo (sequenza preliminare definitivo)

egualmente si ritiene da più parti applicabile una tale esenzione in virtù di una lettura funzionale della norma conforme alla ratio legis ed al favor mediationis, lettura c.d.

funzionale che ha trovato esplicitazione ad esempio per una norma molto simile dettata per i trasferimenti in sede di separazione e divorzio di cui infra.

Oltre la franchigia l'imposta va pagata a seconda dei casi con le aliquote del 2% (prima casa), 9% o 12%, o per divisioni senza conguaglio/atti dichiarativi 1%.

Un dubbio: ma sull'eccedenza rispetto alla franchigia l'imposta di registro calcolata con le suddette aliquote può essere inferiore al minimo di Euro 200,00 (nuovo ammontare dell'imposta fissa di registro), oppure debbo sempre pagare l'imposta minima di registro di Euro 200,00?

Per converso NON si **ritiene ad oggi** applicabile l'agevolazione:

- atto notarile di deposito
- atto notarile di RINNOVAZIONE con elementi di novità rispetto all'accordo raggiunto in sede di mediazione: in detta ipotesi siamo al di fuori del perimetro e rientriamo nel campo di una normale transazione tra le parti ⁷

Base imponibile:

Il legislatore ammette una franchigia per un determinato valore, ed è proprio il concetto di valore che va chiarito.

In primo luogo appare superata la possibilità di ricondurre la determinazione del valore, su cui applicare l'erosione della franchigia, al valore della lite secondo le regole del processo civile.

Eguale il termine "valore" non è da intendersi necessariamente quale valore commerciale dei beni, in quanto il valore dell'accordo deve essere unitariamente determinato secondo i criteri dell'imposta di registro in ragione del TIPO negoziale posto in essere. Infatti parliamo sempre di accordo, di negozio concluso tra le parti, di contratto, pertanto è da vedere caso per caso, secondo le regole poste dal T.U. Registro.

Conseguentemente però si dovrebbe ritenere applicabile il meccanismo del C.D. PREZZO/VALORE per determinare TUTTA la base imponibile ove ne ricorrano i requisiti, ritenendo superato, anche perché di difficile calcolo applicativo, il diverso orientamento per cui detto meccanismo si applicava solo per importo che supera i 50.000,00.

Questo è il regime agevolativo e pertanto conseguentemente:

- IVA invece va pagata e non c'è alcuna esenzione sia per il principio di alternatività sia per i vincoli comunitari
- egualmente si paga imposta sulle plusvalenze da cessioni immobiliari; tuttavia si ritiene possibile in sede di atto notarile di chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

I diversi orientamenti delle singole Agenzie delle Entrate:

Per completezza si segnalano alcuni diversi orientamenti delle AE in materia grazie alla segnalazione dei colleghi :

- AE Pescara: agevolazioni solo al verbale autentificato dal Notaio e non per atto ripetitivo
- AE Taranto atto di ripetizione (meramente integrativo) in forma pubblica dell'accordo redatto dal mediatore (nel quale inserito impegno reciproco delle parti alla ripetizione del consenso, per consentire la trascrizione e l'inserimento delle clausole previste per la validità dell'atto) in caso di atto con valore inferiore a € 50.000, esenzione richiesta e ottenuta anche per le ipo-catastali; per atto con valore superiore a € 50.000, esenzione non concessa per le ipo-catastali;
- AE Grosseto: riconosce l'esenzione solo in presenza di autentica di firme in calce al verbale in cui è integrato o a cui è allegato l'accordo (non in caso di atto di deposito), ipocatastali fisse (euro 200), sull'eccedenza tassazione normale per cui imposta di registro col minimo di mille euro e ipocatastali nella misura di 50 euro ciascuna, con possibilità di richiedere le agevolazioni prima casa, il prezzo valore;

⁷ V. tra gli altri Notaio Rubertelli, Relazione del 12/9/2001 ad Arce su "L'intervento del Notaio nell'autentica di verbali di mediazione in tema di usucapione"

- AE Reggio Emilia: riconosce agevolazioni non solo nel caso di verbale con allegato accordo autentificato (c.d. Prima modalità operativa) ma anche nel caso di negozio ripetitivo
- AE La Spezia riconosce agevolazioni non solo nel caso di verbale con allegato accordo autentificato (c.d. Prima modalità operativa) ma anche nel caso di negozio ripetitivo ma solo per imposta di registro.

Le proposte de iure condendo: raffronto con l'agevolazione fiscale tema di separazione e divorzio

L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 dispone che:

*"tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1 dicembre 1970, n. 898, sono esenti **dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa**".*

Come precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza 11 giugno 2003, n. 202⁸, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che giustifica il beneficio fiscale con riferimento agli atti del giudizio divorzile, è altresì presente nel giudizio di separazione, in quanto finalizzato ad agevolare e promuovere, in breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano sul coniuge non affidatario della prole.

Dal punto di vista oggettivo, le agevolazioni di cui al citato art. 19 si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere **nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici 'relativi'** al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

L'esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile ad accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge – cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli.

Questo⁹ è stato ribadito dalle Circolari 47/e del 2000 e 27/e del 2012 in ottemperanza anche a due declaratorie di parziale incostituzionalità, estendendo quindi il beneficio:

- agli atti di iscrizione di ipoteca giudiziale imposta a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel procedimento di separazione personale (Corte cost., 15 aprile 1992, n. 176);
- "a tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale" (Corte cost. 10 maggio 1999, n. 154)¹⁰.

I dubbi interpretativi, sorti in passato in relazione all'ambito di applicazione dell'esenzione in oggetto, in quanto testualmente riferita "**ad ogni altra tassa**", sono stati superati dalla sentenza della Corte costituzionale da ultimo citata (originata da due ordinanze di rimessione

⁸ Sentenza del 11/06/2003 n. 202 - Corte Costituzionale: "L'art.8, lett.b) della Tariffa, prima parte, allegata al T.U. 26 aprile 1986 n.131, è costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art.148 cod.civ. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli."

⁹ V. tra gli altri CNN, COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI, Studio n. 82/2000/T, "Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti notarili relativi ai procedimenti di separazione e divorzio" e Studio n. 67/99/T "Trattamento fiscale degli atti relativi ai procedimenti di separazione e divorzio alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale"

¹⁰ Cfr. CNN "Il trattamento fiscale di favore non è quindi riservato al solo provvedimento ma anche a tutti gli atti e documenti che contribuiscono alla sua formazione, non potendosi leggere l'espressione "relativi al procedimento" come "contenuti nel procedimento". In questo senso, ad esempio, dovranno essere rilasciati in esenzione dall'imposta di bollo i documenti anagrafici necessari per il procedimento. Così anche gli atti che i coniugi pongano in essere, aventi ad oggetto la sistemazione dei loro interessi patrimoniali, a causa (diretta o indiretta) della separazione o del divorzio, sia a ministero del notaio che per scrittura privata, rientrano nella previsione normativa in quanto relativi al procedimento, purché ne sia manifestata la causa e siano inequivocabilmente connessi con esso. Una diversa lettura della norma comporterebbe un'ingiustificata disparità di trattamento fiscale per medesime fattispecie contrattuali. In tal senso la sentenza che la circolare intende attuare non giustifica una diversa interpretazione."

emesse nell'ambito di giudizi per la restituzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, INVIM); **la quale ha esteso, agli atti in oggetto, la totale esenzione da ogni tributo, prevista dalla norma sopra citata; con ciò restando, evidentemente, superata l'interpretazione restrittiva del termine "tassa"**¹¹, adottata dal Ministero delle Finanze, con la Risoluzione del 21 marzo 1991, n. 350129.

Ora tornando al nostro articolo 17 esso prevede:

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.

3. 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.

Allora perché non addivenire ad una interpretazione che escluda senza dubbio alcuno di ogni TASSA in senso ampio? Ergo anche le Imposte? Ossia le ipo-catastali?

Del resto il valore della procedura di mediazione e la sua peculiarità sono state ribadite anche dalla circolare 2/e che ha "salvato dette agevolazioni".

Ed ancora se negli anni si è riconosciuto senza dubbio alcuno la agevolazione di cui all'art.19 a tutti i trasferimenti che trovano il loro elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale, perché così non può essere ammesso anche per TUTTA la procedura di mediazione e quindi ad esempio a tutto l'iter procedura comunque si svolga e quindi agevolazioni

- non solo per verbale con accordo contestuale autenticato da notaio
- ma anche per la sequenza preliminare definitivo
- ed anche per quella verbale accordo- atto notarile integrativo
- ossia anche agli atti notarili (TUTTI) che trovano la loro essenza e funzione nella soluzione della controversia e sono generati all'interno di una procedura di mediazione?

Quindi l'intero iter procedurale dovrebbe godere della esenzione da TUTTE le imposte e tasse, con pagamento dell'imposta di registro solo per la parte eccedente la franchigia nella misura sopra indicata.

¹¹ V. tra gli altri CNN, COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI, Studio n. 82/2000/T, "Applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti notarili relativi ai procedimenti di separazione e divorzio"