

**LA MEDIAZIONE  
NELLE CONTROVERSIE CIVILI  
E COMMERCIALI**

*Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*

---

a cura di  
**Lisia Carota e Caterina Verrigni**

 **AMON**

© Copyright 2011 by Amon  
[www.amonedizioni.it](http://www.amonedizioni.it)

ISBN: 9788866030904  
Stampato in Italia - Printed Italy

## INDICE

<i>Prefazione di Lorenzo del Federico</i> .....	IX
-------------------------------------------------	----

## CAPITOLO I

## IL SISTEMA DELLA MEDIAZIONE

1. <i>Lisia Carota</i> L'autonomia privata e i metodi alternativi di risoluzione delle controversie. I metodi tradizionali: arbitrato, transazione. ....	3
2. <i>Francesca Miconi</i> La mediazione e i metodi alternativi di risoluzione delle controversie: la prospettiva dei rapporti tributari .....	15
3. <i>Lisia Carota</i> La mediazione e la conciliazione nelle controversie civili e commerciali .....	21
4. <i>Piero Sanvitale</i> Le tipologie di mediazione nelle controversie civili e commerciali .....	31
5. <i>Valeria D'Ilio</i> Le clausole contrattuali di mediazione: efficacia ed operatività .....	41
6. <i>Enrica Giammarino</i> I profili di legittimità costituzionale in materia di mediazione obbligatoria .....	47
7. <i>Valeria D'Ilio</i> L'autonomia negoziale e la mediazione nelle controversie civili e commerciali .....	53
8. <i>Antonella Zuccarini</i> L'accordo conciliativo: natura giuridica, tecniche di redazione ed elementi essenziali .....	63
9. <i>Lorenzo del Federico</i> Il verbale di conciliazione e l'accordo fra le parti, tra transazione, negozio di accertamento e rinuncia: i profili fiscali .....	71
10. <i>Piero Sanvitale</i> Gli obblighi e i divieti gravanti sul mediatore .....	81
11. <i>Lorenzo del Federico</i> La nullità degli accordi conciliativi per contrarietà alle norme tributarie ...	91

12. *Antonella Zuccarini*  
Il regolamento di procedura dell'organismo di mediazione ..... 97
13. *Lorenzo del Federico*  
La responsabilità del mediatore e dell'organismo di mediazione  
rispetto ai divieti relativi ad atti non registrati. .... 107

## CAPITOLO II

## L'AMBITO APPLICATIVO DELLA MEDIAZIONE

1. *Enrica Giammarino*  
Ambito di applicazione "necessario" del procedimento di mediazione:  
controversie in materia di diritti reali e condominio ..... 119
2. *Lisia Carota*  
La mediazione in tema di patto di famiglia ..... 125
3. *Enrica Giammarino*  
La mediazione in tema di risarcimento del danno derivante  
dalla circolazione dei veicoli e da responsabilità medica ..... 133
4. *Francesca Miconi*  
L'esclusione dei diritti indisponibili e dei rapporti pubblicistici e  
tributari dall'ambito applicativo della mediazione: profili comunitari ... 139
5. *Antonella Zuccarini*  
La mediazione nel settore delle telecomunicazioni. .... 145

## CAPITOLO III

## SPESE, INDENNITÀ E REGIME TRIBUTARIO

1. *Caterina Verrigni*  
Le esenzioni fiscali per la mediazione nelle controversie civili  
e commerciali. .... 157
2. *Piero Sanvitale*  
Le spese e le indennità del procedimento di mediazione ..... 173

3.	<i>Valeria D'Ilio</i>	
	L'applicabilità dell'Iva all'indennità di mediazione .....	181
4.	<i>Francesca Miconi</i>	
	Il credito di imposta per le spese di conciliazione.....	189
5.	<i>Caterina Verrigni</i>	
	La tassazione degli organismi di conciliazione nelle imposte sui redditi ...	197
6.	<i>Caterina Verrigni</i>	
	I corsi di formazione per mediatori nelle controversie civili e commerciali: natura giuridica e regime tributario .....	209

CATERINA VERRIGNI\*

LA TASSAZIONE DEGLI ORGANISMI DI CONCILIAZIONE  
NELLE IMPOSTE SUI REDDITI

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La fiscalità degli organismi di conciliazione: società ed enti commerciali - 3. *Segue*: enti non commerciali - 4. Conclusioni

**1. Introduzione**

Il regime tributario applicabile agli organismi di mediazione dipende dalle possibili forme giuridiche che possono assumere.

L'organismo di conciliazione è l'ente pubblico o privato, presso il quale può svolgersi il procedimento di mediazione (art. 1, lett. *d*), D.Lgs. 4.3.2010, n. 28). Già in materia di conciliazione societaria era stata prevista l'istituzione di tali enti (art. 38, D.Lgs. 17.1.2003, n. 5). La normativa sulla mediazione effettua una precisa scelta: esclude dall'ambito di applicazione della nuova disciplina l'attività del singolo mediatore, il quale non può essere eletto dalle parti ma è scelto dall'organismo per il quale opera al fine di garantire la terzietà e la neutralità dello stesso<sup>1</sup>. L'ente pubblico è la persona giuridica di diritto pubblico interno, comunitario, internazionale; l'ente privato è qualsiasi soggetto di diritto privato, diverso dalla persona fisica.

Il Legislatore, in sostanza, ha previsto che possono costituirsi organismi nella forma: dell'ente pubblico ex art. 11 c.c., della società di capitali o di persone, dell'associazione, della fondazione, dei consorzi,

\* **Professore aggregato di Diritto tributario, Università di Chieti - Pescara.**

<sup>1</sup> Per le questioni generali in tema di organismi di mediazione e tariffe del mediatore v: ROMANO, *Commento agli artt. 18 e 19, D.Lgs. n. 28/2010*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, Castagnola - Delfini (a cura di), Padova, 2010, 266-269; NAPOLITANO, *Le tariffe del mediatore degli enti pubblici e degli enti privati*, in AA. VV., *La mediazione civile*, Ruscetta - Caradonna - Novelli (a cura di), Milano, 2011, 60; MARUCCI, *Commento all'art. 18, D.Lgs. n. 28/2010*, in AA. VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di Bove, Padova, 2011, 357-359; SPEDICATI, *Il mediatore: figura, compiti e responsabilità*, in AA. VV., *Mediazione e conciliazione delle liti*, Forlì, 2011, 161 ss.

delle cooperative e delle Onlus. Tali enti devono avere una dotazione patrimoniale almeno pari al limite minimo per costituire una SRL, pari ad euro 10.000,00. Un ulteriore parametro che può discriminare la scelta della tipologia di organismo da costituire è, senza dubbio, la circostanza che l'organismo è responsabile verso le parti per i danni derivanti dallo svolgimento dell'attività di mediazione e a tal fine deve stipulare una polizza assicurativa di importo non inferiore a 500,000 euro.

Queste considerazioni indurranno gli organismi di mediazione a costituirsi in forma di società di capitali per ridurre al minimo la responsabilità patrimoniale diretta in capo ai soci.

Un altro parametro che deve essere considerato dagli enti pubblici, è che l'attività di mediazione è un'attività commerciale. Ciò determina la necessità di dotarsi di una gestione contabile separata rispetto a quella riferibile all'attività istituzionale che segue i criteri tipici della contabilità pubblica<sup>2</sup>. Tra gli enti pubblici che amministrano le procedure di conciliazione rientrano anche gli organismi istituiti presso le camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura che, da anni, tra i fini istituzionali hanno quello di svolgere i servizi di conciliazione (art. 2, 4 co., L. 29.12.1993, n. 580). Gli organismi di mediazione possono essere istituiti dai Consigli degli ordini degli avvocati presso ciascun tribunale, come articolazioni degli stessi ordini territoriali (18, D.Lgs. n. 28/2010). Si tratta di organismi che non subiscono alcuna limitazione per le materie di competenza e la cui iscrizione nel registro tenuto presso il Ministero della Giustizia avviene su semplice domanda.

Sono previsti altresì organismi che possono essere istituiti dai consigli di altri ordini professionali, previa autorizzazione del Ministero della Giustizia e con delimitazione dell'operare degli stessi alle materie riservate alla loro competenza (art. 19, D.Lgs. cit.).

La distinzione è importante perchè il Ministero della Giustizia ha previsto requisiti differenti a seconda della natura giuridica del soggetto richiedente l'iscrizione nel registro. Infatti, gli organismi istituiti dagli ordini professionali, unitamente a quelli operanti presso le camere di commercio, sono iscritti su semplice domanda, la quale è però subordinata alla verifica, da parte del Ministero della Giustizia, di alcuni

<sup>2</sup> Sui profili organizzativi degli organismi di mediazione v.: DONATTI, *L'organizzazione operativa*, in AA. VV., *La mediazione civile*, cit., 95 ss.

requisiti minimi, tali da consentire all'organismo lo svolgimento professionale ed efficiente dell'attività di gestione delle procedure di conciliazione<sup>3</sup>.

Per quanto attiene, invece, gli altri soggetti sia pubblici, sia privati, il Ministero richiede di comprovare sostanzialmente, la sussistenza di una struttura operativa propria e tipica di un organismo di mediazione che deve garantire: trasparenza amministrativa e contabile, indipendenza, imparzialità e riservatezza nello svolgimento della mediazione, conformità del regolamento applicato al procedimento di mediazione.

## **2. La fiscalità degli organismi di conciliazione: società ed enti commerciali**

Tutta l'attività svolta, dietro compenso, dagli organismi di mediazione, si concretizza in un'attività di carattere lucrativo.

L'attività di mediazione viene remunerata, secondo le previsioni dell'art. 16, del d.m. 18.10.2010, n. 180, per il quale la misura dell'indennità dovrà essere intesa come onnicomprensiva e cioè, dovrà includere sia le spese di avvio del procedimento e di mediazione, sia gli onorari del mediatore per l'intero procedimento di mediazione.

Gli organismi di mediazione possono altresì percepire contributi ed indennità da parte dello stesso Ministero a copertura del costo dell'attività sostenuta in favore di soggetti aventi diritto all'esonero, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 28/2010. Inoltre, se costituiti in forma di enti autonomi, possono ricevere contributi o finanziamenti da parte degli Ordini forensi. Come già detto, il trattamento fiscale delle attività esercitate dagli organismi di mediazione dipende dalla forma giuridica che detti enti assumono<sup>4</sup>.

Conseguentemente, per quanto riguarda l'imposizione diretta, se l'organismo riveste la forma di una società di capitali, di ente pubblico

<sup>3</sup> PODICO, *Gli organismi di mediazione e gli enti di formazione*, in AA. VV., *La mediazione civile*, Ruscetta – Caradonna – Novelli (a cura di), cit., 70; MARUCCI, *Commento sub. Art. 18*, in AA.VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., 365.

<sup>4</sup> Dal registro degli organismi di mediazione, istituito presso il Ministero della Giustizia risulta che la maggior parte degli enti accreditati che si occupano dell'attività di mediazione e di conciliazione, si sono costituiti come società commerciali o come associazioni.

o privato diverso dalla società (associazioni non riconosciute, consorzi), avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale<sup>5</sup>, l'attività da questo svolta è soggetta ad IRES, ai sensi dell'art. 73, 1 co., lett. a) e b) del TUIR<sup>6</sup>.

I soggetti passivi dell'IRES indicati alla lett. a), comprendono le società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata) e le società cooperative residenti nel territorio dello Stato; mentre, alla lett. b), troviamo gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Nel secondo comma dell'art. 73, cit., si chiarisce un altro aspetto: che tra gli enti residenti diversi dalle società sono comprese «oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo».

Dunque, l'imposta in esame non colpisce esclusivamente le società, ma anche le formazioni sociali sprovviste di tale qualifica, in definitiva sono escluse soltanto le persone fisiche e le società di persone, i cui redditi sono imputati per trasparenza ai soci (v. *infra*). Si può anzi affermare che essa è congegnata in guisa da trovare applicazione nei confronti di qualsiasi formazione sociale, ad eccezione di quelle esplicitamente sottratte alla sua sfera di operatività, o perché esentate o perché sottoposte ad un meccanismo di tassazione diverso.

L'altro elemento che identifica il soggetto passivo dell'IRES e la residenza, tenendo presente che un ente è residente se, per la maggior parte di un periodo d'imposta, ha la sede legale o la sede

<sup>5</sup> In ogni caso, per gli organismi di mediazione si impone una verifica di compatibilità tra l'attività di mediazione e l'oggetto sociale o lo scopo dell'ente ai fini dell'iscrizione nel registro tenuto presso il Ministero di Giustizia. A tal fine, dallo statuto dell'ente che intende costituire un organismo di mediazione deve emergere, quale oggetto sociale, l'effettiva centralità dell'attività di mediazione.

<sup>6</sup> In generale, sulla disciplina di questa imposta si rinvia, oltre ai manuali di diritto tributario, ai seguenti volumi: AA. VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004; AA. VV., *L'I.R.E.S. due anni dopo: considerazioni critiche e proposte*, Milano, 2005; ESPOSITO – PAPARELLA, (a cura di), *La nuova imposta sul reddito delle società*, Napoli, 2006; TESAURO, (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, Torino, 2007.

dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

A questo punto è opportuna qualche considerazione circa la determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali per verificare in che modo viene tassato un organismo di mediazione costituitosi nella forma della società o di altro ente commerciale.

Innanzitutto il reddito di tali enti è omogeneo, in quanto non si identifica con la somma delle singole categorie reddituali, ma, «da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa» (art. 81, TUIR). Ne deriva che, se ad esempio l'organismo di mediazione oltre a svolgere l'attività di mediazione, possiede anche degli immobili, o dei capitali, i redditi relativi non appartengono alla categoria dei redditi fondiari, o di capitale, ma sono componenti del reddito d'impresa.

Per regola generale, il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali è determinato sulla base del bilancio: per determinarlo, si assume come punto di partenza il risultato del conto economico (utile o perdita); a tale risultato si apportano le "variazioni", in aumento e in diminuzione, derivanti dall'applicazione delle norme fiscali che disciplinano il reddito d'impresa. Se l'organismo di mediazione assume la forma della società di persone, i redditi prodotti da tale struttura rientrano nella categoria dei "redditi prodotti in forma associata" il cui regime impositivo è improntato al c.d. principio di trasparenza.

In virtù di tale principio le società di persone, pur essendo sotto il profilo civilistico dotate di una propria autonomia patrimoniale, non presentano un'autonoma soggettività passiva tributaria ai fini IRPEF, ma rappresentano uno strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci, ai quali tale reddito viene infatti automaticamente e direttamente attribuito pro-quota, indipendentemente dalla effettiva percezione<sup>7</sup>.

Quanto poi al regime fiscale dei finanziamenti e sostegni economici percepiti dagli organismi di mediazione ex art. 17, D.Lgs. n. 28/2010,

<sup>7</sup> Il particolare vincolo, di natura strettamente personale, che lega i soci a tali organismi collettivi, e l'assenza in capo a questi ultimi dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali, sono alla base della preferenza accordata dal Legislatore per questo particolare regime impositivo. Per i riferimenti essenziali si rinvia a: FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA. VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, Roma, 1990, 21 ss.; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996.

per gli enti costituitisi in forma di società o di ente commerciale, considerata la loro natura commerciale, risultano imponibili come contributi in conto esercizio in quanto rappresentano una componente positiva del reddito d'impresa<sup>8</sup>.

Inoltre, per quanto riguarda la loro imputazione temporale, diversamente che in quella dei contributi in conto capitale, occorre seguire il criterio della competenza. Ne deriva che i contributi in questione devono essere attribuiti al periodo d'imposta nel corso del quale sorge il diritto al conseguimento, e il loro importo risulta determinabile in modo obiettivo.

### 3. *Segue*: enti non commerciali

Nell'ipotesi in cui gli organismi di mediazione si costituiscono nella forma dell'ente non commerciale autonomo o quale articolazione dell'Ordine forense territoriale ex art. 18, D.Lgs. n. 28/2010, emergono diverse problematiche fiscali che si cercherà di chiarire<sup>9</sup>.

La categoria degli enti non commerciali<sup>10</sup> comprende tutti gli enti che non svolgono in via principale un'attività commerciale. È quindi una categoria molto vasta ed eterogenea: vi rientrano, infatti, la maggior parte degli enti pubblici, gli enti ecclesiastici, le fondazioni, le associazioni varie (culturali, sportive, politiche, ecc.). Mentre le società

<sup>8</sup> I contributi in conto esercizio si connotano per porsi come erogazioni finalizzate a fornire al beneficiario un sostegno economico di tipo ordinario, correlato alle normali esigenze di gestione. Per un approfondimento v.: BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, 49 ss.

<sup>9</sup> In questo caso l'ordine forense territoriale, attraverso l'ente non commerciale, svolge un'attività lucrativa al di fuori della sua funzione istituzionale; tale situazione determina, inoltre, una separazione della gestione contabile tra l'attività istituzionale e l'attività che ha per oggetto lo svolgimento dei procedimenti di mediazione. In argomento v.: ROMANO, *Commento sub art. 18*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 265.

<sup>10</sup> Sulla classificazione degli enti non societari la bibliografia è molto vasta. Si segnala fra la più significativa: FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 327; FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, Castaldi - Ficari - Puri - Rossi (a cura di), Padova, 1998, 5; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999; PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2001.

di capitali e le cooperative sono ontologicamente imprese commerciali in ragione della loro forma giuridica (anche se non svolgono, in concreto, un'attività commerciale); per gli enti diversi dalle società, invece, si pone il problema di distinguere se siano enti commerciali o non commerciali. Si è già visto che sono enti "commerciali" quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e che sono, invece, "non commerciali" gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale. La distinzione dipende, dunque, dall'oggetto della loro attività. Un ente si qualifica come "non commerciale" se non svolge attività commerciale o se non la svolge come attività principale.

L'oggetto dell'attività «è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo Statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata». Se manca l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme richieste, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata<sup>11</sup>. Per oggetto principale si intende «l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto» (art. 73, 4 e 5 co., TUIR). Se l'atto costitutivo, nel fissare l'oggetto dell'ente, indica una pluralità di attività tra le quali potrebbe rientrare ad es. la mediazione, per determinare quale attività deve essere considerata quella prevalente occorre scindere l'attività che realizza il fine istituzionale, da quella attività che detto fine realizza solo in modo mediato, trovandosi in rapporto strumentale con la prima<sup>12</sup>.

Identificata l'attività esclusiva o principale dell'ente, occorre stabilire se questa sia o non sia un'attività commerciale, ricorrendo alla nozione

<sup>11</sup> Naturalmente, nell'individuazione dell'oggetto statutario non ci si deve fermare alla mera "lettera" del documento, ma è necessario procedere con l'ausilio di tutti gli ordinari canoni di interpretazione dei contratti. Su tale profilo v. in giurisprudenza, Cass. 4.10.1991, n. 10409, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 373, con nota di BELLI - CONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*.

<sup>12</sup> Anche per una organizzazione senza scopo di lucro l'attività-fine può consistere in una attività commerciale, si pensi ad un teatro, ad un ente che gestisce una casa di cura per anziani. In giurisprudenza, v.: Comm. trib. centr., 9.11.1999, n. 7286, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 62. Le due sfere di attività devono pertanto essere delineate sulla base di un'analisi di tipo qualitativo piuttosto che quantitativo, prescindendo sia dall'entità delle entrate procurate dalle diverse attività, sia dall'impegno organizzativo richiesto dalla condizione delle diverse attività.

fornita dall'art. 55, 3 co., TUIR, il quale stabilisce che le «disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo». Pertanto, fra gli enti che esercitano plurime e differenti attività, sono da considerarsi non commerciali solo quelli la cui «attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari» non è commerciale<sup>13</sup>. Ciò significa che un ente non commerciale, se esercita una o anche più attività commerciali, tra cui la mediazione, non cessa per questo di essere un ente non commerciale, purchè nessuna delle attività commerciali esercitate abbia carattere esclusivo o principale. Tuttavia, anche se l'organismo di mediazione si costituisce nella forma dell'ente non commerciale (associazione, fondazione) permane il controllo effettivo da parte del Ministero circa la compatibilità dell'attività di mediazione con l'oggetto o lo scopo dell'ente, a prescindere dalla mera indicazione formale risultante dallo statuto o dall'atto costitutivo<sup>14</sup>. Gli enti perdono la qualifica di non commerciali, prescindendo dalle previsioni statutarie, qualora esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta (art. 149, 1 co., TUIR)<sup>15</sup>.

La medesima norma, al secondo comma, prevede che, al fine della suddetta valutazione, si tenga anche conto di altri parametri quali:

- prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività;
- prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali - intendendo per queste ultime i contributi, le liberalità, le quote associative;

<sup>13</sup> Diversamente, l'ente, ancorchè dichiarato finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale (in tal senso Circ. 12.5.1998, n. 124/E).

<sup>14</sup> Su tali aspetti v.: PODICO, *Gli organismi di mediazione e gli enti di formazione*, cit., 72; DI ROCCO, *Commento sub art. 19*, in AA VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., 367 ss.

<sup>15</sup> Tale disposizione contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale (in tal senso Circ. 12.5.1998, n. 124/E, cit.).

- prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

In base alle suesposte considerazioni si evince che un organismo di mediazione può costituirsi anche come associazione non avente fine di lucro la quale potrà svolgere un'attività istituzionale non commerciale che sarà affiancata da un'attività commerciale consistente, nel caso di specie, nello svolgimento dei procedimenti di mediazione. Tutto ciò determina delle differenziazioni sul piano della tassazione rispetto alle società e agli enti commerciali, essenzialmente perché il reddito di questi ultimi è, nella sua totalità, reddito d'impresa, mentre la posizione fiscale degli enti non commerciali è, per certi aspetti, simile a quella delle persone fisiche. Come le persone fisiche, gli enti non commerciali possono conseguire redditi appartenenti a categorie diverse (con la eccezione dei redditi di lavoro, di cui possono essere titolari solo le persone fisiche); il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali è infatti formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e dei redditi diversi, posseduti da tali enti (art. 143, TUIR)<sup>16</sup>. Inoltre, vi sono, anche per gli enti non commerciali, oneri deducibili dal reddito complessivo ed oneri detraibili dall'imposta (artt. 146, 147 TUIR)<sup>17</sup>.

Il calcolo del reddito complessivo è determinato, sommando i redditi di ogni categoria e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali; le perdite, se derivano da un'attività d'impresa svolta in regime ordinario, devono essere portate in diminuzione dei redditi della stessa fonte. Ciascuna tipologia di reddito è determinata secondo le regole proprie della categoria di appartenenza.

Nel caso di specie, se l'organismo di mediazione si costituisce come ente non commerciale ma svolge collateralmente un'attività commerciale avente ad oggetto lo svolgimento delle procedure conciliative, è tenuto ad istituire una contabilità separata, distinguendo

<sup>16</sup> In argomento: INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da Tesauro, Torino, 1996, 287; BARASSI, *L'imposizione sul reddito degli enti non commerciali*, Milano, 1996, 115 ss.

<sup>17</sup> BEGHIN, *Oneri deducibili e detrazioni d'imposta degli enti non commerciali*, in AA. VV., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 317.

così ciò che inerisce all'attività commerciale (beni, costi e ricavi), da ciò che inerisce all'attività istituzionale. La distinzione tra beni relativi all'impresa e beni estranei è fatta con gli stessi criteri che si applicano agli imprenditori individuali (sono relativi all'impresa, tra gli altri, i beni indicati come tali nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 c.c.).

Componenti positivi e negativi si determinano secondo le ordinarie regole in materia di reddito d'impresa.

Pertanto:

a) le spese specificamente inerenti all'attività commerciale sono deducibili per intero;

b) le spese specificamente inerenti ad attività non imponibili non sono deducibili;

c) le spese ad utilizzazione promiscua sono deducibili in parte<sup>18</sup>.

L'iter argomentativo potrebbe essere diverso ove si ipotizzasse la creazione di un organismo di conciliazione all'interno di un ordine professionale (avvocati, commercialisti) senza separare la contabilità. In tale circostanza si ritiene applicabile l'art. 143, 1 co., TUIR, in relazione al quale, per gli enti non commerciali, «non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».

Tuttavia, tale scelta appare piuttosto ardita, in quanto, da un lato, l'Amministrazione finanziaria potrebbe ritenere sussistente un'attività commerciale autonoma e quindi, considerare i proventi tassabili ai fini IRES, senza alcuna possibilità di detrazioni d'imposta, non sussistendo costi distintamente imputati a tale attività. Dall'altro, se i proventi derivanti dall'attività di mediazione – ritenuti dall'Agenzia delle Entrate proventi commerciali – superassero quelli di natura istituzionale, rappresentati dalle quote di iscrizione, potrebbe essere contestata la natura “non commerciale” dell'Ordine professionale con l'ulteriore rischio di perdere la qualifica di ente “non commerciale” e vedersi

<sup>18</sup> Gli enti ammessi al regime di contabilità semplificata (vale a dire gli enti il cui volume d'affari non è elevato) possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa; in tal caso, il loro reddito è determinato in misura pari ad una percentuale della somma dei componenti positivi (ricavi, plusvalenze, ecc.).

attribuire quella di ente commerciale. Con l'ulteriore conseguenza che tutta l'attività svolta, sia quella commerciale, sia quella istituzionale, sarebbe considerata come attività di impresa e le entrate considerate tutte "ricavi", che al netto dei costi, costituirebbero reddito tassabile ai fini IRES. Per quanto riguarda, invece, il regime fiscale dei contributi ministeriali percepiti ex art. 17, D.Lgs. n. 28/2010 dagli organismi di mediazione che si costituiscono nella forma dell'ente non commerciale, si possono considerare non imponibili ai sensi dell'art. 143, 3 co., TUIR, secondo cui «non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 73, b) i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art. 8, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'art. 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi».

#### 4. Conclusioni

Gli organismi di conciliazione possono svolgere l'attività di mediazione volta alla conciliazione a condizione della iscrizione nel registro tenuto presso il Ministero della Giustizia<sup>19</sup>. Possono essere suddivisi nelle seguenti categorie: a) organismi attivati da "enti pubblici o privati che diano garanzie di serietà ed efficienza" (art. 16, D.Lgs. n. 28/2010), in tal caso l'ente può operare, su istanza della parte interessata, in qualsiasi materia tra quelle elencate dall'art. 2, D.Lgs. cit.; b) organismi che possono essere istituiti dai consigli degli ordini degli avvocati presso ciascun tribunale (art. 18, D.Lgs. cit.), senza alcuna delimitazione per le materie di competenza; c) organismi che possono essere istituiti dai consigli degli ordini professionali (art. 19, D.Lgs. cit.) e dalle Camere di commercio, previa autorizzazione del Ministero della

<sup>19</sup> L'iscrizione dell'organismo presso il registro è di competenza del Ministero della Giustizia, che valuta l'idoneità sia del regolamento di procedura che delle successive variazioni. Su tale profilo cfr. ROMANO, *Commento sub art. 16*, in AA VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 251-252.

giustizia, con delimitazione delle materie che rientrano nella propria competenza.

Come è già stato evidenziato, i suindicati organismi possono assumere la forma delle società commerciali, se hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale consistente nello svolgimento delle procedure di mediazione o la forma degli enti non commerciali, se affiancano all'attività istituzionale un'attività commerciale avente ad oggetto la mediazione. Sul piano fiscale, se l'organismo di conciliazione è una società di capitali sarà tassato ai fini IRES con un'aliquota proporzionale del 27,5%, mentre se si costituisce come società di persone in virtù del principio di trasparenza, il reddito della società sarà imputato direttamente ai singoli soci proporzionalmente alle loro quote di partecipazione.

Infine, se l'organismo assume la forma di un ente non commerciale (associazione, fondazione), il reddito complessivo si determina, sommando i redditi di ogni categoria e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo i criteri propri della categoria di appartenenza.

In definitiva, coloro che intendono costituire un organismo di mediazione devono svolgere preventivamente una valutazione tra le possibili forme giuridiche previste dall'ordinamento, tenendo conto anche del regime fiscale che differenzia gli enti commerciali dagli enti non commerciali.