



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DEL LAVORO

4

2011

**INDICE****Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria**

di Fabrizio Amatucci.....pag. n. 3

**Costituzione, cittadinanza, organizzazione sindacale**

di Antonello Zoppoli.....pag. n. 20

**Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria**

di Pasquale Pistone .....pag. n. 44

**L'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo nella mediazione per le controversie civili e commerciali**

di Caterina Verrigni .....pag. n. 73

**Misure ablatorie a garanzia del credito erariale nella fase di verifica e di accertamento tributario**

di Francesco Montanari .....pag. n. 90

**PARTE SECONDA – GIURISPRUDENZA, CASI PRATICI, DOCUMENTAZIONE**

CASSAZIONE – sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372 pag n. 107

**I limiti “esterni” all’attuazione del principio dell’abuso del diritto per le operazioni di riorganizzazione societaria: riflessioni a margine della sentenza della Cassazione n. 1372 del 21 gennaio 2011.**

di Antonio Visconti ..... pag. n. 117

CASSAZIONE, sez. lav., 16 febbraio 2011, n. 3821 pag n. 134

**La natura giuridica del licenziamento discriminatorio tra causa e motivo illecito**

di Roberto Sgobbo ..... pag. n. 139

## **L'esenzione dall'imposta di registro e dall'imposta di bollo nella mediazione per le controversie civili e commerciali**

di Caterina Verrigni

Abstract:

Legislator provided for some tax relief, concerning, in particular, a total tax exemption from stamp duty for acts and documents of the procedure and a partial tax exemption from the registration tax for the final agreement. The ratio of such tax rules is to encourage the conciliatory procedure, reducing the disputes, according with the aim of the legal framework to incentive the conciliation of disputes in civil and commercial matters relating to available rights.

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. – 2. L'esenzione prevista dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione. – 3. L'esenzione parziale ex art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di registro. – 4. *Segue:* natura giuridica dell'accordo di conciliazione e problematiche applicative. – 5. *Segue:* il criterio di valutazione della base imponibile per la parte eccedente la soglia di esenzione. – 6. Conclusioni.

### **1.Introduzione.**

Il D.Lgs. 4.3.2010, n. 28, nel disciplinare l'intera procedura conciliativa<sup>156</sup> ha previsto alcune agevolazioni di carattere fiscale che riguardano l'applicazione dell'imposta di bollo (art. 17, 2 co.); dell'imposta di registro (art. 17, 3 co.); il riconoscimento di un credito d'imposta ai fini IRPEF e IRES sulle indennità corrisposte all'organismo di conciliazione (art. 20). Così statuendo, il Legislatore, da un lato, ha cercato di contenere gli oneri derivanti da un utilizzo

<sup>156</sup> Per i profili generali della mediazione v.: AA.VV., *La mediazione civile*, a cura di Ruscetta – Caradonna - Novelli, Milano, 2011; AA. VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di Bove, Padova, 2011; AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, a cura di Castagnola - Delfini, Padova, 2010.

I procedimenti di mediazione gestiti da strutture non accreditate o svolte in forma privata, hanno valore di contratto il quale sarà tassato secondo il regime proprio del singolo atto, sia ai fini delle imposte sul reddito (per ciò che riguarda il compenso del mediatore), sia ai fini delle imposte indirette (bollo, imposta di registro)<sup>157</sup>.

La *ratio* delle suindicate norme è quella di favorire i meccanismi conciliativi, deflazionando il contenzioso, coerentemente con lo spirito che guida l'intera disciplina volta alla incentivazione, attraverso vari strumenti, della mediazione finalizzata alla conciliazione, con riferimento alle controversie in materia civile e commerciale relative a diritti disponibili. L'orientamento del Legislatore verso un favore generalizzato per le conciliazioni stragiudiziali si ravvisa sia, in strumenti che si concretizzano in un vero e proprio scoraggiamento alla prosecuzione della lite (apprezzamento da parte del giudice della mancata partecipazione, senza giustificato motivo, al procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 116, 2 co., c.p.c.; ex art. 8, 5 co., D.Lgs. n. 28/2010; ripetizione delle spese processuali e condanna alle stesse, secondo il meccanismo contemplato dall'art. 13, D.Lgs. cit.), sia in esplicite forme di incentivazione quali quelle fiscali la cui finalità di deflazione del contenzioso è ulteriormente accresciuta dall'intenso sovraccarico di lavoro degli uffici giudiziari.

Infine, va ricordato che, se certamente le disposizioni di carattere fiscale costituiscono un indubbio stimolo per il ricorso al procedimento di mediazione, il Legislatore, con il D.Lgs. n. 28/2010, ha osato ancora di più al fine di diffondere la cultura conciliativa e di rendere maggiormente agevole e consapevole, da parte dei litiganti, l'accesso al procedimento di mediazione, prevedendo all'art. 4, D.Lgs. cit., il dovere di informativa che deve essere adempiuto dall'avvocato al momento del conferimento dell'incarico e che riguarda anche le agevolazioni fiscali di cui agli artt. 17 e 20.

## **2. L'esenzione prevista dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di bollo sugli atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione.**

Passando ad esaminare il contenuto delle disposizioni sopra richiamate, l'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010, prevede innanzitutto un'esenzione totale dall'imposta di bollo, nonché

<sup>157</sup> In argomento, cfr. CINIEMI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, in *Prat. fisc. prof.*, 2010, 16 ss.

da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura per tutti gli atti, documenti e provvedimenti concernenti il procedimento di mediazione.

L'agevolazione riguarda essenzialmente l'imposta di bollo di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642, che dunque non va assolta sugli atti e documenti del procedimento di mediazione (la misura fissa è pari a Euro 14,62). Mentre il riferimento a spese o diritti di qualsiasi natura pare privo di concreto significato, visto che l'esenzione deve avere carattere tributario e quindi non può riguardare esborsi che non abbiano tale natura.

Si potrebbe, a prima vista, avere qualche dubbio in merito alla esatta estensione dell'agevolazione, in particolare se possano beneficiarne atti che sono in qualche modo connessi al procedimento di mediazione, per esempio quelli successivi alla omologazione del verbale e quindi relativi alla esecuzione fondata sullo stesso e, ancor prima, alla ipoteca giudiziale che può essere iscritta a norma dell'art. 12, D.Lgs. n. 28/2010.

Tuttavia, si può ritenere che tali atti non fruiscano dell'esenzione perché la stessa è riferita espressamente agli atti relativi al procedimento che ci occupa<sup>158</sup>.

L'applicazione di questa esenzione conduce all'ulteriore conseguenza per cui gli atti del procedimento di mediazione non sono assoggettati neppure al versamento del contributo unificato di iscrizione a ruolo di cui al D.Lgs. 30.5.2002, n. 115 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di giustizia)<sup>159</sup>.

Nel caso di specie si assiste ad una inversione di tendenza dell'orientamento del Legislatore nel settore dell'amministrazione della giustizia rispetto a quanto stabilito in altre ipotesi di esecuzione delle ADR (quali ad esempio i procedimenti arbitrali), per le quali vale il principio

<sup>158</sup> In questo senso depone, a contrario, anche la sentenza della Corte Costituzionale 6.7.2001, n. 227 (in *Inform. Prev.* 2002, 784 ss., con nota di PASUT, *Una lettura della sentenza della Corte Costituzionale n. 227/2001 tra logica e diritto*) in merito alla più ampia esenzione prevista in materia di lavoro, che è legata alla situazione sostanziale dedotta in giudizio

<sup>159</sup> Il contributo unificato si identifica come un'entrata pubblica che si applica, secondo un principio di alternatività, rispetto all'imposta di bollo. Peraltro, l'esclusione dal campo di applicazione del contributo unificato non comporta, automaticamente, l'assoggettamento all'imposta di bollo: esistono, infatti, taluni atti e provvedimenti per i quali il Legislatore ha previsto l'esenzione da imposizione, sia ai fini dell'imposta di bollo, sia ai fini del contributo unificato come accade, ad esempio, per gli atti e i provvedimenti relativi al processo penale. Quanto alla natura tributaria del contributo in esame, v.: Corte cost. 11.2.2005, n. 73 e Cass. SU., ord. 15.6.2009, n. 13894, in banca dati *fisconline*. Per alcuni riferimenti bibliografici sul tema, cfr.: MALAGU', *Una nuova imposizione sulla giustizia: il contributo unificato d'iscrizione a ruolo*, in *Boll. trib.*, 2000, 885 ss.; PERRUCCI, *Incongruenze del contributo giudiziario unificato*, in *Boll. trib.*, 2002, 405 ss.; BECCALLI, *Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Le novità del nuovo regime in vigore dal 1° marzo 2002 tra recente normativa (D.L. n. 8 dell'11 marzo 2002) e prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 21/E e risoluzione n. 60/E entrambe del 27 febbraio 2002)*, in *Fisco*, 2002, 2087 ss.; BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 839 ss.

generale di applicazione agli atti dell'imposta di bollo<sup>160</sup>. Tuttavia, è opportuno precisare che già il D.P.R. n. 115/2002, aveva previsto un'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti del processo penale e dei processi in cui è dovuto il contributo unificato.

In linea generale, l'imposta di bollo grava sulla formazione e, in alcuni casi, sull'uso degli atti, documenti e registri individuati nella tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972<sup>161</sup>.

L'imposta poggia su un peculiare meccanismo applicativo, dato che essa non viene corrisposta allo Stato mediante versamento diretto, bensì attraverso il pagamento ad intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate, i quali rilasciano appositi "contrassegni" [art. 3, 1 co., lettera a), D.P.R. n. 642/1972].

Il D.P.R. n. 642/1972 è corredato anche da una tabella contenente l'elenco degli atti, documenti e registri <<esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto>><sup>162</sup>.

Sulla base dell'art. 6, D.P.R. cit., è possibile configurare l'esistenza di un principio di alternatività tra Iva e imposta di bollo, in quanto la disposizione citata sancisce l'esenzione dal bollo per le fatture che riguardino il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto<sup>163</sup>.

A questo punto è necessario chiarire in cosa possono consistere gli atti, i provvedimenti nonché i documenti del procedimento di mediazione menzionati dall'art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010. Con i primi non può che farsi riferimento alla domanda di conciliazione, all'adesione di controparte, a tutte le eventuali memorie depositate dalle parti, allegate alla modulistica, come pure alla eventuale proposta formulata dal mediatore nelle ipotesi di cui all'art. 11, D.Lgs. cit., e alle diverse tipologie di verbali riguardanti il procedimento; tutti i predetti atti non richiedono formalità (quindi, possono essere redatti in carta libera). E' questo un aspetto del procedimento che fa eco al generale principio, voluto fortemente dal

<sup>160</sup> Diversamente, alcuni Tribunali italiani (Genova, Fermo), applicano alla procedura arbitrale il contributo unificato in luogo dell'imposta di bollo.

<sup>161</sup> Per i riferimenti essenziali in tema di imposta di bollo cfr.: D'AMATI, *Bollo (imposta di)*, in *Nov. dig. it.*, app., I, 863 ss.; Id., *Bollo (imposta di)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, 1987, 255; COCO, *Bollo (imposta di)*, *Enc. giur.*, V, 1988. Sulle origini dell'imposta v.: PURI, *L'imposta di bollo*, in Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 997 ss.; BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 832 ss.

<sup>162</sup> Tra questi è opportuno richiamare, per la stretta attinenza con la disciplina tributaria: gli atti del procedimento di accertamento e di riscossione di qualsiasi tributo, le dichiarazioni, gli atti, i documenti e le copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, le copie dei ricorsi, delle memorie e degli altri atti del procedimento depositati presso le Commissioni tributarie, le istanze di rimborso e di sospensione del pagamento di qualsiasi tributo, nonché i documenti allegati alle istanze medesime.

<sup>163</sup> Su tale profilo v.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2009, 339.

Legislatore, di rendere il “percorso della mediazione” informale, caratterizzato da una procedura semplice, economica e rapida.

Nei documenti va certamente annoverato ogni scritto negoziale, come pure le attestazioni, le dichiarazioni, le quietanze e le relazioni, che le parti abbiano inteso utilizzare nell’ambito della procedura. Tra i provvedimenti soggetti ad esenzione, dovrebbe essere incluso il decreto di omologazione del verbale di conciliazione emesso dal Presidente del Tribunale la cui stretta connessione con il procedimento di mediazione appare evidente, stante, peraltro, quanto previsto dall’art. 12, D.Lgs. cit., (Efficacia esecutiva ed esecuzione).

Tuttavia, se si opta per una interpretazione restrittiva del dettato normativo ed in particolare dell’inciso <<provvedimenti relativi al procedimento di mediazione>> - laddove l’art.1, D.Lgs. n. 28/2010, definisce quale (procedura di) “mediazione” <<l’attività svolta dal terzo imparziale [...] finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole [...], sia nella formulazione di una proposta [...]>> ed in ragione del combinato disposto di cui agli artt. 6, 1 co., e 11, 1 e 4 co., D.Lgs. cit., secondo i quali il procedimento debba concludersi entro quattro mesi dalla proposizione della domanda con un accordo ovvero con un verbale che dia atto della mancata conciliazione – ne consegue che l’omologazione sconta l’imposta di bollo ai sensi dell’art. 20, Tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972<sup>164</sup>.

L’art. 17, D.Lgs. n. 28/2010, prevede, inoltre, l’esenzione da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura, stabilendo dunque, in caso di “uso” della documentazione relativa al procedimento di mediazione, che la parte sia esentata non solo dall’imposta di bollo ma anche da tutte le eventuali spese e diritti<sup>165</sup>.

<sup>164</sup> In concreto, gli atti e i documenti prodotti durante il procedimento di mediazione (domanda di mediazione, proposta di conciliazione, accettazione o rifiuto della proposta, verbale di conciliazione, ecc.) rientrano nella tipologia di atti indicati nell’art. 20 della Tariffa, cit, quali <<atti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali civili e amministrativi>> e degli <<atti e provvedimenti arbitrali>>, per cui in mancanza dell’art. 17, 2 co., D.Lgs. n. 28/2010, sarebbero tassati, ai fini dell’imposta di bollo secondo i criteri previsti dall’art. 20 cit. Aderisce a tale ricostruzione: RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, in AA.VV., *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, a cura di Martino, Bari, 2011, 83; MARUCCI, *Commento all’art. 17, D.Lgs. n. 28/2010*, in AA. VV., *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, cit., 353; COREA, *Il regime tributario della mediazione*, in AA.VV., *Mediazione e conciliazione nel nuovo processo civile*, a cura di Sassani – Santagata, Roma, 2010, 69.

<sup>165</sup> Non saranno quindi soggetti ad imposta di bollo, né a qualsiasi altro tipo di “diritto di segreteria”, l’istanza di mediazione, l’adesione alla mediazione, la proposta di mediazione del conciliatore, il verbale di conciliazione e pare di poter asserire, anche eventuali copie del verbale; né tantomeno sarà soggetta ad imposta di bollo la nomina o l’accettazione dell’incarico che l’Organismo di conciliazione conferisce al mediatore. In generale, qualsiasi atto prodotto durante l’intero procedimento dagli attori coinvolti non

Il contenuto di tale previsione è rafforzata dall'inciso "di qualsiasi specie e natura" con il quale il legislatore ha inteso escludere per gli organismi che gestiscono le procedure di mediazione di richiedere rimborsi o pagamenti ulteriori rispetto agli specifici compensi previsti dall'art. 17, 4 co., D.Lgs. n. 28/2010.

### **3. L'esenzione parziale ex art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010: l'imposta di registro.**

A differenza dell'esenzione (totale) appena esaminata, quella prevista in tema di imposta di registro dal terzo comma dell'art. 17, del D.Lgs. n. 28/2010, che rappresenta la forma più apprezzabile di agevolazione, ha carattere parziale e riguarda specificamente il verbale di accordo<sup>166</sup>.

La legge lo dichiara "esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro [a tanto essendo stato ridotto l'importo di Euro 51.646 originariamente previsto dallo schema di decreto] precisando che l'imposta è dovuta per la eventuale parte eccedente.

L'esenzione parziale dall'imposta di registro, quale incentivo volto ad indurre le parti a conciliare stragiudizialmente le liti, non rappresenta una novità nel nostro ordinamento<sup>167</sup>.

Invero, un'esperienza risalente nel tempo che fornisce un esempio della predetta tendenza la si riscontra nell'art. 13 della L. 22.7.1997, n. 276, recante disposizioni per la definizione del contenzioso civile pendente mediante l'istituzione delle sezioni stralcio dei tribunali ordinari<sup>168</sup>. Ugualmente, nell'art. 9, 9 co., L. 23.12.1999, n. 488, in materia di contributo unificato, si prevede che <<sono esenti da imposta di registro i verbali di conciliazione di valore non superiore a cento milioni>><sup>169</sup>. Ed ancora, l'art. 696-bis c.p.c., stabilisce che il consulente, prima del deposito della relazione, tenta, ove possibile, la conciliazione delle parti, formando nell'ipotesi di esito positivo, un verbale di conciliazione che <<è esente dall'imposta di registro>>.

---

graverà di tale imposta. Per ulteriori considerazioni v.: DI RENZO, *I profili economico – fiscali della mediazione civile e commerciale: raffronto tra spese processuali e agevolazioni fiscali*, in *Innovazione e diritto*, 2010, 97 ss.

<sup>166</sup> SILLA, *Forme di mediazione, verbale di accordo e di fallita conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2011, 778.

<sup>167</sup> MICARELLI – D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. trib.*, 2011, 821 ss.; RICHIUSA – ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, ibidem, 2011, 1733 ss.

<sup>168</sup> L'ultimo comma dell'art. 13 cit., prevedeva testualmente: <<Il verbale di conciliazione, nelle cause pendenti anche in istruttoria alla data del 30 aprile 1995, è esente dall'imposta di registro quando il valore non supera i cinquanta milioni. Oltre tale limite l'imposta di registro è ridotta della metà>>.

<sup>169</sup> Ris. 6.8.2009, n. 206/E, in *Bigunico*.



Inoltre, l'esenzione del verbale di accordo prevista dall'art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, è analoga a quanto già previamente stabilito dalla disciplina della conciliazione societaria, la scelta del Legislatore è stata quella di prevedere un'esenzione solo parziale, essendo stata fissata quale soglia di valore imponibile Euro 50.000,00, limite oltre il quale si rende necessario calcolare l'imposta dovuta (rispetto alla disciplina contenuta nella conciliazione societaria – art. 39, 2 co., D.Lgs. 17.1.2003, n. 5 - il D.Lgs. n. 28/2010 ha innalzato il valore oggetto di esenzione da 25.000 a 50.000 euro, al fine di uniformare la disciplina della mediazione stragiudiziale a quella esperita in sede giudiziale)<sup>170</sup>.

Per effetto della norma agevolativa il verbale di valore non superiore al tetto di 50.000 euro è completamente esente da imposta e quindi, si ritiene, non soggetto in via assoluta alla registrazione (neppure in misura fissa: atteso che non vi è più spazio in materia di registro per distinguere sul piano giuridico tra imposta [proporzionale] e tassa [fissa], unica essendo l'imposta, nella specie oggetto di esenzione sul valore di 50.000).

Il verbale di valore superiore deve invece essere registrato e sconta l'imposta ma, la base imponibile deve essere abbattuta dell'importo di Euro 50.000 (sicchè, per esempio, se il valore del verbale di accordo è di Euro 60.000 l'aliquota, determinata secondo le regole generali, si applicherà soltanto ad Euro 10.000).

Per ciò che concerne il criterio di determinazione della base imponibile e il presupposto, diversamente dall'imposta di bollo, che assoggetta a tassazione l'atto in quanto documento, l'imposta di registro – disciplinata dal Testo unico approvato con D.P.R. 26.4.1986, n. 131 – assoggetta a tassazione tutti gli atti scritti a contenuto economico, <<secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente>> (art. 20, TUR)<sup>171</sup>.

<sup>170</sup> La disposizione appare chiara ed ha il pregio di aver superato la delicata questione interpretativa che riguardò l'esenzione in materia societaria, in cui non si specificò che l'imposta sarebbe stata dovuta per l'eventuale eccedenza ai 25.000,00 Euro. Si discuteva se superando il limite quantitativo fissato dalla legge speciale, l'imposta di registro dovesse applicarsi all'intera base imponibile risultante dall'accordo, oppure se quest'ultima dovesse essere decurtata del valore di 25.000,00 Euro. In argomento cfr.: DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicistici e riflessi sul processo ordinario*, in *Giur. it.*, 2004, 449.

<sup>171</sup> L'imposta di registro è definita solitamente come imposta sui trasferimenti della ricchezza. Tale definizione ne coglie un aspetto economico saliente. Si tratta, però, di una imposta che ha un campo di applicazione che va al di là dei trasferimenti, in quanto sono soggetti ad imposta di registro anche gli atti non traslativi, purchè abbiano contenuto economico. L'attuale assetto del tributo è il risultato di una complessa e lunga evoluzione. Esso fa parte dei tributi collegati alla conservazione e alla pubblicità degli atti, aventi come presupposto la prestazione di un servizio rappresentato dalla registrazione (tassa dovuta in

Per comprendere meglio la natura dell'esenzione di cui ci stiamo occupando, è opportuno verificare se il verbale di accordo, che è l'atto conclusivo del procedimento di mediazione, in mancanza della norma agevolativa, sarebbe stato assoggettato ad imposta di registro.

#### **4. Segue: natura giuridica dell'accordo di conciliazione e problematiche applicative.**

In linea generale, sono soggetti a registrazione ex art. 2, TUR, gli atti indicati nella Tariffa allegata, se formati per iscritto nel territorio dello Stato (contratti, verbali, operazioni riguardanti società o enti) o formati all'estero<sup>172</sup>.

Gli atti da registrarsi in termine fisso sono quelli per i quali vi è l'obbligo di richiederne la registrazione entro venti giorni dalla redazione che hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (contratti, verbali, operazioni societarie, atti formati all'estero).

Gli atti da registrarsi in caso d'uso sono quelli la cui registrazione è subordinata all'uso dell'atto a fini amministrativi, ossia la sua produzione in un procedimento amministrativo (contratti conclusi mediante corrispondenza, scritture private non autenticate relative ad operazioni soggette ad Iva).

Per il verbale di accordo problemi particolari si pongono con riguardo alle modalità e ai termini per la registrazione.

Occorre innanzitutto distinguere tra verbale di accordo (il solo atto cui si riferisce l'esenzione parziale) e decreto di omologazione, tenendo presente che l'omologa (art. 12, D.Lgs. n. 28/2010) è prevista solo come un'eventualità prodromica all'esecuzione o all'iscrizione di ipoteca giudiziale, e quindi non deve necessariamente essere richiesta.

Ebbene, se così è, il verbale di accordo di valore superiore a 50.000 Euro, se rientra tra quelli soggetti a registrazione in termine fisso, deve essere registrato nell'ordinario termine di venti

---

misura fissa); o atti a contenuto economico (contratto, sentenza) assunti dal Legislatore come indici di capacità contributiva. Per quanto concerne gli aspetti generali del tributo con riferimento alla disciplina introdotta dal D.P.R. n. 131/1986, v.: BERLIRI, *Caratteri e innovazioni del testo unico sulle imposte di registro*, in *Leggi civili*, 1986, 1175; D'AMATI, *Introduzione alla imposta di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 3 ss.; Id., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989; SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, 1988, 533 ss.

<sup>172</sup> La norma individua gli atti e le operazioni per i quali sussiste l'obbligo di procedere alla registrazione. In tal modo la categoria degli atti soggetti a registrazione viene distinta da quella degli atti volontariamente registrati. Per "atto" deve intendersi non il documento nella sua materialità, quanto piuttosto le disposizioni ivi contenute funzionalmente connesse alla produzione di un effetto giuridico sussumibile tra quelli considerati nella tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986. In argomento v.: V. UCKMAR – DOMINICI, *Registro (Imposta di)*, in *App. Nov. Dig.*, 1986, 550; D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 73.

giorni anche se non se ne chiede l'omologazione (art. 13, D.P.R. n. 131/1986). Il decreto di omologazione del Presidente del Tribunale è poi soggetto, come atto giudiziario, all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 8 della tariffa – parte I.

A questo punto si tratta di individuare in quale categoria di atti è riconducibile il verbale di accordo, posto che l'art. 20, D.P.R. n. 131/1986 – norma fondamentale ai fini dell'applicazione dell'imposta - prevede che "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"<sup>173</sup>.

Il verbale di conciliazione rappresenta l'atto che chiude il procedimento di mediazione, che il mediatore deve redigere una volta raggiunto l'accordo tra le parti, amichevolmente o aderendo alla proposta di conciliazione, e al quale deve allegare il testo dell'accordo medesimo.

L'accordo raggiunto, sia in via spontanea, sia per adesione alla proposta formulata dal mediatore, trasfuso nel verbale di conciliazione, può certamente inserirsi nell'ambito del contratto liberamente voluto dalle parti (artt. 1321 e 1322 c.c.), che tra le stesse ha forza di legge ed incide sulla situazione giuridica sostanziale, producendo l'effetto, analogo a quello che avrebbe il negozio di cui riproduce il contenuto, di costituire, modificare o estinguere il rapporto sottostante (art. 1372 c.c.) a differenza della sentenza resa in giudizio che, una volta passata in giudicato, copre il dedotto e il deducibile e impedisce alle parti di agire nuovamente in giudizio per la stessa questione (per il cd. principio del *ne bis in idem*).

L'accordo di conciliazione, in quanto atto formato per iscritto nel territorio dello Stato, con contestuale presenza delle parti nello stesso luogo in cui viene siglato, soggiacerà alle disposizioni in materia di imposta di registro, con conseguenti differenze nel termine di registrazione e nella modalità di calcolo del tributo a seconda del contenuto dell'atto.

Come visto, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. cit., la tassazione va infatti applicata avendo riguardo alla intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto, indipendentemente dal *nomen juris* o dalla forma dello stesso.

<sup>173</sup> La norma disciplina le regole generali cui deve uniformarsi l'operazione di interpretazione e di qualificazione dell'atto sottoposto alla registrazione, allo scopo di individuare i criteri impositivi e la voce della tariffa applicabili, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'atto medesimo. Per ulteriori considerazioni si rinvia a: DOLFIN, *Registro (Imposta di)*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, a cura di Cassese, Milano, 2006, 5003.

In tal senso anche l'art. 11, D.Lgs. n. 28/2010, puntualizza il fatto che se con l'accordo le parti concludono uno dei contratti o compiono uno degli atti previsti dall'art. 2643 c.c., per procedere alla trascrizione dello stesso, la sottoscrizione del processo verbale deve essere autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato. E' chiaro quindi che se l'accordo ha ad oggetto trasferimenti di proprietà su beni immobili o costituzione / trasferimento / modifica di diritti reali immobiliari, l'accordo (e non il verbale) assumerà la forma di scrittura privata autenticata mediante intervento del pubblico ufficiale e sosterà l'imposta di registro in termine fisso calcolata in base alle disposizioni contenute nell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986<sup>174</sup>.

Così pure nel caso in cui l'accordo si concretizzi, ad esempio, nella stipula di un contratto di locazione di beni immobili. In tale circostanza, scatterà infatti l'obbligo di registrazione in termine fisso ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in considerazione del contenuto dell'accordo di conciliazione, salvo il caso delle locazioni di durata inferiore ai trenta giorni (registrazione in caso d'uso ai sensi dell'art. 2-*bis* della Tariffa, parte II, allegata al TUR).

In generale poi, nell'ipotesi in cui l'accordo fra le parti abbia contenuto patrimoniale ma non assuma la forma della scrittura privata autenticata, soggiacerà a registrazione obbligatoria ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, lett. a), e 5 del D.P.R. n. 131/1986, che sanciscono l'obbligo di registrazione in termine fisso per gli atti formati per iscritto nel territorio dello Stato indicati nella parte I della Tariffa allegata al predetto decreto.

Altre norme di riferimento sono gli artt. 2 e 9 della Tariffa, parte I, che riguardano le cessioni di beni, diversi dagli immobili e da particolari mezzi di trasporto (autonomamente disciplinati sempre nella parte I), e gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (norma di chiusura del sistema).

Si ricorda tuttavia che l'art. 5, comma 2, del T.U.R. fa comunque salvo il caso in cui la scrittura privata non autenticata abbia ad oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti all'IVA per i quali è prevista la registrazione in caso d'uso.

---

<sup>174</sup> Al Testo unico sono allegata: - la tariffa, divisa in due parti (la prima enumera gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, la seconda gli atti da registrarsi in caso d'uso); - la tabella degli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione che possono essere volontariamente registrati, scontando l'imposta in misura fissa (atti del potere legislativo, taluni atti dell'autorità giudiziaria, gli atti di ultima volontà, gli atti per la formazione del catasto).

In materia di scritture private non autenticate aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale è necessario tuttavia tenere a mente che l'art. 2 della Tariffa, parte II, prevede che, qualora l'ammontare dell'imposta che risulterebbe dovuta sia inferiore alla misura dell'imposta fissa, la registrazione è rinviata al caso d'uso. L'intento originario della citata norma era quello di evitare inutili aggravii – sia per il contribuente che per l'Amministrazione – derivanti dalla registrazione di atti poco rilevanti sul piano patrimoniale e quindi poco significativi sotto l'aspetto del gettito tributario.

Pertanto, a titolo esemplificativo, l'accordo che prevede la corresponsione di un indennizzo a fronte di un danno cagionato da una delle parti, in quanto atto formato per iscritto nel territorio dello Stato a contenuto patrimoniale, sconterà potenzialmente l'imposizione in termine fisso. Potenzialmente in quanto, qualora l'indennizzo sia di ammontare inferiore alla franchigia di 50.000 euro prevista dall'art. 17, comma 3, del D.Lgs. n. 28/2010, ovvero superiore ma di un ammontare tale per cui l'imposta dovuta si attesti al di sotto della soglia minima di 168,00 euro, la registrazione sarà dovuta unicamente in caso d'uso<sup>175</sup>.

A proposito di efficacia del contratto, l'art. 12, D.Lgs. n. 28/2010, stabilisce che <<il verbale di accordo...è omologato, su istanza di parte ... con decreto del presidente del tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo ... e ... costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione forzata, per l'esecuzione in forma specifica e per l'iscrizione di ipoteca giudiziale>>. Per espressa indicazione del Legislatore, in sede di omologazione il giudice dovrà verificare, sia la regolarità formale del verbale di conciliazione sia, il contenuto dell'accordo che non sia contrario all'ordine pubblico o a norme imperative.

##### **5. *Segue*: il criterio di valutazione della base imponibile per la parte eccedente la soglia di esenzione.**

Per quanto riguarda l'individuazione delle modalità di calcolo dell'imposta di registro in relazione ai contenuti del verbale di conciliazione per l'eventuale eccedenza da corrispondere, bisogna tener conto degli effetti giuridici dell'atto, al fine di stabilire, se si

<sup>175</sup> LUISO, *La conciliazione nel quadro della tutela dei diritti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, 1201 ss.; ANDREONI – ROMANO, *Commento sub art. 11*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 184 ss.

tratta di fattispecie che richiede la registrazione obbligatoria o volontaria e se deve essere applicata l'imposta in misura fissa o proporzionale<sup>176</sup>.

Ad una prima lettura dell'elencazione contenuta nella tariffa allegata al TUR, sembrerebbe che il verbale in oggetto non possa essere ricondotto in alcune delle tipologie di atti per i quali è previsto l'obbligo di registrazione: il verbale di accordo, infatti, non è espressamente annoverato tra gli atti soggetti a registrazione.

Tuttavia, in applicazione dell'art. 20 TUR, a prescindere dal titolo o dalla forma apparente dell'atto, ciò che conta, ai fini dell'applicazione dell'imposta, è l'intrinseca natura dello stesso e gli effetti giuridici che ne conseguono.

Sotto questo profilo, si è detto che il verbale di accordo ha la natura propria di un contratto avente ad oggetto diritti disponibili, ma, se omologato dal Presidente del Tribunale, produce ulteriori effetti, rappresentando un titolo esecutivo valido per l'esecuzione forzata e per l'iscrizione di ipoteca.

Secondo alcuni autori<sup>177</sup>, il verbale di accordo sembrerebbe avvicinarsi alle sentenze e agli altri provvedimenti giudiziari, cui la legge attribuisce siffatta efficacia. Seguendo tale impostazione, allora, il verbale potrebbe essere ricondotto nel novero degli atti dell'autorità giudiziaria, soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 37 TUR e art. 8 della prima parte della Tariffa allegata al TUR<sup>178</sup>.

Tuttavia, tale orientamento non può essere condiviso per una pluralità di motivi: innanzitutto, gli artt. 37 e 8 cit., dal punto di vista oggettivo fanno riferimento ad atti dell'autorità giudiziaria, quali sentenze, ordinanze e decreti, inoltre, il profilo soggettivo, comporta che sono estranei al sistema tutti gli atti posti in essere da soggetti diversi dal

---

<sup>176</sup> Su tale profilo cfr. INGROSSO, *Le agevolazioni di carattere fiscale in materia di mediazione civile e commerciale*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 63 ss.

<sup>177</sup> SARTORI, *Commento sub art. 17*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*, cit., 255 ss.; RICCI, *La mediazione civile e le agevolazioni fiscali*, cit., 78-79.

<sup>178</sup> Rispetto alla correlazione esistente tra l'art. 37 e l'art. 8, TUR, l'orientamento prevalente ritiene che l'art. 37 assolve alla esclusiva funzione di delineare la natura dei provvedimenti soggetti a tassazione, i quali debbono innanzitutto essere emanati dall'autorità giudiziaria in controversie civili, ed in secondo luogo debbono essere conclusivi di una fase o grado del giudizio, seppur parzialmente. A sua volta l'art. 8, ha l'esclusiva funzione di dettagliare, suddividendole con particolare criterio distintivo, le tipologie dei provvedimenti soggetti a tassazione e determinare il *quantum* del tributo. Per tale ricostruzione v.: BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1988, 123 ss.; PREZIOSI, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Rass. trib.*, 2009, 667 ss.

giudice. Nel procedimento di mediazione, infatti, il verbale di conciliazione non è sicuramente atto dell'autorità giudiziaria, sia perché ha natura contrattuale, sia perché il mediatore non è un giudice.

In secondo luogo non è ipotizzabile un'applicazione analogica delle disposizioni citate in ragione dell'asserita affinità delle fattispecie e ciò perché il verbale di accordo ha natura consensuale e, in ogni caso, le voci della Tariffa, da ritenersi "a fattispecie esclusiva", non sono suscettibili di integrazione analogica; tanto è vero che esistono all'interno della Tariffa delle clausole di chiusura deputate ad accogliere gli atti a contenuto patrimoniale (art 9, Tariffa, parte I, TUR) e privi di contenuto patrimoniale (art. 11, Tariffa, cit.) non espressamente disciplinate nelle altre disposizioni.

A conforto della soluzione prospettata è possibile evidenziare che un'analogia conclusione è sostenuta dalla dottrina tributaria<sup>179</sup> relativamente al lodo irrituale proprio in ragione della sua natura contrattuale che lo distingue dal lodo rituale, avente natura di provvedimento giurisdizionale<sup>180</sup>.

Pertanto, il verbale di accordo, avendo natura contrattuale, sarà soggetto all'imposta di registro, per l'eccedenza, in base agli effetti giuridici da esso originati, e sarà quindi tassato nello stesso modo in cui lo sarebbe il contratto dal quale scaturiscono gli stessi effetti.

Inoltre, trattandosi di esenzione fiscale il verbale di conciliazione sarebbe stato, in mancanza di un'espressa norma di esenzione, soggetto al tributo di registro.

Resta il problema della quantificazione del tributo poiché il regime di esenzione opera soltanto entro il limite di valore dei 50.000,00 euro.

In generale, il criterio di valutazione della base imponibile è costituito dal valore dei beni o delle prestazioni costituenti l'oggetto dei contratti e degli atti, così come previsto dalle disposizioni contenute nel Titolo IV del D.P.R. n. 131/1986. L'art. 51, TUR, individua poi, come valore, quello dichiarato dalle parti nell'atto, e, in mancanza o se superiore, il

<sup>179</sup> SACCHETTO, *Profili fiscali dell'arbitrato*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 29; NICOTINA, *Il regime fiscale dell'arbitrato*, ibidem, 2006, 515.

<sup>180</sup> In tal senso la stessa Direzione generale delle tasse (Ris. 25.11.1983, n. 240964) ha confermato che nell'arbitrato irrituale la pronuncia emessa dagli arbitri "liberi" crea un nuovo rapporto tra le parti interessate mediante un negozio giuridico il quale, perfezionandosi solo al momento dell'ultima sottoscrizione da parte degli arbitri stessi, a seconda degli effetti che produce, sarà soggetto o meno all'obbligo della registrazione da tale momento.

corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto; con la precisazione che per gli immobili rileva il valore venale in comune commercio<sup>181</sup>.

Pertanto, posto che il verbale di conciliazione, in quanto assimilabile, alla categoria dei contratti è soggetto a tassazione, se di valore superiore a 50.000 euro, il mediatore dovrà aver cura di quantificare il valore dell'atto, tenendo conto della sua qualificazione giuridica e dei criteri ordinari previsti dalla disciplina dell'imposta di registro.

In base alla tariffa che elenca le diverse categorie giuridiche si applicherà l'imposta in misura fissa nelle ipotesi in cui le prestazioni contemplate nel verbale di conciliazione siano soggette ad Iva<sup>182</sup>, in caso contrario sarà applicata l'imposta proporzionale, variabile in base alle prestazioni dedotte nell'accordo con l'aliquota corrispondente al singolo atto e precisamente, se l'atto ha un contenuto patrimoniale l'imposta di registro sarà dovuta nella misura del 3% sulla parte eccedente i 50.000 euro; se l'atto non ha un contenuto patrimoniale l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa, pari ad euro 168,00.

Nell'ambito del procedimento di mediazione, il mediatore è chiamato a redigere il verbale di conciliazione e ad autenticare la sottoscrizione delle parti, salvo i casi in cui sia necessaria l'autentica del notaio.

Nei casi in cui l'accordo riguardi contratti per i quali sussiste l'obbligo di trascrizione, invece, la registrazione del verbale deve essere richiesta dal notaio chiamato ad autenticare l'atto, sul quale incombe anche l'onere di liquidare la relativa imposta.

Per quanto concerne, invece, l'individuazione dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente ad effettuare la registrazione<sup>183</sup>, ai sensi degli artt. 9, 1 co., e 10,

<sup>181</sup> In proposito si è sostenuto che il riferimento a tale valore, più che uno specifico criterio di estimazione, esprime un termine di raffronto fondato su regole tecnico-scientifiche, come tale depurato da circostanze e fattori eccezionali (in dottrina cfr. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, 1986, 283); il valore venale non è altro che quanto può ricavarsi dalla vendita in condizioni di normalità, in tal senso v.: Cass. 30.7.2008, n. 20689; Cass. 7.8.2008, n. 21310, entrambe in *Bigunico*.

<sup>182</sup> L'imposta di registro in base all'art. 40, D.P.R. n. 131/1986 è caratterizzata dal principio di alternatività. L'applicazione dell'imposta proporzionale è, infatti, esclusa quando l'atto è assoggettato all'Iva, evitando in tal modo la duplicazione del prelievo tributario; il principio trova applicazione per tutti gli atti soggetti ad Iva, comprese le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti. In dottrina v.: BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, I quaderni della Fondazione italiana per il notariato, 2006, 101 ss.; MONTESANO – IANNIELLO, *Imposte di registro, ipotecarie e catastali*, Milano, 2009, 205.

<sup>183</sup> Laddove l'atto sia presentato per la registrazione presso un Ufficio incompetente e questo non lo respinga e provveda alla registrazione, l'obbligazione tributaria si considera validamente assolta (in



1 co., D.P.R. n. 131/1986 – stante la disposizione di cui all'art. 8, 1 co., D.Lgs. n. 28/2010, secondo cui il procedimento si svolge presso la sede dell'organismo di mediazione o nel luogo indicato nel regolamento di procedura dell'organismo – è evidente che sarà quello ove sia localizzato l'organismo di conciliazione.

La registrazione avviene secondo la procedura prevista dall'art. 14, D.P.R. n. 131/1986, che regola il termine per la richiesta di registrazione degli atti soggetti ad approvazione od omologazione<sup>184</sup>.

## 6. Conclusioni.

E' possibile affermare che l'accordo di conciliazione sia un contratto<sup>185</sup>, con cui le parti regolano i rapporti giuridici patrimoniali oggetto di lite ovvero estranei ad essi, purchè i diritti che ne sono oggetto siano disponibili.

Il ruolo del mediatore-conciliatore dunque è di facilitare l'individuazione del contenuto dell'atto necessario alla composizione della lite, sulla base della valutazione delle opposte posizioni, compiuta in termini di convenienza e non tanto come analisi della fattispecie di diritto.

Si noti, tuttavia, come in tal caso il terzo mediatore-conciliatore non ha alcun potere di vincolare le parti in virtù della posizione istituzionale (diversamente da quanto avviene per il giudice) né del ruolo che le parti hanno inteso assegnargli (diversamente dall'arbitro).

L'accordo di conciliazione, infatti, non è indotto dal terzo sulla base di un accertamento dei fatti né dell'applicazione di regole di diritto, in quanto il mediatore ha il compito di gestire il conflitto e di collaborare, come terzo imparziale, con le parti, al fine di individuare una soluzione soddisfacente.

---

dottrina v.: PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., 52; BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 127). Tale orientamento pare essere confermato anche dalla prassi (Ris. min. 12.7.1996, n. 123).

<sup>184</sup> Sui profili specifici riguardanti la registrazione del verbale di conciliazione si rinvia a: DEL FEDERICO, *Il verbale di conciliazione e l'accordo fra le parti, tra transazione, negozio di accertamento e rinuncia: i profili fiscali*, in AA. VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali – Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di Carota – Verrigni, Padova, 2011,.....

<sup>185</sup> DI ROCCO – SANTI, *La conciliazione, profili teorici ed analisi degli aspetti normativi e procedurali del metodo conciliativo*, Milano, 2003, 96 ss.; DE SANTIS, *La conciliazione in materia societaria. Fondamenti negoziali, contrafforti pubblicistici e riflessi sul processo ordinario*, cit., 449.

Sono condivisibili le perplessità espresse da taluni autori<sup>186</sup> circa i rischi connessi all'accordo di conciliazione – nella forma concepita dal Legislatore – non soltanto verso forme di giustizia equitativa e non di diritto ma anche verso una strumentalizzazione di tale forma di negoziazione, tenuto conto proprio delle agevolazioni fiscali riconosciute agli atti di tale procedimento entro determinati valori delle controversie.

L'avvio del procedimento di mediazione, infatti, potrebbe essere funzionale ad ottenere, all'esito del procedimento di mediazione, un titolo esecutivo oppure – ove si pensi alla obbligatorietà della conciliazione per le controversie in tema di diritti reali – di un titolo assoggettabile a pubblicità immobiliare.

Infine, se si tiene conto che l'art. 17, 3 co., D.Lgs. n. 28/2010, prevede che “il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di 50.000 euro” vi è forte il timore che la procedura di mediazione si presti a forme di abuso per effettuare trasferimenti immobiliari a costo fiscale zero e senza controlli di alcun tipo (indagini in merito alla reale volontà delle parti e loro identificazione, verifiche ipocatastali o urbanistiche, aspetti legati al regime patrimoniale, clausole contrattuali speciali, ecc.), simulando, ad esempio, una fittizia controversia per inadempimento di un preliminare di compravendita ed ottenendone l'esecuzione in forma specifica.

Si tratta di un comportamento facilitato dalla carenza del verbale delle garanzie proprie dell'atto autentico, con l'aggravante che il valore della controversia potrebbe essere astrattamente mantenuto entro il limite dei 50.000,00 euro, per consentire il trasferimento in esenzione d'imposta, di immobili di ben più rilevante valore.

Pertanto, l'abuso potrebbe riguardare, in particolare, tutte quelle fattispecie diverse da quelle in cui è previsto il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (168 euro) o relative ad operazioni assoggettate ad Iva (contratto di comodato, scritture private non autenticate, contratti di locazione beni mobili o d'azienda che prevedono come locatore un soggetto Iva), vale a dire tutte quelle ipotesi che prescrivono il pagamento di un'imposta di registro in misura proporzionale del 3% (locazione beni mobili e d'aziende, sentenze che recano condanna al pagamento di somme o la consegna di beni) o del 2% (contratti di locazione e cessione onerosa di un contratto di locazione di immobile).

<sup>186</sup> LAURINI, *Sulla procedura alternativa di mediazione e conciliazione*, in *Not.*, 2009, 695; ANDREONI – ROMANO, *Commento sub art. 11*, cit., 182-183.

In questi casi, infatti, le parti potrebbero essere incentivate a ricorrere in maniera fittizia alla mediazione al solo scopo di usufruire dell'esenzione dell'imposta di registro.

Ciò detto è auspicabile un intervento del Legislatore teso, sia a prevedere la forma pubblica notarile del verbale di conciliazione, sia ad articolare maggiormente l'applicazione dell'esenzione dell'imposta di registro.