

**Studio n. 156-2014/T**

## **La tassazione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione di beni immobili**

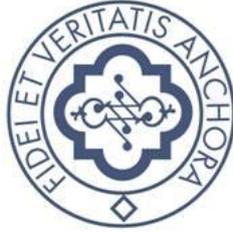
*Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 30 ottobre 2014*

*Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014*

**Lo studio in sintesi (Abstract):** *scopo del presente studio è quello di verificare, in primo luogo, in base a quali criteri vada tassato l'accordo conciliativo di accertamento dell'usucapione di beni immobili - considerato che sotto il profilo fiscale non è rilevante di per sé l'acquisto a titolo originario per usucapione ma l'atto che lo accerta - , individuando le imposte al cui ambito applicativo esso vada eventualmente ricondotto, le relative aliquote e la base imponibile, per poi esaminare il regime applicabile tenuto conto delle agevolazioni previste dall'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010 per gli accordi di conciliazione nell'ambito del procedimento di mediazione.*

*Con riguardo all'imposta di registro, si ritiene di privilegiare un'interpretazione sistematica della norma antielusiva di cui all'art. 8, Nota II-bis, della tariffa, parte prima, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tale da giustificare l'assoggettamento degli accordi in esame all'imposta secondo le disposizioni di cui all'art. 1 della tariffa, relative agli atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso.*

*L'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione di beni immobili sarebbe soggetto, quindi, all'imposta di registro secondo il sistema di tassazione introdotto dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ma tale regola di tassazione deve essere coordinata con le agevolazioni previste dall'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010 per gli accordi di conciliazione nell'ambito del procedimento di mediazione, così come individuati anche nella possibile sequenza documentale (di modo che l'accordo formato alla presenza del mediatore possa essere "completato" dall'autentica notarile o da un atto notarile che reiteri in forma pubblica la medesima volontà negoziale manifestata nell'accordo stesso).*



*Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, l'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione, in caso di usucapito soggetto passivo IVA, potrebbe essere considerato rilevante agli effetti del suddetto tributo quale destinazione del bene a finalità estranee all'impresa o all'esercizio di un'arte o professione (se il bene era stato in precedenza acquistato operando la detrazione dell'imposta).*

\*\*\*

**Sommario:** 1. Premessa; 2. L'interpretazione sistematica del dato normativo nell'ambito dell'imposta di registro; 3. Gli orientamenti sulla tassazione delle sentenze di accertamento dell'usucapione; 4. L'usucapione nell'IVA e nelle imposte dirette; 5. Le agevolazioni di cui all'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010; 6. (segue) e l'art. 10 d.lgs. n. 23/2011; 7. Sintesi conclusiva. Gli accordi di mediazione che accertano l'usucapione di beni immobili nel sistema delle imposte indirette.

\*\*\*

## **1. Premessa**

La legge di conversione del cd. decreto del fare (legge 9 agosto 2013, n. 98, di conv. del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69) ha, tra le varie disposizioni, modificato l'art. 2643 cod. civ., inserendovi il n. 12-*bis* relativo alla trascrivibilità degli accordi di mediazione che accertano l'usucapione (cfr. art. 84-*bis* d.l. n. 69/2013 cit.).

Più precisamente l'art. 2643 n. 12-*bis* cod. civ. prevede l'obbligo di trascrizione per «*gli accordi di mediazione che accertano l'usucapione con la sottoscrizione del processo verbale autenticata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato*».

Si tratta di una disposizione che consente di superare i contrasti emersi in giurisprudenza ed in dottrina in ordine all'ammissibilità di un accordo di accertamento dell'usucapione, e nella specie, di un accordo conciliativo diretto a tale accertamento, ed alla sua trascrivibilità <sup>(1)</sup>.

L'effettiva portata della norma, anche in ragione della sua collocazione nell'ambito dell'art. 2643 cod. civ., è già stata oggetto di un ampio approfondimento nello studio n. 718-2013/C (Krogh, *La trascrizione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione* <sup>(2)</sup>), attraverso un'indagine volta a verificare gli effetti sostanziali tra le parti e nei confronti dei terzi di un accordo



relativo all'accertamento dell'usucapione e gli effetti della pubblicità del medesimo accordo all'interno del sistema della circolazione degli immobili.

Si rinvia, pertanto, al suddetto studio per ogni considerazione in ordine all'inquadramento teorico dell'accordo di mediazione che accerta l'usucapione, da intendere, in estrema sintesi, quale atto – diverso dalla transazione - avente ad oggetto l'accertamento fra le parti dei presupposti previsti dalla legge per il perfezionamento dell'usucapione (con effetti preclusivi, rispetto ai fatti accertati, tra le parti ed i loro aventi causa), il quale si inserisce nella logica della circolazione dei diritti a titolo derivativo perché frutto di un atto rimesso alla volontà delle parti, soggiacendo (a differenza della sentenza di accertamento dell'usucapione) alle regole di cui agli artt. 2644 e 2650 cod. civ. in caso di conflitti con terzi aventi causa.

Scopo del presente studio è, invece, quello di verificare, in primo luogo, in base a quali criteri vada tassato l'accordo - considerato che sotto il profilo fiscale, come meglio vedremo in seguito, non è rilevante di per sé l'acquisto a titolo originario per usucapione ma l'atto che lo accerta -, individuando le imposte al cui ambito applicativo esso vada eventualmente ricondotto (imposte di registro, ipotecaria e catastale, iva, imposte sui redditi), le relative aliquote e la base imponibile, per poi esaminare il regime applicabile tenuto conto delle agevolazioni previste dall'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010 per gli accordi di conciliazione nell'ambito del procedimento di mediazione.

## **2. L'interpretazione sistematica del dato normativo nell'ambito dell'imposta di registro**

L'usucapione, quale modo di acquisto della proprietà a titolo originario, non è oggetto di specifiche disposizioni tributarie, non costituendo di per sé il presupposto di alcun tributo <sup>(3)</sup>.

Sono, invece, presenti alcune norme che fanno riferimento all'usucapione quale oggetto di un atto accertativo dello stesso, e più precisamente quale oggetto di provvedimenti giudiziari.

Infatti, nell'ambito dell'imposta di registro, l'art. 8 della tariffa, parte prima, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, alla Nota II-bis dispone che «*i provvedimenti giudiziari che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa*», cioè all'imposta prevista per i negozi traslativi immobiliari.



Si tratta di una disposizione introdotta dall'art. 23 comma 2 d.l. n. 69/1989, conv. in l. n. 154/1989, per una chiara finalità antielusiva <sup>(4)</sup>, attesa la possibile utilizzazione di tali provvedimenti accertativi, aventi natura dichiarativa, per eludere l'applicazione delle più gravose aliquote previste per i trasferimenti immobiliari <sup>(5)</sup>.

Nella relazione governativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 69 cit. si legge, infatti, che «si è provveduto a contrastare il fenomeno elusivo relativo ai trasferimenti di diritti reali immobiliari attuati mediante il ricorso a giudizi che si esauriscono con sentenze dichiarative dell'avvenuta usucapione, anziché mediante esplicite manifestazioni di autonomia negoziale» <sup>(6)</sup>

Inoltre, sempre nell'ambito del testo unico dell'imposta di registro, l'art. 26, quarto comma, estende la presunzione di liberalità, stabilita per i trasferimenti immobiliari tra coniugi o parenti in linea retta, ai provvedimenti che accertano l'usucapione pronunciati tra i medesimi soggetti, provvedimenti che, pertanto, sarebbero soggetti all'imposta di donazione qualora quest'ultima fosse più elevata rispetto «*all'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento*» (comma 1). Ed anche questa disposizione trova la sua *ratio* nella possibilità che i suddetti provvedimenti «hanno di costituire un espediente per eludere le ordinarie imposte di trasferimento» <sup>(7)</sup>.

Un'interpretazione sistematica di questo dato normativo induce a ritenere che il medesimo regime debba essere applicato anche agli accordi conciliativi aventi ad oggetto l'accertamento dell'usucapione di beni immobili, ricorrendo per essi la stessa *ratio* anti elusiva. Ed a tal fine appare irrilevante il riferimento che le disposizioni fanno ai soli provvedimenti giudiziali, potendo esso trovare spiegazione considerando che, fino all'introduzione del n. 12-*bis* nell'art. 2643 cod. civ., questa era l'unica forma di atto accertativo dell'usucapione espressamente disciplinata dal nostro ordinamento, agli effetti della pubblicità immobiliare.

In altri termini, le disposizioni in esame, seppure riferite ad un'altra tipologia (giudiziale), sono pur sempre dirette ad individuare le regole di tassazione di un atto avente ad oggetto l'accertamento dell'usucapione, in ragione di una finalità antielusiva che è evidentemente legata non alla "forma" (giudiziale) ma alla "sostanza" dell'atto, ossia all'accertamento dell'usucapione.



E ciò porta a concludere, quindi, che, ai fini dell'individuazione del regime applicabile agli accordi di mediazione accertativi dell'usucapione, rispetto ad una tassazione secondo i principi di cui all'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 sulla base della natura e degli effetti giuridici dell'atto, sia prevalente la finalità antielusiva, già espressa dal legislatore, che giustifica l'assoggettamento degli accordi stessi all'imposta secondo le disposizioni di cui all'art. 1 della tariffa, relative agli atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso.

### **3. Gli orientamenti sulla tassazione delle sentenze di accertamento dell'usucapione**

La conclusione circa l'estensione agli accordi di mediazione accertativi dell'usucapione delle regole di tassazione dei provvedimenti giudiziari, di cui alla Nota II-*bis* all'art. 8 cit., comporta la necessità di indagare più nel dettaglio quali ne siano le conseguenze applicative, specie per ciò che concerne l'individuazione delle aliquote e delle agevolazioni, nonché la determinazione della base imponibile.

A tal fine appare utile effettuare una breve ricognizione degli orientamenti che si sono consolidati con riguardo alle sentenze di accertamento dell'usucapione.

È bene, però, premettere che i principi ivi affermati non possono essere considerati in ogni caso validi *tout court* anche rispetto agli accordi di mediazione accertativi dell'usucapione, poiché questi ultimi per alcuni effetti rientrano nella logica circolatoria degli acquisti a titolo derivativo, in quanto frutto di un atto rimesso alla libera determinazione delle parti <sup>(8)</sup>.

#### *a) le disposizioni dell'art. 1 della tariffa e l'applicabilità delle agevolazioni*

E' stata a lungo dibattuta la questione se l'equiparazione delle sentenze di accertamento dell'usucapione agli atti traslativi, ai fini della tassazione nell'ambito dell'imposta di registro, potesse giustificare anche l'applicazione alle prime delle disposizioni di favore previste per i secondi, quali le agevolazioni cd. prima casa e le agevolazioni per la piccola proprietà contadina di cui alla l. n. 604/1954.

Inizialmente l'orientamento prevalente, accolto sia dalla giurisprudenza che dalla amministrazione finanziaria, era volto a negare l'applicabilità dei suddetti regimi di favore, in



quanto espressamente riservati agli atti traslativi a titolo oneroso e non suscettibili di applicazione analogica, anche considerata la differente natura delle fattispecie.

Affermava, infatti, l'Amministrazione finanziaria che la disciplina di cui alla Nota II-*bis* dell'art. 8 cit. «non induce, ..., ad un'automatica applicazione di qualunque legge o norma, anche di carattere speciale, che regola gli atti di trasferimento a titolo oneroso, dal momento che è sempre necessario verificare quale sia l'effettivo significato e la concreta portata di ogni legge o norma di carattere sostanziale emanata in materia e controllare se essa sia riferibile o meno alla specie di atti presi in considerazione»<sup>(9)</sup>.

Successivamente la giurisprudenza ha mutato orientamento, ammettendo con riguardo in particolare alle agevolazioni prima casa che «poiché la sentenza dichiarativa dell'usucapione viene equiparata per legge ai trasferimenti di cui all'art. 1 della tariffa non si vede per quale ragione non si debbano applicare le agevolazioni che a tale articolo fanno riferimento»<sup>(10)</sup> con riguardo all'imposta di registro.

Orientamento favorevole che è stato accolto, sempre limitatamente all'imposta di registro, anche dall'Agenzia delle entrate<sup>(11)</sup>, la quale ha riconosciuto l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" in presenza delle condizioni stabilite dalla legge, la cui sussistenza deve essere verificata da parte dell'Amministrazione finanziaria con riferimento alla data della sentenza<sup>(12)</sup>.

Con riguardo, invece, all'applicabilità dell'agevolazione per la proprietà contadina, di cui alla l. n. 604/1954 (non più vigente<sup>(13)</sup>), le argomentazioni della giurisprudenza a sostegno del suo mutamento di opinione sono state fondate per lo più sulla considerazione per cui, in virtù di una interpretazione costituzionalmente orientata, è ragionevole escludere che l'elenco degli atti agevolati<sup>(14)</sup> – i quali, peraltro, non appartengono ad una sola categoria - abbia carattere tassativo, stante anche il *favor* dimostrato dal legislatore per l'usucapione speciale per la piccola proprietà rurale (v. art. 4 l. n. 346/1976), dovendosi pertanto ritenere ugualmente favorito anche l'acquisto per usucapione nell'ipotesi più generale di formazione della piccola proprietà contadina<sup>(15)</sup>.

Si è espressa in senso favorevole anche l'Agenzia delle entrate<sup>(16)</sup>, ma sempre con riguardo alle disposizioni agevolative di cui alla l. n. 604/1954.



L'applicabilità delle agevolazioni, secondo gli orientamenti appena ricordati, sarebbe limitata all'imposta di registro in quanto l'equiparazione di cui alla Nota II-*bis* all'art. 8 cit. non consentirebbe di estendere alle sentenze accertative dell'usucapione le agevolazioni di cui godono gli atti di trasferimento a titolo oneroso con riferimento ad imposte diverse da quella di registro <sup>(17)</sup>.

Tale esclusione sembra essere affermata nel presupposto che le imposte ipotecaria e catastale siano dovute per le sentenze dichiarative dell'usucapione in misura proporzionale.

Ed in tal senso risulta essere l'opinione prevalente <sup>(18)</sup>.

*b) la base imponibile e le accessioni*

La base imponibile è rappresentata dal valore venale dell'immobile usucapito alla data di passaggio in giudicato della sentenza di accertamento dell'usucapione, ivi comprese, secondo i principi di cui all'art. 934 cod. civ. <sup>(19)</sup>, le accessioni. In particolare in giurisprudenza si afferma che l'imposta di registro è applicabile anche al fabbricato già insistente sul suolo all'epoca del compimento dell'usucapione (o meglio alla data a partire dalla quale è certo l'avvenuto perfezionamento dell'usucapione) nel caso in cui la sentenza ne menzioni la presenza, e dia implicitamente o esplicitamente atto dei presupposti di cui all'art. 934 cod. civ., in modo da evidenziare l'inerenza della declaratoria all'edificazione <sup>(20)</sup>.

*c) gli effetti della riforma di cui all'art. 10 d.lgs. n. 23/2011*

A seguito delle modifiche apportate alla tassazione degli atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso dall'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, a decorrere dal 1° gennaio 2014, agli atti dell'autorità giudiziaria che accertino l'acquisto per usucapione «è applicabile l'imposta di registro con le aliquote del 9, del 2 o del 12 % previste dall'articolo 1 della Tariffa, per un importo minimo di 1000 euro. In relazione a tali atti trovano applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna ed opera il "principio di assorbimento" di cui all'articolo 10, comma 3, del decreto» <sup>(21)</sup>.



#### 4. L'usucapione nell'IVA e nelle imposte dirette

Agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, rientrando nel relativo ambito di applicazione gli atti che importano l'effetto giuridico del trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, si ritiene comunemente che ne resti escluso l'acquisto per usucapione, «in quanto acquisto che si attua al di fuori ed indipendentemente da un rapporto di successione con un dante causa»<sup>(22)</sup>.

Si potrebbe perciò ritenere che anche l'accordo di conciliazione in esame, che accerti l'usucapione nei confronti di un usucapito soggetto passivo IVA, sia escluso dal campo di applicazione di quest'ultimo tributo, restando sempre assoggettato all'imposta di registro.

Tuttavia la peculiare natura di tale accordo, comunque rimesso alla volontà delle parti e destinato ad inserirsi nella logica della circolazione dei diritti a titolo derivativo, potrebbe invece indurre a concludere che allo stesso debba attribuirsi rilevanza ai fini IVA, quale destinazione a finalità estranee all'impresa (o all'esercizio di un'arte o professione), nei limiti in cui il bene sia stato in precedenza acquistato operando la detrazione dell'imposta.

Più precisamente, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, è assimilata alle cessione di beni «*la destinazione di beni all'uso o consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata all'atto dell'acquisto la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19*»; operazione che si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 comma 2 lett. c) del medesimo decreto «*all'atto del prelievo dei beni*».

Si tratta di una disposizione volta ad evitare salti di imposta, assicurando la neutralità del tributo, la quale se da un lato impone che un'operazione non venga tassata più di una volta, dall'altro lato comporta anche che un bene o un servizio non possa essere immesso in consumo senza applicazione dell'IVA.

La fattispecie impositiva della "destinazione di beni a finalità estranee all'impresa" è stata oggetto di approfondimenti da parte della dottrina- specie con riguardo all'imposizione sui redditi nel cui ambito la stessa rileva agli effetti dell'individuazione dei ricavi e delle plusvalenze<sup>(23)</sup> – la



quale le riconosce prevalentemente un'ampia portata, ricomprendendo tutte le ipotesi di fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa <sup>(24)</sup>, indipendentemente dalla natura degli atti (o fatti) mediante i quali tale distacco si realizza. In altri termini, la fattispecie impositiva avrebbe una funzione "di chiusura", ricorrendo qualora si verifici un fenomeno di oggettiva sottrazione del bene all'impresa ed al suo regime <sup>(25)</sup>.

In tale ottica, seppure l'acquisto per usucapione sia "subito" dall'usucapito, si potrebbe intendere l'accordo conciliativo che lo accerti, "dichiarando" la titolarità del bene in capo all'usucapiente, quale atto che determina una sottrazione oggettiva del bene al circuito IVA, da assoggettare, pertanto, al tributo al momento dell'accordo stesso <sup>(26)</sup>, secondo le regole stabilite per le cessioni di beni <sup>(27)</sup>.

Con riguardo alle imposte sui redditi, fermo restando che come già detto l'usucapione non è presupposto di imposta <sup>(28)</sup>, va ricordato che secondo l'Amministrazione finanziaria <sup>(29)</sup> la rivendita nei cinque anni di fabbricati e terreni agricoli acquistati per usucapione non evidenzia un plusvalore tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) D.P.R. n. 917/1986, in quanto l'acquisto per usucapione deriva da una situazione di fatto alla quale l'ordinamento riconduce, in presenza di determinati presupposti, l'effetto di acquisire a titolo originario la proprietà del bene, tipologia di acquisto che unitamente al tempo richiesto per il compimento dell'usucapione risulterebbe concettualmente incompatibile con l'intento speculativo che sarebbe sotteso all'art. 67 cit. Diversamente, invece, per le cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili acquistati per usucapione, attesa la rilevabilità di plusvalori tassabili "in ogni caso", ossia anche a prescindere dal tempo della cessione e dalla onerosità o gratuità del precedente acquisto. In tal caso il valore iniziale da assumere ai fini del calcolo della plusvalenza, secondo l'Agenzia delle entrate, sarebbe rappresentato dal «valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione», tenuto conto che «le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, ..., e che quindi hanno un valore dichiarato e liquidato» <sup>(30)</sup>.

## 5. Le agevolazioni di cui all'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010



Le regole di tassazione sopra delineate devono essere poi coordinate con le agevolazioni previste dall'art. 17 commi 2 e 3 del d.lgs. n. 28 del 2010, da ritenersi ancora applicabili anche agli accordi di conciliazione soggetti all'imposta di registro prevista per gli atti traslativi a titolo oneroso <sup>(31)</sup>.

In particolare il comma 2 dispone che *«tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»*.

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 tratta di disposizioni che presentano diverse problematiche interpretative, le quali sono state oggetto di analisi nell'ambito del "Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010" <sup>(32)</sup>, al quale si rinvia per ogni approfondimento.

In questa sede appare solo utile riepilogare in estrema sintesi alcune delle conclusioni ivi raggiunte, tenendo conto, successivamente, anche delle regole di tassazione degli atti traslativi immobiliari a titolo oneroso introdotte dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011.

In breve, dunque:

- il riferimento testuale contenuto nell'art. 17 comma 3 cit. è al verbale – che di per sé, attesta solo l'esito del procedimento di mediazione (positivo, se è stato raggiunto dalle parti un accordo) - ma evidentemente la disciplina agevolativa è riferita all'accordo di conciliazione quale negozio di autonomia privata <sup>(33)</sup>. Agli effetti fiscali esso, quindi, va registrato ed assoggettato a tassazione, al netto dell'esenzione di valore, secondo le regole stabilite nel testo unico dell'imposta di registro, per cui l'accordo di conciliazione formato con l'intervento del mediatore in quanto scrittura privata non autenticata deve essere registrato dalle parti in termine fisso, cioè di regola entro 20 giorni dalla sottoscrizione <sup>(34)</sup>, ai sensi dell'art. 10 lett. a) D.P.R. n. 131/1986 <sup>(35)</sup>, salvo che si tratti di atti riconducibili all'obbligo di registrazione in caso d'uso (indicati nella parte seconda della tariffa del testo unico dell'imposta di registro) <sup>(36)</sup>;



- l'accordo negoziale di conciliazione può comporsi in una sequenza documentale <sup>(37)</sup>, di modo che l'accordo formato alla presenza del mediatore possa essere "completato" dall'autentica notarile o da un atto notarile che reiteri in forma pubblica la medesima volontà negoziale manifestata nell'accordo stesso, ai fini, ad esempio, della sua opponibilità *erga omnes* o per sanare alcuni vizi di invalidità <sup>(38)</sup>;

- ne consegue, con riguardo all'ambito applicativo dell'art. 17 comma 3, che agli effetti dei benefici fiscali ivi previsti, l'esenzione per il valore fino a 50.000 euro debba intendersi riferita all'accordo di conciliazione così come individuato anche nella possibile sequenza documentale, in quanto la capacità contributiva che giustifica il prelievo va valutata unitariamente e sistematicamente in ragione del presupposto che, appunto, il legislatore ha inteso agevolare. E pertanto se si è voluto porre un limite di valore - peraltro in modo simile a quanto disposto anche rispetto ad altre forme di conciliazione previste nel nostro ordinamento - al di sotto del quale escludere la debenza dell'imposta di registro, per incentivare il ricorso alla mediazione, defaticando la giustizia, e consentire alle parti di addivenire in tempi brevi ad una stabilità dei propri rapporti patrimoniali attraverso la realizzazione di un certo assetto negoziale con l'intervento di un terzo, il beneficio fiscale non può che coprire la piena realizzazione di tale volontà negoziale, anche qualora, quindi, per tale realizzazione sia necessario articolare l'accordo nella sequenza documentale di cui sopra;

- pertanto, la registrazione dell'atto notarile che reitera ed «assorbe» il contenuto dell'accordo di conciliazione (non registrato dalle parti <sup>(39)</sup>), manifestando la medesima capacità contributiva, comporta l'applicazione dell'imposta di registro al netto della franchigia ai sensi dell'art. 17 comma 3 cit. <sup>(40)</sup>;

- con riguardo alle modalità di determinazione della base imponibile dell'accordo (da intendersi, come detto, anche nella sequenza documentale), atteso che l'esenzione di cui al terzo comma dell'art.17 è disposta per l'imposta di registro «entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente», la necessità di liquidare – seppur solo astrattamente – l'imposta per una parte eccedente comporta che il "valore dell'accordo" debba essere unitariamente determinato secondo i criteri dell'imposta di registro, in ragione del negozio



posto in essere con l'accordo di conciliazione, e sottoposto a tassazione per la parte eccedente la franchigia (ed in quest'ottica potrebbe apparire compatibile lo stesso sistema del prezzo valore, il quale importerebbe l'unitaria determinazione del valore dell'accordo sulla base della rendita catastale<sup>(41)</sup>);

- l'ambito di applicazione del 3° comma dell'art. 17 d.lgs. n. 28/2010 è testualmente limitato all'imposta di registro (e più precisamente all'imposta di registro proporzionale). Al fine di stabilire invece quale sia la sorte degli altri tributi che potrebbero colpire l'eventuale capacità contributiva manifestata dall'accordo di conciliazione, deve considerarsi il disposto dell'art. 17 comma 2 d.lgs. n. 28/2010 cit., dovendosi in primo luogo ritenere che anche l'accordo di conciliazione (inteso nella sequenza documentale sopra indicata) sia riconducibile agli *"atti ... del procedimento di mediazione"* di cui al suddetto 2° comma. In secondo luogo, con riferimento all'individuazione dei tributi interessati dall'esenzione occorre valutare se dal tenore della disposizione sia possibile ricavare una norma che abbia un contenuto più ampio avente ad oggetto un'esenzione generale dalle imposte e tasse che siano riferibili all'accordo di conciliazione (in quanto *"atto ... del procedimento di mediazione"*), rispetto alla quale il successivo comma 3 costituisce disciplina derogatoria con riferimento all'imposta di registro proporzionale. In altri termini, l'accordo di conciliazione, al pari degli altri *"atti, documenti e provvedimenti del procedimento di mediazione"* è esente dall'imposta di bollo e da ogni tassa (ad esempio, la tassa ipotecaria) di qualsiasi specie e natura (e quindi ragionevolmente anche l'imposta fissa di registro) ed esente dall'imposta di registro proporzionale limitatamente al valore di 50.000 euro, individuato al terzo comma dell'art. 17;

- residua il dubbio se sia possibile, in via interpretativa, ampliare ulteriormente l'ambito applicativo dell'esenzione generale considerandovi ricomprese anche le altre imposte<sup>(42)</sup> comunque riconducibili alla capacità contributiva espressa dalla ricchezza manifestata dall'atto (accordo di conciliazione), quali le imposte ipotecaria e catastale. Questa soluzione potrebbe essere supportata sia da un argomento testuale, in quanto l'espressione *"tasse e diritti di qualsiasi natura e specie"* si presta ad un'individuazione residuale di un ambito, per l'appunto, volutamente non determinato, sia da un precedente legislativo (art. 19 della L. 6 marzo 1987, n. 74), di



formulazione pressoché identica, interpretato in tal senso dalla Corte costituzionale e dall'amministrazione finanziaria<sup>(43)</sup>.

#### **6. (segue) e l'art. 10 d.lgs. n. 23/2011**

Qualora l'accordo di conciliazione abbia ad oggetto un negozio traslativo a titolo oneroso di beni immobili o comunque un negozio da assoggettare a tassazione, come nel caso dell'accertamento dell'usucapione, secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa parte prima cit., ai sensi dell'art. 17 comma 3 cit. lo stesso è esente dall'imposta di registro proporzionale entro il limite di valore di 50.000 euro, mentre per l'eccedenza è dovuta l'imposta di registro tenuto conto della disciplina introdotta dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011<sup>(44)</sup>.

Ne deriva, tra l'altro, che l'imposta di registro proporzionale di cui all'art. 1 della tariffa cit., liquidata rispetto al valore eccedente 50.000 euro, non possa comunque essere inferiore a 1000 euro (ex art. 10 comma 2 d.lgs. n. 23/2011).

Si osserva, inoltre, che se da un lato l'esenzione dall'imposta bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali prevista dal comma 3 dell'art. 10 cit. si "sovrappone" all'esenzione di cui all'art. 17 comma 2 cit., dall'altro lato la prima potrebbe avere un diverso ambito applicativo, poiché l'esenzione di cui all'art. 17 comma 2 riguarda gli atti e documenti del procedimento di mediazione, mentre quella di cui all'art. 10 comma 3 cit. potrebbe essere riferita anche a «*gli atti e formalità direttamente conseguenti*» (se posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari) rispetto all'accordo di conciliazione, pur se non riconducibili in senso stretto al procedimento di mediazione.

Il comma 3 dell'art. 10 dispone anche che gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 (ossia gli atti assoggettati all'imposta proporzionale di cui all'art. 1 della tariffa cit. o all'imposta nella misura minima di 1000 euro), e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari, sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta.

Il coordinamento di questa norma con le agevolazioni di cui all'art. 17 cit. per gli accordi di conciliazione recanti trasferimenti immobiliari a titolo oneroso merita qualche riflessione, laddove



non fosse accolta la tesi, prospettata nel precedente paragrafo, secondo la quale l'esenzione di cui al comma 2 dell'art. 17 comprende anche le imposte ipotecaria e catastale.

E più precisamente, qualora queste ultime fossero ritenute dovute per detti accordi di conciliazione, le stesse sembrerebbero doversi applicare in via ordinaria in misura proporzionale (con l'importo minimo di 200 euro) nel caso di accordi di valore fino a 50.000 euro, i quali essendo esenti dall'imposta di registro resterebbero fuori dall'applicazione del comma 3 dell'art. 10 cit. (perché esso si applica a "gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2"). La base imponibile dovrebbe essere individuata, in via ordinaria, nel valore venale del bene <sup>(45)</sup>.

Nell'ipotesi in cui, invece, la base imponibile dei suddetti accordi conclusi in sede di mediazione ecceda il valore di 50.000 euro, poiché per l'eccedenza l'imposta di registro deve essere applicata secondo le nuove regole di tassazione degli atti di cui all'art. 1 della tariffa, cit., appare problematico stabilire in base a quale criterio applicare le imposte ipotecaria e catastale, attesi i "due sistemi" diversi (cioè imposte proporzionali per gli accordi fino a 50.000 euro, con il minimo di 200 euro, e imposte fisse nella misura di 50 euro ciascuna in caso di valore eccedente la franchigia).

La coesistenza dei due "sistemi" non sembra, però, compatibile con la disciplina del testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, perché l'applicazione delle stesse in misura proporzionale dovrebbe comunque avvenire sull'intero valore del bene e non limitatamente alla parte sotto franchigia.

D'altro canto l'applicazione delle imposte proporzionali non appare compatibile con il nuovo sistema e con l'art. 10, comma 3, d.lgs. n. 23/2011.

Sembra perciò preferibile ritenere che, laddove l'accordo di conciliazione sia di valore superiore ai 50.000 euro, siano applicabili solo le imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro, in ragione dell'unitarietà dell'atto negoziale, assoggettato, sia pure limitatamente al valore che eccede i 50.000 euro, all' "imposta di cui ai commi 1 e 2" dell'art. 10 cit. (ossia all'imposta di registro proporzionale di cui all'art. 1 della tariffa, nella misura minima di 1000 euro).



## **7. Sintesi conclusiva. Gli accordi di mediazione che accertano l'usucapione di beni immobili nel sistema delle imposte indirette**

In ragione dell'interpretazione sistematica del dato normativo relativo all'imposta di registro, tenuto conto anche degli orientamenti formati con riguardo alla tassazione delle sentenze (in quanto compatibili, considerato che l'accordo di conciliazione recante l'accertamento dell'usucapione per alcuni effetti segue la logica degli atti relativi alla circolazione immobiliare), può in sintesi concludersi che:

- l'accordo in oggetto sarebbe soggetto, in linea di principio, all'imposta di registro secondo il sistema di tassazione introdotto dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, da coordinare con le agevolazioni di cui all'art. 17, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010;

- potrebbe ritenersi applicabile l'agevolazione per la proprietà contadina (fatta salva dall'art. 10 comma 4 d.lgs. n. 23 cit.) in quanto – sebbene non possano ritenersi valide *tout court* le medesime argomentazioni addotte dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa a sostegno dell'estensibilità alle sentenze accertative dell'usucapione dell'agevolazione prevista, per gli atti diretti alla formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina, dalla previgente l. n. 604/1954 - la stessa appare inquadrabile nell'ambito del sistema di tassazione dei trasferimenti a titolo oneroso, al quale va ricondotta la tassazione dell'accordo in esame;

- la base imponibile dovrebbe essere determinata con riferimento al valore del bene al tempo dell'accordo stesso, tenendo conto anche delle accessioni avvenute fino a quel momento, ai sensi dell'art. 24 D.P.R. n. 131/1986 (da ritenersi applicabile anche all'accordo di conciliazione accertativo dell'usucapione in ragione di quanto già evidenziato con riguardo alla sua "vicinanza" per taluni effetti alla logica della circolazione dei diritti a titolo derivativo, perché frutto di un atto rimesso alla volontà delle parti; ragione per cui non sembrano estensibili *tout court* le conclusioni sostenute con riguardo alle sentenze di accertamento);

- determinando la base imponibile dell'accordo ai sensi dall'art. 43 D.P.R. n. 131/1986, sarebbe da valutare l'applicabilità del criterio del cd. prezzo-valore, eccetto i casi in cui l'operazione "mascheri" una vendita occultandone il corrispettivo;



- l'accordo dovrebbe essere esente dall'imposta di registro proporzionale entro il limite di valore di 50.000 euro, scontando invece per la parte eccedente l'imposta proporzionale prevista per gli atti traslativi a titolo oneroso, nella misura minima di 1000 euro;

- l'accordo dovrebbe essere esente dall'imposta di bollo, dalla tassa ipotecaria e dai tributi speciali catastali;

- l'accordo, se si ritenesse di non accogliere la tesi secondo la quale le imposte ipotecaria e catastale sono esenti ai sensi dell'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, se di valore fino alla franchigia dovrebbe scontare le suddette imposte in via ordinaria in misura proporzionale. Nel caso, invece, di accordo avente valore superiore a 50.000 euro le stesse dovrebbero spettare solo nella misura fissa di 50 euro ciascuna;

- l'accordo, in caso di usucapito soggetto passivo IVA, potrebbe essere considerato rilevante agli effetti del suddetto tributo quale destinazione del bene a finalità estranee all'impresa o all'esercizio di un'arte o professione (se il bene era stato in precedenza acquistato operando la detrazione dell'imposta).

*Annarita Lomonaco*

- 
- 1) In ordine a tali contrasti v. KROGH, *Ammissibilità di un accordo conciliativo ai sensi del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, avente ad oggetto il riconoscimento di un acquisto a titolo di usucapione e sua trascrivibilità*, studio n. 3-2012/M, in *Studi e materiali*, 2013, 263 ss.
  - 2) In *Studi e materiali*, 2014, 233 ss.
  - 3) Così CARDARELLI, *Usucapione, II, (diritto tributario)*, in *Enc. Giur.*, XXXVII.
  - 4) Per le medesime finalità il d.l. n. 69/1989 aveva modificato anche il D.P.R. n. 643/1972 riconoscendo analoga rilevanza alle sentenze dichiarative dell'usucapione agli effetti dell'Invim. In ordine ai dubbi interpretativi sollevati dalla disposizione v. CARDARELLI, *op. cit.*, 1 ss.; ALEMANNI, *Appunti sul nuovo regime tributario dell'usucapione*, in *Il fisco*, 1989, 2415 ss.
  - 5) Cfr. FANTOZZI-TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 118 s., i quali evidenziano come la scelta del legislatore di forzare il diritto civile di fronte a rischi di vuoto normativo nel campo tributario sia legato all'impossibilità di verificare la reale esistenza dei presupposti dell'usucapione, e, quindi, di discernere l'usucapione "reale" da quella "elusiva" o "fittizia".
  - 6) Citata in OSNATO, *Disposizioni urgenti in materia fiscale. Testo del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, coordinato con la legge di conversione 27 aprile 1989, n. 154* (artt. 23, 24), in *Le nuove leggi civ. comment.*, 1990, 1179.
  - 7) *Circ. n. 37/220391 del 10 giugno 1989.*
  - 8) Si veda anche KROGH, *La trascrizione dell'accordo conciliativo accertativo dell'usucapione*, studio n. 718-2013/C cit.
  - 9) *Circ. n. 267/E del 16 ottobre 1997.*
  - 10) *Cass. 16 dicembre 2008, n. 29371, Cass. 15 gennaio 2010, n. 581.* Per un *excursus* dei vari orientamenti v. Montesano, *Applicabilità delle agevolazioni "prima casa" agli acquisti per usucapione*, in *Il fisco*, 2009, 1-3239 ss.; Servidio, *Usucapione di immobili abitativi e agevolazioni "prima casa"*, in *Il fisco*, 2010, 1-6459 ss.; BUSANI, *Le condizioni di applicabilità delle*



agevolazioni "prima casa" agli acquisti per usucapione, in *Corr. trib.*, 2010, 2893 ss. Si veda altresì FEDELE, *Le sentenze che accertano l'usucapione immobiliare e le imposte sui trasferimenti della ricchezza: equiparazioni o rinvii?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 686 s., il quale evidenzia come, in sostanza, sarebbero operanti tutte le articolazioni disciplinari di cui all'art. 1 della tariffa. Non potrebbero, invece, secondo l'A., estendersi alle sentenze discipline non desumibili dal citato art. 1 ma da altre disposizioni estranee al rinvio disposto nella Nota II-bis all'art. 8 cit. Per la piccola proprietà contadina si vedano, invece, le argomentazioni di cui *infra* nel testo.

- 11) Ris. 20 marzo 2012 n. 25/E.
- 12) Si legge nella ris. n. 25/E cit. che le dichiarazioni di cui alle lett. a), b) e c) della Nota II-bis all'art. 1 della tariffa cit. devono essere dedotte dagli interessati nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per l'intervenuta usucapione. Di recente la ris. n. 90/E del 17 ottobre 2014, sulla scorta anche della giurisprudenza di legittimità, ha precisato che, qualora le dichiarazioni necessarie per fruire dell'agevolazione non siano state rese nella sentenza o negli atti del procedimento, sia possibile «un'integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione».
- 13) Applicabile agli atti posti in essere per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina fino al 31 dicembre 2009.
- 14) Invece la nuova disciplina introdotta dall'art. 2, comma 4-bis, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, conv. in l. 26 febbraio 2010, n. 25, ha ad oggetto espressamente "i trasferimenti a titolo oneroso" di terreni agricoli. Sul tema in generale v. PETERUTI-PODETTI, *Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del cd. decreto Mille-proroghe del 2010*, studio n. 49-2010/T, in *Studi e materiali*, 2010, 571 ss.; PETERUTI, *Le disposizioni valesvoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, studio n. 20-2011/T, in *Studi e materiali*, 2011, 591 ss.
- 15) Cass. n. 14520 del 16 giugno 2010, n. 12609 del 2008. V. altresì Cass. 25 marzo 2011 n. 6916.
- 16) Ris. n. 77/E dell'8 novembre 2013.
- 17) Cass. n. 29371/2008 cit.
- 18) Cfr. Agenzia delle Entrate, ris. 2 agosto 2007, n. 201/E; CARDARELLI, op. cit., 4; Id., *Imposte ipotecarie*, in *Riv. notar.*, 1991, 1160 s. *Contra* FEDELE, op. cit., 692 s., secondo il quale le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute in misura fissa, considerato che la Nota II-bis all'art. 8 cit. non contiene un'equiparazione dei provvedimenti in esame agli atti traslativi a titolo oneroso (equiparazione che in linea di principio esprime l'intento di assoggettare la fattispecie equiparata ad ogni profilo disciplinare riguardante la fattispecie di riferimento), ma un mero rinvio operante ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili ai suddetti provvedimenti, i quali ad ogni altro effetto andrebbero considerati per la loro natura dichiarativa. Nello stesso senso MASTROIACOVO, *Imposte ipocatastali in misura ordinaria nell'acquisto per usucapione*, in *Corr. trib.*, 2010, 1013 ss.
- 19) Circ. 16 ottobre 1997, n. 267/E, la quale, sulla scorta del parere dell'Avvocatura generale dello Stato, esclude l'applicabilità dell'art. 24 D.P.R. n. 131/1986 ai provvedimenti accertativi dell'usucapione, in quanto si tratta di una norma riferibile ai trasferimenti a titolo derivativo, non avente natura impositiva ma antielusiva, volta ad evitare che le parti, simulando la cessione del solo bene principale, evitino la tassazione delle accessioni e delle pertinenze, che pure andranno ad aggiungersi al patrimonio del cessionario per effetto degli istituti che disciplinano la proprietà immobiliare. Per tale ragione si ritiene che non debbano essere conteggiati nella base imponibile della sentenza quegli ulteriori beni (costruzioni) sussistenti al momento del relativo passaggio in giudicato ma non in essere al momento di maturazione dell'usucapione, in quanto gli stessi sono acquisiti al proprietario del suolo per accessione e non in virtù dell'usucapione. Vedi Cass. 7 agosto 2000 n. 10372.
- 20) Cass. 23 ottobre 2000, n. 13973; Cass. 9 aprile 2003, n. 5590, Cass. 9 maggio 2003, n. 7110. Si veda altresì Cass. 12 maggio 2003 n. 7224. In dottrina, tra gli altri, GAREFFA, *Usucapione, accessione ed imposta di registro*, in *Riv. notar.*, 2001, 173 ss.; MARCHESELLI, *La tassazione della sentenza di accertamento dell'usucapione di terreni ed accessioni*, in *Corr. trib.*, 2003, 2316 ss.; IANNIELLO, *Tassato il fabbricato solo se "menzionato" nella sentenza di usucapione del suolo*, in *GT*, 2004, 365 ss.
- 21) Agenzia delle Entrate, circ. n. 2/E del 21 febbraio 2014.
- 22) MANDÒ-MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2011, 16. Cfr. altresì CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giur. sistem. dir. trib., diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, 44; FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da Amatucci, Padova, 2001, 234; CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in Russo, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, 216; FORTE, *Il nuovo manuale dell'IVA 2014*, Santarcangelo di Romagna, 2014, 40.
- 23) Cfr. artt. 85, comma 2, e 86, comma 3, D.P.R. n. 917/1986.



- 24)** Nell'imposta sul valore aggiunto la destinazione extraimprenditoriale e l'autoconsumo possono, però, essere meglio spiegati in relazione all'esigenza di parificare l'onere tributario su tutti i beni che comunque giungono al consumo, e pertanto la fattispecie rileva anche quando si concreti nell'esercizio di arte o professione. Cfr. SILVESTRI, *Destinazione a finalità estranee all'impresa e principio di inerenza nelle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin. e scienza delle finanze*, 1998, 488 s.
- 25)** Secondo una tesi la destinazione prescinderebbe anche da profili intenzionali o volitivi. In tal senso cfr. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito di impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, Torino, 1994, 630 ss.; STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 182 ss. Cfr. altresì COMELLI, *IVA comunitaria 2000*, Padova, 2000, 315 ss., secondo il quale «fino a che permane la destinazione all'organizzazione aziendale obiettivamente considerata non si può ipotizzare alcuna forma di passaggio al consumo».
- A parere di FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, 60, «l'atto di destinazione è considerato dalla legge presupposto di imponibilità ... perché, col distacco dall'azienda, il bene subisce un mutamento di utilizzazione economica e di condizione giuridica, ... Tale mutamento di destinazione può aver luogo mediante un atto di acquisto o un atto di alienazione, l'uno e l'altro non sono però indispensabili». Secondo il medesimo A. (op. cit., 96), però, «per aversi destinazione a fini extraimprenditoriali dei beni occorre una volontà spontaneamente indirizzata a recidere il vincolo di strumentalità che lega i beni all'esercizio dell'impresa». Si veda altresì FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Tratt. breve delle successioni e donazioni*, II, Padova, 2010, 652 s.; 2010, Id., *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 489, secondo il quale la "destinazione" implica un atto di natura organizzativa risultante da comportamenti concludenti o da atti che lo presuppongono necessariamente.
- 26)** È necessario che la destinazione «si manifesti in modo oggettivamente certo e determinato». In tal senso v. DIGREGORIO NATOLI, *Autoconsumo di beni e servizi: riflessi tributari*, in *Il fisco*, 2011, 2193.
- 27)** L'art. 18 comma 3 D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, però, che per queste operazioni la rivalsa non sia obbligatoria.
- 28)** V. CARDARELLI, op. cit., 1, secondo il quale l'usucapione sarebbe titolo mediato per l'imputazione dei redditi fondiari dal momento del suo compimento.
- 29)** Ris. n. 78/E del 31 marzo 2003.
- 30)** Sul tema cfr. BASILAVECCHIA-CIGNARELLA, *Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte*, studio 45-2011/T, in *Studi e materiali*, 2012, 185 s.; RAPONI, *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili*, studio 21-2012/T, in *Studi e materiali*, 2012, 861.
- 31)** Cfr. studio n. 1011-2013/T, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*, a cura dell'Area scientifica- Settore studi tributari, in *Studi e materiali*, 2014, 204, e la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.
- 32)** Manuale curato nell'ambito delle attività istituzionali della commissione conciliazione del CNN, da M.L. CENNI, E. FABIANI, M. LEO.
- 33)** L'accordo di conciliazione non necessariamente deve consistere in una transazione (nelle sue possibile "forme" della transazione pura, mista o complessa, novativa), potendo venire in rilievo la causa anche di altri negozi tipici o di uno o più negozi atipici (ferma restando la valutazione in ordine alla meritevolezza degli interessi ai sensi dell'art. 1322 cod. civ.), aventi efficacia sia immediatamente traslativa sia solo obbligatoria. Inoltre, l'accordo non deve necessariamente incidere sul rapporto giuridico controverso, potendo avere ad oggetto altre situazioni giuridiche sostanziali di cui le stesse parti siano titolari. Diffusamente sul tema FABIANI-LEO, *L'accordo di conciliazione*, in *Manuale della mediazione civile e commerciale*, II contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, Napoli, 2012, 285 ss.
- 34)** In ordine all'irrelevanza dell'omologazione ai fini dell'individuazione del *dies a quo* del termine per la registrazione v. LOMONACO-MASTROIACOVO, *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, in *Manuale della mediazione civile e commerciale*, II contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, cit., 397 nt. 36.
- 35)** L'obbligo di registrazione in termine fisso e di pagamento delle relative imposte grava sulle parti contraenti, restando estraneo il mediatore, il quale nell'ambito della procedura di mediazione svolge un ruolo che non è riconducibile ad alcuna delle figure di terzi coinvolti ai sensi della legge di registro nell'obbligo di registrazione (si pensi ai pubblici ufficiali o ai cancellieri), né tantomeno è parte del contratto concluso. LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 394 s.
- 36)** Si pensi ad esempio, oltre all'ipotesi di accordi che contengano esclusivamente disposizioni relative ad operazioni soggette ad IVA, agli accordi di conciliazione di valore non eccedente la franchigia di 50.000 euro. L'art. 2 della parte seconda della tariffa, D.P.R. n. 131/1986 prevede che siano soggette a registrazione in caso d'uso le «*scritture private non autenticate - ad eccezione dei contratti di locazione immobiliare - quando l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a 200,00 euro*». Dal



tenore della disposizione appare ragionevole ritenere che rientri in questa ipotesi l'accordo entro franchigia. Del resto, benché l'art. 2 trovi sicuramente la sua *ratio* originaria con riferimento a fattispecie di valore esiguo, che perciò manifestano una capacità contributiva colpita attraverso un'imposizione proporzionale inferiore all'imposta minima, ora di 200 euro, la sua applicazione anche a fattispecie che potrebbero avere invece un valore non esiguo, tenuto conto che la franchigia per l'esenzione è di 50.000 euro, sembra comunque coerente con la funzione di semplificazione cui è improntata l'introduzione nel nostro ordinamento del procedimento di mediazione. Vedi LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 394.

- 37)** L'atto notarile può anche rappresentare l'adempimento di un obbligo a contrarre assunto con l'accordo. Ampiamente sulla sequenza documentale e l'intervento del notaio FABIANI-LEO, op. cit., 297 ss. e LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 397 ss.
- 38)** Sulla configurabilità della ripetizione dell'accordo di conciliazione e sui suoi limiti v. FABIANI-LEO, op. cit., 302 ss.
- 39)** Laddove invece l'accordo di conciliazione, nella forma della scrittura privata non autenticata, fosse già stato registrato dalle parti, il successivo atto notarile che ne autentichi le sottoscrizioni o che ne ripeta la medesima volontà negoziale in altra forma, non può scontare un'imposizione proporzionale perché se da un lato è evidente che l'autentica è priva di contenuto patrimoniale, è altresì chiaro che l'atto di ripetizione manifesta la medesima capacità contributiva dell'atto negoziale di parte già registrato e tassato, e quindi non può essere oggetto di nuova imposizione. La forma dell'atto determinerebbe quindi di per sé la soggezione all'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986, salvo ritenere tale imposta non dovuta in base all'esenzione genarle del secondo comma dell'art. 17 d.lgs. n. 28/2010. LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 398 e 408 s.
- 40)** Qualora all'atto notarile sia allegato l'accordo di conciliazione, formato alla presenza del mediatore, in ragione del disposto di cui all'art.11, comma 7, D.P.R. n.131/1986, la richiesta di registrazione varrà anche per l'allegato. Tuttavia, nel caso in cui si proceda alla registrazione dell'atto notarile oltre il termine previsto per la registrazione in termine fisso dell'accordo, resta da valutare l'eventuale profilo sanzionatorio in capo alle parti (LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 399).
- 41)** LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 402 e 406 s. con riguardo all'ipotesi in cui l'accordo di conciliazione si articoli nella sequenza documentale di cui sopra nel testo, comportando l'intervento del notaio.
- 42)** Dovrebbe ritenersi senz'altro esclusa dall'esenzione di cui all'art. 17, comma 2, l'IVA, non solo in ragione dei vincoli comunitari, ma anche in virtù dell'alternatività con l'imposta di registro proporzionale (LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 410).
- 43)** In questi termini v. LOMONACO-MASTROIACOVO, op. cit., 408 ss.
- 44)** In ordine all'interpretazione delle disposizioni introdotte dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 cit. si rinvia allo Studio n. 1011-2013/T, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*, cit., ed alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.
- 45)** Vedi art. 2, comma 2, d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347.

(Riproduzione riservata)