



Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Jonian Department - Mediterranean Economic and Legal Systems: Society, Environment, Cultures



ANNALI 2015 – ANNO III (ESTRATTO)

SALVATORE ANTONELLO PARENTE

Procedimento di mediazione e credito d'imposta: questioni in tema di utilizzo

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Bruno Notarnicola

COORDINATORE DELLA COLLANA

Francesco Mastroberti

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

Bruno Notarnicola, Domenico Garofalo, Riccardo Pagano, Giuseppe Labanca, Francesco Mastroberti,
Nicola Triggiani, Aurelio Arnese, Giuseppe Sanseverino, Stefano Vinci

COMITATO SCIENTIFICO

Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Antonio Felice Uricchio, Annamaria Bonomo,
Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Giuseppe
Labanca, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco
Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Ferdinando
Parente, Giovanna Reali, Paolo Stefani, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Sebastiano Tafaro,
Nicola Triggiani, Umberto Violante

COMITATO REDAZIONALE

Stefano Vinci (coordinatore), Cosima Ilaria Buonocore, Maria Casola, Patrizia Montefusco, Maria
Rosaria Piccinni, Angelica Riccardi, Giuseppe Sanseverino, Adriana Schiedi

Redazione:

Prof. Francesco Mastroberti
Dipartimento Jonico in Sistemi Economici e Giuridici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture
Convento San Francesco, Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy
E-mail: francesco.mastroberti@uniba.it
Telefono: + 39 099 372382
Fax: + 39 099 7340595
<http://www.annalidipartimentojonico.org>

Salvatore Antonello Parente

PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE E CREDITO D'IMPOSTA: QUESTIONI IN
TEMA DI UTILIZZO*

| ABSTRACT | |
|--|---|
| <p>Il credito di imposta disciplinato dall'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, si inserisce all'interno delle agevolazioni tributarie concernenti la mediazione conciliativa. Esso è commisurato all'indennità corrisposta dalle parti all'organismo di mediazione ed è utilizzabile in compensazione o in diminuzione delle imposte sui redditi. La misura del credito varia in funzione dell'esito della procedura: in caso di successo, l'importo è pari all'indennità effettivamente corrisposta, fino ad un massimo di euro cinquecento; in caso di insuccesso, l'ammontare è ridotto alla metà. La misura effettiva, spettante a ciascun contribuente, potrà essere quantificata annualmente soltanto dopo l'adozione del decreto del Ministro della giustizia, che fissa l'ammontare delle risorse del «fondo unico giustizia» destinate a coprire le minori entrate causate dal suddetto credito, per i procedimenti conclusi nell'anno precedente. Qualora la mediazione sia stata esperita per una molteplicità di controversie, con conseguente corresponsione di una pluralità di indennità, i crediti d'imposta saranno cumulati oltre il limite dei cinquecento euro, tetto massimo riferito al singolo procedimento, trattandosi di un'agevolazione avente carattere oggettivo.</p> | <p>The tax credit is governed by art. 20, d.lgs. n. 28/2010, fits within tax concessions relating to the conciliatory mediation. It is commensurate with compensation paid by the parties to the mediation body and is usable in compensation or reduction of income tax. The measure of credit varies depending on the outcome of the procedure: if successful, the amount shall be equal to the compensation actually paid, up to a maximum of 500 euro; if unsuccessful, the amount is reduced to half. The actual measurement, accruing to each taxpayer, can be quantified only annually after the adoption of the decree of the Minister of Justice establishing the amount of the resources "justice single fund" designed to cover the lower revenue caused by the credit, for the proceedings concluded in the previous year. If mediation has been experienced for a multiplicity of conflicts, resulting in payment of a plurality of allowances, tax credits shall be accumulated beyond the limit of 500 euro, cap refers to the single procedure, being a benefit having objective character.</p> |
| Media-conciliazione - agevolazioni tributarie - credito d'imposta | Media-conciliation - tax breaks - tax credit |

SOMMARIO: 1. Il credito d'imposta quale incentivo alla mediazione conciliativa. I beneficiari della misura, i termini e le condizioni per la fruizione. Il presupposto del beneficio: la corresponsione dell'indennità all'organismo di mediazione e non al mediatore. – 2. La variazione del credito

* Saggio sottoposto a referaggio secondo sistema del doppio cieco.

in funzione dell'esito positivo o negativo della procedura di mediazione. Il successo della mediazione e la commisurazione dell'ammontare del credito all'indennità effettivamente corrisposta. La riduzione del credito alla metà in caso di insuccesso della mediazione. – 3. La presunta illegittimità costituzionale della norma per violazione del principio di uguaglianza. L'effettiva quantificazione del credito spettante al contribuente. La salvaguardia dell'invarianza del gettito postulata dalla legge delega. – 4. Il carattere oggettivo del beneficio e la cumulazione dei crediti d'imposta oltre il tetto massimo previsto in caso di pluralità di procedimenti di mediazione esperiti per una molteplicità di controversie. La duplice comunicazione ministeriale. – 5. Le modalità di utilizzo e le conseguenze dell'omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile. – 6. La preclusione al rimborso del credito d'imposta non utilizzato.

1. La disciplina delle agevolazioni fiscali che presiedono la mediazione conciliativa¹ solleva molteplici spunti di riflessione, a causa di un compendio normativo piuttosto lacunoso, frammentario ed in parte oscuro². Gli articoli 17, commi 1-3, e 20, d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28³, recante disposizioni in ordine all'«attuazione dell'art. 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali», disciplinano tre diverse misure di *favor*: due, sul piano della fiscalità indiretta, consistenti in sgravi fiscali per gli atti della procedura (esenzione totale dall'imposta di bollo per tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione; esenzione parziale dall'imposta di registro, applicabile al solo verbale di accordo); la terza, invece, sul fronte dell'imposizione diretta, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta⁴ commisurato all'indennità corrisposta dalle parti all'organismo di mediazione.

¹ Cfr. S. FORNI, *Prime riflessioni sui profili tributari della disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali*, in *Il foro toscano*, 1 (2011), p. 87-88. Peraltro, ricorda giustamente N. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, in R. FAVALE e M. GAMBINI (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, Napoli, Esi, 2013, p. 229 che «previsioni agevolative di contenuto equivalente erano già state introdotte in altri progetti e proposte di legge, primo tra tutti, la Proposta di legge Cola presentata il 5 maggio 2002 all'art. 13, nonché la Proposta di legge Bonito «Norme concernenti la conciliazione e l'arbitrato», presentata il 6 giugno 2001, all'art. 17». Negli stessi termini, cfr. E.M. PICCIRILLI, *La leva fiscale come strumento per incentivare la "mediaconciliazione" nelle controversie civili e commerciali*, in *Il fisco*, 47 (2011), p. 7684, nt. 17.

² Cfr. L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. La registrazione del verbale di conciliazione e dell'accordo delle parti*, in *Boll. trib.* 4 (2012), p. 245.

³ Pubblicato nella *G.U.* n. 53 del 5 marzo 2010.

⁴ Sulla tematica, cfr. P. RICHIUSA e M. ZAMARO, *Incentivi fiscali per la mediazione civile: un orizzonte in fase di esplorazione*, in *Corr. trib.*, 21 (2011), p. 1734; S.A. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, in FAVALE e GAMBINI (a cura di), *op. cit.*, p. 307; E. BIANCHI, *Agevolazioni fiscali e costi della mediazione*, in G. FALCO e G. SPINA, *La nuova mediazione*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 652 ss.; SOLDATI, *op. cit.*, p. 233; M. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, in *Corr. trib.*, 15 (2013), p. 1195 ss.; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; C. MICARELLI e A. D'ALESSANDRO, *Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo*, in *Corr. trib.*, 10 (2011), p. 822; M. ESPOSITO, *Mediazione civile e commerciale: aspetti economici e fiscali*, in <http://www.mediazioniearbitrati.com/magazine/2011/04/mediazione-civile-e-commerciale-aspetti-economici-e-fiscali/>; N. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, in N.

SOLDATI e P. THIELLA, *Guida alla mediazione civile e commerciale. Evoluzione normativa, aspetti operativi, settori di applicazione e casistica*, Milano, Gruppo 24-Ore, 2012, p. 91-92; S. FIORENTINO, *La conciliazione delle controversie civili e commerciali: gli incentivi fiscali connessi*, in R. VITOLO (a cura di), *Mediazione e arbitrato nel sistema dei rapporti giuridici d'impresa*, Napoli, Esi, 2012, p. 332; FORNI, *op. cit.*, p. 88-89; A. GRECO, *La via italiana alla mediazione alla luce del d.lg. 4.3.2010, n. 28 e del d.m. 18.10.2010, n. 180*, in *Obbligazioni e contratti*, 5 (2011), p. 371; M.F. PAROLA, *Incentivi fiscali*, in www.mondomediazione.it/1/upload/scheda_4_incentivi_fiscali.pdf, p. 1; O. MENDUTO, *Aspetti fiscali del procedimento di mediazione*, in http://www.mcmconciliare.com/articoli-mcm-adr-conciliare/50-la-lente-tributaria-ed-economica-dellistituto-della-mediazione-dott-orlando-menduto-mba_luiss.html; C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *Mediazione civile e commerciale: gli aspetti fiscali*, in http://www.concordiaadr.it/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=30:mediazione-civile-e-commerciale-gli-aspetti-fiscali&id=3:news-maggio-2011&Itemid=166, p. 3; S. CINIERI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili*, in *Pratica fiscale e professionale*, 44 (2010), p. 18-19; D. LENOCI, *Il credito di imposta nella mediazione (alcuni aspetti fiscali)*, in http://www.dirittoeprocesso.com/index.php?option=com_content&view=article&id=3982:il-credito-di-imposta-nella-mediazione-alcuni-aspetti-fiscali-d-lenoci&catid=55:processo-civile&Itemid=88; C. MOSCA, *La mediazione ex decreto 28/10. Sua contestualizzazione nell'ambito del movimento ADR e profili critici*, Treviso, Tiaki Publ., 2011, p. 155 ss.; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari del 21 gennaio 2011, in *Studi e materiali*, 2 (2011), p. 588-589; F. MICONI, *Il credito di imposta per le spese di conciliazione*, in AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari*, a cura di L. CAROTA e C. VERRIGNI, Padova, Amon, 2011, p. 189 ss.; P. GIUGLIANO e E.S. DE ANGELIS, *Il regime tributario delle procedure di mediazione*, V. RUGGIERO e M. LUBRANO DI SCORPANIELLO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale*, Milano, FrancoAngeli, 2011, p. 232-233; G. AUTORINO, D. NOVIELLO e C. TROISI, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, Santarcangelo di Romagna (RN), Maggioli, 2011, p. 194; N. SANTI DI PAOLA e F. CARNEGLIA, *Guida alla nuova conciliazione. Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ai sensi del D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2010, p. 118-119; C. MARUCCI, *Il credito di imposta e il suo funzionamento*, in C. COVATA, M. DI ROCCO, C. MARUCCI, G. MINELLI, A. SANTI e P. TARRICONE, *La mediazione per la composizione delle controversie civili e commerciali*, a cura di M. BOVE, Padova, Cedam, 2011, p. 374 ss.; N. SARTORI, *Il credito d'imposta quale meccanismo di agevolazione fiscale*, in A. CASTAGNOLA e F. DELFINI (a cura di), *La mediazione nelle controversie civili e commerciali. Commentario del Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28 e del Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, Padova, Cedam, 2012, p. 336; A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, Giappichelli, 2011, p. 459 ss.; T. GALLETTO, *Il modello italiano di conciliazione stragiudiziale in materia civile*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 121. Inoltre, cfr. *Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 28/2010*, in GALLETTO, *op. cit.*, p. 189; L. GIANNONE, *Credito d'imposta*, in A. PERA e G.M. RICCIO (a cura di), *Mediazione e conciliazione – Diritto interno, comparato e internazionale*, Padova, Cedam, 2011, p. 178 ss.; V. MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, in M.L. CENNI, E. FABIANI e M. LEO (a cura di), *Manuale della mediazione civile e commerciale. Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010*, Napoli, Esi, 2012, p. 210-211; S.A. PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, in A.F. URICCHIO e S.A. PARENTE, *La fiscalità della mediazione civile e commerciale. Regole, problemi e rimedi*, Roma, Nel Diritto Editore, 2015, p. 123 ss. In generale, sulla disciplina tributaria del credito d'imposta, cfr. S. COVINO, voce *Credito di imposta*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 4, Milano, 2007, p. 574 ss.; M. TRAVAGLIONE, *Analisi della Giurisprudenza in merito alla decadenza del diritto al credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 8 della legge n. 388/2000 per mancata presentazione del modello CVS*, in *Le Corti salernitane*, 4 (2007), p. 899 ss.; M.C. FREGNI, voce *Crediti e rimborsi d'imposta*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, Giuffrè, 2006, p. 1669 ss.; S. GIROLAMO, *Aspetti civilistici, fiscali e contabili del credito di imposta*, in *Pratica contabile*, 10 (2002), p. 5 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli, 1997, p. 111 ss.; M. TURCHI, voce *Credito d'imposta*, in

Quest'ultimo strumento agevolativo, disciplinato dall'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, mira a favorire il ricorso alla mediazione⁵, attraverso la previsione di un contributo, pari alle spese in essa sostenute⁶, utilizzabile in compensazione o in diminuzione delle imposte sui redditi⁷, che potrebbe piegarsi ad utilizzi distorti, laddove il procedimento di mediazione venga instaurato al solo fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali⁸.

Il primo comma della disposizione poc'anzi citata prescrive che «alle parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi è riconosciuto, in caso di successo della mediazione, un credito d'imposta commisurato all'indennità stessa, fino a concorrenza di euro cinquecento,

Dig. disc. priv., sez. comm., vol. IV, Torino, 1989, p. 203 ss.; F. TESAURO, voce *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. dig. it., Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 825 ss.; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1984. In particolare, come puntualizza TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1195, tale misura agevolativa si colloca «nel solco storico degli incentivi fiscali che sin dagli anni '70 hanno rappresentato uno strumento tecnico privilegiato dal legislatore al fine di consolidare e sviluppare il sistema economico produttivo. Il credito d'imposta, nella sua forma tecnica di fruizione in compensazione di imposte e tributi da versare, sembra avere spiccata natura «finanziaria», essendo immediatamente spendibile», in quanto inserito «nel sistema del «versamento unitario e delle compensazioni», attraverso il quale tutti i crediti e i debiti per imposte del medesimo contribuente, pur se di natura diversa, confluiscono in un unico modello di versamento periodico all'Erario (Mod. F24)».

⁵ Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1195, il quale puntualizza che «per deflazionare il contenzioso civile, nel disciplinare la mediazione il legislatore riconosce un vantaggio in termini economici, non solo sotto forma di minori imposte, ma concedendo un credito d'imposta commisurato all'indennità di mediazione, prevedendo uno strumento premiale nel caso di mediazione che si conclude con successo e comunque concedendo un «ristoro» anche nel caso di mediazione conclusasi con un insuccesso. In termini quantitativi il riconoscimento del credito d'imposta è ancorato alle indennità di mediazione che dipendono dalla «tabella delle indennità» che il singolo organismo sceglie all'interno del proprio regolamento di procedura e che, sinteticamente, stabiliscono la spesa per ciascuna parte intervenuta in mediazione, commisurata al valore della lite».

⁶ Cfr. M. CARADONNA e F. RUSCETTA, *La disciplina del credito d'imposta*, in A. BANDINI e N. SOLDATI (a cura di), *La nuova disciplina della mediazione delle controversie civili e commerciali. Commentario al d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 326; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 307-308; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 3. Inoltre, sulla tematica, cfr. F. RUSSO, *La difficile gestione dei crediti d'imposta nel quadro RU di UNICO*, in *Corr. trib.*, 17 (2011), p. 1439, il quale sottolinea che il credito d'imposta trova la propria genesi «in un'ottica di azione di responsabilità del Governo rivolta ad incentivare la realizzazione di iniziative indirizzate alla promozione nel nostro Paese della cultura della mediazione al fine di consentire alle imprese e ai cittadini di accedere in modo consapevole e sicuro a questi strumenti».

⁷ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685.

⁸ Cfr. G. ARMONE, *La mediazione civile: il procedimento, la competenza, la proposta*, in *Le società*, 5 (2010), p. 631, il quale ribadisce che «proprio la fluidità del percorso di mediazione giustifica in definitiva la via italiana, ibrida, alla mediazione, in cui la proposta (che è consentita al mediatore pur in assenza della richiesta delle parti) è anche scudo contro i comportamenti opportunistici e l'uso strumentale di un procedimento di mediazione che la disciplina del credito di imposta (art. 20) può indurre a percorrere al solo scopo di godere dell'agevolazione fiscale, senza alcun reale intento conciliativo».

determinato secondo quanto disposto ai commi 2 e 3. In caso di insuccesso della mediazione, il credito d'imposta è ridotto alla metà»⁹.

È dunque opportuno procedere ad un'attenta analisi della fattispecie agevolativa, finalizzata ad individuarne i beneficiari, i termini e le condizioni di fruibilità¹⁰, atteso che, malgrado la meritevolezza dell'intenzione perseguita dal legislatore, le modalità per beneficiare del credito d'imposta sollevano non poche criticità¹¹.

In via preliminare, bisogna evidenziare che il credito è strettamente legato all'indennità di mediazione¹², le cui tariffe variano a seconda che l'organismo sia costituito come ente di diritto pubblico o come ente di diritto privato¹³.

Nella prima ipotesi, il tariffario è determinato in maniera vincolante, *ex art.* 16, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180¹⁴; nella seconda, ai sensi dell'art. 16, comma 13, del decreto, l'organismo è libero di stabilire gli importi della tariffa¹⁵. L'indennità complessiva, per scaglione di riferimento, individuata nella Tabella A, allegata al

⁹ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308; SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; A.M. MICCOLI, *Alternative dispute resolution nel mercato finanziario: mediazione conciliativa negli investimenti finanziari*, in *Vita not.*, anno LXV, 3 (2013), p. 1182.

¹⁰ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734. Sulla tematica, cfr. N. SARTORI, *Il funzionamento del credito d'imposta di cui all'articolo 20*, in CASTAGNOLA e DELFINI (a cura di), *op. cit.*, p. 337 ss.

¹¹ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 822; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 125.

¹² Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1196, laddove evidenzia che «in termini quantitativi il riconoscimento del credito d'imposta è ancorato alle indennità di mediazione che dipendono dalla «tabella delle indennità» che il singolo organismo sceglie all'interno del proprio regolamento di procedura e che, sinteticamente, stabiliscono la spesa per ciascuna parte intervenuta in mediazione, commisurata al valore della lite».

¹³ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 125.

¹⁴ Pubblicato nella *G.U.* del 4 novembre 2010, n. 258. Per un primo commento al d.m. n. 180/2010, cfr. J. DONATTI, C. MAMBELLI e C. MARCHESE, C. REGIS e F. SEGANTINI, *La mediazione civile e commerciale. Commento al Decreto ministeriale 18 ottobre 2010, n. 180*, Firenze, Edizioni Futura, 2011; M. MARINARO, *La formazione più stringente per gli operatori corregge il regolamento sulla conciliazione. Gli articoli modificati del Dm Giustizia 180/2010. Dagli Organismi incentivi all'accesso volontario*, in *Guida al Diritto*, 36 (2011), p. 34-35; E. MAZZOLI, M. PARI e A. REVELINO, *La nuova mediazione nel contenzioso civile e commerciale dopo il D.M. n. 180/2010*, Santarcangelo di Romagna (RN), Maggioli, 2011; E. MINERVINI, *Il regolamento ministeriale sulla mediazione finalizzata alla conciliazione*, in *Contratto e impresa*, 2011, p. 339 ss.; V. VERDICCHIO, *L'autonomia regolamentare degli organismi di mediazione*, in *Obbligazioni e contratti*, 2011, p. 607; M. BARIZZA, *Mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali: le novità apportate al d.m. n. 180 del 2010*, in *Studium iuris*, 6 (2012), p. 666 ss. Inoltre, cfr. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91-92, il quale evidenzia che «l'emanazione del decreto ministeriale n. 180 del 2010 ha rappresentato l'ultimo tassello normativo per dare piena attuazione ai disposti in tema di mediazione delle liti civili e commerciali contenuti all'interno del d.lgs. n. 28 del 2010». Per un'analisi approfondita dell'art. 16, cfr. S. GIAVARRINI, *Sub art. 16, D.M. 18 ottobre 2010, n. 180 (Criteri di determinazione dell'indennità)*, in CASTAGNOLA e DELFINI (a cura di), *op. cit.*, p. 427 ss.; V. AMENDOLAGINE, *Alcuni aspetti della mediazione "vista da vicino", tra utopia legislativa e prassi quotidiana*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/135/Amendolagine.pdf>, p. 3-4.

¹⁵ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89. Sulla questione, cfr. C. COLOMBO, *Costituzionalità e spese di avvio: una sentenza che fa discutere*, in *Consulente Immobiliare*, 971 (2015), p. 438 ss.

decreto, comprende l'importo di euro 40,00, per le liti di valore fino ad euro 250.000,00, e di euro 80,00, per quelle di valore superiore, versato da ciascuna parte per le spese di avvio del procedimento¹⁶.

L'ambito soggettivo di applicazione della norma è piuttosto ristretto¹⁷: il credito d'imposta è riconosciuto alle «parti che corrispondono l'indennità ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi»¹⁸; mentre, è da escludere che possano fruire del beneficio in esame coloro che, pur avendo sostenuto le spese del procedimento di mediazione, non abbiano assunto la qualifica di «parte»¹⁹.

Fermo restando tale presupposto, il suddetto credito è astrattamente riconosciuto anche a soggetti «non professionali», ossia coloro che operano al di fuori del reddito d'impresa o di lavoro autonomo²⁰. Invero, però, considerato il concreto operare del credito, utilizzabile esclusivamente in compensazione o a detrazione di altre imposte, senza la possibilità di richiedere alcun rimborso monetario²¹, il funzionamento del beneficio fiscale «di fatto discrimina un'ampia platea di soggetti, in particolare coloro i quali hanno un'imposta lorda minore delle detrazioni d'imposta spettanti e pertanto, trovandosi con un'imposta netta pari a zero, si troverebbero nell'impossibilità di poter fruire di detto credito»²².

In forza del tenore della norma, il diritto al credito d'imposta non può essere riconosciuto in caso di mancato versamento delle spese di mediazione²³.

Nelle fonti, non è specificato se del credito d'imposta possa beneficiare pure la parte che intenda accollarsi le spese di mediazione, in proporzione all'indennità che avrebbe dovuto corrispondere la controparte²⁴. Il legislatore, infatti, non chiarisce se, in tale ipotesi, il costo sopportato possa dar luogo ad un ulteriore credito d'imposta a favore della parte che lo sostiene²⁵.

Sul punto, in assenza di riscontri, è opportuno fornire una risposta negativa, atteso che il pagamento dell'indennità di mediazione, da parte del versante, in luogo della

¹⁶ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 125-126.

¹⁷ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308.

¹⁸ Cfr. *Ibidem*.

¹⁹ Cfr. R. DOMINICI e L. MAGNANI, *Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione*, *Corr. trib.*, 15 (2012), p. 1127; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 126.

²⁰ Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1196.

²¹ Cfr. *Ibidem*.

²² Cfr. *Ibidem*.

²³ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 126. Inoltre, cfr. MENDUTO, *op. cit.*, il quale ribadisce che «è possibile beneficiare del credito solo se effettivamente si è fatto fronte al pagamento delle indennità di mediazione; sarebbe del resto poco comprensibile una norma che permettesse lo sfruttamento di un beneficio, quale il credito appunto, pur non avendo ottemperato al pagamento delle somme spettanti all'Organismo per la gestione del procedimento».

²⁴ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89.

²⁵ Cfr. *Ibidem*.

controparte, è effettuato per conto di quest'ultima, che è l'unica titolare dell'obbligo di pagamento e del diritto al credito d'imposta²⁶.

Il riferimento «ai soggetti abilitati a svolgere il procedimento di mediazione presso gli organismi» rende plausibile un'ulteriore precisazione²⁷: l'indennità deve essere corrisposta agli organismi registrati e non ai soggetti designati nel ruolo di mediatore²⁸. Difatti, l'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, pur individuando nel mediatore il soggetto al quale la parte deve corrispondere l'indennità, non può che essere inteso nell'unico significato sistematicamente congruente, ossia nel senso di pagamento nei confronti dell'organismo di mediazione²⁹. Tanto emerge dall'art. 16, comma 2, d.lgs. n. 28/2010, che, nel disciplinare gli organismi di mediazione, richiama le «indennità spettanti» agli stessi, ma soprattutto dall'art. 14, comma 1, del decreto, che, nel regolare gli obblighi del mediatore, vieta al medesimo di «percepire compensi direttamente dalle parti»³⁰.

Quindi, tra le parti e il mediatore non può instaurarsi alcuna relazione economica³¹, atteso che l'individuazione del mediatore, anche a seguito dell'eventuale segnalazione delle parti, compete esclusivamente al responsabile dell'organismo, ai sensi dell'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 28/2010³².

²⁶ Cfr. PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 126-127. In senso dubitativo si esprime anche FORNI, *op. cit.*, p. 89-90, il quale conclude che «occorrerà attendere le eventuali decisioni in merito del Ministero della giustizia, cui compete di determinare l'importo del credito spettante».

²⁷ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1127; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308. Negli stessi termini, cfr. C. VACCÀ, *Gli incentivi*, in C. VACCÀ e M. MARTELLO, *La mediazione delle controversie – D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28 e D.M. 18 ottobre 2010, n. 180*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 150, il quale evidenzia che l'interpretazione letterale della norma porterebbe ad «intendere che il credito d'imposta si associ al pagamento dell'indennità che compete al mediatore direttamente ad opera delle parti stesse, situazione che mai si verifica».

²⁸ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1127; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 308-309; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 127; MENDUTO, *op. cit.*, il quale sottolinea che «il legislatore commette un errore formale quando individua nella figura del mediatore colui al quale la parte deve corrispondere l'indennità: è pacifico infatti che nessun tipo di rapporto economico deve esserci tra la parte ed il mediatore; l'unico rapporto contrattuale la parte lo instaura con l'Organismo di mediazione; sarà poi un passaggio successivo quello della liquidazione dell'indennità spettante al mediatore, e che vedrà come attore l'Organismo e non già la parte intervenuta in mediazione».

²⁹ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309. Negli stessi termini, cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1200, nt. 28, il quale ribadisce che costituisce un errore di natura formale «il riferimento alla figura del mediatore come colui al quale la parte deve corrispondere l'indennità, essendo pacifico che nessun tipo di rapporto economico deve esserci tra la parte ed il mediatore in quanto l'unico rapporto contrattuale la parte lo instaura con l'Organismo di mediazione».

³⁰ Cfr. VACCÀ, *op. cit.*, p. 150; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309.

³¹ Cfr. VACCÀ, *op. cit.*, p. 150.

³² Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 127.

Invece, le parti hanno un rapporto contrattuale diretto con l'organismo di mediazione, al quale competerà liquidare il compenso al mediatore³³, secondo i parametri tariffari adottati, che potrebbero non essere neppure conosciuti dalle parti³⁴.

Insomma, per l'applicazione del credito d'imposta, è richiesto che «i mediatori incaricati operino per conto degli organismi, pubblici e/o privati, iscritti nell'apposito registro tenuto dal Ministero della giustizia»³⁵.

2. La misura del credito varia in funzione dell'esito del procedimento di mediazione³⁶. Difatti, il legislatore ha utilizzato, come parametro di quantificazione, il "successo" o l'"insuccesso" della mediazione³⁷.

In caso di successo, l'importo del credito è commisurato all'indennità effettivamente corrisposta³⁸ all'organismo di mediazione, fino ad un massimo di euro cinquecento³⁹; in caso di insuccesso, l'ammontare è ridotto alla metà⁴⁰. Ciò significa che, in questo caso, il credito d'imposta non può superare l'importo di euro duecentocinquanta⁴¹.

Dalle fonti normative, emerge l'intento legislativo di agevolare le parti che hanno raggiunto l'accordo, rispetto a quelle che, non avendo conseguito alcuna intesa, hanno fatto fallire la mediazione⁴². In altri termini, l'ammontare del credito d'imposta, al

³³ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89.

³⁴ Cfr. VACCÀ, *op. cit.*, p. 150; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 127.

³⁵ Cfr. FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309.

³⁶ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309. Sul punto, TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1195-1196, sottolinea che, «per la prima volta, nel tentativo di deflazionare il contenzioso civile, il legislatore del d.lgs. n. 28/2010 riconosce un vantaggio in termini economici non solo – come avvenuto in passato – sotto forma di minori imposte, ma concedendo un credito d'imposta commisurato all'indennità di mediazione, prevedendo uno strumento premiale nel caso di mediazione che si conclude con successo e comunque concedendo un «ristoro» anche nel caso di mediazione conclusasi con un insuccesso».

³⁷ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309.

³⁸ Difatti, come puntualizza TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198, «una norma in senso contrario che permettesse lo sfruttamento di un beneficio, qual è appunto il credito d'imposta, in mancanza dell'effettivo pagamento delle somme spettanti all'organismo di mediazione, non sarebbe rispettoso del principio di cassa che, in via generale, viene applicato in sede di dichiarazione dei redditi per godere di agevolazioni».

³⁹ Cfr. GALLETTO, *op. cit.*, p. 121; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309; FORNI, *op. cit.*, p. 89; SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; ESPOSITO, *op. cit.*; LENOCI, *op. cit.*; MENDUTO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 3.

⁴⁰ Cfr. GALLETTO, *op. cit.*, p. 121; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309; FORNI, *op. cit.*, p. 89; SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91; LENOCI, *op. cit.*; MENDUTO, *op. cit.*; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; ESPOSITO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 3.

⁴¹ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309.

⁴² Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326. Nello stesso senso, cfr. DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 128.

quale il contribuente ha diritto, è graduato in base al successo o all'insuccesso dell'azione di mediazione, tesa alla risoluzione della controversia⁴³. Pertanto, attraverso lo strumento del credito d'imposta il legislatore ha introdotto un disincentivo alla mancata conciliazione⁴⁴.

In assenza di specifiche disposizioni, grava sull'interprete l'onere di definire la nozione di esito positivo o negativo del procedimento di mediazione, ossia di chiarire quando la mediazione deve ritenersi conclusa con successo o con insuccesso⁴⁵.

La questione, lungi dal rivestire un rilievo meramente teorico, assume un'importanza pratica notevole, atteso che, come evidenziato, la misura del credito d'imposta muta in base all'esito del procedimento.

In senso acritico, può ipotizzarsi che la mediazione abbia avuto esito positivo, e raggiunto il suo obiettivo, in caso di sottoscrizione del verbale di accordo, a prescindere dall'inadempimento successivo⁴⁶. Questa soluzione, tuttavia, può produrre un effetto antinomico: far fruire dell'agevolazione in misura piena anche la parte che decida di non conformarsi all'accordo, costringendo l'altra alla richiesta di omologa⁴⁷.

In realtà, l'eventuale successiva inadempienza non può incidere sulla valutazione complessiva del comportamento delle parti, atteso che il verbale di mediazione è un titolo che la parte interessata può far valere nei confronti dell'inadempiente, per pretendere, pure in maniera coatta, il rispetto degli accordi sottoscritti⁴⁸.

Alla stregua di un approccio più articolato, il procedimento di mediazione può considerarsi concluso con successo allorquando alla sottoscrizione del verbale segua l'adempimento dell'accordo⁴⁹. In altri termini, soltanto l'esecuzione dell'accordo sottoscritto determina il successo della mediazione.

Al contrario, poiché, in caso di inadempimento, la mediazione non persegue l'esito auspicato, in questa ipotesi non può spettare un credito d'imposta pieno, come si desume dalla mancata previsione legislativa dell'inadempimento dell'accordo sottoscritto. Difatti, la norma si limita a riconoscere il credito d'imposta in misura piena soltanto nell'ipotesi di successo della mediazione⁵⁰.

⁴³ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326; RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734.

⁴⁴ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 588; MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 211. Negli stessi termini, cfr. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91, il quale sottolinea che «il diverso ammontare del credito d'imposta previsto dalla norma vuole costituire un ulteriore incentivo alla partecipazione attiva alla mediazione, onde in particolare ridurre il rischio che nella mediazione obbligatoria il ricorso alla mediazione presso gli organismi riconosciuti dal Ministero della giustizia si risolva in una formalità utile solo a lucrare il credito d'imposta».

⁴⁵ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 822-823; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439, nt. 14; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 129.

⁴⁶ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128; CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439, nt. 14.

⁴⁷ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 326-327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439, nt. 14.

⁴⁸ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128.

⁴⁹ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734.

⁵⁰ Cfr. *Ibidem*.

In conclusione, la mediazione non può dirsi conclusa con successo in caso di sottoscrizione del verbale di mediazione, seguita dall'inadempimento dell'accordo⁵¹. Nella specie, per evitare l'attribuzione del credito d'imposta in maniera indebita, è opportuno che l'organismo di mediazione, informato dalla parte adempiente, provveda a comunicare l'inadempienza al Ministero della giustizia, in conformità ai suoi obblighi legali di informazione⁵².

3. I dubbi in ordine alla legittimità costituzionale del citato art. 20, per violazione del principio di uguaglianza (art. 3 cost.), nella parte in cui distingue la misura del credito d'imposta in base al successo o all'insuccesso del procedimento di mediazione, non sembrano fondati⁵³, atteso che la disposizione costituzionale postula la necessità di trattare in maniera identica situazioni identiche e in maniera differente situazioni diverse.

Difatti, nell'ambito dell'art. 20, il diverso ammontare del credito è finalizzato, da un lato, ad incentivare l'utilizzo dello strumento della mediazione, per dare attuazione alle istanze di decongestionamento della giustizia civile, a tutela del principio di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 cost.); dall'altro, a ridurre il rischio che, per le materie in origine oggetto di mediazione obbligatoria, il ricorso al procedimento dinanzi agli organismi abilitati si risolvesse in una formalità per fruire del credito d'imposta⁵⁴.

In realtà, le perplessità sui profili di legittimità costituzionale, riferite alle ipotesi nelle quali la mediazione era obbligatoria, avevano perso temporaneamente parte della loro rilevanza, dopo la sentenza della Consulta⁵⁵ che aveva dichiarato costituzionalmente illegittime, per eccesso di delega, le disposizioni del d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, concernenti la mediazione obbligatoria, lasciando in vita la mediazione come tecnica facoltativa di risoluzione dei conflitti.

⁵¹ Sul punto, cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 822-823.

⁵² In tal senso, cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734.

⁵³ Cfr. S. PIERONI, *Vantaggi economico/fiscali della mediazione*, in *Mondo ADR* del 28 ottobre 2010.

⁵⁴ Cfr. N. SOLDATI, *Credito d'imposta e tutti i documenti esenti da bollo*, in *Il Sole – 24 Ore* del 14 marzo 2011, *Guida pratica n. 34 – La mediazione delle liti istruzioni per l'uso*, p. 8; RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 130. Negli stessi termini, cfr. SOLDATI, *L'accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 233-234, il quale puntualizza che la diversa entità del suddetto credito costituisce «un ulteriore incentivo alla partecipazione attiva alla mediazione, onde, in particolare, ridurre il rischio che nella mediazione obbligatoria il ricorso alla mediazione presso gli organismi riconosciuti dal Ministero della giustizia si risolva in una formalità utile solo a lucrare il credito d'imposta».

⁵⁵ Corte Cost., sentenza 24 ottobre – 6 dicembre 2012, n. 272, in *G.U.* del 12 dicembre 2012, n. 289.

Dopo il c.d. “decreto del fare”⁵⁶ e la relativa legge di conversione⁵⁷, che hanno reintrodotta, seppur in forma del tutto attenuata, l’obbligatorietà dell’istituto, tali perplessità hanno acquistato nuovamente attualità e rilevanza.

Da un punto di vista applicativo, l’ammontare del credito d’imposta è «commisurato» all’indennità corrisposta all’organismo di mediazione, entro il limite massimo di euro cinquecento⁵⁸, sebbene la norma non offra indicazioni concrete in ordine al «rapporto di commisurazione»⁵⁹.

Invero, la misura effettiva del credito potrà essere quantificata, per ciascun anno, entro il trenta aprile, soltanto dopo l’adozione del decreto del Ministro della giustizia, che, a decorrere dall’anno 2011, fissa l’ammontare delle risorse del «fondo unico giustizia» destinate a coprire le minori entrate causate dal credito d’imposta, per le mediazioni concluse nell’anno precedente⁶⁰. Difatti, la copertura finanziaria delle agevolazioni fiscali *de quibus* è garantita dal predetto fondo, istituito dall’art. 2 del d.l. 16 settembre 2008, n. 143, convertito con modifiche dalla legge 13 novembre 2008, n. 143, al quale «affluiscono le risorse derivanti dalle confische e dai sequestri disposti nell’ambito dei procedimenti sanzionatori amministrativi e penali, nonché alcuni depositi civili»⁶¹. Tale circostanza solleva non poche perplessità in ordine all’effettiva portata dell’agevolazione *de qua*, la quale è di fatto condizionata dalla disponibilità della copertura finanziaria di detto fondo⁶², il quale, «seppur capiente in una prima fase di applicazione del credito d’imposta, per la prevedibile dinamica caratterizzata da un numero modesto di mediazioni iniziali difficilmente potrà essere incrementato in misura tale da consentire un credito d’imposta costante»⁶³.

Pertanto, l’ammontare dell’agevolazione non può essere quantificata a monte, in misura precisa, in quanto il contribuente non è munito di strumenti che gli consentono

⁵⁶ Decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, recante “*Disposizioni urgenti per il rilancio dell’economia*”, pubblicato sul *Supplemento Ordinario* n. 50 alla *G.U.* del 21 giugno 2013, n. 144.

⁵⁷ Legge 9 agosto 2013, n. 98, pubblicata nella *G.U.* del 20 agosto 2013, n. 194, *Supplemento Ordinario* n. 63.

⁵⁸ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327.

⁵⁹ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 309-310.

⁶⁰ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198; MICARELLI e D’ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; MENDUTO, *op. cit.*; ESPOSITO, *op. cit.*; LENOCI, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4. Negli stessi termini, cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; FORNI, *op. cit.*, p. 89; PAROLA, *op. cit.*, p. 1; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 588; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334.

⁶¹ Cfr. SOLDATI, *L’accordo di mediazione dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 272 del 2012*, cit., p. 234.

⁶² Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1199.

⁶³ Cfr. Ivi, p. 1199, nt. 27.

di conoscere in anticipo il *quantum* effettivo del credito d'imposta⁶⁴. Ne deriva che, di fatto, la suddetta agevolazione si presenta non appetibile o comunque non incentivante per il successo della mediazione⁶⁵. Peraltro, può non essere superfluo evidenziare che una diversa formulazione della norma avrebbe potuto essere strumentalizzata, in termini di abuso⁶⁶, dando luogo a comportamenti elusivi. Difatti, il credito d'imposta, «essendo non imponibile, realizza un disallineamento nella correlazione tra costi e ricavi in quanto le indennità di mediazione riconosciute agli organismi di mediazione sono deducibili, mentre il credito d'imposta non è imponibile per espressa previsione normativa, ed in quanto tale non concorre in nessun caso alla formazione del reddito ai fini delle imposte, né del valore della produzione netta ai fini IRAP e non rileva ai fini degli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR»⁶⁷. Di conseguenza, la presenza di una normativa puntuale, volta a determinare l'importo del credito in maniera definitiva, avrebbe consentito di realizzare vantaggi non conformi allo spirito della norma⁶⁸.

Dunque, per la determinazione dell'importo, sarà necessario attendere la comunicazione del provvedimento di quantificazione, adottato dal Ministero della giustizia⁶⁹ sulla base delle risorse stanziare e dei crediti d'imposta registrati nell'anno precedente⁷⁰.

Difatti, alla stregua dei primi tre commi dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, ciascun beneficiario, nei limiti del tetto massimo di euro cinquecento, per le mediazioni che lo hanno visto protagonista nell'anno precedente e che si sono effettivamente chiuse in

⁶⁴ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 132. Negli stessi termini, cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1197, il quale, esaminando la normativa di riferimento, evidenzia che la circostanza di poter «determinare la portata del credito solo successivamente attraverso un rapporto proporzionale tra il totale dei crediti d'imposta spettanti e i fondi a disposizione non permette ai soggetti di valutare l'effettivo vantaggio economico in caso di definizione positiva di una mediazione».

⁶⁵ Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1197.

⁶⁶ Cfr. *Ibidem*.

⁶⁷ Cfr. *Ibidem*.

⁶⁸ Cfr. Ivi, p. 1197-1198, laddove, a titolo meramente esemplificativo, si prende in esame la situazione di alcune società, come, ad esempio, quelle di assicurazione, le quali, per loro natura, sono obbligate a porre in essere un numero elevato di mediazioni. In tal caso, le stesse, al fine di fruire in maniera piena del beneficio *de quo*, «potrebbero avere interesse a definire solo mediazioni la cui indennità da corrispondere, deducibile quale componente negativo di reddito attesa la mancanza di una previsione contraria, sia pari o inferiore a 500 euro, per poi ricevere un credito d'imposta pari alle indennità corrisposte e non imponibili».

⁶⁹ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

⁷⁰ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; ESPOSITO, *op. cit.*; GALLETTO, *op. cit.*, p. 121; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; LENOCCI, *op. cit.*; MENDUTO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233.

quell'anno⁷¹, si vedrà riconoscere un credito d'imposta proporzionale alle risorse finanziarie complessive stanziare dal Ministero della giustizia e riversate all'Agenzia delle entrate⁷². La previsione ha lo scopo di salvaguardare l'invarianza del gettito postulata nella delega [art. 60, comma 3, lettera o), l. n. 69/2009]⁷³.

Quindi, in teoria, in caso di successo della mediazione, il credito d'imposta sarà pari all'indennità corrisposta all'organismo, nei limiti massimi di euro cinquecento; mentre, in caso di insuccesso, l'ammontare del credito sarà ridotto alla metà. In realtà, qualora le risorse finanziarie stanziare non fossero in grado di soddisfare l'importo complessivo delle pretese, il credito spettante a ciascun beneficiario sarà commisurato in misura proporzionale all'entità delle risorse⁷⁴ e potrà risultare inferiore al tetto massimo di euro cinquecento⁷⁵. Dunque, il meccanismo depotenzia gravemente la finalità legislativa di incentivare l'utilizzo del procedimento di mediazione come strumento di prevenzione, gestione e risoluzione dei conflitti⁷⁶.

Per permettere al Ministero della giustizia di determinare nel dettaglio l'ammontare delle risorse finanziarie, gravanti sulla quota del «fondo unico giustizia», destinate a compensare il minor gettito derivante dalla concessione dei crediti d'imposta relativi alle mediazioni concluse nell'anno precedente, gli organismi di mediazione sono chiamati a svolgere un ruolo collaborativo, dovendo comunicare al Ministero le informazioni di cui sono in possesso⁷⁷: ad esempio, il numero delle

⁷¹ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89.

⁷² Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1127; RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1734-1735; FORNI, *op. cit.*, p. 89. Inoltre, cfr. SOLDATI, *Le indennità del servizio di mediazione*, cit., p. 91, il quale puntualizza che «la copertura finanziaria delle agevolazioni fiscali descritta è garantita dal Fondo unico di giustizia, istituito dall'art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 13 novembre 2008, n. 181. A tale fondo affluiscono le risorse derivanti dalle confische e dai sequestri disposti nell'ambito dei procedimenti sanzionatori amministrativi e penali, nonché alcuni depositi civili».

⁷³ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1127.

⁷⁴ In tal senso, cfr. *Ibidem*.

⁷⁵ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 588-589; MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 211.

⁷⁶ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 90; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 134.

⁷⁷ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685, nt. 22. In particolare, il Ministero della Giustizia, con nota in data 12 giugno 2012, «*Mediazione – Precisazioni sul credito d'imposta*» (consultabile in www.giustizia.it), ricorda che, «con riferimento agli adempimenti inerenti al credito di imposta, l'art. 20 del d.lgs. 28/2010 ha prescritto specifici adempimenti necessari per la determinazione della misura del credito di imposta. Si segnala che: è stata già inoltrata a tutti gli organismi di mediazione la richiesta di far pervenire presso la direzione generale della giustizia civile i dati di dettaglio necessari; è in atto la predisposizione di un programma informatico che consentirà la compiuta comunicazione a tutti gli interessati dell'importo da poter far valere a titolo di credito di imposta per le indennità corrisposte nell'anno 2011. Si informa, inoltre, che nella sezione VI delle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi 2012 è precisato che se la comunicazione (relativa al credito di imposta) è pervenuta in data successiva alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il credito di imposta può essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata ricevuta la comunicazione».

mediazioni tentate; i soggetti che vi hanno partecipato; i costi sostenuti⁷⁸. Ciò in quanto, nella determinazione del credito d'imposta, spettante a ciascun contribuente, si dovrà tener conto della singola indennità di mediazione e delle risorse complessivamente spettanti⁷⁹. In proposito, l'art. 17, commi 4-9, d.lgs. n. 28/2010 fornisce i criteri di determinazione delle indennità spettanti agli organismi di mediazione, puntualizzati, in maniera specifica, dall'art. 16, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180.

Infine, per consentire al Ministero della giustizia di svolgere l'attività di monitoraggio (art. 11, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180), i singoli organismi di mediazione sono tenuti a fornire informazioni sui casi di successo della mediazione e su quelli di esonero dal pagamento dell'indennità⁸⁰.

In questa prospettiva, l'attività di collaborazione degli organismi risulta fondamentale⁸¹, ma il coinvolgimento, oltre a comportare un onere per la gestione informatizzata dei dati, contrasta con il dovere di riservatezza (art. 9, d.lgs. n.28/2010)⁸²

⁷⁸ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310.

⁷⁹ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310.

⁸⁰ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685, nt. 22; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 134.

⁸¹ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824.

⁸² Sulla tematica, cfr. A. SANTI, *Il dovere di riservatezza alla luce della nuova normativa*, in COVATA, DI ROCCO, MARUCCI, MINELLI, SANTI e TARRICONE, *op. cit.*, p. 253 ss.; R. PLENTEDA, *Le nuove responsabilità*, in FALCO e SPINA, *op. cit.*, p. 694-695; F. RUSCETTA e A. TAMMARO, *Iscrizione nel registro, indennità, obblighi di riservatezza e formazione del mediatore*, in *Corr. trib.*, 10 (2011), p. 753 ss.; V. RUGGIERO, *Dovere di riservatezza, inutilizzabilità delle informazioni acquisite e segreto professionale*, in RUGGIERO e LUBRANO DI SCORPANIello (a cura di), *op. cit.*, p. 132 ss.; GRECO, *op. cit.*, p. 371-372; ARMONE, *op. cit.*, p. 626; C. NECCHI, *Sub art. 9. Dovere di riservatezza*, in BANDINI e SOLDATI (a cura di), *op. cit.*, p. 163 ss.; F. DANOVÌ, *Per uno statuto giuridico del mediatore*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, p. 785; DIANA, *op. cit.*, p. 229 ss.; M. BRUNIALTI, *Dovere di riservatezza e segreto professionale nella mediazione*, in *Giust. civ.*, 2011, p. 487 ss.; R. MATERA, *Riservatezza e segreto professionale*, in PERA e RICCIO (a cura di), *op. cit.*, p. 201 ss.; D. BORGHESI, *Prime note su riservatezza e segreto nella mediazione*, in www.judicium.it; C. MENICHINO, *Sub art 9 (Dovere di riservatezza)*, in CASTAGNOLA e DELFINI (a cura di), *op. cit.*, p. 177 ss.; M. MARINARO, *L'attuazione degli obblighi antiriciclaggio nel procedimento di mediazione delle controversie*, in <http://www.judicium.it/admin/saggi/305/Marinaro.pdf>, p. 1-2; G. DINACCI, *Il dovere di riservatezza del mediatore*, in R. MARTINO (a cura di), *Materiali e commenti sulla mediazione civile e commerciale*, Bari, Cacucci, 2011, p. 115 ss.; S. DE FRANCISCIS, *La riservatezza nella procedura di mediazione*, in G. CASSANO, S. DE FRANCISCIS, C. DE LUCA e L. GIANNONE (a cura di), *La mediazione – Domande e risposte per i dubbi dell'avvocato (mediatore e non). Problematiche processuali di introduzione del giudizio*, Padova, Cedam, 2012, p. 97 ss.; C. TROVÒ, *Requisiti e ruolo del mediatore: alcune riflessioni*, in *Consulente immobiliare*, Anno LVI, 920 (31 dicembre 2012), p. 2203-2204; M. BUZIO, *La riservatezza*, in CENNI, FABIANI e LEO (a cura di), *op. cit.*, p. 95 ss.; A. GIORDANO, *Gli organismi di mediazione e i mediatori secondo il D.Lgs. n. 28/2010. Alla ricerca di un'indennità controversa tra regole dell'economia e principi del diritto*, in *Giureta. Rivista di diritto dell'economia, del trasporti e dell'ambiente*, vol. X, 2012, p. 179 ss.; N. SOLDATI, *Il giudice può chiamare le parti alla mediazione*, in S. MARZIALETTI, B.L. MAZZEI, G. NEGRI e M. PIVETTI (a cura di), *La nuova mediazione, I focus del Sole-24 Ore*, 25 settembre 2013, p. 11; N. SOLDATI, *Riservatezza garantita per legge*, in MARZIALETTI,

a cui sono tenuti coloro che prestano la propria opera o il proprio servizio all'interno dell'organismo⁸³.

Una soluzione per fornire risposte a tali criticità potrebbe consistere nella richiesta formale di un consenso scritto, operata dagli organismi di mediazione e rivolta alle parti coinvolte nei procedimenti, avente ad oggetto l'autorizzazione alla comunicazione dei dati al Ministero della giustizia⁸⁴.

Le indennità che determinano il sorgere del credito d'imposta sono quelle versate per l'attività di mediazione⁸⁵. La fattispecie comprende l'ipotesi dei mediatori ausiliari⁸⁶ (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 28/2010), muniti di specifiche competenze, la cui nomina non legittima la richiesta di ulteriori compensi, in aggiunta all'onorario del mediatore⁸⁷, secondo quanto prescritto dall'art. 16, comma 10, d.m. 18 ottobre 2010, n. 180⁸⁸, che concerne il «regolamento recante la determinazione dei criteri e delle modalità di iscrizione e tenuta del registro degli organismi di mediazione e dell'elenco dei formatori per la mediazione, nonché l'approvazione delle indennità spettanti agli organismi, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28»⁸⁹.

Invece, tra le indennità non può essere compresa la somma erogata ai consulenti esterni, qualificata dal legislatore «compenso», che rappresenta una spesa autonoma rispetto all'indennità corrisposta all'organismo di mediazione⁹⁰.

4. Qualora il procedimento di mediazione sia stato esperito per una molteplicità di controversie, con corresponsione di una pluralità di indennità, i crediti d'imposta saranno cumulati oltre il limite dei cinquecento euro, tetto massimo riferito a ciascun procedimento, trattandosi di un'agevolazione avente carattere oggettivo⁹¹. Nella specie, coloro che, avendo pendenti numerose vertenze, anche di modesto valore,

MAZZEI, NEGRI e PIVETTI (a cura di), *op. cit.*, p. 11. Peraltro, l'obbligo di riservatezza, nell'ambito del procedimento di mediazione, trova fondamento nell'art. 7 della direttiva 2008/52/CE del 21 maggio 2008, attuato dal legislatore italiano con l'art. 60 della l. n. 69/2009 e il successivo art. 9 del d.lgs. n. 28/2010 (cfr. GALLETTO, *op. cit.*, p. 79).

⁸³ Cfr. MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 824.

⁸⁴ Cfr. *Ibidem*.

⁸⁵ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1127-1128; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310.

⁸⁶ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310.

⁸⁷ Cfr. *Ibidem*.

⁸⁸ Per l'analisi della norma, cfr. P. PORRECA, *Sospensione e cancellazione dal registro. Le indennità*, in www.iudicium.it, § 5.

⁸⁹ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 310-311.

⁹⁰ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311.

⁹¹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311.

hanno esperito una pluralità di procedimenti di mediazione beneficeranno del credito in misura maggiore⁹².

In altri termini, sotto il profilo quantitativo, l'agevolazione in apparenza sembra di ammontare modesto, trattandosi di un credito d'imposta pari all'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, fino ad un tetto massimo di euro cinquecento; in realtà, il beneficio potrà assumere una rilevanza economica cospicua e incidere sensibilmente sull'ammontare dell'imposta da versare all'erario, allorquando il contribuente abbia esperito una pluralità di procedimenti di mediazione e vanti il diritto a tanti crediti d'imposta quante sono le procedure⁹³. In tal caso, i crediti si cumuleranno tra loro, anche oltre il limite dei cinquecento euro, riferito al singolo procedimento di mediazione e non alla totalità delle procedure⁹⁴.

Una volta determinato il credito spettante al beneficiario, il Ministero della giustizia, entro trenta giorni dal termine indicato nell'art. 20, comma 2, d.lgs. n. 28 del 2010, ossia entro il trenta maggio di ciascun anno, è tenuto ad una duplice comunicazione⁹⁵: all'interessato e, in via telematica, all'Agenzia delle entrate⁹⁶.

La comunicazione all'interessato reca l'indicazione dell'importo del credito, mentre quella effettuata all'Agenzia delle entrate specifica l'elenco dei beneficiari e gli importi a ciascuno comunicati⁹⁷.

Quest'ultima comunicazione consente all'ufficio di effettuare controlli automatizzati, in sede di liquidazione, o controlli successivi, nella fase dell'accertamento⁹⁸.

⁹² Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 135.

⁹³ Cfr. DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 5.

⁹⁴ Cfr. DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 5; LENOCI, *op. cit.*

⁹⁵ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

⁹⁶ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198; RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; LENOCI, *op. cit.*; PAROLA, *op. cit.*, p. 1; MENDUTO, *op. cit.*; ESPOSITO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439, nt. 15; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; FORNI, *op. cit.*, p. 89; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 211.

⁹⁷ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

⁹⁸ Cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 311. Inoltre, cfr. FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334, il quale sottolinea che «il controllo del rispetto della procedura è assicurato dalla contestuale trasmissione per via telematica, da parte del Ministero, degli elenchi dei beneficiari all'Agenzia delle Entrate».

Poiché la modalità telematica è riservata alla comunicazione all'Agenzia delle entrate⁹⁹, sembra congruente ritenere che il Ministero possa provvedere a comunicare il credito d'imposta ai contribuenti sia in forma cartacea che telematica.

All'atto dell'esperimento della mediazione, la procedura prevista dall'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, non fornisce alcuna certezza sull'importo del credito effettivo spettante al contribuente. Difatti, come anticipato, l'ammontare del credito sarà comunicato dal Ministero successivamente, in base all'ammontare delle risorse stanziare e all'entità dei crediti d'imposta registrati nell'anno precedente¹⁰⁰.

Nelle fonti, manca una previsione sui mezzi di tutela, allorché il Ministero – per errore di calcolo o per impropria corresponsione di un'indennità inferiore o per altre cause - non abbia determinato correttamente la misura del credito, malgrado il pregiudizio derivante al contribuente dall'attribuzione di un credito inferiore a quello spettante¹⁰¹.

In realtà, l'atto del Ministero che determina l'importo del credito ha natura provvedimentale e incide direttamente sul debito d'imposta gravante in capo al beneficiario¹⁰². Di conseguenza, l'impugnazione dell'atto rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie¹⁰³, attesa l'ampia competenza di queste, *ex art. 2, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, pubblicato nella *G.U.* del 13 gennaio 1993, n. 9 – Supplemento Ordinario, che ne estende la giurisdizione a «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati»¹⁰⁴.

Ciò posto, l'interprete deve risolvere un duplice ordine di problemi¹⁰⁵. In primo luogo, un problema di mancata allogazione: la comunicazione di cui all'art. 20, comma 3, d.lgs. n. 28/2010 non è testualmente compresa tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, elencati nell'art. 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹⁰⁶. In secondo luogo, deve procedere alla corretta individuazione della parte resistente, contro la quale proporre il ricorso, ai sensi dell'art. 10 del decreto¹⁰⁷.

Per la soluzione del primo problema, è possibile attingere all'orientamento che, ai fini dell'impugnabilità dell'atto, dà rilevanza agli aspetti sostanziali, piuttosto che a quelli formali¹⁰⁸. In altri termini, per verificare l'impugnabilità dell'atto, non è sufficiente tener conto del *nomen iuris*, ma è necessario dare rilievo alla funzione effettivamente perseguita. In questa prospettiva, la comunicazione ministeriale può

⁹⁹ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823.

¹⁰⁰ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 136.

¹⁰¹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128-1129.

¹⁰² Cfr. Ivi, p. 1128; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312.

¹⁰³ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312.

¹⁰⁴ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312.

¹⁰⁵ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1128.

¹⁰⁶ Cfr. *Ibidem*.

¹⁰⁷ Cfr. *Ibidem*.

¹⁰⁸ Cfr. Ivi, p. 1128 ss.

essere inquadrata tra gli atti di «diniego» o di «revoca» delle agevolazioni, espressamente dichiarati impugnabili dall'art. 19, comma 1, lettera h), d.lgs. n. 546/1992¹⁰⁹. Inoltre, mentre in origine si riteneva che la disposizione *de qua* contenesse un'elencazione tassativa, attualmente, si registrano diverse aperture¹¹⁰, confermate anche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte¹¹¹.

La seconda perplessità, che assume notevole rilievo sul piano applicativo, può essere risolta intestando il ricorso - da presentare alla commissione tributaria - al Ministero della giustizia, che ha emesso l'atto, e all'Agenzia delle entrate (*rectius*: Direzione o Ufficio locale competente), unico soggetto titolare dei poteri di accertamento del rapporto d'imposta oggetto della lite¹¹².

Anche qualora il Ministero ometta la comunicazione, il contribuente non rimane privo di tutela, in quanto può beneficiare del credito d'imposta, sia pure attraverso una procedura più articolata. Infatti, il contribuente, reputandosi beneficiario del credito, potrebbe utilizzarlo fiscalmente e provocare i successivi atti di rettifica dell'Agenzia delle entrate, oppugnabili dinanzi al giudice tributario¹¹³.

In ogni caso, l'importo del credito non è suscettibile di rimborso, ai sensi dell'art. 20, comma 4, secondo periodo, d.lgs. n. 28/2010¹¹⁴.

5. Le modalità di utilizzo del credito d'imposta, puntualmente disciplinate dal quarto comma dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, differiscono in funzione della tipologia

¹⁰⁹ Cfr. Ivi, p. 1128-1129.

¹¹⁰ Cfr. Cass. civ., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7344, in *CED Cassazione*, secondo cui, «è impugnabile davanti al giudice tributario qualsiasi atto formato dall'Amministrazione finanziaria volto a rendere nota una pretesa compiuta e definita deducendo un rapporto giuridico d'imposta nei confronti del contribuente», atteso che «l'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 è una norma che può essere oggetto di interpretazione non solo estensiva, ma anche analogica. Sono infatti ricorribili tutti i provvedimenti, anche se non formati secondo la "veste autoritativa" di uno degli atti elencati dall'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, che contengono la manifestazione di una pretesa tributaria definita». Negli stessi termini, cfr. Cass., 30 ottobre 2012, n. 18642, in *CED Cassazione*; Cass., n. 24916/2013, in *CED Cassazione*.

¹¹¹ Cfr. Cass. S.U., 26 novembre 2013 – 18 febbraio 2014, n. 3773, in *CED Cassazione*, secondo cui, «il d.lgs. n. 546/1992, art. 19, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il "catalogo" (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli "atti impugnabili", cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di "categorie" di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.); ciò con la precisazione, quanto agli atti per i quali si ritenga di ammettere la possibilità di una tutela di natura "anticipata", della mera facoltatività dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa in un secondo momento, quando cioè essa si veda della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati nell'art. 19».

¹¹² Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129.

¹¹³ Cfr. *Ibidem*.

¹¹⁴ Cfr. *Ibidem*.

del soggetto beneficiario¹¹⁵, ossia a seconda che questi sia un soggetto passivo iva o un privato¹¹⁶.

Difatti, a decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione di cui al terzo comma dell'art. 20, il credito d'imposta potrà essere utilizzato dalle persone fisiche non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, in diminuzione delle imposte sui redditi, e dai soggetti iva, in compensazione¹¹⁷, ai sensi dell'articolo 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241¹¹⁸. Per la sua concreta fruizione, il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi dell'interessato, a pena di decadenza¹¹⁹. Tale circostanza è stata criticata da una parte della dottrina¹²⁰, in quanto finisce per derogare in concreto al principio generale contenuto nell'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente)¹²¹, in forza del quale l'Amministrazione

¹¹⁵ Cfr. FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312.

¹¹⁶ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823.

¹¹⁷ Sulla compensazione tributaria, cfr., per tutti, FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 429 ss.

¹¹⁸ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 312; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685.

¹¹⁹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 298; CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; ESPOSITO, *op. cit.*; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735; LENOCI, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 211; RUSSO, *op. cit.*, p. 1439-1440; FORNI, *op. cit.*, p. 89; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

¹²⁰ Cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198.

¹²¹ Sullo Statuto dei diritti del contribuente, cfr. S.A. PARENTE, *Statuto del contribuente e forme di democrazia partecipativa al procedimento impositivo*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Anno V, Bari, Cacucci, 2012, p. 395 ss.; G. ALICE, *Statuto del contribuente: effetto retroattivo delle disposizioni tributarie e motivazione degli atti*, in *Il fisco*, 44 (2000), p. 13038 ss.; G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente*, in *Il fisco*, 36 (2000), p. 11038 ss.; C. GLENDI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, pag. 2416; S. SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente. Prime disposizioni attuative*, in *Il fisco*, 48 (2000), p. 14342 ss.; U. PERRUCCI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. trib.*, 14 (2000), p. 1060 ss.; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 5 (2001), pag. 1275; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 2069 ss.; S. SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente: approvate in via definitiva dal Consiglio dei Ministri le disposizioni attuative*, in *Il fisco*, 7 (2001), p. 2195 ss.; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corr. trib.*, 35 (2001), pag. 2613; C. BUCCICO, *Lo Statuto del contribuente: principi e lacune*, in *Il fisco*, 19 (2001), p. 7005 ss.; M. CARBONE e S. SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, ed. *Il fisco*, 2001; T. NITTO, *I nuovi rapporti tra fisco e contribuenti alla luce della legge n. 212/2000*, in *Giornale di dir. amm.*, 2 (2001), p. 129; G. TINO, *Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità*, in *Il fisco*, 24 (2001), p. 8475 ss.; M.G. BRUZZONE, *Statuto del contribuente: fonte di diritti o di doveri?*, in *Corr. trib.*, 14 (2001), p. 1025 ss.; G. FALCONE, *Lo Statuto del contribuente un anno dopo*, in *Il fisco*, 29 (2001), p. 9790 ss.; A. COTTO, M. MEOLI e G. VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura de *Il Sole 24-Ore*, 2001; O. CUCUZZA, *Alcune riflessioni operative sullo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 33 (2001), p. 11015 ss.; D. D'AGOSTINO, *Adeguamenti della normativa fiscale allo Statuto del contribuente*, in *Il fisco*, 37 (2001), p. 12093 ss.; F. TAGLIAFERRO e L. TAGLIAFERRO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nei Paesi del Sud Europa*, in *Il fisco*, n. 7/2002, p.

983 ss.; L. BARCELLONA, *Statuto del contribuente*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 3 (2002), p. 354 ss.; U. PERRUCCI, *Prime verifiche sull'applicazione dello «Statuto»*, in *Boll. trib.*, 2 (2002), p. 94 ss.; G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione dello «Statuto dei diritti del contribuente»*, in www.uckmar.com/opinioni/opi022.htm; A. BUSCEMA, F. FORTE e D. SANTILLI, *Statuto del contribuente. Analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, Cedam, 2002; L. MURCIANO, *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 9 (2002), pt. 1, p. 921 ss.; A. URICCHIO, voce *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. II., Torino, 2003, p. 845 ss.; L. DEL FEDERICO, *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. trib.*, 3 (2003), p. 855 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente: le sue «ragioni», le sue applicazioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 6 (2003), pt. 1, p. 1007 ss.; G. LULY, *Un'altra applicazione dei principi contenuti nello Statuto del contribuente ad opera della Cassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, 6 (2003), pag. 1394; G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004; A. MERCATALI, *Lo Statuto del contribuente e la manovra finanziaria 2004*, in *Boll. trib.*, 3 (2004), p. 171 ss.; A. FANTOZZI e A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2005; G. MARZULLO, *Lo statuto del contribuente: le garanzie introdotte e lo stato di attuazione*, in *Diritto e lavoro nelle Marche*, 1 (2005), p. 161 ss.; V. MASTROIACOVO, *Ancora sull'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 11 (2004), pt. 2, p. 672 ss.; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.*, 5 (2004), p. 1719 ss.; M. LOGOZZO, *Il «valore» dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 10 (2004), p. 955 ss.; G. INGRAO e L. FERLAZZO NATOLI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 4 (2005), p. 1275 ss.; E. DE MITA, *Lo Statuto diventa la bussola dei giudici*, in *Dir. e prat. trib.*, 5 (2005), pt. 2, p. 989-990; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. e prat. trib.*, 5 (2005), pt. 1, p. 1007 ss.; G. MARINO, *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente cinque anni dopo – Presentazione della ricerca del CERTI*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2 (2006), p. 7 ss.; V. AZZONI, *Statuto dei diritti del contribuente – Appunti sulla filosofia di impianto e sulla portata delle singole disposizioni*, in *Boll. trib.*, 21 (2006), p. 1687 ss.; R. FERRARA, *Lo Statuto del Contribuente: cosa è cambiato per l'Amministrazione Finanziaria*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2 (2006), p. 13 ss.; G. MARINO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*, 2 (2006), p. 460 ss.; F. BIANCHI e R. LUPI, *Statuto del contribuente (ad vocem)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, diretta da S. PATTI, vol. 15, Milano, 2007, p. 419 ss.; E. DE MITA, *Statuto del contribuente, pochi varchi nella «carta»*, in *Dir. e prat. trib.*, 1 (2007), pt. 1, p. 205-206; T. LAMEDICA, *Statuto del contribuente: divieti e precetti*, in *Corr. trib.*, 46 (2008), p. 3749-3750; E. DE MITA, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Boll. trib.*, 21 (2008), p. 1639 ss.; L. SOLARI, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, 1 (2008), pt. 2, p. 143 ss.; N. CHIECHI e S. CHIECHI, *Ancora sullo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione*, in *Boll. trib.*, 13 (2010), p. 1016-1017; L. FERLAZZO NATOLI e M.V. SERRANÒ, *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione*, in *Boll. trib.*, 10 (2010), p. 741 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, 2^a ed., Torino, Giappichelli, 2010. Per l'applicazione dello Statuto del contribuente alle singole tipologie di tributi, cfr. E. SPAZIANI TESTA, *Brevi cenni sullo stato di attuazione dello Statuto del contribuente con particolare riferimento ai tributi locali*, in *Il fisco*, 15 (2001), p. 5484 ss.; A. URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e l'interpello nell'ordinamento tributario degli enti territoriali*, in *La finanza locale*, 10 (2001), p. 1353 ss.; A. CUVA, *Statuto del contribuente ed enti locali*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 6 (2002), p. 2575 ss.; A. DE FAZIO, *Gli organi indiretti dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 9 (2004), pt. 1, p. 1037 ss.; M. BASILAVECCHIA, *L'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente dopo le ultime pronunce della Cassazione. L'impatto sul mondo dei tributi locali*, in *Tributi locali e regionali*, 1 (2005), p. 11 ss.; A. ZUCCHETTI, *Lo Statuto e la partecipazione dei cittadini nelle Autonomie locali*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 2005, p. 1221 ss.; N. CHIECHI, *La tutela nelle indagini bancarie secondo lo Statuto del contribuente*, in *Boll. trib.*,

finanziaria non può richiedere documenti ed informazioni già in suo possesso¹²².

Tuttavia, il generico riferimento alla «dichiarazione dei redditi», in assenza di ulteriori specificazioni, implica l'individuazione della dichiarazione dei redditi a cui fare riferimento, considerata la gravità della sanzione - decadenza dalla fruizione del credito – comminata nel caso di inottemperanza alla prescrizione normativa¹²³.

In una prospettiva sistematica, la norma sembra alludere alla prima dichiarazione dei redditi che il contribuente è tenuto a presentare dopo aver ricevuto la comunicazione del Ministero della giustizia sulla misura complessiva del credito spettante¹²⁴.

In altri termini, il credito è utilizzabile a far data dal ricevimento della comunicazione del Ministero¹²⁵. Considerate le rigidi scadenze imposte dall'art. 20, commi 2 e 3, d.lgs. n. 28/2010¹²⁶, quindi, la comunicazione dovrebbe pervenire ai contribuenti entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale l'indennità fu corrisposta¹²⁷.

In caso di comunicazione tardiva, ossia pervenuta in data successiva alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, il credito d'imposta sarà indicato nella dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della comunicazione¹²⁸.

19 (2004), p. 1385 ss. Sulle ipotesi di violazione dello Statuto del contribuente, cfr. C. SALVATORES, *Disatteso lo statuto del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2 (2003), p. 85-86.

¹²² Sulla tematica, si consenta il rinvio a PARENTE, *Statuto del contribuente e forme di democrazia partecipativa al procedimento impositivo*, cit., p. 418-419, nel punto in cui, esaminando i contegni comportamentali imposti all'Amministrazione finanziaria dall'art. 6 dello Statuto, si evidenzia «il divieto di chiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'autorità amministrativa, laddove reperibili ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, legge n. 241/1990».

¹²³ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129.

¹²⁴ Cfr. *Ibidem*; MENDUTO, *op. cit.*; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211. Inoltre, sulla tematica, cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735. Parzialmente diversa sembra essere la soluzione prospettata da FORNI, *op. cit.*, p. 89, secondo il quale, «per poter usufruire del credito è necessario che il valore dello stesso sia indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui la mediazione si è conclusa».

¹²⁵ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327. Negli stessi termini, cfr. la nota del Ministero della Giustizia, 12 giugno 2012, «*Mediazione – Precisazioni sul credito d'imposta*», cit., laddove puntualizza che, «se la comunicazione (relativa al credito di imposta) è pervenuta in data successiva alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il credito di imposta può essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata ricevuta la comunicazione».

¹²⁶ Dal combinato disposto dei due commi della disposizione emerge che, entro il 30 aprile di ciascun anno, il Ministro della Giustizia, con apposito decreto, deve determinare le risorse del «Fondo unico giustizia», destinate alla copertura delle minori entrate derivanti dalla concessione del credito d'imposta, relativo alle mediazioni concluse nell'anno precedente, oltre alla misura del credito effettivamente spettante. Nei successivi 30 giorni (30 maggio) lo stesso Ministero deve comunicare agli interessati e all'Agenzia delle Entrate l'importo del credito spettante.

¹²⁷ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129. Com'è noto, i termini di scadenza entro i quali presentare la dichiarazione sono puntualmente delineati dal legislatore: 30 giugno, tramite uffici postali o istituti bancari; 30 settembre tramite dichiarazione telematica per le persone fisiche; l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo di imposta per gli altri soggetti.

¹²⁸ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735.

Pertanto, le dichiarazioni presentate nel 2011, relative ai redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2010, sono state i primi modelli a contenere l'indicazione del credito d'imposta¹²⁹.

In ordine alle modalità di esibizione della dichiarazione e di fruizione del credito, le fonti prevedono regimi diversificati in funzione della tipologia dei contribuenti considerati: da un lato, i soggetti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo (c.d. soggetti passivi iva); dall'altro, le persone fisiche titolari di altri redditi (c.d. soggetti privati)¹³⁰.

Difatti, tutti i contribuenti hanno il diritto di utilizzare il credito d'imposta in compensazione, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, pubblicato nella *G.U.* del 28 luglio 1997, n. 174, secondo le norme dettate per il pagamento dei tributi erariali, dei contributi previdenziali, dei tributi locali e di altri tributi¹³¹, a decorrere dalla data di ricevimento della comunicazione¹³², mediante il modello di pagamento F24¹³³.

In altri termini, il credito potrà essere compensato con eventuali debiti, di cui risulta gravato il contribuente, derivanti da imposte sui redditi, ritenute, iva, irap e imposte sostitutive¹³⁴.

In realtà, di questa modalità di utilizzo del credito potranno fruire i soggetti passivi iva, i quali, ricevuta la comunicazione del Ministero, potranno procedere alla compensazione entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva¹³⁵. Le persone fisiche non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo (c.d. soggetti

¹²⁹ Cfr. *Ibidem*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 5. Per il dettaglio delle modalità d'indicazione del credito nella dichiarazione, cfr. RUSSO, *op. cit.*, p. 1440, il quale chiarisce che, «in definitiva, nella sezione XIX va indicato: - nel rigo RU98, il codice identificativo del credito d'imposta fruito (codice 78); - nel rigo RU100, l'ammontare del credito spettante nel periodo d'imposta della dichiarazione; - nel quadro RU101, l'ammontare del credito utilizzato in compensazione nel periodo d'imposta della dichiarazione; - nel rigo RU102, l'ammontare del credito di cui al rigo RU101 versato, a seguito di ravvedimento, nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima, al netto dei relativi interessi e sanzioni; - nel rigo RU103, colonna 2, l'importo del credito residuo utilizzabile in compensazione successivamente alla chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione». Inoltre, cfr. TRAVAGLIONE, *Ampliamento e semplificazione delle agevolazioni fiscali per incentivare la mediazione civile*, cit., p. 1198, nt. 24, secondo il quale «il Modello UNICO 2013 Persone Fisiche, redditi 2012, al rigo RN 24, colonna 4, contiene la casella «mediazioni», nella quale va indicato il credito di imposta certificato nella comunicazione ricevuta dal contribuente avente diritto ed inviata a cura del Ministero della giustizia».

¹³⁰ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 140.

¹³¹ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 328; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823; MENDUTO, *op. cit.*; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334.

¹³² Cfr. FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; RUSSO, *op. cit.*, p. 1440.

¹³³ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1736; ESPOSITO, *op. cit.*; CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327-328; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; LENOCI, *op. cit.*; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233. Inoltre, sulla tematica, cfr. lo Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211.

¹³⁴ Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89.

¹³⁵ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 328; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823.

privati), invece, potranno utilizzare il credito in diminuzione delle imposte sui redditi¹³⁶.

Insomma, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo iva, il credito d'imposta dovrà essere indicato direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato comunicato, in diminuzione delle imposte sui redditi¹³⁷.

Di conseguenza, qualora il contribuente non abbia versato imposte, trattandosi, ad esempio, di reddito prodotto all'estero o di soggetto esente, non potrà giovare di alcun beneficio, non essendo contemplata la fruizione del rimborso, né il riporto del credito in diminuzione delle imposte relative al nuovo anno¹³⁸.

Ci si chiede se sussistano strumenti idonei a supplire all'omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione dei redditi. La soluzione positiva¹³⁹ può giovare dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità¹⁴⁰, favorevole al riconoscimento della facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi.

Quindi, in caso di omessa indicazione del credito nella prima dichiarazione utile, deve ritenersi che il contribuente abbia la facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi, «in quanto la correzione, incidendo pur sempre sulla stessa dichiarazione, non trova ostacolo nella decadenza prevista per l'inserimento del credito»¹⁴¹.

Nelle fonti non è specificato se possano fruire del credito pure i contribuenti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi; ad esempio, i titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, soggetti a ritenuta alla fonte¹⁴².

Sul punto, è ragionevole supporre che, se consentito dal provvedimento di autorizzazione della certificazione unica (ad esempio, il Cud), l'indicazione del credito possa essere inserita in tale sede¹⁴³. In mancanza, il contribuente, titolare soltanto di redditi di lavoro dipendente o assimilati, conserverà la facoltà di presentare la dichiarazione dei redditi, a proprie spese, e potrà indicare nella medesima il credito d'imposta, senza incorrere nella decadenza prevista dalla norma¹⁴⁴.

¹³⁶ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1736; FORNI, *op. cit.*, p. 89; MENDUTO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; ESPOSITO, *op. cit.*; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; RUSSO, *op. cit.*, p. 1440; MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211.

¹³⁷ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 328; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823.

¹³⁸ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 328; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823-824; MENDUTO, *op. cit.*; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 140-141.

¹³⁹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129.

¹⁴⁰ Cfr. Cass., Sez. Trib., 31 gennaio 2011, n. 2277, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale si è occupata della tematica con riferimento ai crediti per imposte versate all'estero.

¹⁴¹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1129.

¹⁴² Cfr. *Ibidem*.

¹⁴³ Cfr. *Ibidem*.

¹⁴⁴ Cfr. Ivi, p. 1129-1130.

Per i profili non delineati, il credito è soggetto alla disciplina in materia di crediti d'imposta contenuta nel d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917¹⁴⁵.

6. Il secondo periodo del quarto comma dell'art. 20, d.lgs. n. 28/2010, prescrive che «il credito d'imposta non dà luogo a rimborso e non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, né del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»¹⁴⁶.

Pertanto, considerato che il credito non è rimborsabile¹⁴⁷, è preclusa al contribuente la proposizione dell'istanza di rimborso¹⁴⁸. Difatti, come si è detto, il credito può essere utilizzato dai titolari di partita iva in compensazione dell'iva, in sede di versamento unico, e dalle persone fisiche non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo in diminuzione dell'imposta dovuta, in sede di dichiarazione dei redditi¹⁴⁹.

Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, non concorre alla formazione dell'imponibile, agli effetti delle imposte sui redditi¹⁵⁰, né incide sul valore della produzione netta, rilevante ai fini irap¹⁵¹, e neppure assume rilievo ai fini del *pro rata* di indetraibilità¹⁵² di cui all'art. 61, d.P.R. n. 917/1986, sulla determinazione degli importi degli interessi passivi deducibili dal reddito d'impresa, e all'art. 109, comma 5, dello stesso decreto, in ordine ai criteri di deducibilità dei costi¹⁵³.

¹⁴⁵ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1736; PARENTE, *La mediazione nella fiscalità diretta*, cit., p. 141.

¹⁴⁶ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685.

¹⁴⁷ Cfr. RICHIUSA e ZAMARO, *op. cit.*, p. 1735; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313; CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 5; RUSSO, *op. cit.*, p. 1440, nt. 16; FIORENTINO *op. cit.*, p. 334; MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211. Negli stessi termini, cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89, il quale puntualizza che «il credito di imposta non dà luogo a rimborso (se non utilizzato in compensazione)».

¹⁴⁸ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313. Più in generale, sulle problematiche concernenti il rimborso dei tributi, cfr. M.C. FREGNI, voce *Rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, Aggiornamento, Torino, 2000, p. 612 ss.

¹⁴⁹ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313.

¹⁵⁰ Cfr. PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313.

¹⁵¹ Cfr. *Ibidem*; CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823, nt. 6; MENDUTO, *op. cit.*; ESPOSITO, *op. cit.*; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; Studio n. 190-2010/T (est. V. MASTROIACOVO), *op. cit.*, p. 589; FORNI, *op. cit.*, p. 89; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; RUSSO, *op. cit.*, p. 1440, nt. 16; FIORENTINO, *op. cit.*, p. 334; MASTROIACOVO, *La regolamentazione delle indennità versate ai mediatori. La disciplina del credito d'imposta*, cit., p. 211.

¹⁵² Cfr. FORNI, *op. cit.*, p. 89; PARENTE, *I profili fiscali della mediazione conciliativa*, cit., p. 313-314.

¹⁵³ Cfr. CARADONNA e RUSCETTA, *op. cit.*, p. 327; MICARELLI e D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 823, nt. 6; CINIERI, *op. cit.*, p. 19; DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 4; ESPOSITO, *op. cit.*; MENDUTO, *op. cit.*; GIUGLIANO e DE ANGELIS, *op. cit.*, p. 233; RUSSO, *op. cit.*, p. 1440, nt. 16.

Al di là dei risvolti applicativi, il regime del d.lgs. n. 28/2010, in materia di credito d'imposta, consente di sottolineare un'anomalia del sistema¹⁵⁴: l'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, che costituisce, almeno in parte, oggetto del credito, rientra implicitamente tra le spese processuali¹⁵⁵ di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 28/2010; ciò comporta, quale paradosso, che queste spese possono essere poste definitivamente a carico di una parte processuale diversa da quella che le ha sostenute¹⁵⁶.

L'eventualità può verificarsi anche nella diversa ipotesi, disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, di provvedimento di condanna con contenuto identico alla proposta non accettata, nella quale la parte risultata vittoriosa è condannata pure al rimborso delle indennità di mediazione corrisposte dalla controparte¹⁵⁷.

La bizzarria di questa condizione è che del credito d'imposta, che il legislatore riconosce solo a chi corrisponde l'indennità, beneficia, in ultima analisi, un soggetto che non ha sopportato una spesa, che, nondimeno, gli viene rimborsata¹⁵⁸. Purtroppo, il d.lgs. n. 28/2010 è deficitario di un meccanismo normativo per risolvere questa iniquità. Un rimedio potrebbe consistere nel riconoscimento ermeneutico dell'agevolazione al contribuente che, all'esito del giudizio, si sia accollato in via

¹⁵⁴ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130.

¹⁵⁵ Sulle spese processuali di cui all'art. 13, d.lgs. n. 28/2010, cfr. M. MECACCI, *Disciplina delle spese processuali*, in FALCO e SPINA, *op. cit.*, p. 631 ss.; BIANCHI, *op. cit.*, p. 656 ss.; A. SANTI, *Sub art. 13. Spese processuali*, in COVATA, DI ROCCO, MARUCCI, MINELLI, SANTI e TARRICONE, *op. cit.*, p. 303 ss.; V. RUGGIERO, *Il regime delle spese nel procedimento di mediazione: l'art. 13 del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28*, in RUGGIERO e LUBRANO DI SCORPANIello (a cura di), *op. cit.*, p. 192 ss.; A. DE LUCA, *Mediazione e (abuso del) processo: la deroga al principio della soccombenza come incentivo alla conciliazione*, in *Riv. dir. civ.*, 2011, II, p. 403 ss.; GRECO, *op. cit.*, p. 367; M. VACCARI, *La disciplina delle spese nella Media-Conciliazione*, in www.judicium.it; P. PORRECA, *La mediazione e il processo civile: complementarietà e coordinamento*, in *Le società*, 5 (2010), p. 636; F. OLIVO, *L'incidenza della mediazione sul processo*, in *Corr. trib.*, 10 (2011), p. 791-792; GALLETTO, *op. cit.*, p. 91 ss.; A. BANDINI, *Sub art. 13. Spese processuali*, in BANDINI e SOLDATI (a cura di), *op. cit.*, p. 239 ss.; M.M. ANDREONI, *Sub art. 13 (Spese processuali)*, in CASTAGNOLA e DELFINI (a cura di), *op. cit.*, p. 247 ss.; G. AMENTA, *Spese processuali*, in PERA e RICCIO (a cura di), *op. cit.*, p. 283 ss.; C. GENELETTI, *Mediazione e condanna alle spese processuali*, in CASSANO, DE FRANCISCIS, DE LUCA e GIANNONE (a cura di), *op. cit.*, p. 207 ss.; I. PAGANELLI, *La formulazione della proposta di conciliazione e i riflessi del procedimento di mediazione sulla ripartizione delle spese processuali*, in CENNI, FABIANI e LEO (a cura di), *op. cit.*, p. 244 ss.; E. CAVUOTO, *La «mediazione finalizzata alla conciliazione» di cui al d.lgs. 28/2010 e i rapporti con la giurisdizione*, in VITOLO (a cura di), *op. cit.*, p. 325 ss. Per taluni profili applicativi, cfr. A. CERCHIA, *In tema di ripetibilità delle spese di mediazione*, in *Giur. it.*, 1 (2013), p. 146 ss.; G. ARMONE e P. PORRECA, *Costi della mediazione tra dubbi di costituzionalità e giustizia coesistenziale*, in *Foro it.*, 9 (2011), V, c. 205 ss.

¹⁵⁶ Cfr. DOMINICI e MAGNANI, *op. cit.*, p. 1130.

¹⁵⁷ Cfr. *Ibidem.*

¹⁵⁸ Cfr. *Ibidem.*

definitiva il peso dell'indennità¹⁵⁹ o nel tener conto dell'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, in sede di condanna alle spese¹⁶⁰.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 20, nel disciplinare la copertura finanziaria delle minori entrate derivanti dal riconoscimento del credito d'imposta, impone al Ministero della giustizia di provvedere «annualmente al versamento dell'importo corrispondente all'ammontare delle risorse destinate ai crediti d'imposta sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle entrate – Fondi di bilancio"»¹⁶¹.

¹⁵⁹ Cfr. *Ibidem*.

¹⁶⁰ Cfr. *Ibidem*.

¹⁶¹ Cfr. ESPOSITO, *op. cit.*; PICCIRILLI, *op. cit.*, p. 7685, nt. 21.