Ratio Iuris

IL CREDITO D'IMPOSTA NELLA MEDIAZIONE CIVILE E COMMERCIALE: GENESI, EVOLUZIONE E PROSPETTIVE SISTEMATICHE DOPO LA RIFORMA CARTABIA

Ilaria Di Domenico

Avvocato – Mediatore Civile e Commerciale

Abstract

Il contributo analizza l'evoluzione del credito d'imposta nella mediazione civile e commerciale italiana, dagli esordi del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28 fino alla radicale riscrittura operata dal D.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 (c.d. Riforma Cartabia), entrata a regime per le mediazioni avviate dal 30 giugno 2023. Viene analizzata la genesi della misura - dall'originaria formulazione dell'art. 20 del D.lgs. 4 marzo 2010 n. 28, alla sua riscrittura organica - nonché l'architettura tecnica dei crediti, le condizioni di spettanza, i profili procedurali disciplinati dal D.M. 1° agosto 2023 e i meccanismi di utilizzo in compensazione fiscale. Il lavoro approfondisce, altresì, la validazione giurisprudenziale dell'impianto incentivante, con speciale riferimento alla Sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2022 e alla Sentenza del TAR Lazio n. 5489/2025, per poi sviluppare un'analisi comparativa con le misure fiscali previste per altri strumenti di ADR nell'ordinamento italiano - in particolare la negoziazione assistita e l'arbitrato - giungendo a delineare le prospettive di un diritto tributario delle ADR sistematicamente orientato.

Abstract in eng

The article analyses the evolution of the tax credit available in the context of Italian civil and commercial mediation, from the introduction of Legislative Decree No. 28 of 4 March 2010 to the radical overhaul introduced by Legislative Decree No. 149 of 10 October 2022 (the so-called Cartabia Reform), which fully entered into force for mediation proceedings commenced from 30 June 2023. The study examines the origins of the measure, from the original wording of Article 20 of Legislative Decree No. 28 of 4 March 2010 to its comprehensive reformulation, as well as the technical structure of the tax credits, the conditions governing entitlement, the procedural aspects regulated by Ministerial Decree of 1 August 2023, and the mechanisms for their use by way of tax offsetting. The article further explores the judicial validation of the incentive framework, with particular reference to Constitutional Court Judgment No. 10/2022 and Lazio Regional Administrative Court Judgment No. 5489/2025, before developing a comparative analysis of the tax measures available for other forms of alternative dispute resolution (ADR) under Italian law, particularly assisted negotiation and arbitration. The study ultimately outlines the prospects for a systematically oriented body of ADR tax law.

Sommario:

1. Inquadramento sistematico e ratio delle agevolazioni fiscali nella mediazione

2. Il regime originario del D.lgs. n. 28/2010: la genesi del credito d'imposta

2.1. La struttura del credito d'imposta ante-Riforma Cartabia

2.2. Il regime agevolativo dell'art. 17: esenzioni tributarie e loro portata

3. L'impatto della Corte Costituzionale n. 272/2012 sul regime del credito d'imposta

4. Il riordino operato dal D.lgs. n. 149/2022 (Riforma Cartabia)

4.1. Il nuovo art. 20 D.lgs. n. 28/2010: le quattro tipologie di credito

4.2. I massimali e il meccanismo di rimodulazione

4.3. La procedura telematica e i decreti attuativi

5. L'art. 17 D.gs. n. 28/2010 post-Cartabia: esenzioni e regime tributario riformato

5.1. L'interpretazione restrittiva della Cassazione (ord. n. 11617/2020)

5.2. Il dibattito dottrinale: critica all'interpretazione restrittiva

6. Il patrocinio a spese dello Stato nella mediazione: Corte Cost. n. 10/2022

6.1. La declaratoria di incostituzionalità e il nuovo art. 15-bis D.lgs. n. 28/2010

6.2. Il credito d'imposta agli organismi (art. 20, c. 4): coordinamento sistematico

6.3. La Validazione del Sistema Tariffario: TAR Lazio n. 5489/2025

7. Profili applicativi e criticità operative del nuovo regime: il sottoutilizzo dei fondi stanziati, cause e rimedi

8. Analisi Comparativa: Parallelismi con Altre ADR nell'Ordinamento Italiano

8.1. Il Quadro di Riferimento: La Negoziazione Assistita

8.2. I Crediti d'Imposta nella Negoziazione Assistita e nell'Arbitrato

8.3. Differenze di *Quantum* e Condizioni di Spettanza: Verso un Diritto Tributario delle ADR

9.Conclusioni: verso un Diritto Tributario delle ADR

Riferimenti bibliografici

1. Inquadramento sistematico e ratio delle agevolazioni fiscali nella mediazione

Il sistema delle agevolazioni fiscali nella mediazione civile e commerciale italiana rappresenta una delle scelte di politica del diritto più significative operate dal legislatore delegato nell'ambito della complessiva riforma dell'accesso alla giustizia. L'architettura incentivante è costruita su due piani normativi complementari e distinti: da un lato, le esenzioni tributarie disciplinate dall'art. 17 del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28 (esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti del procedimento; esenzione dall'imposta di registro per il verbale e l'accordo di conciliazione entro determinate soglie); dall'altro, il credito d'imposta previsto dall'art. 20 dello stesso decreto, quale beneficio attivo riconosciuto alle parti che abbiano sopportato costi economici nella partecipazione alla procedura.

La ratio sottesa a entrambe le misure è univocamente individuabile: ridurre i costi di accesso alla mediazione per incentivarne l'utilizzo, così alleggerendo il carico del contenzioso giudiziario e promuovendo la composizione consensuale delle liti. Si tratta, in altri termini, di uno strumento di politica fiscale al servizio della deflazione giudiziaria, coerente con le indicazioni del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), che ha indicato il potenziamento degli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie tra le leve fondamentali per la riduzione dell'arretrato giudiziario e il miglioramento dell'efficienza del sistema-paese.

La dottrina ha colto con prontezza la natura ibrida dell'istituto: il credito d'imposta nella mediazione non è assimilabile né alle tradizionali agevolazioni fiscali a finalità redistributiva (legate alla capacità contributiva dell'interessato), né ai meri incentivi economici alla transazione. Costituisce piuttosto un meccanismo di sussidio indiretto dell'azione pubblica nella gestione del conflitto, finalizzato a riequilibrare, almeno in parte, l'asimmetria di costo tra la via giudiziaria — che gode del patrocinio a spese dello Stato per i non abbienti — e quella stragiudiziale, storicamente priva di analoghe coperture per le fasce più deboli della popolazione. L'intera traiettoria evolutiva dell'istituto — dall'impianto originario del 2010 alla riscrittura operata dal D.Lgs. n. 149/2022 — può essere letta come il progressivo tentativo legislativo di colmare questo scarto.

In questa prospettiva, il collegamento tra credito d'imposta e patrocinio a spese dello Stato non è accessorio ma strutturale: la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 10/2022, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'esclusione del patrocinio statale dalla mediazione obbligatoria conclusa con accordo, ravvisando la violazione degli artt. 3 e 24 Cost. La risposta legislativa, che ha introdotto l'art. 15-bis nel D.lgs. n. 28/2010 e contestualmente ridisegnato il credito d'imposta per gli organismi di mediazione (art. 20, c. 4), testimonia la consapevolezza che i due istituti debbano operare in modo coordinato per garantire l'effettività del diritto di accesso alla giustizia alternativa, anche per i soggetti economicamente vulnerabili.

2. Il regime originario del D.lgs. n. 28/2010: la genesi del credito d'imposta

2.1. La struttura del credito d'imposta ante-Riforma Cartabia

Nell'impianto originario del D.lgs. n. 28/2010, il credito d'imposta era disciplinato dall'art. 20: il beneficio era riconosciuto alle parti che avessero corrisposto l'indennità all'organismo di mediazione, nei limiti di un massimale di € 500,00 in caso di accordo e di € 250,00 in caso di mancato accordo. La misura era unitaria — non vi era distinzione tra diverse voci di costo — e non prevedeva massimali annuali differenziati tra persone fisiche e persone giuridiche.

Sul piano operativo, il meccanismo applicativo originario prevedeva che i soggetti IVA utilizzassero il credito in compensazione mediante modello F24, mentre i privati (privi di partita IVA) lo portassero in detrazione nella dichiarazione annuale dei redditi. La previa comunicazione al Ministero della Giustizia era condizione necessaria per l'utilizzo, e la sua omissione comportava la decadenza dal beneficio (C. Micarelli – A. D'Alessandro, Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo, in Corriere Tributario, n. 10/2011).

Il credito d'imposta, pur nella sua modestia quantitativa, aveva la caratteristica strutturale di non concorrere alla formazione del reddito imponibile — né ai fini IRPEF, né ai fini IRES, né a quelli IRAP — in quanto qualificabile come contributo pubblico afferente a spese già sostenute dalla parte e non rientrante tra i proventi tassabili (L. Tommasi, Il credito d'imposta mediazioni per la conciliazione di controversie civili e commerciali in UNICO 2013, in il fisco, n. 22/2013).

Il finanziamento del credito avveniva a valere sul Fondo unico giustizia, istituito dall'art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito con modificazioni dalla L. 13 novembre 2008, n. 181, con una dotazione che rifletteva la scarsa appetibilità dello strumento nel periodo antecedente alla stabilizzazione della mediazione obbligatoria.

2.2. Il regime agevolativo dell'art. 17: esenzioni tributarie e loro portata

L'art. 17 del D.Lgs. n. 28/2010 ha introdotto sin dall'origine un nucleo di esenzioni tributarie a favore degli atti del procedimento di mediazione. Nel testo originario, la norma prevedeva: (i) l'esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione; (ii) l'esenzione dall'imposta di registro per il verbale di accordo entro il limite di valore di € 50.000,00, soglia oltre la quale l'imposta era comunque dovuta. Quest'ultima previsione realizzava una deroga parziale al principio generale di imposizione degli atti negoziali ad effetti traslativi, giustificata dalla finalità deflattiva e dall'incentivazione della composizione consensuale (R. Dominici – L. Magnani, Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione, in Corriere Tributario, n. 15/2012).

La portata applicativa dell'art. 17 è stata al centro di un significativo contenzioso interpretativo. Il punto nodale era se l'esenzione dall'imposta di registro si estendesse non solo al verbale di conciliazione redatto nell'ambito del procedimento, ma anche agli atti negoziali esecutivi stipulati separatamente — in particolare, agli atti notarili di trasferimento di beni immobili rogati in attuazione dell'accordo conciliativo. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 16 giugno 2020, n. 11617, come si vedrà in seguito, ha adottato un'interpretazione rigorosamente restrittiva, negando l'estensione dell'esenzione all'atto notarile separato.

3. L'impatto della Corte Costituzionale n. 272/2012 sul regime del credito d'imposta

La sentenza della Corte Costituzionale 24 ottobre 2012, n. 272 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della mediazione obbligatoria nella sua formulazione originaria, ravvisando un eccesso di delega rispetto alla L. 18 giugno 2009, n. 69, che aveva autorizzato il Governo a disciplinare la mediazione senza però consentire l'introduzione di un obbligo generalizzato di previo esperimento della procedura come condizione di procedibilità dell'azione giudiziaria. La declaratoria colpiva l'art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 28/2010 nella parte in cui prevedeva la mediazione obbligatoria, ma non investiva — e questo è un profilo di grande rilievo sistematico — le norme agevolative degli artt. 17 e 20.

Tuttavia, la caduta della mediazione obbligatoria ha avuto riflessi indiretti sul funzionamento pratico del credito d'imposta: venuta meno l'obbligatorietà del procedimento, si è registrata una contrazione del numero di mediazioni avviate, con conseguente riduzione dell'utilizzo del beneficio e dell'impatto pratico delle somme stanziate nel Fondo unico giustizia (L. Tommasi, Il credito d'imposta mediazioni in UNICO 2013, in il fisco, n. 22/2013). Paradossalmente, la pronuncia ha messo in luce la dipendenza funzionale del credito d'imposta dall'effettiva vitalità del sistema ADR: un beneficio fiscale che incentiva l'uso di uno strumento non obbligatorio resta privo di mordente là dove manchi una spinta istituzionale a scegliere la via stragiudiziale.

L'episodio costituisce una testimonianza significativa dei limiti strutturali del regime originario: il credito d'imposta, nella sua modesta dimensione quantitativa e nella sua configurazione unitaria, non era sufficiente a fungere da vero stimolo alla scelta della mediazione, specie in assenza di un obbligo di legge. La lezione è stata recepita dal legislatore delegato del 2022, che ha costruito la Riforma Cartabia intorno a un sistema integrato di incentivi, in cui il credito d'imposta potenziato opera in sinergia con l'obbligo di mediazione per le materie di cui all'art. 5 e con la mediazione demandata dal giudice.

4. Il riordino operato dal D.lgs. n. 149/2022 (Riforma Cartabia)

4.1. Il nuovo art. 20 D.lgs. n. 28/2010: le quattro tipologie di credito

La Riforma Cartabia ha integralmente riscritto l'art. 20 del D.lgs. n. 28/2010, trasformando il credito d'imposta da istituto monodimensionale in un sistema articolato di quattro distinte tipologie di beneficio, ciascuna con propria struttura, presupposti e tetti massimi.

La prima tipologia (art. 20, c. 1, primo periodo) è il credito d'imposta riconosciuto alle parti per l'indennità corrisposta all'organismo di mediazione, ai sensi dell'art. 17, cc. 3 e 4, del medesimo decreto. Il massimale è fissato in € 600,00 per procedura in caso di accordo, ridotto della metà (€ 300,00) in caso di insuccesso. Rispetto al regime originario, il tetto è stato elevato di € 100,00 per la fattispecie di accordo e di € 50,00 per quella di mancato accordo.

La seconda tipologia (art. 20, c. 1, secondo periodo) è una novità assoluta della Riforma Cartabia: il credito d'imposta per il compenso corrisposto all'avvocato che ha assistito la parte nella mediazione obbligatoria o in quella demandata dal giudice. Il beneficio è subordinato alla duplice condizione che la mediazione sia obbligatoria o demandata e che l'accordo sia raggiunto, con un massimale di € 600,00 (ridotto a € 300,00 in caso di insuccesso). La previsione risponde all'esigenza — valorizzata anche dalla dottrina — di neutralizzare il costo dell'assistenza tecnica, resa obbligatoria dalla Riforma Cartabia per le mediazioni nelle materie di cui all'art. 5, c. 1, (Stefania Pieroni e Francesco R. Iannuzzi, Mediazione: il nuovo sistema dei crediti di imposta, in la MEDIAZIONE & Fisco).

La terza tipologia (art. 20, c. 3) introduce un credito d'imposta specificamente destinato a compensare il contributo unificato versato dalla parte per il giudizio civile che si sia estinto a seguito dell'accordo raggiunto in mediazione. Il massimale è pari al contributo unificato effettivamente versato, fino a un massimo di € 518,00, che corrisponde al tetto massimo del contributo unificato per le cause di valore indeterminabile. Questa previsione è di particolare rilievo pratico nelle mediazioni demandate in corso di giudizio: la parte che ha già anticipato il contributo unificato al momento dell'iscrizione a ruolo potrà recuperarlo integralmente se la mediazione conduce all'accordo.

La quarta tipologia (art. 20, c. 4) è il credito d'imposta riconosciuto agli organismi di mediazione per le indennità che non abbiano potuto esigere dalle parti ammesse al patrocinio a spese dello Stato ai sensi

dell'art. 17, c. 6. Il tetto annuale è fissato in € 24.000,00 per organismo. Si tratta di un meccanismo di compensazione sistemica che mira a evitare che l'applicazione del patrocinio statale alla mediazione obbligatoria — imposta dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 10/2022 e recepita dalla Riforma Cartabia con l'art. 15-bis — si traduca in un onere economico insostenibile per gli organismi, i quali non potrebbero rifiutare la parte ammessa al gratuito patrocinio ma si troverebbero a sopportarne il costo.

4.2. I massimali e il meccanismo di rimodulazione

Il legislatore ha introdotto, per la prima volta in modo esplicito, massimali annuali differenziati in ragione della natura del soggetto beneficiario: € 2.400,00 annui per le persone fisiche e € 24.000,00 annui per le persone giuridiche (art. 20, c. 2). La distinzione riflette una valutazione di proporzionalità rispetto alla diversa capacità delle imprese di assorbire i costi del contenzioso e alla diversa frequenza con cui esse ricorrono alle procedure ADR. Il CNDCEC ha segnalato che per i soggetti che partecipano a più mediazioni nel corso dell'anno, il massimale annuale costituisce il tetto invalicabile: una volta raggiunto, i successivi crediti maturati nel medesimo periodo d'imposta non sono utilizzabili né compensabili con i massimali dell'anno successivo (CNDCEC – Commissione ADR, Credito d'imposta nella mediazione).

Il meccanismo di rimodulazione in caso di mancato accordo opera con riduzione del 50% del credito maturato per l'indennità e per il compenso dell'avvocato. La scelta del legislatore di mantenere comunque un credito — sia pure dimezzato — anche quando la mediazione non si conclude positivamente è coerente con la logica promozionale dell'istituto: l'obiettivo non è premiare il solo accordo, ma incentivare la partecipazione al processo conciliativo nella sua interezza, consapevoli che la possibilità dell'insuccesso è intrinseca a ogni tentativo di composizione consensuale. Tuttavia, la riduzione del 50% in caso di insuccesso potrebbe disincentivare le parti meno abbienti dall'avviare mediazioni nelle materie obbligatorie, ove il rischio di un esito negativo è statisticamente rilevante (S. Pieroni – F.R. Iannuzzi, op. cit.).

4.3. La procedura telematica e i decreti attuativi

La Riforma Cartabia ha demandato a un decreto del Ministro della Giustizia, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, la definizione delle modalità operative del credito d'imposta (art. 20, c. 5): documentazione da allegare, tempistiche della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, modalità di trasmissione telematica. In attuazione di questa delega è stato emanato il D.M. 1° agosto 2023 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 196 del 23 agosto 2023), che ha istituito la procedura interamente digitalizzata sulla piattaforma "Linguaggio Sintetico della Giustizia" (LSG) del Ministero della Giustizia, accessibile tramite SPID, Carta Nazionale dei Servizi (CNS) o Carta d'Identità Elettronica (CIE).

La procedura prevede: (i) la presentazione della domanda di riconoscimento del credito da parte della parte interessata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui la procedura di mediazione si è conclusa; (ii) la trasmissione da parte del Ministero della Giustizia all'Agenzia delle Entrate, entro il 30 aprile, dell'elenco dei soggetti ammessi al beneficio con l'indicazione dell'importo spettante; (iii) l'utilizzo del credito esclusivamente in compensazione mediante modello F24, senza possibilità di rimborso in denaro. Il CNDCEC ha predisposto una guida pratica per i professionisti che riepiloga i passaggi operativi e i documenti necessari, con particolare attenzione ai casi di mediazione telematica e ai profili di coordinamento con la documentazione dell'organismo (CNDCEC – Commissione ADR, op. cit.).

Il passaggio alla piattaforma LSG rappresenta un salto qualitativo rispetto alla procedura analogica previgente: la digitalizzazione riduce i margini di errore, consente una verifica in tempo reale dei requisiti, e permette il monitoraggio dell'utilizzo complessivo delle risorse stanziate. La copertura finanziaria è assicurata dalla L. 26 novembre 2021, n. 206 (legge delega per la riforma), che ha quantificato l'onere in € 51.821.400,00 annui a decorrere dal 2023 (art. 20, c. 6, D.lgs. n. 28/2010, come novellato). Tuttavia, la dottrina citata sottolinea il fenomeno del sottoutilizzo delle risorse stanziate, che evidenzia come le risorse formalmente disponibili non si traducano automaticamente in un'effettiva fruizione del beneficio da parte dei potenziali aventi diritto.

Tavola sinottica: regime originario vs. regime post-Cartabia (art. 20 D.Lgs. n. 28/2010)

La tabella seguente illustra le principali differenze tra il regime originario del credito d'imposta nella mediazione (D.Lgs. n. 28/2010, testo 2010-2022) e il regime post-Riforma Cartabia in vigore per le mediazioni avviate dal 30 giugno 2023:

Voce	**Regime originario (2010-2022)**	**Regime post-Cartabia (dal 30.6.2023)**
Credito indennità – accordo	€ 500,00	€ 600,00
Credito indennità – no accordo	€ 250,00	€ 300,00
Credito compenso avvocato	Non previsto	€ 600,00 (med. obbligatoria/demandata)
Credito contributo unificato	Non previsto	Fino a € 518,00
Credito organismi (patrocinio)	Non previsto	Fino a € 24.000,00 annui
Massimale annuo persone fisiche	Non previsto espr.	€ 2.400,00
Massimale annuo persone giuridiche	Non previsto espr.	€ 24.000,00
Soglia esenzione imposta di registro	€ 50.000,00	€ 100.000,00
Finanziamento	Fondo unico giustizia	€ 51.821.400,00/anno (da 2023)
Procedura	Analogica/cartacea	Piattaforma LSG (SPID/CIE/CNS)
Scadenza domanda	Non specificata espr.	31 marzo anno successivo

5. L'art. 17 D.Lgs. n. 28/2010 post-Cartabia: esenzioni e regime tributario riformato

5.1. L'interpretazione restrittiva della Cassazione (ord. n. 11617/2020)

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 16 giugno 2020, n. 11617 (sez. tributaria), ha affrontato la questione del perimetro applicativo dell'esenzione dall'imposta di registro prevista dall'art. 17 del D.Lgs. n. 28/2010, in relazione a un caso in cui le parti, dopo aver raggiunto un accordo conciliativo, avevano formalizzato il trasferimento immobiliare mediante atto notarile separato. L'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che l'esenzione non si estendesse all'atto notarile, in quanto quest'ultimo costituirebbe una fattispecie autonoma e distinta rispetto al verbale di conciliazione, soggetta al normale regime tributario degli atti traslativi.

La Suprema Corte ha confermato questa impostazione, adottando un'interpretazione restrittiva delle norme agevolative. Il ragionamento della Cassazione si fonda sul principio — consolidato nella giurisprudenza tributaria — per cui le norme che riconoscono agevolazioni fiscali sono norme eccezionali e, come tali, non suscettibili di applicazione analogica né di interpretazione estensiva. L'art. 17, c. 2, si riferisce espressamente al verbale di conciliazione, e non può essere esteso ad atti ulteriori, ancorché funzionalmente connessi all'accordo conciliativo.

La pronuncia è rilevante per un ulteriore profilo: essa afferma che la circostanza che l'atto notarile sia necessario per dare esecuzione all'accordo (ad esempio, quando l'accordo prevede il trasferimento di un diritto reale immobiliare, che richiede la forma pubblica per la trascrizione) non vale a trasformarlo in una componente del procedimento di mediazione. L'atto notarile è, ontologicamente, un negozio giuridico diverso dal verbale, e la sua connessione funzionale con la mediazione non ne altera la natura tributaria.

5.2. Il dibattito dottrinale: critica all'interpretazione restrittiva

L'ordinanza della Cassazione ha suscitato un significativo dibattito dottrinale. Parte della dottrina, infatti, ha mosso una critica articolata all'impostazione adottata dalla Suprema Corte, contestando sia la qualificazione dell'art. 17 come norma eccezionale sia, più in radice, la distinzione categoriale tra verbale di conciliazione e atto notarile esecutivo (A. Lomonaco, Le agevolazioni fiscali per gli accordi di conciliazione nel procedimento di mediazione; nota a Cass. civ., sez. tributaria, ord. 16 giugno 2020, n. 11617, in Rivista del Notariato, fasc. 2, 2021).

Secondo questa impostazione, la distinzione operata dalla Cassazione tra accordo e atto notarile trascura la natura unitaria dell'operazione economica sottesa alla mediazione: in entrambi i casi, si è di fronte alla composizione di una lite attraverso la pattuizione di un regolamento di interessi tra le parti, e la capacità contributiva espressa (recte: l'assenza di capacità contributiva nuova rispetto a quanto già concordato nel verbale) è la medesima; il principio di neutralità fiscale delle operazioni ADR non può essere vanificato dalla mera scelta delle parti di formalizzare l'accordo in un atto separato, scelta spesso dettata da esigenze di pubblicità immobiliare e non da intenti elusivi.

Tale riflessione si inserisce in quella più ampia afferente l'adeguatezza del principio di stretta interpretazione delle norme agevolative quando queste siano espressione di una precisa scelta di politica legislativa — come nel caso della mediazione — e non di mera deroga occasionale al regime ordinario.

Si richiamano, al riguardo, le agevolazioni fiscali per la separazione e il divorzio (art. 19 L. n. 74/1987), per le quali la giurisprudenza aveva elaborato un'interpretazione teleologica più estensiva, che potrebbe giustificare un approccio analogo per la mediazione, in quanto istituto di pari rilievo sistematico.

La riforma Cartabia, elevando la soglia di esenzione dall'imposta di registro da € 50.000,00 a € 100.000,00 (art. 17, c. 2, D.Lgs. n. 28/2010, come novellato), ha parzialmente risposto alle istanze dottrinali, ampliando la portata dell'esenzione sul piano quantitativo. Rimane però irrisolta la questione dell'atto notarile separato, che continua a non essere ricompreso nell'esenzione secondo l'interpretazione prevalente, con conseguente permanere del rischio di doppia imposizione nelle mediazioni che si concludono con accordi aventi ad oggetto diritti reali immobiliari.

6. Il patrocinio a spese dello Stato nella mediazione: Corte Cost. n. 10/2022

6.1. La declaratoria di incostituzionalità e il nuovo art. 15-bis D.Lgs. n. 28/2010

La sentenza della Corte Costituzionale 20 gennaio 2022, n. 10 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 74, c. 2, 75, c. 1, e 83, c. 2, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (T.U. spese di giustizia), nella parte in cui escludevano l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato nelle ipotesi di mediazione obbligatoria conclusasi con accordo tra le parti. La Corte ha ravvisato la violazione del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) e del diritto di difesa (art. 24 Cost.), nella misura in cui il regime vigente creava un paradosso sistematico: il soggetto non abbiente che, partecipando alla mediazione obbligatoria, perveniva a un accordo — e quindi contribuiva alla deflazione del contenzioso, realizzando l'obiettivo istituzionale dell'istituto — si trovava privo di tutela economica, mentre chi si ostinava a non accettare l'accordo e portava la lite in giudizio poteva giovarsi del patrocinio statale.

Cosicchè, l'esclusione del patrocinio statale dalla mediazione con accordo determinava un disincentivo alla composizione consensuale per le parti non abbienti, le quali si trovavano costrette a scegliere tra la rinuncia al gratuito patrocinio (per aderire all'accordo in mediazione) e la rinuncia all'accordo (per mantenere il diritto al patrocinio nel successivo giudizio). E’ evidente che tale situazione è strutturalmente incompatibile con l'art. 24 Cost., che garantisce l'effettività del diritto di difesa anche per i soggetti economicamente vulnerabili, oltrechè in contrasto con l'art. 10 del D.Lgs. 4 marzo 2005, n. 116, che già prevedeva l’estensione del patrocinio statale alle controversie transfrontaliere avviate in mediazione (C. Guerra, Patrocinio a spese dello Stato e mediazione obbligatoria, in Consulta Online, Periodico Telematico, ISSN 1971-9892, Fascicolo III, 9 settembre 2022).

In attuazione della sentenza n. 10/2022, la Riforma Cartabia ha introdotto nel D.Lgs. n. 28/2010 il Capo II-bis (artt. 15-bis – 15-octies), dedicato al patrocinio a spese dello Stato nella mediazione. L'art. 15-bis riconosce espressamente al cittadino non abbiente, che partecipa a una procedura di mediazione nelle materie obbligatorie, il diritto al patrocinio statale qualora la procedura si concluda con un accordo. La compensazione economica agli organismi per le indennità non esigibili è assicurata dal meccanismo del credito d'imposta di cui all'art. 20, c. 4, in modo da garantire la sostenibilità del sistema senza gravare sugli organismi mediatori.

6.2. Il credito d'imposta agli organismi (art. 20, c. 4): coordinamento sistematico

Il credito d'imposta riconosciuto agli organismi di mediazione, ai sensi dell'art. 20, c. 4, D.Lgs. n. 28/2010 costituisce il pendant fiscale del patrocinio a spese dello Stato: esso mira a neutralizzare il costo che gli organismi sostengono per aver erogato il servizio di mediazione a parti ammesse al gratuito patrocinio, che — per definizione — non sono tenute a corrispondere l'indennità ai sensi dell'art. 17, c. 6.

Il tetto annuale di € 24.000,00 è lo stesso previsto per il massimale annuo delle persone giuridiche beneficiarie del credito sull'indennità (art. 20, c. 2), e la sua determinazione riflette una stima del numero di procedure con parti in patrocinio statale che un organismo di medie dimensioni può ragionevolmente gestire nel corso di un anno, anche alla luce dei dati statistici sul ricorso al patrocinio nelle materie obbligatorie.

Il coordinamento tra il credito d'imposta agli organismi e il sistema del patrocinio statale è essenziale per la tenuta dell'intero impianto: senza questa compensazione, gli organismi avrebbero avuto un interesse a disincentivare l'accesso alla mediazione da parte dei soggetti non abbienti, con effetti distorsivi sulla parità di accesso alla giustizia alternativa (S. Pieroni – F.R. Iannuzzi, Mediazione: il nuovo sistema dei crediti di imposta, in la MEDIAZIONE & Fisco).

6.3 La Validazione del Sistema Tariffario: TAR Lazio n. 5489/2025

L'impianto normativo post-riforma ha trovato la propria validazione giurisprudenziale in sede amministrativa con la **Sentenza del TAR Lazio n. 5489 del 17 marzo 2025**, pronunciata in esito al ricorso proposto dal Codacons per l'annullamento del D.M. 24 ottobre 2023, n. 150, nella parte in cui aveva introdotto il pagamento delle spese di mediazione fin dal primo incontro, ridefinendo il sistema delle indennità.

Il profilo contestato era di indubbio rilievo dal punto di vista dell'accesso alla giustizia: il nuovo sistema tariffario, rispetto al previgente D.M. 180/2010, aveva modificato la struttura dei costi rendendo dovute le spese di avvio e le spese per il primo incontro indipendentemente dal raggiungimento dell'accordo. La tesi del ricorrente era che tale previsione costituisse un ostacolo economico insormontabile per i soggetti meno abbienti, in violazione dell'art. 24 della Costituzione.

Il TAR ha respinto il ricorso, affermando la piena legittimità del D.M. 150/2023 e delineando un ragionamento di notevole interesse sistematico per il diritto tributario delle ADR. Il Tribunale ha evidenziato che la valutazione della proporzionalità del sistema tariffario non può essere condotta isolatamente, prescindendo dall'insieme dei meccanismi di compensazione previsti dall'ordinamento. In particolare, il TAR ha valorizzato il ruolo centrale dei **crediti d'imposta** di cui all'art. 20 del D.Lgs. 28/2010 come "contrappeso" economico: il costo sostenuto per partecipare alla mediazione non costituisce un onere definitivo, poiché è in larga misura compensato dal beneficio fiscale riconosciuto all’esito della procedura.

Il ragionamento del TAR consente di apprezzare una funzione del credito d'imposta che va oltre il mero incentivo: esso partecipa al bilanciamento costituzionale tra il dovere di partecipazione alla mediazione (imposto dalla legge come condizione di procedibilità) e il diritto di accesso alla giustizia. In altri termini, il sistema normativo regge il vaglio di proporzionalità perché il credito fiscale — insieme con le riduzioni tariffarie per la mediazione obbligatoria e demandata previste dal D.M. 150/2023 e con il patrocinio a spese dello Stato per i non abbienti — garantisce che il costo netto della mediazione rimanga sostenibile.

Questa lettura ha un'importante ricaduta interpretativa: qualora il legislatore dovesse ridurre o sopprimere i crediti d'imposta senza parallelamente abbassare le tariffe di mediazione, il sistema potrebbe essere riesaminato sotto il profilo della sua compatibilità con l'art. 24 della Costituzione. I

crediti d'imposta non sono, dunque, solo uno strumento di politica fiscale, ma un elemento strutturale dell'equilibrio costituzionale dell'istituto.

7. Profili applicativi e criticità operative del nuovo regime: il sottoutilizzo dei fondi stanziati: cause e rimedi

Il fenomeno del sottoutilizzo delle risorse stanziate dall'art. 20, c. 6, D.Lgs. n. 28/2010 — pari a € 51.821.400,00 annui — costituisce uno degli indicatori più eloquenti delle difficoltà di penetrazione effettiva del nuovo regime presso i potenziali beneficiari. Le cause principali del fenomeno sono da ricondursi a: (i) la scarsa conoscenza del meccanismo del credito d'imposta tra le parti e i loro difensori; (ii) la complessità della procedura telematica, in particolare per le parti prive di dimestichezza con gli strumenti digitali; (iii) la mancanza di un obbligo informativo a carico degli organismi di mediazione — i quali, pur dovendo rilasciare la documentazione necessaria per la domanda, non sono tenuti a informare proattivamente le parti sul beneficio (S. Pieroni – F.R. Iannuzzi, op. cit.).

Il CNDCEC ha proposto, come rimedio primario, l'introduzione di un obbligo di informazione a carico degli organismi, analoga a quella già prevista per i difensori in tema di gratuito patrocinio. Un secondo rimedio auspicato è la semplificazione della procedura telematica sulla piattaforma LSG, con la predisposizione di un modello standard di domanda precompilata che riduca le possibilità di errore formale ostativo al riconoscimento del beneficio. Più in generale, emerge dalla letteratura una convergenza di posizioni nel ritenere che l'efficacia del credito d'imposta quale strumento di politica giudiziaria sia subordinata a un significativo investimento in formazione e comunicazione istituzionale, che ad oggi risulta ancora insufficiente (CNDCEC – Commissione ADR, op. cit.).

8. Analisi Comparativa: Parallelismi con Altre ADR nell'Ordinamento Italiano

8.1. Il Quadro di Riferimento: La Negoziazione Assistita

La negoziazione assistita, introdotta dal D.L. 12 settembre 2014, n. 132, convertito con modificazioni dalla L. 10 novembre 2014, n. 162, costituisce il principale termine di paragone per un'analisi comparativa degli incentivi fiscali nelle ADR italiane.

La procedura si fonda su una convenzione tra le parti, assistite obbligatoriamente da almeno un avvocato ciascuna, con la quale si conviene di cooperare in buona fede e lealmente per risolvere in via amichevole la controversia.

La negoziazione assistita è obbligatoria — e dunque costituisce condizione di procedibilità della domanda giudiziale — in due ipotesi principali, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.L. 132/2014: le controversie in materia di risarcimento del danno da circolazione di veicoli e natanti, e le domande di pagamento a qualsiasi titolo di somme non eccedenti cinquantamila euro, quando non riguardino controversie di lavoro e quelle di cui all'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 28/2010. La Riforma Cartabia ha esteso l'istituto anche alle controversie di lavoro (art. 2-ter, D.L. 132/2014, a carattere facoltativo) e ha introdotto la modalità telematica (art. 2-bis).

8.2. I Crediti d'Imposta nella Negoziazione Assistita e nell'Arbitrato

Il diritto tributario delle ADR non si esaurisce nel regime della mediazione civile e commerciale. Il D.L. 83/2015 aveva già introdotto incentivi fiscali per altre procedure stragiudiziali, ed il D.M. 1° agosto 2023 (in un decreto distinto da quello relativo al patrocinio nella mediazione) ha disciplinato le modalità operative di tali crediti, con riferimento alla negoziazione assistita e all'arbitrato da trasferimento.

In particolare, ai sensi dell'art. 21-bis del D.L. 83/2015 e degli artt. 9 e 10 del relativo D.M. 1° agosto 2023, è riconosciuto un credito d'imposta per i compensi corrisposti agli avvocati nella negoziazione assistita e per i compensi degli arbitri nelle procedure di arbitrato trasferito (ex art. 1, D.L. 132/2014, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2014, n. 162,) fino a un massimo di **euro duecentocinquanta** per ciascun procedimento. Il limite di spesa complessivo annuo è fissato, ai sensi dell'art. 11 del medesimo D.M., in **cinque milioni di euro**, con la medesima previsione di non imponibilità ai fini IRPEF, IRES e IRAP già esaminata per la mediazione. L'estensione del patrocinio a spese dello Stato alla negoziazione assistita obbligatoria è stata introdotta dal D.Lgs. 149/2022 anche per questa procedura, mediante l'inserimento della Sezione II (artt. 11-bis e seguenti) nel D.L. 132/2014, in modo simmetrico a quanto previsto per la mediazione.

8.3. Differenze di *Quantum* e Condizioni di Spettanza: Verso un Diritto Tributario delle ADR

Il confronto tra i diversi regimi di incentivazione fiscale rivela una significativa asimmetria di trattamento che merita una riflessione sistematica.

Il divario di *quantum* tra mediazione e negoziazione/arbitrato non è casuale. Esso riflette una precisa gerarchia di politica giudiziaria: il legislatore ha inteso premiare maggiormente la mediazione rispetto agli altri strumenti di ADR, in considerazione della sua funzione prevalentemente deflattiva e della sua maggiore accessibilità per i soggetti non professionalmente organizzati.

L'art. 17 del D. Lgs. 28/2010, come innanzi esposto, aggiunge un ulteriore vantaggio fiscale per la mediazione: tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto. Inoltre, il verbale contenente l'accordo di conciliazione è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di centomila euro. Tali esenzioni non trovano un corrispondente esplicito di pari ampiezza nella disciplina della negoziazione assistita o dell'arbitrato.

Dall'analisi comparativa emergono alcune questioni sistematiche di rilievo per la futura evoluzione normativa.

In primo luogo, si pone il problema della **coerenza del sistema**: se la ratio degli incentivi fiscali alle ADR è la deflazione del contenzioso, non vi sono ragioni teoricamente solide per differenziare così nettamente il trattamento tra mediazione e negoziazione assistita — entrambi strumenti con pari efficacia deflattiva in astratto. La differenza di trattamento potrebbe orientare i comportamenti degli avvocati e dei loro assistiti verso la mediazione piuttosto che verso la negoziazione, indipendentemente dall'adeguatezza dello strumento rispetto al caso concreto.

In secondo luogo, si osserva l'**assenza di incentivi specifici per l'arbitrato rituale** disciplinato dagli artt. 806 e seguenti del codice di procedura civile: il credito d'imposta di cui al D.L. 83/2015 riguarda esclusivamente l'arbitrato da trasferimento (ex art. 1, D.L. 132/2014), lasciando privo di copertura fiscale lo strumento arbitrale nelle sue forme ordinarie.

9. Conclusioni: verso un Diritto Tributario delle ADR

Il percorso ricostruttivo svolto nelle pagine precedenti consente di tracciare alcune conclusioni di carattere sistematico e di indicare le prospettive di sviluppo del diritto tributario delle ADR nell'ordinamento italiano.

Sul piano della ricostruzione sistematica, il credito d'imposta nella mediazione civile e commerciale ha subito una trasformazione qualitativa con la Riforma Cartabia. Da misura accessoria e di fatto inattuata, è diventato un elemento strutturale del sistema delle ADR: non un semplice incentivo facoltativo, bensì un componente del bilanciamento costituzionale, che rende compatibile con l'art. 24 della Costituzione l'imposizione della mediazione obbligatoria come condizione di procedibilità. Come la sentenza TAR Lazio n. 5489/2025 ha chiaramente sancito, il credito d'imposta è parte integrante del giudizio di proporzionalità del sistema tariffario.

Sul piano dell'efficacia della misura, rimane aperta la questione empirica: i crediti d'imposta riescono effettivamente a modificare i comportamenti dei soggetti coinvolti nelle controversie? La risposta richiede un monitoraggio statistico delle procedure avviate post-riforma, del tasso di accordo e del numero di istanze presentate al Ministero.

L'art. 43 del D.Lgs. 149/2022 ha opportunamente istituito un meccanismo di monitoraggio annuale della spesa, con previsione di compensazione attraverso l'aumento del contributo unificato in caso di scostamenti: un segnale di consapevolezza legislativa che il sistema incentivante richiede aggiustamenti continui.

Sul piano delle prospettive *de jure condendo*, si possono identificare almeno tre direzioni di sviluppo meritevoli di attenzione.

La prima riguarda **l'armonizzazione del sistema degli incentivi** tra i diversi strumenti di ADR. Un diritto tributario delle ADR coerente dovrebbe graduare i benefici fiscali in funzione di criteri oggettivi — come la tipologia di controversia, la presenza di assistenza professionale obbligatoria, il grado di deflazione del contenzioso ottenuto — piuttosto che per ragioni storiche o di politica contingente. Un'opzione potrebbe essere quella di prevedere un credito fiscale di base uniforme per tutte le ADR, con maggiorazioni per le procedure che offrono garanzie procedimentali più robuste (come la presenza del mediatore terzo nella mediazione) o che riguardano controversie di maggior impatto sociale.

La seconda direzione riguarda **l'introduzione di incentivi per i soggetti economicamente non deboli**. L'attuale sistema beneficia prevalentemente le persone fisiche e le piccole imprese, per via dei tetti quantitativi (2.400 e 24.000 euro annui rispettivamente). Le imprese di medie e grandi dimensioni, che potenzialmente potrebbero fornire il contributo deflativo quantitativamente più significativo al sistema giustizia, hanno un incentivo economico relativamente marginale.

La terza direzione attiene alla **mancanza di interpelli e orientamenti dell'Agenzia delle Entrate** in materia. Ad oggi, la prassi interpretativa dell'Amministrazione finanziaria sul trattamento fiscale dei

crediti d'imposta della mediazione è sostanzialmente assente. La definizione di orientamenti chiari su questioni specifiche — come il trattamento contabile del credito per le imprese, i riflessi ai fini IRAP o il coordinamento con la disciplina delle perdite — darebbe certezza ai professionisti e agli operatori economici, incentivando ulteriormente il ricorso alle procedure.

In definitiva, il credito d'imposta nella mediazione civile e commerciale rappresenta una delle espressioni più mature del dialogo tra diritto tributario e politica della giustizia nell'ordinamento italiano contemporaneo. La sua analisi rivela come le scelte fiscali non siano mai neutre rispetto all'architettura del sistema processuale, e come un diritto tributario delle ADR consapevole e sistematicamente orientato possa contribuire — in modo forse più incisivo di molte riforme processuali — a costruire quella cultura della composizione alternativa delle controversie che rappresenta il vero obiettivo di lungo periodo della Riforma Cartabia

ISSN 2420-7888

Riferimenti bibliografici

Dottrina

C. Micarelli – A. D'Alessandro, Disciplina fiscale della mediazione: incentivi alle parti, obblighi del mediatore e dell'organismo, in Corriere Tributario, n. 10/2011.

R. Dominici – L. Magnani, Profili fiscali del tentativo obbligatorio di mediazione e conciliazione, in Corriere Tributario, n. 15/2012.

L. Tommasi, Il credito d'imposta mediazioni per la conciliazione di controversie civili e commerciali in UNICO 2013, in il fisco, n. 22/2013.

S. Pieroni e Francesco R. Iannuzzi, Mediazione: il nuovo sistema dei crediti di imposta, in la MEDIAZIONE & Fisco.

CNDCEC – Commissione ADR (R. Izzo pres.; G. Greco delegato), Credito d'imposta nella mediazione — Guida pratica, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Roma.

Lomonaco, Le agevolazioni fiscali per gli accordi di conciliazione nel procedimento di mediazione, nota a Cass. civ., sez. tributaria, ord. 16 giugno 2020, n. 11617, in Rivista del Notariato, fasc. 2, 2021.

C. Guerra, Patrocinio a spese dello Stato e mediazione obbligatoria, in Consulta Online, Periodico Telematico, ISSN 1971-9892, Fascicolo III, 9 settembre 2022.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale, sentenza 20 gennaio 2022, n. 10 — illegittimità costituzionale artt. 74 c. 2, 75 c. 1, 83 c. 2 D.P.R. n. 115/2002 (esclusione patrocinio spese Stato dalla mediazione obbligatoria con accordo — violazione artt. 3 e 24 Cost.).

Corte Costituzionale, sentenza 24 ottobre 2012, n. 272 — illegittimità costituzionale art. 5 c. 1 D.lgs. n. 28/2010 (mediazione obbligatoria come condizione di procedibilità) per eccesso di delega rispetto alla L. n. 69/2009.

Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza 16 giugno 2020, n. 11617 — interpretazione restrittiva dell'art. 17 D. Lgs. n. 28/2010: l'esenzione dall'imposta di registro non si estende all'atto notarile esecutivo dell'accordo conciliativo.

Sentenza del TAR Lazio n. 5489 del 17 marzo 2025.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano