

Prime considerazioni sulla norma interpretativa in materia di applicabilità dell'IMU sugli immobili destinati ad attività didattiche svolte con modalità non commerciali (*)

First considerations on the interpretative provision governing the applicability of IMU to properties used for non-commercial educational activities

di Francesco Farri - 27 gennaio 2026

Abstract

Il presente contributo esamina la norma, recata dalla Legge di Bilancio per il 2026, n. 199/2025, mediante la quale il legislatore ha inteso conferire interpretazione autentica all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, applicabile in materia di IMU per effetto del rinvio disposto dall'art. 1, comma 759, lett. g), L. n. 160/2019, stabilendo le condizioni alla presenza delle quali le attività didattiche possono ritenersi svolte con modalità non commerciali e, come tali, consentire la fruizione dell'esenzione IMU sugli immobili in cui vengono svolte da parte di enti non commerciali. Lo scritto si sofferma, in particolare, sulla compatibilità di tale norma interpretativa rispetto ai principi del diritto europeo.

Parole chiave: Imu, esenzione, scuole paritarie.

Abstract

This paper examines the provision included in the 2026 Budget Law, no. 199 of 2025, through which the legislator intended to authentically interpret article 7, paragraph 1, letter i), of legislative decree no. 504/1992, applicable to IMU pursuant to the reference provided for in article 1, paragraph 759, letter g), of law no. 160/2019. This provision establishes the conditions under which educational activities can be considered non-commercial and, as such, allow non-commercial entities to benefit from the IMU exemption on the properties in which they are carried out. The paper focuses in particular on the compatibility of this interpretative provision with the principles of European law.

Keywords: Imu, exemption, paritarian schools.

SOMMARIO: 1. Il recupero dell'ICI sugli immobili di enti non commerciali destinati ad attività didattiche nelle decisioni della Commissione europea, del Tribunale e della Corte di Giustizia e la conseguente attuazione da parte del legislatore nazionale. - 2. Il persistente problema della definizione dei presupposti per la fruizione dell'agevolazione nel sistema IMU. - 3. L'interpretazione autentica del concetto di "simbolicità" della retta alla luce del più generale approccio del diritto europeo alle agevolazioni fiscali per il Terzo Settore. - 4. L'inapplicabilità al sistema italiano dei criteri di valutazione della non commercialità dell'attività didattica correlati all'entità del finanziamento pubblico, delineati dal diritto europeo con riferimento a ordinamenti giuridici diversi da quello italiano. - 5. La coerenza della norma interpretativa recata dalla Legge di Bilancio per il 2026 rispetto alle esigenze poste dal diritto europeo e dal diritto nazionale.

1. La Legge di Bilancio per l'anno 2026 n. 199/2025 ha introdotto, all'art. 1, comma 856, con emendamento approvato in sede parlamentare, alcune disposizioni interpretative in materia di esenzioni IMU e, in particolare, la norma secondo cui «*L'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme ivi richiamate si interpretano, per gli effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, si intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al Costo Medio per Studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca. In ogni caso non si dà luogo al rimborso delle somme già versate*».

La disposizione interpretativa in questione si inserisce in una lunga e articolata vicenda, che ha visto al centro l'esenzione dall'applicazione dell'imposta patrimoniale sugli immobili che gli enti non commerciali destinano ad attività didattiche. Esenzione prevista fin dalla prima stesura dell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 in materia di ICI.

Come noto, dopo una serie di procedure di infrazione archiviate da parte della Commissione, nell'anno 2012 la Commissione decise di contestare all'Italia una infrazione in materia, con decisione C(2012) 9461 del 19 dicembre 2012, pubblicata in Gazzetta Ufficiale col numero 2013/284/UE, sul presupposto che tale esenzione costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il disposto dell'art. 107 TFUE.

La Commissione, tuttavia, rilevò l'impossibilità oggettiva del recupero per le annualità pregresse da parte della Repubblica Italia e, sotto questo profilo, fu impugnata da alcune scuole private controinteressate in quanto, essendo costituite in forma societaria, non potevano fruire dell'esenzione per carenza del requisito soggettivo.

Il Tribunale di primo grado, con sentenza del 15 settembre 2016, causa T-220/13, confermò la decisione della Commissione¹, mentre la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, da un lato, confermò il carattere di aiuto di Stato insito nell'agevolazione, e, dall'altro lato, ordinò in ogni caso il recupero da parte delle Autorità italiane di una somma pari alle esenzioni fruite da quelli, fra tali enti, che dovevano ritenersi aver svolto l'attività con modalità commerciale, nel periodo 2006-2011, durante il quale la normativa primaria non escludeva appunto che l'esenzione potesse essere fruita anche se l'attività didattica veniva svolta con modalità commerciale. Ciò avvenne con la nota sentenza della Grande Sezione del 6 novembre 2018, cause C-622/16 P e riunite, *Montessori*², cui la Commissione ha dato seguito per ordinare l'esecuzione del recupero mediante decisione n. 2023/2103 del 3 marzo 2023³.

L'art. 16-bis D.L. n. 131/2024 e il correlativo DPCM attuativo dell'8 ottobre 2025 hanno dato attuazione a tali decisioni, ponendo le premesse per concludere la vertenza relativa al recupero dell'ICI per tutta una serie di enti del panorama ecclesiale, a cominciare dalle scuole paritarie, per i quali le attività didattiche dovevano ritenersi svolte con modalità commerciali, nel periodo 2006-2011⁴.

2. Risolto, almeno sul piano normativo, il problema per quanto attiene all'assetto regolatorio previgente, relativo alle annualità 2006-2011, era necessario verificare se potesse o meno dirsi soddisfacente la situazione a regime.

Sul piano normativo, l'IMU è stato ritenuto conforme al diritto europeo, nella misura in cui prevede che soltanto in caso di esercizio delle attività con modalità non commerciali l'ente

non commerciale può fruire dell'esenzione IMU sull'immobile dove svolge l'attività considerata, in particolare quella didattica. Ciò è evidenziato nel par. 6.4. della già citata decisione della Commissione C(2012) 9461 del 19 dicembre 2012, pubblicata in Gazzetta Ufficiale col numero 2013/284/UE, confermata in questa parte anche dalla Corte di Giustizia nella già citata sentenza *Montessori* (parr. 103 ss.).

Sennonché, come facilmente intuibile, con tali decisioni il problema relativo all'esenzione IMU si sposta sulla verifica delle modalità di svolgimento dell'attività benefica, in particolar modo didattica, che in esso si svolge. La spettanza o meno dell'agevolazione, infatti, oltre che dal requisito soggettivo consistente nella forma non commerciale dell'ente possessore dell'immobile, dipende da un requisito oggettivo che richiede di verificare quando un'attività, in particolar modo un'attività didattica, possa dirsi svolta con modalità non commerciali.

Un primo tentativo di soluzione del problema è stato effettuato dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200, confezionato in stretta collaborazione con la Commissione europea, nella pendenza della procedura di infrazione, per evitare che la decisione conclusiva, oltre che sancire la contrarietà al diritto europeo della situazione pregressa, investisse anche il futuro.

Tale decreto ha stabilito, come noto, che le attività didattiche siano da ritenersi svolte con modalità non commerciali quando effettuate, o a titolo gratuito, o a fronte di una retta che possieda cumulativamente tre caratteristiche: copra soltanto una frazione del costo effettivo; sia irrelata rispetto a tale costo effettivo; sia complessivamente simbolica⁵. Mentre per le altre attività benefiche in esso contemplate il D.M. fornisce una quantificazione forfettizzata, che considera non commerciali le attività svolte verso un corrispettivo inferiore al 50% del costo medio di analoghe attività svolte con modalità concorrenziali, per le attività didattiche tale soglia del 50% non è prevista.

Ciò ha legittimato l'interpretazione secondo cui, stante la peculiarità del comparto, il carattere simbolico del corrispettivo debba intendersi in senso relativo e non assoluto e che sia sufficiente l'attestarsi della retta al di sotto del costo medio che la scuola sopporta per l'educazione dello studente per dimostrare il carattere non commerciale dell'attività stessa.

Correlativamente, il D.M. 26 giugno 2014 di approvazione del modello dichiarativo IMU ENC per gli enti non commerciali ha individuato nel criterio del costo medio per studente, fissato annualmente dal Ministro dell'Istruzione, il parametro al di sotto del quale la retta deve attestarsi per potersi ravvisare il carattere non commerciale dell'attività didattica svolta.

Esso, in particolare, ha affermato nella Parte Seconda, par. 3.2, quadro B che l'attività deve intendersi svolta in modo non commerciale quando il corrispettivo medio (Cm) percepito dalla scuola è inferiore al costo medio per studente (Cms) pubblicato annualmente dal Ministero dell'Istruzione e che rappresenta il costo medio che il sistema scolastico nazionale sopporta per l'istruzione di ciascun studente.

Simile previsione è contenuta nel par. 4.2 del modello dichiarativo di cui al D.M. 24 aprile 2024.

Sistema analogo è previsto per le attività didattiche universitarie, relativamente alle quali il costo medio per studente è fissato dal Ministero dell'Università.

Sennonché, nelle sentenze emesse successivamente, la giurisprudenza di legittimità ha nella maggior parte dei casi pretermesso la considerazione del rapporto fra corrispettivo medio e costo medio per studente, rimettendo la valutazione della commercialità o meno delle modalità di svolgimento dell'attività a indagini da effettuarsi caso per caso.

Oltre a frustrare ogni considerazione di salvaguardia della certezza del diritto, l'approccio della Cassazione, combinato con la declinazione particolarmente rigorosa che essa conferisce al concetto di non commercialità, tanto da renderla oggetto di una vera e propria *probatio diabolica*, ha finito per rendere la norma sostanzialmente inapplicabile.

Soltanto in alcuni casi la Cassazione ha valorizzato criterio dell'aiuto *de minimis* che, pur erroneamente presupponendo la commercialità dell'attività, quanto meno ha evitato il recupero in tutti i casi in cui, alla luce dell'entità degli importi, l'eventuale aiuto debba considerarsi comunque irrilevante ai fini del diritto europeo, posto che «*gli aiuti per un importo che non supera il massimale 'de minimis' non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non sono idonei a falsare la concorrenza*»⁶.

3. In questo contesto, si è resa particolarmente opportuna l'introduzione di una norma interpretativa finalizzata a chiarire i presupposti di non commercialità dell'attività didattica svolta dalle scuole private e, in particolar modo, dalle scuole paritarie di cui alla L. n. 62/2000 e, correlativamente, i presupposti di fruibilità dell'esenzione IMU per gli immobili destinati a tali attività.

Ciò in quanto, come detto, è essenzialmente per tali attività che il D.M. n. 200/2012 fissava un criterio più vago rispetto alle altre tipologie di attività benefiche in esso considerate. In tal modo, l'omessa menzione del criterio del 50% del costo effettivo ha legittimato interpretazioni opposte, per alcune delle quali – in particolar modo, per l'Amministrazione – dovevano ritenersi non commerciali anche attività svolte a fronte di una retta di importo superiore al 50% del costo effettivo purché inferiore al 100% di esso, mentre per altre – in particolar modo, per la giurisprudenza maggioritaria – il silenzio sul punto del decreto doveva esser letto come fissazione di un criterio ancor più stringente.

Appare, invece, non sostenibile sul piano interpretativo la tesi di estendere anche alle attività didattiche il criterio del 50%, poiché frontalmente in contrasto con il basilare principio ermeneutico *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, per cui se per una serie di attività si introduce un dato criterio e per un'altra attività disciplinata nella stessa sede tale criterio non viene ripetuto significa inequivocabilmente che per tale ultima attività il decisore ha voluto rendere non applicabile il criterio previsto per le altre.

L'incertezza interpretativa deve essere risolta correttamente avvalendosi di una lettura sistematica dell'istituto giuridico considerato e tale lettura di sistema non può prescindere, nell'attuale contesto, dal più ampio approccio adottato dall'ordinamento relativamente al trattamento fiscale delle attività benefiche.

Importanza centrale assumono, al riguardo, i principi desumibili dal disegno delineato dal Codice del Terzo Settore e la lettura che di essi ha dato la Commissione in rapporto al medesimo problema che si pone per il tema oggetto della presente indagine, ossia la compatibilità di misure fiscali agevolative per attività benefiche con il regime europeo del divieto di aiuti di Stato. Il Codice del Terzo Settore, infatti e come noto, non prevede norme specifiche in materia di IMU; nondimeno, prevede numerose norme fiscali agevolative, che la Commissione Europea ha valutato nella medesima prospettiva, ossia la compatibilità o meno con l'art. 107 TFUE, in cui deve valutare le norme di esenzione dall'IMU.

Si comprende, dunque, come assumano particolare importanza, per individuare l'interpretazione più corretta da conferire al concetto di non commercialità delle modalità di svolgimento delle attività didattiche da parte delle scuole paritarie, i principi affermati dalla Commissione europea nella *comfort letter* del 7 marzo 2025, con cui è stata confermata –

ancorché per il momento soltanto in via provvisoria – la compatibilità con il diritto europeo delle norme agevolative previste nel Codice del Terzo Settore.

In tal occasione, la Commissione ha confermato una lettura del principio del divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE ispirata ai principi generali del diritto dell'Unione e alle più recenti evoluzioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia. In base a tali principi, di fronte a enti che «*perseguono attività di interesse generale (AIG)*», che destinano «*tutti i loro proventi a tale scopo*» e che «*non sono liberi di generare profitti e, cosa ancor più importante, non hanno la facoltà di utilizzare tali profitti per remunerare il capitale di rischio*», ci si trova «*in una situazione giuridicamente e fattualmente diversa rispetto alle ordinarie imprese a scopo di lucro*».

Del resto, gli obiettivi del sistema delle imposte patrimoniali risultano sul punto sovrapponibili a quelli delle imposte sui redditi, cui espressamente si riferisce la *comfort letter*, considerato che anche il patrimonio destinato a tali attività di interesse generale è sottratto alla libera disponibilità lucrativa da parte degli enti, analogamente a quanto avviene per il reddito. Ciò specialmente considerando che la norma italiana esclude in linea di principio l'applicabilità dell'agevolazione per gli immobili concessi in locazione, essendo la fruizione dell'agevolazione compatibile unicamente con la concessione d'uso a titolo gratuito⁷.

In questo contesto, il concetto di “simbolicità” dell'importo della retta, cui operano riferimento il D.M. n. 200/2012 e le decisioni della Commissioni e della Corte di Giustizia, non può ragionevolmente intendersi in valore assoluto e, dunque, in senso radicale di pressoché integrale gratuità, dovendosi piuttosto intendere in senso relativo, alla luce dei principi europei ricordati anche nella *comfort letter*, nel senso di strutturale inidoneità a generare profitti e di semplice sufficienza a coprire i costi di funzionamento.

In questo contesto, dunque, l'interpretazione dell'art. 4, comma 3, lett. c), D.M. n. 200/2012, volta a rendere più stringente il requisito di valutazione della non commercialità delle attività didattiche rispetto al parametro del 50% del costo effettivo previsto dal medesimo D.M. per altre tipologie di attività, deve ritenersi incoerente sul piano sistematico e, come tale, non accoglibile.

Al contrario, si appalesa ragionevole l'interpretazione posta a base dei D.M. 26 giugno 2014 e 24 aprile 2024 che, in sede di approvazione del modello di dichiarazione IMU ENC per gli enti non commerciali, hanno ritenuto soddisfatto il requisito di non commercialità dell'attività tutte le volte che la retta fosse semplicemente inferiore al costo medio per studente.

Tale criterio, in particolare, si appalesa pienamente idoneo alla funzione di escludere il carattere commerciale dell'attività, posto che il costo medio per studente rilevato annualmente dal Ministero dell'Istruzione rappresenta un parametro assolutamente ragionevole dei costi di funzionamento dell'attività, con la conseguenza che quanto la retta percepita dall'istituto è inferiore a tale soglia è esclusa quella idoneità a generare profitti che la *comfort letter* indica come parametro di verifica della commercialità dell'attività⁸.

La norma interpretativa formulata dalla legge di bilancio, pertanto, recependo tale criterio, ha scelto l'interpretazione più corretta e ragionevole fra quelle in campo per la valutazione del carattere di commercialità o meno delle modalità di svolgimento delle attività didattiche ai fini della spettanza dell'esenzione IMU.

Quanto alla previsione secondo cui non si dà luogo a rimborso delle somme già versate, si tratta di una clausola frequentemente utilizzata nelle norme interpretative in materia tributaria, espressione di un bilanciamento effettuato dal legislatore fra i valori recati dagli

artt. 3 e 53 della Costituzione, da una parte, e dall'art. 81 della Costituzione, dall'altra parte. Tale bilanciamento deve considerarsi costituzionalmente legittimo nella misura in cui sia improntato a criteri di ragionevolezza, come chiarito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 10/2015. Sotto altro profilo, la clausola in questione non incide sul carattere autenticamente interpretativo e, quindi, retroattivo della norma, che nel caso di specie si fonda sulla sussistenza di un palese contrasto fra interpretazione amministrativa e interpretazione giurisprudenziale della norma di base.

4. In questo contesto sistematico, certamente favorevole all'interpretazione sostenuta dal legislatore, occorre peraltro darsi carico di una eccezione, consolidata nella prassi della Commissione a seguito di alcuni pronunciamenti della Corte di Giustizia, specificamente diretta alle attività didattiche di livello non universitario, sulle quali in effetti la *comfort letter* non si è specificamente pronunciata.

Si tratta, in particolare, dell'eccezione secondo cui le attività didattiche, specialmente quelle di livello non universitario, potrebbero considerarsi escluse dall'area della commercialità unicamente quando il sistema sia *“finanziato e controllato dallo Stato”*⁹.

Sennonché, così impostato, il ragionamento della Commissione non convince.

Invero, più che l'aspetto attinente alle modalità di finanziamento, è l'aspetto relativo alle funzioni di un certo comparto d'istruzione che denotano la sua rilevanza d'interesse generale e, correlativamente, la sua meritevolezza o meno ai fini agevolativi.

In alcuni Paesi europei, per esser parte del sistema nazionale di istruzione le scuole private devono effettivamente sottoscrivere un accordo con lo Stato, tale per cui lo Stato copre in modo sostanzialmente integrale o comunque maggioritario il loro costo di funzionamento, compresi gli stipendi degli insegnanti. In questo modo, la frequenza di tali scuole rimane sostanzialmente gratuita per le famiglie degli studenti. Si pensi, ad esempio, al caso delle scuole francesi *sous contrat (simple ou d'association) avec l'Etat*, con riferimento alle quali il *Code de l'éducation* stabilisce che *«les dépenses de fonctionnement des classes sous contrat son prises en charge dans le memes conditions que celles des classes correspondantes de l'enseignement public»*¹⁰.

In altri ordinamenti, il carattere privato della scuola non incide sul finanziamento pubblico pressoché integrale dei costi di funzionamento della scuola stessa. Si pensi al caso delle *Ersatzschulen* tedesche, il cui finanziamento è regolato dal *Verordnung über die Finanzierung von Ersatzschulen* del 18 marzo 2005.

Diversamente da questi altri ordinamenti, in Italia le scuole private che sono a tutti gli effetti parte del sistema nazionale di istruzione (ai sensi dell'art. 1 della legge Berlinguer n. 62/2000) devono provvedere da sé stesse al sostenimento dei propri costi di funzionamento e non possono contare, ad esempio, su un sistema di finanziamento pubblico che garantisce la remunerazione a carico della finanza pubblica del costo per gli stipendi dei docenti.

Il modello organizzativo della scuola paritaria italiana, pertanto, è diverso da quello adottato da altri Paesi europei, sebbene essa risponda ad analoghe finalità. Le scuole paritarie italiane chiedono rette ai propri alunni, non già perché siano scuole *d'élite*, ma perché lo Stato non copre i loro costi di funzionamento, come invece avviene in altri Paesi.

In altre parole, in Italia, diversamente da altri Paesi, non vi è sovrapposizione fra natura formalmente e finanziariamente pubblicistica di una scuola e sua sostanziale funzionalizzazione all'interesse pubblico, nell'ambito del sistema nazionale di istruzione.

Queste diverse modalità organizzative del sistema italiano sono dovute a ragioni costituzionali, storiche e finanziarie.

La Costituzione italiana annovera fra i propri principi supremi quello della sussidiarietà orizzontale e, in tal contesto, il pieno esplicarsi della libertà educativa da parte dei corpi sociali viene ritenuto maggiormente garantito affidando a essi il compito di auto-organizzarsi nel modo che ritengono più conforme alla propria missione educativa, nel rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato. Nel sistema italiano, la dipendenza finanziaria dallo Stato verrebbe percepita come rischio di una diminuzione del grado di autonomia e libertà educativa e, per questo, il modello è configurato diversamente rispetto ad altri Paesi, pur nell'identità delle finalità e delle funzioni. Per esemplificare, le scuole paritarie italiane non hanno la funzione delle scuole francesi "*hors contrat*", non sono scuole sperimentali e d'élite, ma hanno la funzione delle scuole "*sous contrat*", anche se sono organizzate in modo diverso rispetto al sistema francese.

Sul piano storico, la configurazione secondo tali modalità del sistema di istruzione privata corrisponde, in alcuni casi, ad accordi internazionali adottati dall'Italia prima della costituzione della Comunità europea. In particolare, quando si tratti di istruzione privata cattolica, il modello seguito dall'ordinamento italiano è stato recepito nello spirito del Concordato del 1929, artt. 35 ss., così come successivamente ribadito negli Accordi di Villa Madama del 1984, art. 9, comma 1.

Sul piano finanziario, la finanza pubblica italiana tradizionalmente ricerca un delicato equilibrio nella spesa pubblica e non disporrebbe delle risorse finanziarie necessarie per far fronte direttamente all'organizzazione e remunerazione finanziaria di istituti e personale scolastico ulteriore rispetto a quello dello Stato.

Per questo motivo, le scuole paritarie italiane rientrano pienamente in quel concetto, cui opera riferimento la giurisprudenza della Corte di Giustizia¹¹, di «*scuole che appartengono ad un sistema di pubblica istruzione, nell'ambito del quale lo Stato adempie il suo compito nel campo sociale, educativo e culturale*», ai sensi in particolare della L. n. 62/2000, anche se il loro finanziamento non «è garantito essenzialmente da fondi pubblici».

Anche se sono «*essenzialmente finanziate da fondi privati*», esse non rientrano nel concetto di «*scuole che non appartengono a un tale sistema di pubblica istruzione*», cui opera riferimento la giurisprudenza per sancire che «*l'insegnamento impartito da tali scuole deve essere considerato come un servizio fornito dietro retribuzione*».

Correlativamente, il fatto che lo Stato italiano provveda a sussidiare la scuola privata in misura inferiore rispetto agli altri Paesi (in attuazione dei valori costituzionali, delle radici storiche e delle esigenze finanziarie) non dovrebbe essere motivo per svantaggiarla ulteriormente (negandole anche i più limitati sussidi che lo Stato italiano può concedere, come ad esempio alcune esenzioni fiscali). Altrimenti, oltre al "danno" vi sarebbe pure la "beffa".

Opinare diversamente, e cioè ritenere che a causa della ridotta contribuzione pubblica alle scuole private, allora a essa non sarebbe dovuta neppure quella minima forma di contribuzione che lo Stato italiano potrebbe permettersi, in termini di possibili esenzioni d'imposta, frusterebbe ulteriormente il conseguimento in Italia dell'obiettivo della libertà educativa, che è valore tutelato anche dal diritto europeo (cfr. art. 14, comma 3 della Carta di Nizza). Rimanendo in tema religioso, sembrerebbe di trovarsi in tal caso di fronte a una caricatura del messaggio evangelico secondo cui «*a chiunque ha, verrà dato e sarà nell'abbondanza; ma a chi non ha, verrà tolto anche quello che ha*» (Mt 25, 29).

Sotto altro profilo, è dovere del diritto europeo rispettare la "*identità nazionale*" degli Stati, «*insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie*» (art. 4, comma 2, TUE). Ciò con la conseguenza che non appare possibile

assumere come parametro di svolgimento della libertà scolastica unicamente modelli in cui lo Stato provvede al finanziamento maggioritario delle scuole private stesse, dovendosi al contrario tener conto della specificità italiana.

In questo contesto, consentire alle scuole paritarie di altri Paesi di fruire delle esenzioni d'imposta poiché ricevono anche altri contributi pubblici in misura consistente e maggioritaria, che consentono loro di non richiedere rette agli studenti o di richiedere rette dall'importo simbolico in valore assoluto, e non consentire di fruire di tali esenzioni alle scuole paritarie italiane per il fatto che il loro funzionamento ordinario non è garantito da fondi pubblici, darebbe luogo a una disparità di trattamento non razionale. L'ipotetico aiuto di Stato derivante dall'esenzione dal tributo, infatti, sarebbe tanto maggiore nel primo caso, dove si sommerebbe a ulteriore ingente contribuzione pubblica, che non nel secondo¹².

5. Per tali ragioni, la scelta del legislatore italiano di individuare un criterio di valutazione della commercialità della retta di frequenza alla scuola privata, che sia effettivamente capace di discernere le scuole "ordinarie" da quelle "*d'élite*", ma che esuli rispetto al profilo della restante contribuzione pubblica al sistema delle scuole paritarie, costituisce una scelta, non soltanto intrinsecamente razionale, ma anche conforme ai principi del diritto europeo.

In questa prospettiva, infatti, il parametro del costo medio per studente, scelto dal legislatore in continuità con le decisioni ministeriali del 2014 e del 2024, sembra integrare il parametro più indicativo per verificare la commercialità o meno delle modalità di esercizio dell'attività didattica, poiché idoneo a denotare che l'attività svolta dalla scuola non ha carattere lucrativo e, come tale, merita di fruire dell'esenzione fiscale prevista per le attività del Terzo Settore, nel quadro di un sistema di incentivazione delle attività benefiche che la stessa Commissione ha ritenuto compatibile con l'*acquis* europeo e che non merita di essere stravolto a specifico detrimento delle attività didattiche.

^τ (*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Per un commento cfr. FARRI F., *Enti non commerciali e “aiuti di Stato”: limiti all’operatività del diritto europeo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016, 2, 138 ss.

² Per un commento cfr. FARRI F., *Dalla Corte di Giustizia UE nessuna novità sostanziale in tema di esenzione ICI per gli enti non commerciali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018, 2, 107 ss.; PEREGO A., *Il recupero dell’ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell’Unione europea*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2019, 5 ss.

³ Sul tema cfr. ZARDINI D., *Il recupero dell’esenzione Ici riconosciuta agli enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 2024, 1, 163 ss. In precedenza, sulle prospettive di recupero, QUATTROCCHI A., *Aiuti di Stato ed enti non commerciali: legittima esenzione imu e prospettive di recupero Ici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 816 ss.; CAMPANELLA F., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato: il problema del recupero dell’ICI non versata dagli enti non commerciali*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, I, 577 ss.; ELEFANTE C., *Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato: il recupero dell’Ici sugli immobili degli enti ecclesiastici tra difficoltà e impossibilità*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2018, 3, 765 ss.

⁴ Esamina approfonditamente il tema dell’incidenza della nuova disposizione sui contenziosi in essere per il recupero ICI delle annualità considerate Cass. n. 33583/2025.

⁵ Cfr. art. 4, comma 3, lett. c), D.M. n. 200/2012.

⁶ Cfr. Cass., ord. n. 12928/2025. Valorizza questo aspetto, da ultimo, anche Cass. n. 33583/2025, la quale offre una analitica disamina delle modalità attraverso le quali verificare, nel caso dell’esenzione in questione, la sussistenza nei vari casi concreti dei requisiti di applicazione del regime *de minimis*.

⁷ Art. 1, comma 71, L. n. 213/2023.

⁸ Correlativamente, la disposizione contenuta nell’art. 1, comma 856, L. n. 199/2025 è compatibile con l’art. 4 D.Lgs. n. 209/2023 senza necessità di subordinazione a percorsi di c.d. “*stand-still*”. La disposizione introdotta dalla Legge di Bilancio, infatti, si limita a illustrare le condizioni alla ricorrenza delle quali l’attività didattica deve intendersi svolta con modalità non commerciali e, dunque, esclusa dal perimetro applicativo della disciplina sul divieto di aiuti di Stato, in quanto estranea al perimetro delle “imprese” o “produzioni” cui l’art. 107 TFUE si riferisce. Per questo motivo, non sussistono i presupposti per l’applicazione dell’art. 4 D.Lgs. n. 209/2023 il quale, invece, presuppone che la misura abbia appunto natura di aiuto verso operatori commerciali.

⁹ Cfr., ad esempio, Comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, n. 2012/C 8/02, punto 2.1.5, istruzione 26.

¹⁰ Art. L-442-5 del *Code de l’éducation*.

¹¹ CGCE, Grande Sezione, 11 settembre 2007, causa C-318/05, parr. 71 e 72.

¹² Sul tema cfr. anche le considerazioni di PEREGO A., *L’ente gestore della scuola cattolica*, Padova, 2018.