



Scuole paritarie, Imu, Irap e Terzo settore

di Don Lorenzo Simonelli

Come un fiume carsico le scuole paritarie riappaiono nei titoli dei giornali, dopo che la legge di Bilancio 2026 è intervenuta riguardo l'esenzione IMU e ha previsto un contributo alle famiglie fino a € 1.500, e anche a seguito della piena entrata in vigore delle norme tributarie della Riforma del Terzo Settore.

Gli amministratori delle scuole paritarie, che non si fermano ai titoli, leggendo le norme della Legge di Bilancio e del Codice del Terzo Settore si imbattono in precisazioni, condizioni e requisiti che hanno come immediato effetto quello di incrinare la monoliticità e la sufficienza

del requisito della parità in ordine all'applicazione delle diverse norme agevolative.

Se, infatti, è vero che con la L. 62/2000, "Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione" il legislatore ha definito il perimetro dell'unico sistema scolastico nazionale – riconoscendo che ne sono parte sia le scuole statali, sia le scuole paritarie, intese quest'ultime come le "istituzioni scolastiche non statali, comprese quelle degli enti locali" (art. 1, c.2) – altre fonti normative assumono la qualifica di scuola paritaria solo come uno dei requisiti

richiesti per poter beneficiare di specifiche agevolazioni.

Non deve, dunque, stupire che, per esempio, l'abilitazione a rilasciare titoli di studio aventi valore legale sia riconosciuta a ciascuna scuola paritaria (che dopo essere stata riconosciuta abbia mantenuto tale riconoscimento), senza richiedere altri requisiti, mentre per godere dell'esenzione IMU per gli immobili scolastici la qualifica di scuola paritaria sia condizione necessaria ma non sufficiente; analogamente non è sufficiente essere scuola paritaria per aver diritto ai contributi ministeriali.

La non sufficienza del requisito della parità è evidenziato, per esempio, dall'art. 5 D.M. 17/2025 (si tratta di un provvedimento rinnovato ogni anno) che in riferimento ai contributi ministeriali ne subordina l'attribuzione al fatto che l'ente gestore operi con "modalità non commerciale":

"Articolo 5 (Scuole paritarie che svolgono il servizio con modalità non commerciale)

1. I contributi sono erogati in via prioritaria alle scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico con modalità non commerciale.
2. Le scuole paritarie svolgono il servizio scolastico con modalità non commerciale quando l'atto costitutivo o lo statuto prevede:
 - a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale, durante la vita dell'istituto, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività, ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificatamente previste dalla normativa vigente;
 - b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività e dei servizi scolastici, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
 - d) lo svolgimento dell'attività a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto conto dell'assenza di relazione con lo stesso".

Dunque, il legislatore ha scelto e scoglie di volta in volta, in riferimento a specifici istituti giuridici, se il requisito della parità sia elemento sufficiente o se debba essere accompagnato da altri requisiti soggettivi o oggettivi. Tuttavia, come dimostra la lunga vicenda IMU-Scuole paritarie che ha visto esprimersi la Commissione Europea e la Corte di Cassazione, anche le scelte legislative devono essere ragionevoli e compatibili con le regole supreme dell'ordinamento giuridico (ormai non solo più nazionale).

1. La nuova esenzione IMU.

Il c. 856 dell'art. 1 della L. 30.12.2025, n. 199, "Bilancio di previsione per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028" ha introdotto una interpretazione autentica dell'art. 1, c. 759, lett. g) L. 160/2019

Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte: [...] g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) del c. 1 dell'art. 7 D. Lgs.

504/1992, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lett. i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'art. 91-bis D.L. 1/2012, conv., con modif., dalla L. 27/2012, nonché il regolamento di cui al decreto MEF 200/2012.

"nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. c) Tuir, di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917,

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”.

Dinanzi a questa serie di “scatole cinesi” è utile una breve ripresa sintetica delle norme citate:

- il D. Lgs. 504/1992 è la normativa originaria dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), e la lett. i) del c. 1 dell'art. 7, nella sua versione originaria, prevedeva l'esenzione dall'imposta per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. c) Tuir destinati esclusivamente allo svolgimento di attività [...] didattiche [...];
- il D.L. 1/2012 (convertito con modificazioni dalla L. 27/2012) introduce – con l'art. 91-bis – l'inciso “con modalità non commerciali” alla lett. i) di cui sopra, per cui l'esenzione dall'imposta per gli immobili è riconosciuta a condizione che quest'ultimo sia destinato “esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività [...] didattiche [...]”;
- il Regolamento MEF n. 200/2012 definisce all'art. 3 la non lucratività soggettiva mentre all'art. 4 precisa che per essere svolta con modalità non commerciali l'attività didattica deve altresì essere paritaria e garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni, osservare gli obblighi di accoglienza degli alunni con disabilità, applicare il CCNL, avere strutture adeguate agli standard previsti e dare pubblicità al bilancio, nonché essere svolta a titolo gratuito, o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso;
- la L. 160/2019 con il c. 759 dell'art. 1 precisa che l'esenzione dall'IMU è riconosciuta “agli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i)

del c. 1 dell'art. 7 D. Lgs. 30.12.1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lett. i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'art. 91-bis D.L. 24.01.2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.03.2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto MEF 19.11.2012, n. 200”.

Dunque, fino al 31 dicembre 2025 l'esenzione dall'IMU era riconosciuta all'attività scolastica solo se ricorrevano le seguenti condizioni:

- a) gli enti gestori sono enti non commerciali a norma (dopo la nuova numerazione del TUIR) dell'art. 73, c. 1, lett. c), ovvero gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- b) gli immobili non solo sono utilizzati ma anche posseduti dall'ente gestore dell'attività scolastica (si tenga conto che il c. 71 dell'art. 1 della L. 213/2024 ha interpretato in modo autentico che gli immobili si intendono posseduti anche se concessi in comodato ad un soggetto di cui all'art. 73, c. 1, lett. c) del Tuir, funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente proprietario);
- c) l'attività è svolta con modalità non commerciali, e tale è quella che osserva quanto disposto dagli artt. 3 e 4 del Regolamento n. 200/2012.

La novità introdotta dalla legge di Bilancio 2026 riguarda il requisito della “modalità non commerciale” e comporta una novità significativa, per altro anticipata già dal 2014 – senza, però, particolare efficacia giuridica – dalle Istruzioni per la compilazione del Modello IMU ENC: “Se il Cm è inferiore al Cms, ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione” (pag. 27, modello 2025).

Infatti, con interpretazione autentica, si precisa che la modalità non commerciale si verifica quando “il corrispettivo medio percepito dall'ente gestore 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”, e non solo quando l'attività è svolta a titolo gratuito, o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso, come affermato dalla decisione della Commissione Europea n. 2013/284/UE, del 19.12. 2012 e dal Regolamento MEF n. 200/2012.

Trattandosi di una norma di interpretazione autentica ha effetto sin dall'anno 2020, quando è entrata in vigore la L. 160/2019, e la (nuova) definizione di modalità non commerciale deve essere considerata anche in caso di accertamento per le annualità a partire dal 2020.

Nel contempo, il legislatore ha precisato che l'esenzione non dà diritto alla restituzione delle somme versate (probabilmente solo quelle a titolo definitivo e non anche quelle in acconto), sia volontariamente, sia a seguito di un procedimento di accertamento.

Alla luce di questa nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili destinati ad attività scolastiche, rimane, comunque, che non tutte le scuole paritarie ne possono godere.

Non ne godono, infatti, le scuole paritarie il cui ente gestore non è un “ente non commerciale” a norma dell'art. 73, c. 1, lett. c) Tuir. Poiché questa lettera evoca l'attività commerciale, occorre far riferimento all'art. 55 (e all'art. 149) del Tuir, dato che questo articolo riconosce un'attività commerciale quando si esercitano “attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.” (c. 2, lett. a). Dunque, poiché per il Tuir non rileva il fatto di una gestione in perdita, qualora l'ente gestore svolga prevalentemente l'attività di scuola paritaria, pur con contributi/corrispettivi percepiti dalle famiglie dei bambini/ragazzi iscritti d'importo inferiore al CMS, non può essere qualificato come ente non commerciale a norma del TUIR.

Se ciò vale per gli enti gestori che hanno natura di fondazione o associazione al-

trettanto non può dirsi per gli enti ecclesiastici riconosciuti, di cui all'art. 149, c. 4 Tuir che disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale, in quanto per disposizione di legge mantengono sempre e comunque la qualifica di ente non commerciale: "1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. [...] 4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

Il riferimento agli enti ecclesiastici deve intendersi esteso agli enti delle confessioni religiose che hanno concluso patti, accordi o intese con lo Stato italiano, ma non anche al nuovo e più ampio gruppo degli enti religiosi evocati dal Codice del Terzo Settore, all'art. 4, c. 3.

A tal proposito si può vedere l'articolo: "Status di ente non commerciale dell'ente ecclesiastico: la storia" in questa rivista n. 3/2022.

Non godono dell'esenzione neppure gli enti proprietari degli immobili utilizzati da terzi per l'attività scolastica qualora l'uso avvenga in forza di un contratto di locazione, oppure quando, pur sussistendo un contratto di comodato (gratuito), non si riscontra un collegamento funzionale o strutturale tra il proprietario e l'ente gestore.

2. L'esenzione IMU per gli ETS non commerciali gestori di scuole paritarie.

Se, come visto, gli enti commerciali gestori di scuole paritarie non possono godere dell'esenzione IMU, l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore offre ad essi una nuova possibilità. Infatti, il c. 6 dell'art. 82 D. Lgs. 117/2017 prevede che: "Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'art. 79, c. 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, c. 1, lett. a) L. 20.05.1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria [...] alle condizioni e nei limiti previsti dall'art. 7, c. 1, lett. i) D. Lgs. 30.12.1992, n. 504, dall'art. 9, c. 8, secondo periodo D. Lgs. 14.03.2011, n. 23, dall'art. 91-bis D.L. 24.01.2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.03.2012, n. 27, [...]". Il parallelismo tra la norma della Legge di bilancio 2026 e quella del CTS è evidente, tenuto conto che il riferimento del CTS alla L. 23/2011 dovrebbe essere superato in quanto il c. 8 dell'art. 9 è stato abrogato dalla L. 160/2019 (c. 780, art. 1) che ha riscritto la disciplina dell'IMU ai commi 739-783. Per gli ETS è, dunque, prevista l'esenzione dall'IMU per gli "immobili posseduti e utilizzati" se ricorrono le seguenti condizioni:

- gli immobili sono destinati esclusivamente allo svolgimento di attività didattiche,
 - l'attività didattica è svolta con "modalità non commerciale",
 - l'ETS gestore è "non commerciale" a norma del c. 5 dell'art 79 del CTS.
- Ciò che marca questa specifica ipotesi di esenzione è il diverso concetto di "non commerciale" introdotto dal CTS e riferito tanto all'attività didattica, quanto all'ente gestore; il riferimento è, infatti,
- per l'ente all'art. 79, c. 5 del CTS (e non all'art. 73, c. 1 lett. c del Tuir)
 - per l'attività (in modo implicito) ai c. 2 e 2.bis, dell'art. 79 (e non al D.M. 200/2012, né al nuovo c. 759 della legge di Bilancio 2026).

Infatti, per il CTS un'attività si considera non commerciale qualora (i) i corrispettivi percepiti non superano i costi effettivi, oppure (ii) "i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi"; diversamente, per il Tuir, l'attività è non commerciale se – semplificando – non è svolta in forma d'impresa.

Altrettanto può dirsi riguardo la non commercialità dell'ente gestore: un po' semplificando, per il CTS l'ETS è non commerciale se svolge "in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo", mentre per il Tuir l'ente è non commerciale se l'attività svolta non è in forma d'impresa.

Art. 79.

5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli artt. 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

Utile per intendere correttamente la novità del CTS rispetto al Tuir riguardo il concetto di "non commerciale" è quanto

esplicitato dalla bozza per la consultazione della Circolare dell'AdE sul Terzo Settore: "2.3. Qualificazione fiscale degli

enti del Terzo settore. Il codice del Terzo settore reca specifiche previsioni ai fini della qualificazione agli effetti fiscali,

come enti commerciali o come enti non commerciali, degli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali. Come anticipato al paragrafo 2.1., con l'introduzione nel sistema fiscale della categoria degli ETS non viene meno la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali così come stabilita ai fini della soggettività passiva Ires dal Tuir, tuttavia il codice del Terzo settore reca specifiche previsioni che innovano radicalmente i criteri di qualificazione agli effetti fiscali, come enti commerciali o come enti non commerciali, degli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali. La peculiarità della disciplina introdotta per gli ETS diversi dalle imprese sociali si sostanzia, in particolare, nella previsione di specifici parametri quantitativi per l'acquisizione, il mantenimento o la perdita della qualifica di ente non commerciale diversi dai criteri previsti dal Tuir. A seguito dell'individuazione della soggettività tributaria dell'ETS in base alle previsioni del Codice, lo stesso ETS sarà inquadrabile tra i soggetti passivi Ires come ente commerciale o come ente non commerciale, vale a dire in una delle categorie di soggetti passivi Ires prevista, in via generale, dal Tuir rispettivamente alle lett. b) e c), c. 1, dell'art. 73".

Per quanto sopra, si comprende il motivo per cui il c. 6 dell'art. 82 del CTS non menziona - nè necessita di menzionare -, ai fini della non commercialità dell'attività meritevole di esenzione IMU il "costo medio studente" determinato dal Ministero: per il CTS l'attività didattica di un ETS è non commerciale a condizione (necessaria e sufficiente) che sia svolta "a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi" (c. 2, art. 79), oppure quando i ricavi non superano di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi (c. 2-bis, art. 79).

Dunque, gli enti gestori delle scuole paritarie che non godono dell'esenzione IMU in quanto, a norma del Tuir, non possono essere qualificati "non commerciali" possono goderne a condizione che acquisiscano la qualifica di ETS e mantengano

la natura di ente non commerciale ex art. 79 del CTS.

Tale possibilità non riguarda, però, gli enti gestori di scuole paritarie di natura societaria (incluse le cooperative sociali), in quanto ad essi, a priori, non è consentito acquisire la qualifica di ETS ma solo quella di Impresa Sociale.

3. Gli ETS non commerciali gestori di scuole paritarie e l'IRAP.

Nell'ipotesi che un ente gestore di scuola paritaria intenda acquisire la qualifica di ETS, e ritenga di rimanere nell'alveo degli ETS non commerciali, godendo così dell'esenzione dell'IMU per gli immobili posseduti e utilizzati esclusivamente per l'attività didattica, dovrebbe considerare anche il nuovo impatto finanziario ed economico generato dall'IRAP.

Infatti, per le fondazioni e le associazioni - i soli enti gestori di scuole paritarie che possono iscriversi al Runts, fatta salva la possibilità riconosciuta agli enti religiosi di costituire un ramo TS - l'acquisizione della qualifica di ETS potrebbe determinare il mutamento di qualifica dell'attività scolastica: da commerciale, quando applica il solo Tuir (pur in presenza di gestioni in perdita), a attività non commerciale a norma del CTS, per il solo motivo di avere corrispettivi inferiori ai costi effettivi.

Questo mutamento dovuto non a una diversa gestione dell'attività (quale è il caso di una attività che registra non più un passivo ma un avanzo) ma solo ad una nuova normativa applicabile, implica - però - che l'imponibile IRAP non sia più a norma dell'art. 2, D. Lgs. 446/1997, "il valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione" (di norma assente in caso di gestione in perdita) ma il cosiddetto "monte stipendi", previsto per gli enti non commerciali: "1. Per gli enti privati non commerciali di cui all'art. 3, c. 1, lett. e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di

cui all'art. 47 Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli articoli 49, comma 2, lettera a) [...]” (art. 10).

Dunque, l'acquisizione della qualifica di ETS non commerciale di un soggetto che gestisce un'attività didattica di natura non commerciale (ex art. 79, c. 2 e c. 2-bis) assicura l'esenzione IMU per gli immobili posseduti ed utilizzati esclusivamente per tale attività; nel contempo, però, la medesima natura non commerciale dell'attività didattica genera in capo all'ETS non commerciale un nuovo costo economico e finanziario dato dall'IRAP calcolata ora sul monte retribuzioni del personale impiegato nell'attività di scuola paritaria.

Questa situazione, per cui gli ETS non commerciali godono dell'esenzione IMU per gli immobili utilizzati per l'attività di scuola paritaria ma devono sostenere un costo monetario per l'IRAP calcolato avendo come base il cosiddetto "monte retribuzioni", non riguarda gli enti ecclesiastici riconosciuti in quanto ad essi - senza necessità di dover costituire un ramo di TS - spetta l'esenzione IMU per gli immobili utilizzati per l'attività di scuola paritaria a condizione che il corrispettivo medio percepito dalle famiglie sia inferiore al CMS del Ministero, e continuano a calcolare l'IRAP con il metodo del "valore della produzione netta" in quanto l'attività di scuola paritaria rimane qualificata come attività commerciale (anche se in perdita) a norma del Tuir.