



L'esenzione IMU per gli immobili degli enti religiosi

Profili critici e contenzioso

Torino, 23 marzo 2026

Mappa dell'intervento

Verifica integrale dei punti 1–6 e dei sottopunti richiesti

1

Introduzione sistematica

evoluzione ICI/IMU • diritto UE • onere della prova

2

Attività didattica

rette • corrispettivo simbolico • CMS • difese

3

Uso promiscuo

proporzionalità • prova • criticità • strategie

4

Utilizzo diretto/indiretto

regola • eccezione • conseguenze • difese

5

Attività sanitaria accreditata

tesi degli enti • risposta Cassazione • implicazioni

6

Chiusura

sintesi

1. Quadro normativo essenziale

Art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 504/1992

Art. 91-bis, D.L. 1/2012, conv. L. 27/2012

Art. 1, comma 759, lett. g), e comma 770, L. 160/2019

D.M. 19 novembre 2012, n. 200

Art. 16, lett. a), L. 222/1985

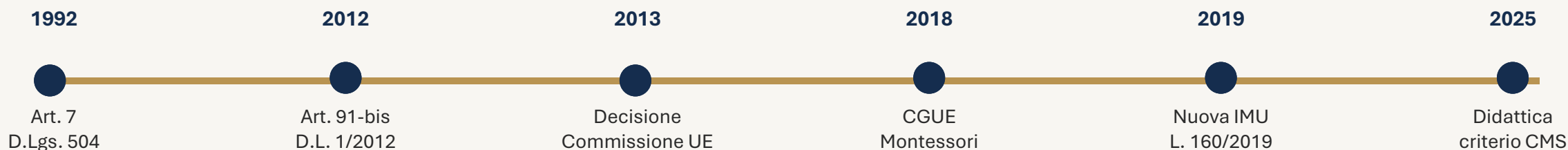
Per la didattica: art. 1, comma 856, L. 199/2025
(criterio CMS)

Idea guida

L'esenzione non dipende dalla natura religiosa dell'ente, ma dalla destinazione dell'immobile e dallo svolgimento dell'attività con modalità non commerciali.

Passaggio da una logica soggettiva a una logica economico-funzionale

1. Diritto UE e transizione del sistema



La vicenda europea nasce sull'esenzione ICI concessa anche a immobili impiegati per attività economiche.

La risposta del legislatore è stata quella di tipizzare il criterio delle “modalità non commerciali” e di disciplinare l'utilizzazione mista.

CGUE, 6 novembre 2018

Le esenzioni possono integrare aiuti di Stato quando favoriscono immobili utilizzati per attività economiche.

Cause riunite C-622/16 P – C-624/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori

1. Principio cardine e onere della prova

Non conta la qualifica soggettiva dell'ente; conta l'attività concretamente svolta nell'immobile.

L'ente deve provare la non commercialità con dati oggettivi: costi, corrispettivi, destinazione, utilizzo effettivo.

La forma statutaria non basta; il giudizio è sostanziale e non meramente formale.

Cass. n. 17968/2019

L'esenzione richiede la verifica in concreto delle modalità di svolgimento dell'attività.

Cass. n. 24243/2021

Spetta al contribuente dimostrare la sussistenza dei requisiti di non commercialità ai fini dell'esenzione.

Nel contenzioso IMU il tema decisivo non è “chi è l'ente”, ma “come opera l'immobile”.

2. Attività didattica svolta con rette

Il terreno più classico del contenzioso: funzione sociale dichiarata, ma corrispettivi che possono rivelare attività economica.

2.1–2.2 Il problema e il principio giurisprudenziale

Le scuole paritarie religiose non sono esenti in via automatica.

La percezione di rette costituisce un indice forte di commercialità, anche in assenza di lucro soggettivo.

Il reinvestimento dell'avanzo o la funzione sociale del servizio non neutralizzano, da soli, la natura economica dell'attività.

Cass. n. 34311/2022

La percezione di rette scolastiche è indice rivelatore di commercialità quando i ricavi risultano tendenzialmente idonei al pareggio di bilancio.

Massime conformi

*In termini conformi: Cass. n. 24243/2021;
Cass. n. 35123/2022.*

2.3–2.4 Corrispettivo simbolico e novità CMS

L'attività resta non commerciale solo se gratuita oppure assistita da corrispettivi simbolici, non remunerativi e non idonei a coprire i costi.

Dal 2025, per le attività didattiche, il legislatore introduce un parametro oggettivo: il confronto con il Costo medio per studente (CMS).

Cass. n. 24243/2021

L'attività didattica è non commerciale solo se svolta gratuitamente o con corrispettivi simbolici, notevolmente inferiori ai costi effettivi.

**Prima della novella
valutazione caso per
caso**

**Dopo la novella
parametro CMS**

Per la didattica il contenzioso va oggi distinto in fase anteriore e fase successiva alla novella del 2025.

2.5 Strategia difensiva nel contenzioso sulle scuole

Lato ente religioso

Documentare costi effettivi, corrispettivi medi e loro insufficienza rispetto al servizio reso.

Dimostrare l'assenza di margini e il carattere non remunerativo delle rette.

Per il futuro: valorizzare il dato CMS e la coerenza della dichiarazione IMU.

Lato Comune

Confrontare rette, servizi accessori e condizioni economiche con gli operatori di mercato.

Evidenziare organizzazione imprenditoriale, stabilità dei corrispettivi e pareggio strutturale.

Contestare documentazione generica, aggregata o non riferita all'immobile.

3. Uso promiscuo: culto e attività commerciale

Il punto critico è la segmentazione dell'immobile e la prova della quota effettivamente esente.

3.1–3.2 Il problema e il principio di proporzionalità

Il caso tipico riguarda complessi nei quali coesistono cappella o spazi di culto e aree ricettive, scolastiche o assistenziali.

In presenza di utilizzazione mista, l'esenzione non è totale: spetta solo per la porzione destinata ad attività non commerciale.

**Porzione culto
potenzialmente esente**



**Porzione economica
imponibile**

Cass. n. 32742/2022

In caso di immobile ad uso misto, l'esenzione spetta solo in proporzione alla parte destinata ad attività non commerciale; l'autonoma identificazione catastale non è condizione necessaria.

3.3–3.5 Prova, criticità operative e strategia difensiva

Documentazione e prova

Planimetrie, superfici, destinazioni, giorni/ore di utilizzo.

Criteri oggettivi di riparto e, ove possibile, contabilità separata.

Dichiarazione IMU coerente con la ripartizione rivendicata.

Criticità ricorrenti

Uso promiscuo dei medesimi spazi in tempi diversi.

Assenza di tracciabilità contabile e riparti costruiti ex post.

Difficoltà nel collegare costi e ricavi alla singola porzione immobiliare.

Nel contenzioso sull'uso promiscuo vince chi porta il criterio di riparto più serio, verificabile e non arbitrario.

4. Utilizzo diretto e utilizzo indiretto dell'immobile

Tema tipico quando il bene è intestato all'ente religioso ma l'attività è svolta da un soggetto formalmente distinto.

4.1–4.3 Regola, eccezione e conseguenze

La regola è l'utilizzo diretto dell'immobile da parte dell'ente possessore.

L'utilizzo indiretto è compatibile con l'esenzione solo se il godimento è del tutto gratuito e funzionalmente identico alle finalità istituzionali dell'ente.

La presenza di un canone, di un corrispettivo o di un vantaggio economico fa normalmente venir meno il beneficio.

Cass. n. 34772/2022

L'esenzione presuppone l'utilizzo diretto del bene; l'utilizzo indiretto è rilevante solo se il godimento è concesso gratuitamente, senza remunerazione e per le medesime finalità istituzionali.

4.4–4.5 Strategia difensiva

Lato ente

Provare la gratuità reale del rapporto e l'assenza di utilità economiche anche indirette.

Dimostrare l'identità funzionale tra ente possessore e soggetto utilizzatore.

Evitare assetti contrattuali ambigui o economicamente compensati.

Lato Comune

Valorizzare la distinta soggettività giuridica dell'utilizzatore.

Rilevare canoni, rimborsi, utilità indirette o organizzazione autonoma del servizio.

Contestare l'uso di enti "satellite" come schermo dell'attività economica.

5. Attività sanitaria accreditata

Il fatto che il servizio abbia rilievo pubblicitario non elimina, di per sé, la sua natura economica.

5.1–5.4 Caso tipico, tesi degli enti e risposta della Cassazione

I casi riguardano ospedali religiosi, RSA e strutture convenzionate o accreditate con il Servizio sanitario nazionale.

Gli enti difensivamente insistono su funzione sociale, servizio pubblico, tariffe calmierate e assenza di lucro.

La Cassazione, però, guarda alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori produttivi.

Cass. n. 32765/2022

L'attività sanitaria accreditata resta commerciale se le tariffe convenzionali sono dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione.

La convenzione con il SSN non neutralizza la natura economica dell'attività.

5.5 Implicazioni operative nel contenzioso

Difesa dell'ente

Tentare la prova di una copertura non integrale dei costi e della funzione istituzionale del servizio.

Ricostruire con precisione il regime tariffario e il nesso tra costi e corrispettivi.

Prospettiva del Comune

Dimostrare che il modello tariffario remunera il servizio e lo rende economicamente sostenibile.

Valorizzare la stabilità organizzativa e la concorrenzialità rispetto agli operatori del settore.

È uno dei fronti in cui l'orientamento giurisprudenziale appare oggi più restrittivo per gli enti.

6. Sintesi operativa

Prova

bilanci, costi, corrispettivi,
planimetrie, destinazioni

Effettività

conta ciò che l'immobile fa in
concreto

Mercato

l'attività diventa imponibile
quando assume una logica
economica

Non esiste una generale “esenzione per enti religiosi”: esiste l’esenzione per attività non economiche.

Chiusura

“Il sistema è passato da un criterio soggettivo a un criterio oggettivo: oggi conta il mercato, non l’ente.”

Massime principali richiamate: Cass. 17968/2019 • Cass. 24243/2021 • Cass. 34311/2022 • Cass. 32742/2022 • Cass. 34772/2022 • Cass. 32765/2022
Massima conforme richiamata: Cass. 35123/2022