

Sottopasso pedonale posto al servizio di impianti sciistici: non si applica l'IVA al 10%

Scritto da Interdata Cuzzola | 14/04/2023

L'applicabilità dell'aliquota IVA del 10% alla realizzazione di un sottopasso pedonale posto al servizio di impianti sciistici è stata oggetto della recente risposta ad interpello n. 292/2023, pubblicata lo scorso 11 aprile, alla quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta negativa.

Per meglio comprendere le ragioni del diniego, è necessaria una premessa normativa.

Come è noto, l'aliquota IVA del 10% è applicabile, ai sensi di quanto previsto dal numero 127 *quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA (DPR n. 633/1972), alle *“opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865”*.

La Legge n. 847/1964, a cui fa espresso riferimento il citato numero 127 *quinquies*), come integrata dall'art. 44 della Legge n. 865/1971, individua ed elenca le varie opere di urbanizzazione sia primarie sia secondarie.

Il medesimo elenco di opere di urbanizzazione è ora contenuto nel Testo Unico Edilizia (DPR n. 380/2011), il cui art. 16, comma 7, prevede che *“gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato”*; il comma 8 prevede che *“Gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate”*.

Il numero 127 *sexies*) della citata Tabella A, parte III, stabilisce che si applica la medesima aliquota IVA del 10% ai *“beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127 quinquies”*; il successivo numero 127 *septies*) stabilisce, inoltre, l'aliquota agevolata del 10% per le *“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127 quinquies”*.

In base all'art. 4, comma 1, lettera a), della citata Legge n. 847/1964, rientrano tra le opere di urbanizzazione primaria (alle quali si applica la aliquota IVA ridotta) le *“strade residenziali”*.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 17 novembre 1994, n. 139, che richiama la circolare 17 aprile 1981, n. 14, per opere di urbanizzazione si intendono quelle che, a prescindere dal

soggetto che le realizza (pubblico o privato), sono costruite nell'ambito o in funzione di zone urbanizzate o da urbanizzare; pertanto, è opera di urbanizzazione primaria la strada realizzata in funzione di un centro abitato, costruito o costruendo.

È stato, inoltre, precisato (cfr. risoluzioni 3 novembre 1981, n. 332592, 17 novembre 1994, n. 139 e 19 maggio 2008, n. 202/E) che tra le strade realizzate in funzione di un centro abitato non possono essere ricondotte né le strade statali o provinciali di grande comunicazione, né quelle interpoderali, ma solo le strade che attraversano e sono al servizio dei centri abitati, la cui concreta individuazione rientra nella competenza dei comuni, che, con gli strumenti urbanistici generali ovvero con i piani particolareggiati, stabiliscono l'ubicazione degli insediamenti residenziali.

Sul tema, va richiamata, inoltre, la circolare 24 ottobre 1990, n. 69/E a commento del comma 11 dell'art. 3 del DL 27 aprile 1990, n. 90, con il quale è stato stabilito che l'aliquota Iva agevolata *"relativa alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria deve intendersi applicabile anche se le opere sono realizzate al di fuori dell'ambito urbano"*. Nel citato documento di prassi è stato chiarito che con tale disposizione il legislatore ha inteso ricomprendere nel regime agevolato tutte le opere elencate nell'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, benché non siano effettuate nell'ambito urbano *"stricto sensu"*, ma che comunque conservano la loro caratteristica di opere poste al servizio di un tessuto urbano.

Infine, con la citata risoluzione n. 202/E del 2008 è stato evidenziato che nel concetto di costruzione di opere rientra la realizzazione *ex novo* di un'opera edilizia, mentre le semplici migliorie o modifiche dell'opera stessa non rientrano tra gli interventi che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, quindi, le opere devono risultare realizzate in funzione di un centro abitato o comunque poste al servizio di un tessuto urbano nel senso illustrato.

Tanto premesso, nella citata recente risposta ad interpello n. 292, l'Agenzia delle Entrate è stata chiamata a valutare l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10% nel caso di un progetto avente ad oggetto la realizzazione del collegamento in sicurezza tra i parcheggi e gli impianti sciistici con realizzazione di un sottopasso e adeguamento del piano viabile di una strada statale; la finalità dell'intervento era quella di garantire il collegamento in sicurezza tra i parcheggi e il punto di accesso agli impianti sciistici, da attuarsi mediante la realizzazione di un'opera in grado di consentire l'accesso alla stazione degli impianti di risalita senza dover necessariamente attraversare la strada statale; era prevista, in tal senso, la realizzazione di un sottopasso pedonale di attraversamento della strada statale con contestuale adeguamento pianoaltimetrico del piano viario e del parcheggio pubblico.

Secondo gli esperti dell'Agenzia, la realizzazione del sottopasso pedonale a servizio degli impianti sciistici, benché configurante un intervento *"ex novo"* come sopra precisato, era finalizzata a garantire un collegamento tra i parcheggi e il punto di accesso agli impianti sciistici, con accesso alla stazione degli impianti di risalita senza attraversamento stradale e, pertanto, per le ragioni esposte, non appariva riconducibile tra le opere di urbanizzazione che beneficiano dell'aliquota IVA ridotta al 10% ai sensi del combinato disposto di cui ai nn. 127 *quinquies*) e 127 *septies*) della Tabella A, parte

III, allegata al Decreto IVA.

Ricordiamo che l'Agenzia ha anche evidenziato, richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr., *ex multis*, sent. 7 febbraio 2013, n. 2925; ord. 30 ottobre 2020, n. 24045) che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che richiedono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione e non ammettono interpretazione analogica o estensiva, con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa.