

Risposta n. 292/2023

OGGETTO: Aliquota Iva applicabile alla realizzazione di un sottopasso pedonale posto a servizio di impianti sciistici.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Comune istante rappresenta di essere soggetto co-attuatore dell'intervento di realizzazione del collegamento in sicurezza, mediante sottopasso pedonale su una strada statale a servizio di impianti sciistici ubicati nel territorio del medesimo Comune.

Al riguardo, l'istante fa presente che è prevista la realizzazione di un nuovo sottopasso pedonale posto al di sotto del piano viario della strada statale, idoneo a garantire l'attraversamento in sicurezza della stessa strada, nel suo percorso pedonale tra il parcheggio esistente e la cabinovia, anche essa esistente.

L'istante, inoltre, precisa che l'opera è di 'nuova realizzazione' ed è compresa tra quelle identificate, ai sensi dell'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, tra le opere di

urbanizzazione primaria, rappresentando un nuovo percorso pedonale a servizio della collettività, e nel contempo, una nuova infrastruttura al servizio della viabilità, in quanto contempla un nuovo attraversamento posto al di sotto del piano viabile, senza costituire estensione o ampliamento di analoghe strutture esistenti.

Chiede, pertanto, quale sia l'aliquota IVA applicabile ai predetti interventi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante osserva che tali strutture sono volte ad assicurare alla collettività le necessarie condizioni di accessibilità e di sicurezza.

Al riguardo, fa presente che per la costruzione di marciapiedi e vialetti pedonali realizzati su strade anche se successivamente alla costruzione della stessa strada, è stato precisato (*cf.* risoluzione 19 maggio 2008, n. 202/E) che è applicabile la aliquota Iva ridotta del 10 per cento, in base alla considerazione che si tratta di interventi inerenti opere d'urbanizzazione primaria, ponendo evidenza al fatto che l'opera per sua natura ha una connotazione innovativa tesa a soddisfare un bisogno primario collettivo.

L'istante, ritiene, pertanto che ai lavori vada applicata l'aliquota IVA nella misura del 10%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia, come più volte ribadito dalla Corte di Cassazione, che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che richiedono un'eggesi 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 (*cfr. ex multis*, Corte di Cassazione, sentenza 7 febbraio 2013, n. 2925, ordinanza 30 ottobre 2020, n. 24045).

Ciò posto, si osserva quanto segue.

In base a quanto previsto dal numero 127-*quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'aliquota Iva ridotta, nella misura del 10 per cento, trova applicazione, tra l'altro, per le *«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 del 1964, a cui fa espresso riferimento il citato numero 127-*quinquies*), come integrata dall'articolo 44 della legge n. 865 del 1971, individua ed elenca le varie opere di urbanizzazione sia primarie sia secondarie.

Il medesimo elenco di opere di urbanizzazione è ora contenuto nel d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, recante il *"Testo Unico delle disposizioni legislative in materia edilizia"*, il quale all'articolo 16 [che disciplina il contributo per il rilascio del permesso di costruire, richiamando al riguardo, tra le altre, la legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cd. Legge Bucalossi), la legge 5 agosto 1978, n. 457, la legge 29 settembre 1964, n. 847 e la legge 22 ottobre 1971, n. 865] 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 successivo numero 127-*sexies*) della medesima Tabella A, parte III, stabilisce che si applica la medesima aliquota Iva del 10 per cento 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*) della Tabella A, parte III, stabilisce, inoltre, l'aliquota agevolata del 10 per cento 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'articolo 4, comma 1, lettera a), della citata legge n. 847 del 1964, rientrano tra le opere di urbanizzazione primaria (alle quali si applica la aliquota Iva ridotta) le "*strade residenziali*".

Come chiarito con 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 (*cf.* 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'articolo 3 del decreto legge 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.

Nel caso di specie, il 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 evidenzia che è interesse del Comune 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. È prevista in tal senso la realizzazione di un sottopasso pedonale di attraversamento della strada statale con contestuale adeguamento piano-altimetrico del piano viario e del parcheggio pubblico.

Da quanto riportato, la realizzazione del sottopasso pedonale a servizio degli impianti sciistici, benché configuri un intervento "*ex novo*" come sopra precisato, è 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 appare riconducibile tra le opere di urbanizzazione che beneficiano dell'aliquota Iva ridotta al 10 per cento ai sensi del combinato disposto di cui ai nn. 127-*quinquies*) e 127-*septies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)