

Risposta n. 415/2023

OGGETTO: IVA – Aliquota applicabile sia all'intervento di recupero del vecchio mercato di quartiere sia alla realizzazione del nuovo mercato di quartiere.

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

QUESITO

Il Comune Alfa (di seguito il Comune o l'Istante) fa presente che intende procedere a una serie di interventi che consistono nella ristrutturazione dei mercati di quartiere e di altri edifici appartenenti al patrimonio indisponibile o al demanio comunale, mediante lo svuotamento dell'intero edificio, il ripristino e la sostituzione delle strutture di fondazione, delle strutture portanti, delle strutture di copertura e la modificazione volumetrica per promuovere interventi di rigenerazione urbana finanziati dal PNRR. In particolare, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 6 novembre 2021, n. 152 recante "Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose" sono state assegnate

risorse alle città metropolitane, tra l'altro, per favorire la rigenerazione urbana attraverso il recupero, la ristrutturazione e la rifunzionalizzazione ecosostenibile delle strutture edilizie e delle aree pubbliche.

In particolare, il Comune precisa che intende attuare una trasformazione *«mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti»*

Al riguardo, il Comune rappresenta che per poter intervenire sui mercati di quartiere è necessario costruire delle strutture sostitutive in grado di accogliere fino a 200 operatori commerciali con superfici di vendita dell'ordine di 4 mila mq; in buona sostanza, si devono costruire nuovi mercati destinati ad accogliere, per un periodo limitato seppur non di breve durata (ipotizzabile in circa tre anni), non solo gli operatori commerciali, ma l'intera struttura mercatale nel suo complesso, realizzando quindi una nuova opera di urbanizzazione secondaria in sostituzione, per tutto il tempo necessario, della precedente struttura mercatale.

Ciò posto, il Comune chiede se sia applicabile l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento relativamente ai due seguenti distinti interventi:

a) ristrutturazione edilizia del mercato esistente (di seguito *vecchio mercato*) in ragione del combinato disposto dell'articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (recante "*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia*", di seguito Testo Unico

sull'Edilizia), e del numero 127-*quaterdecies*) della Tabella A, Parte terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

b) realizzazione del nuovo mercato (di seguito *nuovo mercato*), destinato a ospitare temporaneamente gli operatori del *vecchio mercato* per tutto il tempo necessario al completamento dei lavori di ristrutturazione, in ragione del combinato disposto del numero 127-*quinquies*) della citata Tabella A, Parte terza, allegata al richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune interpellante ritiene che in merito al quesito sub a) si possa applicare l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento nel caso in cui la ristrutturazione del mercato preveda il totale svuotamento della struttura esistente con il mantenimento delle sole pareti perimetrali, quali testimonianza storica, e intervenendo, a partire dalle fondazioni, con la sostituzione dei vecchi elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi e impianti, le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, l'installazione di nuovi impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico; il progetto potrà prevedere incrementi di volumetria per promuovere interventi di rigenerazione urbana. A parere del Comune la mole dei lavori previsti allontana definitivamente detto intervento dall'ambito della manutenzione straordinaria che, nonostante l'ampiezza degli interventi possibili, non potrebbe ricomprendere interventi così radicali come quelli illustrati.

Per quanto riguarda il quesito sub b), il Comune ritiene giustificata l'applicazione dell'IVA agevolata del 10 per cento sulla base del tenore letterale della disposizione contenuta nel citato numero 127-*quinquies*), della Tabella A, Parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che richiamando le norme di cui alla legge n. 847 del 1964 (pedissequamente riprodotte dal richiamato d.P.R. n. 380 del 2001) ne consente la configurazione tra le opere di urbanizzazione secondaria e relative, più specificamente, alla realizzazione dei mercati di quartiere.

Al riguardo, il Comune richiama la recente risposta pubblicata n. 184 del 2022, nella quale si precisa che per l'applicazione dell'IVA ridotta *«il legislatore nazionale non si è limitato ad una mera qualificazione e definizione sic et simpliciter di opera di urbanizzazione, ma ha espressamente richiamato la citata legge n. 847 del 1964»* restringendo significativamente il campo delle opere comunali che possono godere di detta agevolazione. Tra quest'ultime, a parere del Comune, vi rientra senz'altro la realizzanda opera (ovvero il *nuovo mercato*) la quale non rappresenta una struttura dotata di elementi di provvisorietà tali da assimilarla a una struttura effimera, ma a un vero e proprio mercato di quartiere di oltre 4 mila mq realizzato con una struttura in acciaio, coperta e climatizzata, dotata di tutti i sottoservizi di urbanizzazione e di tutte le infrastrutture necessarie a garantire il rispetto delle norme igienico-sanitarie in materia di vendita di alimenti, delle norme antincendio per le strutture al chiuso destinate ad accogliere migliaia di persone e ogni altra norma relativa alla realizzazione di grandi strutture.

Sintomatico dell'importanza dell'intervento, a parere del Comune, è il riconoscimento della sua necessità nell'ambito del finanziamento del PNRR. La nuova

struttura trova la sua temporaneità esclusivamente nella posizione geografica, poiché al termine del periodo di utilizzo (previsto in circa di tre anni) sarà ricollocata dal Comune in prossimità di altro e diverso mercato di quartiere, per poter provvedere al medesimo intervento di ristrutturazione edilizia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che esula dalle competenze esercitabili dalla Scrivente in sede di interpello la qualificazione degli interventi descritti sotto il profilo edilizio, per i quali occorrerà fare riferimento al titolo abilitativo.

Ciò posto, si osserva quanto segue.

Ai sensi del numero 127-*quaterdecies*) della medesima Tabella A, Parte terza, si applica l'aliquota agevolata del 10 per cento «[...] *alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della Legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo*».

Pertanto, ai sensi della predetta disposizione, risultano agevolate in termini di aliquota IVA ridotta le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi agli interventi di cui alle lettere c) d) ed e) della citata legge n. 457 del 1978, ovvero agli interventi c.d. "di recupero" consistenti rispettivamente:

- nel restauro e risanamento conservativo;
- nella ristrutturazione edilizia;
- nella ristrutturazione urbanistica.

Il citato articolo 31, lettere c), d) ed e), della legge n. 457 del 1978 è stato in seguito trasfuso nell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del richiamato Testo Unico sull'Edilizia, cui occorre attualmente riferirsi. In particolare:

- ai sensi della lettera d), sono interventi di "ristrutturazione edilizia" *«gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. (...). Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio [...], ad eccezione degli edifici situati in aree tutelate ai sensi degli articoli 136, comma 1, lettere c) e d), e 142 del medesimo decreto legislativo, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici*

consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia solo ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria;». In buona sostanza, con la riformulazione del citato articolo 3 del Testo Unico sull'Edilizia, avvenuta con il decreto legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito con modificazioni dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, il legislatore ha riconosciuto la possibilità di aumentare la volumetria sempre che la stessa sia funzionale al progetto di rigenerazione urbana e, al contempo, si prevede un maggior rigore per gli immobili sottoposti a particolari vincoli previsti dal codice dei beni culturali di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004, per i quali non sono consentiti aumenti di volumetria ed è richiesto il mantenimento delle caratteristiche tipologiche originarie e lo stesso vale per gli immobili nei centri storici ubicate nelle zone omogenee A, per i quali sono consentite deroghe solo se contenute da previsioni legislative regionali o da strumenti urbanistici comunali;

- ai sensi della lettera f), sono "interventi di ristrutturazione urbanistica" *«quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno di lotti, degli isolati e della rete stradale.».*

Come già precisato dalla circolare 2 marzo 1994, n. 1 che conteneva indicazioni per le agevolazioni sull'edilizia, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per i predetti interventi è prevista a prescindere dalla tipologia dell'immobile oggetto del recupero.

Relativamente agli interventi di "*ristrutturazione edilizia*", si richiama, inoltre, la circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, nella quale è stato precisato che detti interventi *«sono quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono caratterizzati da due elementi fondamentali: il primo determinato dalla "sistematicità" delle opere edilizie e il secondo, più rilevante, riguarda la finalità della trasformazione dell'organismo edilizio che può portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente. Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di "trasformazione urbanistica", soggetto a concessione edilizia e sottoposto al pagamento di oneri concessori. [...]»*.

Con riferimento alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria ed al relativo trattamento ai fini IVA, si osserva quanto segue.

Il numero 127-*quinquies*), della Tabella A, Parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'IVA nella misura ridotta del 10 per cento, tra l'altro, per le cessioni di *«opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865»*.

Il successivo numero 127-*septies*) della medesima Tabella A, Parte terza, prevede la stessa aliquota del 10 per cento per le *«prestazioni di servizi dipendenti da contratto*

di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies».

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; in particolare, l'articolo 4 della menzionata legge n. 847 al secondo comma lettera c) ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria *«i mercati di quartiere»*.

Il Testo Unico sull'Edilizia, 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 8 prevede, tra l'altro, che *«gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: [...] mercati di quartiere [...]»* (cfr. risoluzione n. 16/E del 16 ottobre 2016).

In sostanza, il citato Testo Unico sull'edilizia, riproduce il medesimo elenco di opere di urbanizzazione contenuto nel richiamato articolo 4 della legge n. 847 del 1964, così come integrato dall'articolo 44 della legge n. 865 del 1971.

Con diversi documenti di prassi, è stato precisato che le opere di urbanizzazione secondaria sono quelle destinate a produrre servizi di interesse collettivo, in materia di economica, istruzione, cultura e tempo libero, nell'ambito di un centro abitato, al fine di migliorare il livello qualitativo di vita dei propri abitanti (cfr. risoluzioni n. 157/E del 12 ottobre 2001 e n. 394/E del 28 dicembre 2007; risposta n. 402 del 2 agosto 2022).

In particolare, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, ai fini della qualificazione di determinati immobili quali opere di urbanizzazione secondaria occorre

innanzitutto che detti immobili siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di zone urbanizzate o da urbanizzare.

Infatti, la disposizione agevolativa tende a tassare con un'aliquota IVA ridotta le opere che, ancorché non necessarie alla soddisfazione dei bisogni primari dei cittadini (che trovano la loro soddisfazione nelle opere di urbanizzazione primaria) sono indispensabili per innalzare, come in precedenza accennato, il tenore di vita dei residenti nel centro abitato interessato, considerandolo non soltanto secondo i livelli economici raggiunti ma anche in base agli standard qualitativi dei servizi collettivi ricevuti (*cf.* circolare n. 14 del 17 aprile 1981; risoluzione n. 157/E del 12 ottobre 2001).

Inoltre, il concetto di "*quartiere*" riferito a determinate opere quali i mercati, gli impianti sportivi e alle aree verdi va interpretato in senso logico-evolutivo, tenendo conto dell'attuale realtà urbanistica; pertanto, le opere di urbanizzazione secondaria sopra descritte devono essere qualificate di "*quartiere*" non solo nel caso siano destinate a essere utilizzate dagli abitanti di una determinata zona urbana, ma anche quando sono realizzate per essere messe a disposizione dell'intera popolazione di un centro abitato; ciò al fine di non limitare l'applicazione del beneficio fiscale unicamente alle opere realizzate in quei Comuni che prevedono espressamente la suddivisione dei loro territori in quartieri. (*cf.* risoluzione n. 157/E del 2001).

Nella fattispecie prospettata, da quanto emerge dal disciplinare descrittivo prestazionale, trasmesso in sede di integrazione documentale, il Comune, avvalendosi della possibilità di accedere alle risorse previste dalla normativa nazionale concernente il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), ha presentato una proposta all'interno del Piano integrato della Città metropolitana Beta (M5C2 int. 2.2) per la "*Riqualficazione*

dei mercati civici - Mercato di [...]"; a tal fine la struttura tecnica del Comune ha elaborato il progetto di fattibilità che è stato approvato con deliberazione della Giunta Comunale del 10 marzo 2022, n. 23.

In base all'articolo 1.1 del richiamato disciplinare, l'appalto ha per oggetto la redazione della progettazione definitiva, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di tutte le opere e provviste occorrenti per eseguire l'intervento denominato *«Piano Nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) - Missione 5 Componente 2 Investimento /Subinvestimento 2.2 Anello sostenibile Piano Urbano Integrato della Città Metropolitana - Riqualificazione mercato di [...] e aree adiacenti esterne - CUP G24H22000000006 - Mercato Civico di [...] - Struttura provvisoria e sostitutiva del Mercato di [...]*». Sono compresi nell'appalto i servizi di ingegneria per la progettazione definitiva ed esecutiva, tutti i lavori, le prestazioni, le forniture e le provviste necessarie per il lavoro completamente compiuto, secondo le condizioni stabilite dal citato disciplinare.

Pertanto, da quanto emerge dall'istanza e dalla documentazione integrativa trasmessa, l'oggetto del contratto di appalto è costituito dalla ristrutturazione edilizia del *"vecchio mercato"* nonché dalla riqualificazione delle aree adiacenti e dalla realizzazione del *"nuovo mercato"*; come si evince in particolare dalle deliberazioni della Giunta Comunale n. (...) del 2022, l'intervento di ristrutturazione del *"vecchio mercato"* prevede lo svuotamento del volume (struttura) esistente e la destinazione finale dell'edificio (mercato) rimarrà quella di mercato di quartiere.

Inoltre, da quanto evidenziato nell'istanza, l'intervento di ristrutturazione avverrà con lo svuotamento della struttura esistente del *"vecchio mercato"*, con il mantenimento

delle sole pareti perimetrali quali testimonianza storica e, a partire dalle fondazioni mediante la sostituzione dei vecchi elementi e impianti, le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico e, inoltre, l'intervento potrà prevedere incrementi di volumetria al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Sulla base della predetta ricostruzione, in merito al quesito sub a), relativo all'intervento di recupero (ristrutturazione edilizia) del "*vecchio mercato*", si ritiene che allo stesso possa applicarsi l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento ai sensi del citato numero 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 sempreché abbia le caratteristiche delineate sia dal richiamato articolo 3, lettera d) del Testo Unico sull'Edilizia sia dalla circolare n. 57 del 1998. A tal fine, come in precedenza evidenziato, occorrerà avere riguardo al titolo abilitativo.

Con riguardo al quesito sub b), concernente la realizzazione di un "*nuovo mercato*" di quartiere, in considerazione del quadro normativo e di prassi sopra delineato, si ritiene che alla realizzazione della struttura possa applicarsi l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento, ai sensi del combinato disposto dei citati numeri 127-*quinquies* e 127-*septies*) della Tabella A, parte terza, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Detta aliquota agevolata si applica a prescindere dalla circostanza che la medesima struttura andrà a ospitare per un periodo limitato di tre anni gli operatori del "*vecchio mercato*" (oggetto dei predetti interventi di ristrutturazione edilizia) e che al termine del periodo di utilizzo verrà ricollocata in prossimità di un altro e diverso mercato di quartiere al fine di provvedere al medesimo intervento di ristrutturazione. Infatti, come innanzi accennato, ciò che rileva al fine della qualificazione dell'opera (mercato di

quartiere) come "*opera di urbanizzazione secondaria*" è la circostanza che la stessa sia destinata al servizio di zone urbanizzate o da urbanizzare e che sia diretta a innalzare il livello qualitativo dei residenti di un determinato centro abitato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)