

L'IVA nell'attività professionale del dentista

GIANCARLO ZAMPERETTI

Ordine di Vicenza

Uno degli aspetti fiscali maggiormente ostici per i dentisti riguarda il meccanismo di applicazione dell'IVA.

L'articolo 10 del D.P.R. 633/72 disciplina le operazioni esenti dall'IVA, dove, al primo comma, numero 18, si contemplano anche quelle riguardanti i dentisti.

Ciò significa che le prestazioni professionali dei dentisti, così come quelle dei medici, che svolgono attività professionale sanitaria soggetta a vigilanza, sono operazioni esenti dall'IVA.

A fronte dell'emissione di fatture per prestazioni verso i propri pazienti esenti ex art. 10 D.P.R. 633/72, il legislatore ha previsto una indetraibilità dell'IVA negli acquisti, secondo una proporzione tra le operazioni che danno diritto alla detrazione e quelle esenti (cd. pro-rata di indetraibilità dell'IVA), applicando la seguente formula:

Operazioni esenti IVA	=	% IVA indetraibile
Operazioni esenti IVA + Operazioni imponibili IVA		

Nel caso in cui il dentista emetta esclusivamente fatture esenti, l'IVA sulle fatture in acquisto risulta indetraibile al 100%, cioè, in altre parole, l'IVA risulta un costo integrativo al servizio/bene acquistato.

Tale sistema fiscale di esenzione dall'IVA è stato adottato dal legislatore per non aggravare le persone fisiche di oneri fiscali quando devono sostenere delle spese per la propria salute.

Il principio è onorevole.

Tuttavia, tale sistema fiscale comporta, *oborto collo*, comunque un aggravio di maggiori costi in capo alle persone fisiche di circa ¼ in più rispetto al costo effettivo della prestazione sanitaria esercitata, cioè pari all'IVA che il dentista non può detrarre per la regola sopra indicata del "pro-rata". L'impossibilità di potersi detrarre l'IVA, ad oggi pari al 22%, comporta il "ribaltamento" del costo in capo al paziente, rendendo, di fatto, vano il sistema elaborato dal legislatore.

Per ottenere un'efficace tutela della salute dei cittadini, sarebbe sufficiente che il legislatore consentisse al dentista di acquistare i beni e i servizi necessari per la propria attività in esenzione da IVA, previa presentazione di una semplice autocertificazione al fornitore, senza che quest'ultimo subisca l'aggravio del pro-rata di indetraibilità IVA, e, nel breve, la mano invisibile del mercato, porterebbe ad una sensibile riduzione dei prezzi relativi alle prestazioni dei dentisti.

Ad oggi, il dentista che svolge esclusivamente attività di prevenzione, di diagnosi e di terapia delle malattie che colpiscono denti, bocca, mascelle e relativi tessuti sarà soggetto all'esenzione dall'IVA, con indetraibilità integrale dell'imposta sul valore aggiunta sugli acquisti.

Ciò nonostante, il dentista che svolge, altresì, attività professionali diverse da quelle contemplate dall'art. 10, primo comma, n. 18, D.P.R. 633/72, (ad esempio docenze, chirurgie estetiche, consulenze tecniche, ecc.), e quindi imponibili IVA al 22%, se non interviene prontamente con il proprio consulente, risulterebbe rinunciare a detrarre integralmente l'IVA sui costi afferenti l'attività che non rientrano tra quelle esenti.

Infatti, il legislatore ha opportunamente previsto all'art. 36, terzo comma, D.P.R. 633/72, la possibilità per i soggetti che esercitano più attività nell'ambito della stessa professione di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate.

La scelta della separazione delle attività avviene per comportamento concludente con riferimento all'inizio del periodo di imposta (1 gennaio). La durata dell'opzione vincola il professionista per tre anni e si rinnova automaticamente. "(...) Se nel corso di un anno sono acquistati beni



ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione IVA di cui all'art. 19 bis) D.P.R. 633/1972 (...)»¹.

Il comportamento concludente deve essere corroborato da una comunicazione in sede di redazione della dichiarazione IVA annuale, compilando il quadro VO.

In questo caso, il dentista potrà usufruire della detrazione ordinaria dell'IVA con riferimento ai costi inerenti le attività che non rientrano nel primo comma, n. 18, dell'art. 10 D.P.R. 633/72.

Per quanto concerne, altresì, i costi "promiscui", al fine di evitare possibili incomprensioni con l'Agenzia delle Entrate, risulta opportuno che il dentista si munisca di elementi oggettivi per circoscrivere le varie attività svolte, sì da poter determinare con certezza quale parte dei costi "comuni" potranno avere parte dell'IVA detraibile e quali no.

Riassumendo:

- per i beni e servizi acquistati e riferiti all'attività che non rientra nell'articolo 10 D.P.R. 633/72, l'IVA è integralmente detraibile secondo le regole ordinarie;
- per i beni e servizi acquistati e destinati a tutte le attività separate (cd. "promiscui"), la detraibilità dell'IVA potrebbe seguire le regole sopra esposte.

Oggetto	Regola	esempio
costo relativo alla cancelleria, stampanti, noleggio di fotocopiatrici, ecc.	volume d'affari realizzato.	Attività odontoiatrica in esenzione IVA: 70% dei ricavi. Attività di consulenza tecnica, medicina estetica, docenza, ecc. assoggettata ad IVA 22%: 30% dei ricavi. Il 30% dell'IVA relativa alle spese "promiscue" potrà essere detratta.
Spese immobiliari: affitto, utenze, leasing, ecc.	In base alla metratura degli spazi utilizzati per ciascuna attività	Utilizzo degli spazi dello studio dentistico per attività odontoiatrica: mq. 85 su complessivi mq. 110 (pari al 77,27%). Utilizzo degli spazi per attività di consulenza tecnica, medicina estetica, docenza, ecc.: mq. 25 su complessivi mq. 110 (pari al 22,73%). Il 22,73% dell'IVA relativa alla spese immobiliari potrà essere detratta.

¹ Art. 36, terzo comma, D.P.R. 633/72.