

Visto di conformità: il Consiglio di Stato sulla legittimazione dei tributaristi

Dopo la decisione della Corte costituzionale, la sentenza n. 8962/2025 ribadisce la legittimità dell'esclusione dei tributaristi dal rilascio del visto di conformità

di [Redazione tecnica](#) – 14.01.2026

Il **visto di conformità** non rappresenta una mera estensione dell'attività di consulenza o di assistenza fiscale, ma configura uno **strumento di collaborazione qualificata** con l'amministrazione, capace di incidere direttamente sull'intensità e sull'efficacia dei **controlli fiscali**.

In questa prospettiva, la scelta di limitare il rilascio del visto a determinate **categorie professionali** riflette una precisa opzione legislativa sul grado di **responsabilità** e di **presidio pubblico** richiesto a chi assume su di sé questo tipo di attestazione.

È su questo terreno che si muove il contenzioso promosso dalla categoria dei **tributaristi**: professionisti che svolgono stabilmente attività di consulenza fiscale, legittimati alla **trasmissione telematica delle dichiarazioni** e che, anche alla luce della **legge n. 4/2013** sulle professioni non ordinistiche, rivendicano un riconoscimento più ampio sul piano delle competenze operative, quale l'autorizzazione al rilascio del visto di conformità.

A parlarne è il **Consiglio di Stato**, con la **sentenza del 17 novembre 2025, n. 8962**, che si pronuncia dopo il passaggio decisivo della questione alla **Corte costituzionale**, chiarendo come la legittimazione al rilascio del visto resti ancorata a una **scelta di fondo del legislatore**, che attribuisce a questo istituto una **valenza pubblicistica** tale da giustificare una **riserva di attività rigorosa e tassativa**.

Visto di conformità e legittimazione professionale: una questione che va oltre le categorie

Il caso nasce dal **diniego** opposto dall'**Agenzia delle Entrate** a una professionista appartenente alla categoria dei tributaristi, cui era stata negata l'abilitazione ad apporre il visto di conformità sulle **dichiarazioni dei redditi e IVA** presentate dai contribuenti assistiti.

Secondo il Fisco, i tributaristi non rientrano tra i soggetti espressamente abilitati dall'**art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 241/1997**, letto in combinato disposto con l'**art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322/1998**. In altri termini, la preclusione discendeva dall'applicazione **letterale** di una riserva di attività prevista dalla legge.

A fronte di questo diniego, l'**Associazione Nazionale Tributaristi Lapet** e la professionista interessata avevano proposto ricorso al TAR, contestando l'impianto normativo che limita il rilascio del visto di conformità alle sole categorie professionali ivi elencate. Il cuore della censura non riguardava tanto la singola determinazione amministrativa, quanto la **legittimità stessa della riserva legislativa**, ritenuta **irragionevole, discriminatoria** e non più coerente con l'evoluzione del sistema delle professioni.

Secondo i ricorrenti, infatti, la possibilità riconosciuta ai tributaristi di trasmettere telematicamente le dichiarazioni fiscali, unita al riconoscimento operato dalla legge n. 4/2013 sulle professioni non organizzate in ordini, avrebbe dovuto condurre a una **lettura meno rigida** della disciplina sul visto di conformità. La distinzione tra chi può inviare la dichiarazione e chi può anche **certificarne la conformità** veniva così ritenuta priva di un adeguato fondamento logico e giuridico.

Il TAR aveva però respinto il ricorso, ritenendo la disciplina **chiara nel suo impianto** e non suscettibile di interpretazioni estensive.

Da qui l'appello al **Consiglio di Stato**, nel quale la controversia assume una dimensione più ampia, spostandosi dal piano della legittimità del singolo diniego a quello della **compatibilità costituzionale ed europea** dell'intero sistema normativo.

È in questo contesto che **Palazzo Spada** aveva ritenuto necessario sospendere il giudizio e rimettere alla Corte costituzionale le questioni di legittimità sollevate, segnando un passaggio decisivo nell'evoluzione della vicenda, destinato a incidere in modo determinante sull'esito finale dell'appello.

Il quadro normativo di riferimento

Per comprendere la portata della controversia – e, soprattutto, la rigidità con cui il legislatore ha disciplinato la **legittimazione al rilascio del visto di conformità** – è necessario partire dalla funzione che questo istituto svolge all'interno del **sistema tributario**.

Il visto di conformità è disciplinato dall'**art. 35 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241**, norma che si colloca all'interno di un più ampio disegno di **semplificazione degli adempimenti dichiarativi**, ma anche di **razionalizzazione e selettività dei controlli fiscali**. Non è un caso che la disposizione venga spesso letta in chiave meramente "agevolativa" per il contribuente: in realtà, il suo baricentro è spostato sull'**interesse pubblico** al corretto assolvimento degli obblighi tributari.

La norma attribuisce al visto una duplice funzione, chiaramente distinta:

- il c.d. **visto leggero**, che attesta la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alla documentazione presentata dal contribuente e la loro conformità alle disposizioni che regolano oneri deducibili e detraibili, detrazioni, crediti d'imposta e ritenute;
- il **visto pesante**, che certifica la coerenza tra i dati dichiarati, le **scritture contabili** e la relativa documentazione.

In entrambi i casi, il professionista che appone il visto assume una **responsabilità diretta** nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Non si tratta, quindi, di un'attività neutra o meramente certificativa, ma di un **presidio** che incide sull'**affidamento** dell'amministrazione e sull'intensità dei controlli successivi.

È proprio questa funzione **anticipatoria del controllo** che spiega la scelta del legislatore di riservare il rilascio del visto a soggetti ritenuti **strutturalmente affidabili**, individuati non sulla base di criteri funzionali o di mercato, ma attraverso un **elenco tassativo**.

Il rinvio operato dall'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997 all'art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, chiarisce definitivamente questo assetto. La norma regolamentare individua espressamente:

- alla **lettera a)**, gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- alla **lettera b)**, una categoria del tutto peculiare, costituita da soggetti iscritti, entro una data precisa (**30 settembre 1993**), nei ruoli camerali per la sub-categoria tributi, in possesso di specifici titoli di studio.

Si tratta, in entrambi i casi, di un'elencazione **chiusa**, che non ammette integrazioni né estensioni in via interpretativa. Non a caso, il legislatore distingue nettamente questi soggetti da quelli indicati alla **lettera e)** della medesima disposizione, ossia gli "altri incaricati" individuati con decreto ministeriale, abilitati alla **trasmissione telematica** delle dichiarazioni, ma non al rilascio del visto di conformità.

È proprio su questo crinale che si innesta la contestazione dei tributaristi, i quali rivendicano una sostanziale equiparazione alle professioni ordinistiche almeno sotto il profilo delle **competenze tecniche**. Ma è anche su questo stesso crinale che la giurisprudenza, come vedremo, ha ritenuto legittima la scelta legislativa di mantenere una riserva rigorosa, fondata non sulla mera capacità professionale, bensì su un **assetto pubblicistico di accesso, vigilanza e responsabilità**.

La decisione della Corte costituzionale: perché la riserva sul visto è legittima

Il passaggio davanti alla **Corte costituzionale** rappresenta il vero snodo della vicenda. Con la **sentenza n. 144 del 23 luglio 2024**, la Consulta è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'**art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 241/1997**, nella parte in cui limita il rilascio del visto di conformità ai soli professionisti appartenenti alle **categorie ordinistiche** espressamente individuate dalla normativa di attuazione.

Le questioni sollevate investivano più parametri costituzionali: il principio di **uguaglianza e ragionevolezza** (art. 3 Cost.), la **libertà di iniziativa economica** (art. 41 Cost.) e, per il tramite dell'**art. 117, comma 1, Cost.**, la compatibilità con il **diritto dell'Unione europea** in materia di libera prestazione dei servizi.

La Corte muove da una premessa che orienta l'intera motivazione: il **visto di conformità non è un'attività privatistica di consulenza**, ma uno strumento che svolge una **funzione pubblica**, inserendosi nel sistema dei controlli fiscali come meccanismo di **collaborazione qualificata** con l'amministrazione finanziaria.

Secondo la Consulta, il visto è funzionale a:

- garantire ai contribuenti un **corretto adempimento** degli obblighi tributari;
- consentire all'amministrazione una **selezione più efficiente** delle posizioni da sottoporre a controllo;
- ridurre il carico dei **controlli ex post**, facendo affidamento su attestazioni preventive rilasciate da soggetti qualificati.

In questa prospettiva, il visto di conformità viene ricondotto al principio di **sussidiarietà orizzontale** di cui all'**art. 118, ultimo comma, Cost.**: lo Stato affida a soggetti esterni all'apparato amministrativo un segmento dell'attività di interesse pubblico, ma solo a condizione che tali soggetti offrano **adeguate garanzie di affidabilità**.

È su questo punto che la Corte respinge l'argomento centrale dei **tributaristi**, fondato sulla **legge n. 4/2013** sulle professioni non organizzate in ordini. La Consulta chiarisce che quella legge **non ha mai equiparato** le professioni non ordinistiche a quelle ordinistiche. Al contrario, ha espressamente fatto salve le **attività riservate dalla legge** a specifiche categorie, confermando che l'assenza di un ordine professionale comporta un **diverso regime di accesso, vigilanza e responsabilità**.

La differenza, per la Corte, è di natura **ontologica**:

- le **professioni ordinistiche** sono caratterizzate da **accesso regolato per legge** mediante esame di Stato;
- sono soggette a una **vigilanza pubblicistica continua**, anche sul piano deontologico;
- dispongono di **strumenti disciplinari** idonei a incidere direttamente sulla **continuità dell'esercizio professionale**.

Questi elementi, considerati nel loro insieme, giustificano la scelta legislativa di limitare il rilascio del visto di conformità a tali categorie, senza che ciò integri una violazione del **principio di uguaglianza**. Non si è, secondo la Corte, in presenza di un trattamento discriminatorio, ma di una **differenziazione ragionevole**, fondata su requisiti oggettivamente diversi e funzionali all'**interesse pubblico perseguito**.

Quanto alla **libertà di iniziativa economica**, la Consulta osserva che l'incisione sull'attività dei tributaristi è giustificata dall'**utilità sociale** dell'istituto, individuata nelle esigenze di **buon andamento e imparzialità dell'amministrazione finanziaria** (art. 97 Cost.). La riserva di attività non tutela un interesse corporativo, né introduce un **monopolio ingiustificato**, ma risponde a finalità di sistema, strettamente connesse alla funzione del visto.

Infine, sul versante europeo, la Corte esclude la violazione della **libertà di prestazione dei servizi**. Da un lato, perché la fattispecie non presenta un effettivo **rilievo transfrontaliero**; dall'altro, perché anche a volerlo ipotizzare, la restrizione sarebbe comunque giustificata da **motivi imperativi di interesse generale**, quali **l'efficacia dei controlli fiscali** e il **contrasto all'evasione**, ed è ritenuta **proporzionata** rispetto allo scopo perseguito.

Secondo la Consulta, dunque, la **riserva del visto di conformità è costituzionalmente legittima**. Ed è proprio questo giudicato a costituire il perno attorno al quale il **Consiglio di Stato** ha costruito la propria decisione.

La decisione del Consiglio di Stato

Nel riprendere il giudizio, il Consiglio di Stato ha preliminarmente sottolineato che il **giudicato costituzionale** vincola il giudice amministrativo sulle questioni decise dalla Consulta. Di conseguenza, l'ambito residuo di valutazione risultava circoscritto a tre profili:

- la pretesa di un'**interpretazione estensiva** delle norme sul visto di conformità;
- la denunciata **discriminazione** rispetto alla categoria dei periti camerali di cui alla **lettera b)** dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322/1998;
- la richiesta di **rinvio pregiudiziale** alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Il carattere tassativo della riserva

Sul primo punto, **Palazzo Spada** ribadisce che l'elencazione dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità ha carattere **tassativo** e non consente alcuna integrazione in via interpretativa. La riserva di

attività, proprio perché incide sulla **sfera giuridica dei professionisti**, non può essere oggetto di interpretazioni analogiche o estensive.

Il richiamo a una lettura **teleologica** o orientata alla libertà di prestazione dei servizi non è sufficiente a superare un dato strutturale: il legislatore ha distinto consapevolmente tra chi può **trasmettere** le dichiarazioni e chi può **certificarne la conformità**, attribuendo a quest'ultima attività una **valenza pubblicistica rafforzata**.

L'asserita discriminazione rispetto ai periti camerali

Quanto alla presunta disparità di trattamento rispetto ai soggetti di cui alla lettera b), il Collegio chiarisce che quella previsione ha natura **eccezionale e ad esaurimento**. Il riferimento a una data precisa di iscrizione nei ruoli camerali rende evidente che si tratta di una **categoria chiusa**, non più riproducibile e, proprio per questo, non utilizzabile come termine di paragone ai fini del giudizio di uguaglianza.

Ne consegue che non è configurabile alcuna **discriminazione costituzionalmente rilevante**: la posizione dei tributaristi non è omogenea rispetto a quella dei periti camerali "storici" e la differenziazione normativa trova una **giustificazione razionale** nel sistema.

Il diritto dell'Unione europea e l'atto chiaro

Infine, con riferimento al **diritto dell'Unione europea**, il Consiglio di Stato esclude la necessità di un rinvio pregiudiziale. Nel caso del visto di conformità, i principi euro-unitari risultano ormai **consolidati**:

- la libertà di prestazione dei servizi non si applica, di regola, a **situazioni puramente interne**;
- anche in presenza di un potenziale rilievo transfrontaliero, sono ammesse **restrizioni giustificate** da motivi imperativi di interesse generale, come l'efficacia dei controlli fiscali e il contrasto all'evasione;
- tali restrizioni devono essere **proporzionate**, e la Corte costituzionale ha già accertato che la riserva italiana soddisfa questo requisito.

Alla luce di questo quadro, il Consiglio di Stato qualifica la fattispecie come **atto chiaro**, escludendo che un rinvio alla Corte di giustizia possa apportare un contributo utile alla definizione della controversia.

Conclusioni

Il percorso argomentativo del Consiglio di Stato conduce inevitabilmente al **rigetto dell'appello**, confermando che il diniego dell'Agenzia delle Entrate è legittimo perché conforme a una disciplina normativa **chiara, costituzionalmente legittima e compatibile con il diritto dell'Unione europea**.

Il **visto di conformità** viene così definitivamente ricondotto alla sua funzione originaria di **strumento di presidio dell'interesse pubblico**, strettamente connesso al funzionamento dei controlli fiscali e al **rapporto di affidamento** tra amministrazione finanziaria e professionisti.

In questa prospettiva, la legittimazione al rilascio del visto non si fonda su valutazioni di tipo concorrenziale o sulla mera capacità tecnica, ma su una **scelta legislativa di sistema**, che attribuisce rilievo decisivo a elementi di natura istituzionale: **accesso regolato per legge, vigilanza pubblicistica, responsabilità deontologica** e possibilità di incidere sulla **continuità dell'esercizio professionale**.

Una scelta che, allo stato, non lascia spazi interpretativi residui e che, se mai, potrà essere rimessa in discussione solo sul **piano legislativo**, non su quello giurisprudenziale.