



**News n. 41 del 2 maggio 2024
a cura dell'Ufficio del massimario**

Il Consiglio di Stato sottopone alla Corte costituzionale una delicata questione riguardante il rilascio del visto di conformità nelle dichiarazioni fiscali (art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997), che la legge consente solo ai professionisti iscritti in appositi albi professionali e non anche ad altre categorie, come quella dei tributaristi che, pur non organizzate in ordini o collegi professionali ai sensi della legge n. 4 del 2013, possono tuttavia operare come consulenti fiscali.

Consiglio di Stato, sezione VII, ordinanza 31 gennaio 2024, n. 995 – Pres. Chieppa, Est. Franconiero

Redditi (imposte sui) – Dichiarazione dei redditi – Assistenza fiscale – Professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità – Tributaristi non iscritti in albi professionali – Esclusione – Questione rilevante e non manifestamente infondata di costituzionalità.

E' rilevante e non manifestamente infondata, in relazione al principio di ragionevolezza e non discriminazione ex art. 3 Cost., al principio di libertà dell'iniziativa economica privata di cui all'art. 41 Cost. e all'art. 117, primo comma, Cost. (quest'ultimo, riferito al principio UE di libera prestazione di servizi all'interno del mercato unico), la questione di legittimità costituzionale dell'art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997, che esclude la categoria dei tributaristi non iscritti in albi professionali – ai quali l'ordinamento pure pacificamente consente di operare come consulenti fiscali, di predisporre e trasmettere le dichiarazioni fiscali, di trattare e conservare i dati contabili – dal novero dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi da inviarsi all'amministrazione finanziaria (1).

(1) I.- Con l'ordinanza in rassegna il Consiglio di Stato dubita della legittimità costituzionale – con riferimento agli artt. 3, 41 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione al principio UE di libera prestazione dei servizi – della norma che non consente ai tributaristi, non iscritti in albi professionali, di rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi (art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997), pur trattandosi di soggetti che sono abilitati a svolgere tutte le altre attività di assistenza fiscale per i contribuenti (operare come consulenti fiscali, predisporre e trasmettere le dichiarazioni fiscali, trattare e conservare i dati contabili).

La loro situazione viene messa a confronto con quella degli altri professionisti cui è demandata l'attività di consulenza fiscale i quali, solo per il fatto di essere organizzati in ordini o collegi professionali, sono dalla legge abilitati anche al rilascio del visto di

conformità, avente natura di certificazione, nei confronti della pubblica autorità, circa la correttezza dei dati (contabili e non) sui quali la dichiarazione fiscale è basata.

Nel giudizio dinnanzi al Consiglio di Stato, si controverte sulla legittimità dei provvedimenti dell'Agenzia delle entrate con cui (o sulla cui base) è stato negato, ad una tributarista, iscritta all'Associazione nazionale tributaristi "Lapet", l'abilitazione al rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997. L'associazione cui è iscritta la professionista raggruppa coloro che esercitano la consulenza nelle materie contabili, fiscali e tributarie, senza iscrizione in albi professionali, e svolge, tra gli altri, compiti di vigilanza sull'attività professionale degli associati nei confronti dei terzi e della pubblica amministrazione. La controversia nasce dunque da un ricorso, presentato in primo grado dall'associazione menzionata, respinto con sentenza del T.a.r. per la Puglia, sezione seconda, n. 1192 del 2022, appellata dinnanzi al Consiglio di Stato.

II.- Ricostruita la normativa, anche secondaria, rilevante – dalla quale si trae che, ai fini del rilascio del visto di conformità, sono abilitate unicamente le categorie indicate dalle lettere *a*) e *b*) dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998 (regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni fiscali), come richiamate dalla norma censurata, tra le quali, per l'appunto, non rientrano i professionisti che, come quelli dell'associazione ricorrente, non sono iscritti in albi –, ed esclusa l'interpretazione estensiva delle norme sostenuta nell'appello, il Consiglio di Stato articola le seguenti riflessioni a sostegno della rimessione della questione di legittimità costituzionale:

- a*) in punto di rilevanza, l'effetto lesivo lamentato dall'associazione ricorrente deriva non dalla norma regolamentare richiamata, che si occupa solo della trasmissione in via telematica delle dichiarazioni fiscali e vi abilita una tipologia di soggetti che sicuramente include anche i ricorrenti professionisti tributaristi, ma dalla norma primaria che, nel richiamarla, seleziona, ai fini del rilascio del visto di conformità, una platea di soggetti ben più limitata, che non include i professionisti privi di iscrizione in albi professionali;
- b*) quanto alla non manifesta infondatezza, anzitutto con riguardo alla censura che si appunta sui profili della ragionevolezza e della non discriminazione, il rimettente evidenzia che l'incontestato rilievo pubblicistico del visto di conformità, correlato all'attività di controllo di competenza dell'amministrazione finanziaria, esige che l'individuazione delle figure professionali abilitate al relativo rilascio risponda a ragioni di affidabilità e di competenza; alla luce di ciò:
 - b1*) non emerge una plausibile giustificazione per la quale i tributaristi possano legittimamente essere esclusi dal novero dei professionisti abilitati al visto di conformità, e ciò con riguardo non solo al visto c.d. leggero (che, secondo quanto prevede l'art. 35, comma 2, lettera *a*, del d.lgs. n. 241 del 1997, consiste in un controllo di carattere formale sulla corrispondenza della documentazione utilizzata per le dichiarazioni fiscali con i dati in essa esposti), ma anche al visto c.d. "pesante", che, a norma dell'art. 35, comma 2, lettera *b*, del d.lgs. n. 241 del 1997, si estende all'ulteriore profilo di ordine sostanziale relativo ai dati contenuti nelle scritture contabili dell'impresa contribuente e che afferisce, comunque, all'attività professionale liberalizzata di consulenza e assistenza fiscale, le quali pacificamente sono consentite al tributarista;
 - b2*) l'unica ragione ostativa che emerge dal tenore complessivo delle disposizioni richiamate è riferibile – nota il rimettente – al principio di preferenza per le professioni c.d. ordinistiche, che si avvalgono di poteri di natura pubblicistica

- sugli iscritti, tra i quali quello di far rispettare la deontologia richiesta per l'esercizio dell'attività;
- b3) tuttavia, con la legge n. 4 del 2013, recante norme in materia di professioni non organizzate, si è avuta un'importante evoluzione dell'ordinamento giuridico, che ha ormai riconosciuto le professioni non organizzate in ordini o collegi, con ciò dovendo far ritenere ormai superato l'unico precedente del Consiglio di Stato che, a quanto consta, finora si è pronunciato sulla questione oggi controversa e lo ha fatto in senso contrario alla tesi sostenuta dall'associazione appellante (si tratta di Cons. Stato, sez. IV, 28 novembre 2012, n. 6028, in *Giurisdiz. amm.*, 2012, I, 1629);
- b4) nel sancire il principio del libero esercizio delle professioni c.d. non ordinistiche, che possono anche iscriversi in elenchi ministeriali da cui deriva l'"assunzione di responsabilità" sul possesso dei requisiti prescritti, anche di vera e propria qualificazione, la legge n. 4 del 2013 ha introdotto, a giudizio del rimettente, *"elementi di assimilazione tra professioni organizzate in ordini o collegi e professioni che tali non sono"*, che si fondano sul libero esercizio di un'"attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale», secondo la definizione di cui all'art. 2;
- b5) in particolare, questa legge, pur non disconoscendo la distinzione tra professioni ordinistiche e non, valorizza i criteri di capacità e di competenza professionale, nel rispetto delle relative norme deontologiche, anche per le professioni prive di organizzazione ordinistica, così spiegando importanti riflessi sul profilo dell'affidabilità professionale che, per le presenti questioni, acquista posizione centrale (in quanto deve presiedere all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni presentate all'amministrazione finanziaria);
- b6) rimangono nondimeno distinti la natura dei mezzi attraverso cui questo risultato viene perseguito, in quanto, per le professioni non ordinistiche, la legge n. 4 del 2013 prevede l'impiego di strumenti di carattere privatistico, coerenti con l'assenza di fattori istituzionali rivenienti da atti dell'autorità pubblica, quali codici di autoregolamentazione e condotta *ex art. 27-bis* del codice del consumo e forme di garanzia a tutela dell'utente (art. 2, commi 3 e 4, della legge ora richiamata), con i connessi poteri di vigilanza e controllo fondati sul consenso liberamente espresso dal professionista in sede di costituzione o adesione dell'ente associativo di riferimento;
- b7) in ogni caso, viene comunque garantito l'elemento dell'affidabilità professionale, in quanto la funzione di controllo sul rispetto della deontologia professionale risulta adeguatamente perseguito attraverso strumenti privatistici, tanto più quando questi siano a loro volta inquadrati in un sistema pubblicistico di vigilanza ministeriale;
- b8) appare, pertanto, contrastare con i parametri in esame la previsione che esclude dal potere di rilascio del visto di conformità, in modo non ragionevole, una categoria di professionisti, ai quali l'ordinamento pacificamente consente di operare come consulenti fiscali, di predisporre e trasmettere le dichiarazioni fiscali, nonché di trattare e conservare i dati contabili, con conseguente disparità di trattamento rispetto ai professionisti iscritti all'ordine;
- c) sotto altro, ma collegato, profilo, la VII sezione evidenzia un ulteriore effetto incostituzionale della disciplina in esame, consistente nella limitazione del libero esercizio dell'attività professionale e dell'iniziativa economica per le categorie

escluse, benché, come nel caso dei tributaristi, la professione sia per un verso riconosciuta e inquadrata nel sistema della legge n. 4 del 2013 e, per altro verso, sia comunque compresa tra quelle abilitate all'invio telematico delle dichiarazioni. Ne deriva il contrasto anche con l'art. 41 Cost., posto che:

- c1) tale parametro costituzionale ha inteso tutelare la concorrenza sia in senso soggettivo (regime nel quale è assicurata a ciascun soggetto la libertà di iniziativa economica), sia in senso oggettivo (regime in cui la presenza sul mercato di una pluralità di operatori fa sì che le condizioni di mercato non siano influenzate da uno solo di essi – sono qui richiamate, della Corte costituzionale, la sentenza 9 marzo 2007, n. 64, in *Foro it.*, 2008, I, 1427, e la sentenza 22 maggio 2013, n. 94, in *Giur. cost.*, 2013, 1637, con nota di LIBERTINI);
 - c2) nel caso di specie, dovendo i singoli professionisti e le loro associazioni rappresentative essere considerate imprese ai sensi del diritto della concorrenza (viene richiamata la sentenza della Corte di giustizia, 18 luglio 2013, C-136/12, Consiglio nazionale dei geologi, in *Foro it.*, 2014, IV, 154, con nota di DE HIPPOLYTIS, e in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2013, 811, con nota di GALETTA; nonché la sentenza del Cons. Stato, sezione VI, 22 gennaio 2015, n. 238, in *Rass. forense*, 2015, 171, con nota di CHIARELLI, in *Riv. not.*, 2015, 571, con nota di MUSOLINO, ed in *Riv. regolazione mercati*, 2015, 2, 261, con nota di VASTA), la contestata limitazione dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità finisce per incidere negativamente sulla libertà di iniziativa economica dei professionisti tributaristi non iscritti agli ordini professionali, *“i quali subiscono uno sviamento della clientela verso i professionisti iscritti all'ordine anche per attività non riservate a questi ultimi”*;
 - c3) in definitiva, osserva la sezione rimettente, l'affidamento delle attività di consulenza fiscale ai professionisti tributaristi non iscritti all'albo viene fortemente disincentivato, e ciò *“in contrasto con le menzionate riforme ispirate alla liberalizzazione di determinate attività e al carattere tassativo ed eccezionale delle attività riservate agli iscritti all'ordine”* (vengono qui richiamate, Cass. civ., sez. II, 11 giugno 2010, n. 14085, in *Giust. civ.*, 2011, I, 987, e 28 marzo 2019, n. 8683, in *Dir. & giust.*, 29 marzo 2019, con nota di RUGGIERI);
 - c4) inoltre, ricorda il rimettente, il sistema degli ordini professionali, di cui all'art. 33, quinto comma, Cost., *“deve essere ispirato al principio della concorrenza e della interdisciplinarietà, avendo la funzione di tutelare non l'interesse corporativo di una categoria professionale a mantenere sfere di competenza professionale in chiave di generale esclusività monopolistica, ma quello degli interessi di una società che si connotano in ragione di una accresciuta e sempre maggiore complessità”* (sono citate, della Corte cost.: sentenza 21 luglio 1995, n. 345, in *Cons. Stato*, 1995, II, 1230; sentenza 27 dicembre 1996, n. 418, in *Foro amm.*, 1997, 1342, con nota di CARDILLO);
 - c5) ne deriva, a giudizio del rimettente, una restrizione di mercato in danno della categoria dei tributaristi, *“per l'intuibile preferenza che per il contribuente può rivestire rispetto ad essi il professionista invece abilitato all'attestazione di cui si controverte”*;
- d) quanto, poi, all'ulteriore parametro sollevato dal rimettente, ossia l'art. 117, primo comma, Cost., per mancato adeguamento ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, sono richiamate le previsioni dell'art. 56 del TFUE, come declinato dall'art. 16 della direttiva 2006/123/CE del 12 dicembre 2006 (relativa ai servizi nel mercato interno), la quale osta a restrizioni normative

nazionali non conformi ai principi di non discriminazione, necessità e proporzionalità; in proposito il rimettente ricorda che:

d1) secondo il diritto vivente (è richiamata Corte di giustizia UE, grande Sezione, sentenza 30 gennaio 2018, C-360/15 e C-31/16, *College van Burgemeester en Wethouders van de gemeente Amersfoort e altri*, in *Foro amm.*, 2018, 3), la direttiva da ultimo richiamata si applica “non solo al prestatore che intende stabilirsi in un altro Stato membro, ma anche a quello che intende stabilirsi nel proprio Stato” e dunque “anche in situazioni puramente interne”;

d2) in mancanza di effettive ragioni per impedire, a detti professionisti, il rilascio del visto di conformità, si profila dunque “una discriminazione in danno della categoria professionale pregiudizievole per il loro diritto di matrice sovranazionale alla libera prestazione dei loro servizi, non necessaria perché sfornita di un sottostante motivo imperativo di interesse generale e sproporzionata perché eccedente gli obiettivi di tutela dell’interesse fiscale dello Stato”.

III.- Per completezza, si consideri quanto segue:

e) sui rapporti fra sindacato di costituzionalità, pregiudiziale costituzionale e pregiudiziale europea di interpretazione, si vedano:

e1) sul versante della giurisprudenza europea, Corte giust. UE, sezione I, sentenza 20 dicembre 2017, C-322/16, *Global Starnet*, in *Foro it.*, 2018, IV, 424, con nota di FORTUNATO) la quale, in linea con la precedente giurisprudenza della stessa Corte: I) da un lato ha richiamato la necessità di garantire il funzionamento del sistema di cooperazione tra essa e i giudici nazionali e il principio del primato del diritto dell’Unione, i quali esigono che il giudice nazionale sia libero di sottoporre alla Corte, in qualsiasi fase del procedimento che reputi appropriata, ed anche al termine di un procedimento incidentale di controllo di costituzionalità, qualsiasi questione pregiudiziale che esso consideri necessaria; II) dall’altro lato ha evidenziato come l’efficacia del diritto dell’Unione rischierebbe di essere compromessa e l’effetto utile dell’articolo 267 TFUE (che impone al giudice di ultima istanza l’obbligo, salvo talune eccezioni, di sollevare la questione pregiudiziale di validità o interpretativa) risulterebbe sminuito se, a motivo dell’esistenza di un procedimento di controllo di costituzionalità, al giudice nazionale fosse impedito di sottoporre questioni pregiudiziali alla Corte e di dare immediatamente al diritto dell’Unione un’applicazione conforme alla decisione o alla giurisprudenza della Corte (cfr., nello stesso senso e sulla più ampia tematica del sistema di cooperazione tra la Corte di giustizia e i giudici nazionali, tra le diverse, Corte di giustizia UE, 22 giugno 2010, C-188/10 e C-189/10, *Melki*, in *Giornale dir. amm.*, 2011, 139, con nota di MILLET; in *Dir. pubbl. comparato ed europeo*, 2010, 1484, con nota di DRIGO);

e2) sul versante della giurisprudenza nazionale, dove meno univoco appare l’orientamento, si veda Corte cost., sentenza 14 dicembre 2017, n. 269 (in *Foro it.*, 2018, I, 405, con nota di SCODITTI, in *Giust. pen.*, 2017, I, 321, con nota di DELLI PRISCOLI, in *Giur. cost.*, 2017, 2925, con note di SCACCIA, REPETTO, FEDELE, in *Riv. dir. internaz.*, 2018, 282, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 105, con nota di FERRARA, in *Corriere trib.*, 2018, 684, con nota di MISCALI, ed in *Giur. comm.*, 2019, II, 486, con nota di FONDERICO), in cui si distinguono le due distinte ipotesi delle disposizioni europee direttamente efficaci dalle fattispecie in cui si abbia a che fare con la violazione di un diritto alla persona in cui la lesione delle garanzie presidiate dalla Costituzione avvenga congiuntamente a quelle

codificate dalla carta dei diritti dell'Unione: nel primo caso "spetta al giudice nazionale comune valutare la compatibilità comunitaria della normativa interna censurata, utilizzando — se del caso — il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, e nell'ipotesi di contrasto provvedere egli stesso all'applicazione della norma comunitaria in luogo della norma nazionale; mentre, in caso di contrasto con una norma comunitaria priva di efficacia diretta (...) e nell'impossibilità di risolvere il contrasto in via interpretativa, il giudice comune deve sollevare la questione di legittimità costituzionale, spettando poi a questa corte valutare l'esistenza di un contrasto insanabile in via interpretativa e, eventualmente, annullare la legge incompatibile con il diritto comunitario"; nel secondo caso la Corte costituzionale "giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (ex art. 11 e 117 Cost.), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali";

e3) le affermazioni della Corte costituzionale, dapprima dequotate dalla giurisprudenza in quanto "espresse in un obiter non vincolante per il giudice comune" (Cass., sez. lav., 30 maggio 2018, n. 13678, in *Foro it.*, 2018, I, 1895), sono state reiterate con le successive sentenze n. 20 del 2019 e n. 63 del 2019 *citt.* (in quest'ultimo caso, ad avviso di parte della dottrina, con una prospettiva parzialmente diversa rispetto alla stessa sentenza n. 269 del 2017, *cit.*);

e4) in dottrina, sui presupposti per la disapplicazione delle norme interne in contrasto con quelle UE (comprese le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali UE), tra i contributi più recenti, cfr. R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Le fonti del diritto*, Torino, 2009, 71-78; G. GRASSO, *La disapplicazione della norma interna contrastante con le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione Europea*, in *Giust. civ.*, 2017, 2, 525-544; M. MISCALI, *Le antinomie tra le norme nazionali e le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali UE*, in *Corriere trib.*, 2018, 9, 679-684; M. CASTELLANETA, *Contrasto tra diritto interno e UE: senza interpretazione conforme il giudice non può disapplicare la normativa nazionale*, in *Guida al dir.*, 2018, 37, 96-98;

e5) sulla "doppia pregiudizialità": A. ROVAGNATI, *Nuove scelte giurisprudenziali in tema di doppia pregiudizialità (comunitaria e costituzionale?)*, in *Quad. cost.*, 2009, 3, 717-718; T. GUARNIER, *Rinvio pregiudiziale interpretativo e giudizio di legittimità costituzionale, Nuovi scenari e nuove prospettive nel crocevia sopranazionale*, in *Dir. e società*, 2013, 2, 237-289; M. CAREDDA, *Carta di Nizza e giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. Note a margine della sent. n. 269 del 2017 della Corte costituzionale*, in *Dir. e società*, 2018, 1, 99-106; D. TEGA, *La sentenza n. 269 del 2017: il concorso di rimedi giurisdizionali costituzionali ed europei*, in *Quaderni costituzionali*, 2018, 1, 197-201;

f) sulla natura giuridica degli ordini professionali, che configurano enti pubblici di interesse nazionale, cfr. Corte cost., sentenza 3 novembre 2005, n. 405 (in *Foro it.*, 2006, I, 1696, ed in *Giur. cost.*, 2005, 6, 4411, con nota di COLAVITTI), secondo cui:

f1) "La vigente normazione riguardante gli Ordini e i Collegi risponde all'esigenza di tutelare un rilevante interesse pubblico la cui unitaria salvaguardia richiede che sia lo Stato a prevedere specifici requisiti di accesso e ad istituire appositi enti pubblici ad appartenenza necessaria, cui affidare il compito di curare la tenuta degli albi nonché di controllare il possesso e la permanenza dei requisiti in capo a coloro che sono già iscritti o che aspirino ad iscriversi. Ciò è, infatti, finalizzato a garantire il corretto esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività";

- f2) *“Dalla dimensione nazionale – e non locale – dell’interesse sotteso e dalla sua infrazionabilità deriva che ad essere implicata sia la materia ‘ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali’, che l’art. 117, secondo comma, lettera g), della Costituzione riserva alla competenza esclusiva dello Stato, piuttosto che la materia ‘professioni’ di cui al terzo comma del medesimo articolo 117 della Costituzione [...]”, il quale “attribuisce alle Regioni la competenza a disciplinare – nei limiti dei principi fondamentali in materia e della competenza statale all’individuazione delle professioni (sentenze n. 355 del 2005, n. 319 del 2005 e n. 353 del 2003) – tanto le professioni per il cui esercizio non è prevista l’iscrizione ad un Ordine o Collegio, quanto le altre, per le quali detta iscrizione è prevista, peraltro limitatamente ai profili non attinenti all’organizzazione degli Ordini e Collegi”;*
- g) sulla circostanza – che l’odierna rimessione afferma, ma che risulta controversa in dottrina e giurisprudenza – secondo cui gli ordini professionali costituiscano imprese (ad esempio, ai fini dell’applicazione delle norme *antitrust*, ma anche ai fini dell’elargizione di misure di sostegno agli investimenti), cfr.:
- g1) Cons. Stato, sez. VI, sentenza 22 marzo 2016, n. 1164 (in *Foro it.*, 2016, III, 457, ed in *Nuovo dir. amm.*, 2016, 4, 47, con nota di LO SICCO), secondo cui *“Qualora il consiglio nazionale forense abbia adottato atti idonei a incidere sul comportamento economico degli avvocati, l’Autorità garante della concorrenza e del mercato può sanzionarli quali decisioni di associazione di imprese, senza dover agire nel rispetto delle norme procedurali previste dall’art. 21 bis l. 287/90”;*
- g2) *contra*, la coeva Cons. Stato, sez. V, sentenza 27 gennaio 2016, n. 258 (in *Foro it.*, 2016, *ibidem*, nonché in *Guida al dir.*, 2016, 12, 90, con nota di PONTE), secondo cui *“Lo studio legale organizzato in forma di associazione di esercenti una professione intellettuale, ove consti dalla mera sommatoria delle prestazioni professionali dei singoli avvocati, non può essere assimilato a una piccola impresa e, pertanto, non può essere ammesso a fruire di contributi erogati in virtù di un bando regionale che esclude esplicitamente le attività dei professionisti”;*
- g3) secondo la giurisprudenza amministrativa, inoltre, l’inquadramento degli ordini professionali, pur laddove operato nel campo dell’*antitrust*, prescinde dalla circostanza che, ad altri fini, gli stessi siano considerati come enti pubblici (cfr., al riguardo, T.a.r. per il Lazio, sez. III, 24 settembre 2015, n. 11392 in *Dir. & giust.*, 30 settembre 2015, con nota di MILIZIA, secondo cui gli ordini professionali, in quanto enti pubblici non economici, devono sottostare alle norme sulla trasparenza e sull’anticorruzione); ancora, secondo Cons. Stato, sez. V, 3 giugno 2013, n. 3033 (in *Foro amm.- Cons. Stato*, 2013, 1639, solo massima), a proposito della legittimazione ad agire contro atti che si assumano lesivi dell’interesse istituzionale della categoria rappresentata, va sottolineata la differenza tra gli ordini professionali e le associazioni sindacali, rilevandosi che i primi sono enti pubblici con funzioni pubblicistiche valesvoli *erga omnes*, istituzionali ed autoritative, mentre le seconde sono associazioni private non riconosciute;
- g4) nella giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass. civ., 4 ottobre 2011, n. 21226 in *Foro it.*, 2012, I, 3450, con nota di G. D’AURIA), è da escludere che la Federazione degli ordini dei farmacisti, quantunque ente pubblico non economico, sia sottoposta al controllo, da parte della Corte dei conti, sui risultati della propria gestione finanziaria;
- g5) alla stregua della normativa armonizzata europea in tema di appalti pubblici, peraltro, possono darsi situazioni in cui un ordine professionale di diritto pubblico non è riconducibile alla nozione di organismo di diritto pubblico (cfr.

Corte giustizia UE, sez. V, 12 settembre 2013, C-526/11, IVD GmbH & Co. KG, in Dir. pubbl. comparato ed europeo, 2014, 271, con nota di COLAPINTO, in Urbanistica e appalti, 2014, 13, con nota di MAMELI, e in Giur. it., 2014, 659, con nota di VICICONTE);

- h) sull'applicabilità della direttiva Bolkestein sui servizi nel mercato interno a vicende puramente interne, cfr. da ultimo la sentenza della Corte di giustizia UE, sez. III, 20 aprile 2023, C-348/22, Autorità garante della concorrenza (oggetto della News UM, n. 76 del 7 giugno 2023, cui si rimanda per ogni necessario approfondimento, nonché in *Foro it.*, 2023, IV, 514, con nota di A. GIANNACCARI, ed in *Giorn. dir. amm.*, 2023, 629, con nota di CHITI), secondo cui, in materia di concessioni demaniali marittime, l'art. 12, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva *"impone agli Stati membri l'obbligo di applicare una procedura di selezione imparziale e trasparente tra i candidati potenziali e vieta loro di rinnovare automaticamente un'autorizzazione rilasciata per una determinata attività, in termini incondizionati e sufficientemente precisi. La circostanza che tale obbligo e tale divieto si applichino solo nel caso in cui il numero di autorizzazioni disponibili per una determinata attività sia limitato per via della scarsità delle risorse naturali utilizzabili, le quali devono essere determinate in relazione ad una situazione di fatto valutata dall'amministrazione competente sotto il controllo di un giudice nazionale, non può rimettere in discussione l'effetto diretto connesso a tale articolo 12, paragrafi 1 e 2"*;
- i) nella giurisprudenza amministrativa, in merito alle previsioni della legge n. 4 del 2013 sulle c.d. professioni non ordinistiche, cfr. Cons. Stato, sez. III, sentenza 4 agosto 2021, n. 5756 (in *Rass. dir. farmaceutico*, 2022, 580), che ha rigettato la censura secondo cui una società di capitali, non iscritta all'albo degli odontoiatri, non potrebbe svolgere attività odontoiatrica; in particolare, si è ritenuto che *"il disposto dell'art. 1, comma 153, l. n. 124/2017 (che espressamente prevede che l'esercizio dell'attività odontoiatrica sia consentito alle società operanti nel settore odontoiatrico alle sole condizioni che le relative strutture siano dotate di un Direttore sanitario iscritto all'albo degli odontoiatri, e che all'interno delle stesse le prestazioni di cui all'art. 2 l. n. 409/1985 siano erogate dai soggetti in possesso dei titoli abilitanti di cui alla medesima legge) non si pone in termini antinomici rispetto al disposto dell'art. 12, comma 8, l. n. 3/2018 (che ha modificato l'art. 1, comma 2, l. n. 4/2013) e neppure rispetto a quanto stabilito dall'art. 4, comma 1, l. n. 3/2018 (che ha modificato il d.lg.C.p.S. n. 233/1946). Tali disposizioni operano, infatti, su piani diversi e con riguardo a materie differenti: la prima opera sul piano dell'esercizio della professione odontoiatrica, stabilendo le (uniche) condizioni alle quali può essere subordinato l'accesso delle società, mentre le altre disposizioni regolano, rispettivamente, la definizione di "professioni non organizzate" (dal cui ambito vengono escluse le "attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'art. 2229 del codice civile", "le professioni sanitarie e relative all'attività tipiche o riservate per legge e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative") e il riordino della disciplina degli ordini delle professioni sanitarie. Non può, pertanto, legittimamente inferirsi correlazione alcuna, neppure sul piano meramente interpretativo, fra le sopravvenute disposizioni introdotte dalla legge 3/2018 e la norma di cui all'art. 1, comma 153, l. n. 124/2017, che costituisce il parametro di legittimità dei provvedimenti che autorizzano l'esercizio della professione odontoiatrica in capo a soggetti costituiti in forma societaria"*.

