



Venerdì, 08 aprile 2016

IL CASO DEL GIORNO

Joint venture al test del regime CFC

/ Salvatore SANNA

L'applicazione del regime c.d. "CFC" ex art. 167 del TUIR dipende dal **possessione del controllo** in un soggetto residente o localizzato in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Per quanto riguarda la nozione di controllo (di diritto e di fatto), il DM 21 novembre 2001 n. 429 ha richiamato l'art. 2359 commi 1 e 2 c.c. in modo che rilevino le seguenti fattispecie:

- il c.d. "controllo di diritto", per il quale una società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- il c.d. "controllo di fatto interno", ossia quando una società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- il c.d. "controllo di fatto esterno", ossia laddove una società sia in una posizione di influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il requisito del controllo per l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 167 del TUIR e l'**abrogazione** del regime delle c.d. CFC collegate ad opera dell'art. 8 [...]

PAGINA 2

FISCO

Opzione "tardiva" per il Patent box 2015 entro il 30 settembre

In una corposa circolare sull'agevolazione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che ciò è possibile, versando la sanzione di 250 euro

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Entrate, con la corposa circolare n. 11 di ieri, fornisce gli attesi chiarimenti in merito al regime del Patent box. Rilevanti indicazioni pratiche vengono fornite, anzitutto, con riferimento alle modalità di **accesso al regime**.

Fermo restando che per il 2015 e 2016 (soggetti "solari") l'opzione deve essere esercitata presentando entro il 31 dicembre del periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione l'apposito modello semplificato in via telematica (prov. n. 144042/2015), l'Agenzia chiarisce che tale opzione può essere esercitata anche tardivamente mediante la **"remissione in bonis"** (art. 2 del DL 16/2012). Ad esempio, se un contribuente non ha esercitato per l'anno 2015 l'opzione ma ha presentato istanza di ruling entro la fine del medesimo anno, in presenza dei requisiti sostanziali per il Patent box può effettuare la comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione entro il 30 settembre

2016, versando contestualmente la sanzione di 250 euro.

Viene, inoltre, precisato che nel caso in cui l'impresa intenda agevolare un nuovo bene immateriale in periodi d'imposta successivi rispetto all'esercizio dell'opzione, occorre esercitare una nuova opzione, con durata quinquennale. Laddove, tuttavia, il nuovo bene presenti vincoli di **complementarietà** con un bene già oggetto di una precedente opzione e si intenda considerare tali beni come uno solo, la nuova opzione avrà durata pari a quella residua della precedente.

Un tema rilevante analizzato dalla circolare è poi quello del differimento dell'efficacia dell'opzione in presenza di istanza di ruling. In caso di presentazione di **ruling obbligatorio**, l'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione dell'istanza. Pertanto, in caso di comunicazione dell'opzione nel 2015 senza presentazione dell'istanza di ruling, l'opzione non ha effetto per [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

DURC non regolare in caso di denunce anomale e provvisorie

L'accusa di riciclaggio cade sul reato presupposto

Accertamento di plusvalenze senza automatismi

Legittimo il contributo unificato "duplicato" dal ricorso cumulativo

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

Debito IVA falcidiabile nel concordato preventivo liquidatorio

/ Michele BANA

L'imprenditore in stato di insolvenza, al fine di estinguere le proprie passività mediante la liquidazione del suo patrimonio, può presentare un ricorso per l' [...]

PAGINA 5

Joint venture al test del regime CFC

Dal 2015, quindi in sede di UNICO 2016, solo i soggetti controllanti entità in Paesi a fiscalità privilegiata adottano il regime CFC

/ Salvatore SANNA

L'applicazione del regime c.d. "CFC" ex [art. 167](#) del TUIR dipende dal **possesso del controllo** in un soggetto residente o localizzato in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Per quanto riguarda la nozione di controllo (di diritto e di fatto), il DM 21 novembre 2001 n. [429](#) ha richiamato l'[art. 2359](#) commi 1 e 2 c.c. in modo che rilevino le seguenti fattispecie:

- il c.d. "controllo di diritto", per il quale una società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- il c.d. "controllo di fatto interno", ossia quando una società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria di un'altra società;
- il c.d. "controllo di fatto esterno", ossia laddove una società sia in una posizione di influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il requisito del controllo per l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 167 del TUIR e l'**abrogazione** del regime delle c.d. CFC collegate ad opera dell'[art. 8](#) comma 3 del DLgs. 147/2015, pone agli operatori il tema dell'eventuale esclusione delle joint venture in soggetti residenti in Paradisi fiscali dal regime delle *controlled foreign companies*.

Più precisamente, si tratta di valutare se una situazione di **controllo congiunto**, quale è quello che emerge dall'accordo paritetico di joint venture posto in essere in concreto, configuri la nozione di controllo prevista dall'art. 167 del TUIR o piuttosto rappresenti un mero vincolo di collegamento.

Al riguardo, la ris. Agenzia delle Entrate n. [326](#) del 30 luglio 2008 aveva chiarito che il controllo congiunto esercitato da una joint venture paritetica tra un soggetto italiano e un soggetto non residente – che non attribuisce a nessuno dei soci una posizione dominante – determinava, ai fini della disciplina CFC italiana, l'applicazione dell'[art. 168](#) del TUIR (relativo alle partecipazioni in imprese collegate) e non dell'art. 167 del

TUIR (relativo alle partecipazioni in imprese controllate).

Detassati gli utili sui redditi imputati per trasparenza

Ad oggi, quindi, con l'abrogazione del regime di cui all'art. 168 del TUIR a decorrere dall'**esercizio in corso al 7 ottobre 2015**, le joint venture in argomento diventano del tutto escluse dal penalizzante regime che prevede l'imputazione per trasparenza del reddito della partecipata estera.

Naturalmente, occorre approfondire che non vi sia l'esercizio del controllo "di fatto" da parte di un soggetto residente tale da non far considerare la realtà localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata come una vera e propria società a controllo congiunto.

Alla luce dei chiarimenti della citata risoluzione n. 326/2008, resta fermo che per le joint venture in argomento si applica il **regime transitorio** previsto dall'[art. 8](#) comma 4 del DLgs. 147/2015. Pertanto, relativamente alle collegate estere, occorre tenere presente che:

- gli utili percepiti non concorrono a formare il reddito complessivo del socio residente per la quota corrispondente all'ammontare dei redditi assoggettati a tassazione separata ([art. 3](#) comma 3 del DM 268/2006);
- le imposte eventualmente pagate all'estero a titolo definitivo dal socio residente riferibili a tali utili non tassati costituiscono credito d'imposta nei limiti delle imposte complessivamente applicate a titolo di tassazione separata, ridotte delle somme ammesse in detrazione all'atto della tassazione per trasparenza ([art. 3](#) comma 3 del DM 268/2006);
- il costo della partecipazione nella società estera, già aumentato dei redditi imputati per trasparenza, è diminuito, fino a concorrenza di tali redditi, degli utili distribuiti ([art. 3](#) comma 4 del DM 268/2006);
- gli utili distribuiti dalla partecipata estera si presumono prioritariamente formati con redditi già assoggettati ad imposta e, pertanto, detassati in capo al socio italiano ([art. 8](#) comma 4 del DLgs. 147/2015).

Opzione "tardiva" per il Patent box 2015 entro il 30 settembre

In una corposa circolare sull'agevolazione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che ciò è possibile, versando la sanzione di 250 euro

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Entrate, con la corposa circolare n. 11 di ieri, fornisce gli attesi chiarimenti in merito al regime del Patent box. Rilevanti indicazioni pratiche vengono fornite, anzitutto, con riferimento alle modalità di **accesso al regime**.

Fermo restando che per il 2015 e 2016 (soggetti "solari") l'opzione deve essere esercitata presentando entro il 31 dicembre del periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione l'apposito modello semplificato in via telematica (prov. n. 144042/2015), l'Agenzia chiarisce che tale opzione può essere esercitata anche tardivamente mediante la "**remissione in bonis**" (art. 2 del DL 16/2012). Ad esempio, se un contribuente non ha esercitato per l'anno 2015 l'opzione ma ha presentato istanza di ruling entro la fine del medesimo anno, in presenza dei requisiti sostanziali per il Patent box può effettuare la comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione entro il 30 settembre 2016, versando contestualmente la sanzione di 250 euro.

Viene, inoltre, precisato che nel caso in cui l'impresa intenda agevolare un nuovo bene immateriale in periodi d'imposta successivi rispetto all'esercizio dell'opzione, occorre esercitare una nuova opzione, con durata quinquennale. Laddove, tuttavia, il nuovo bene presenti vincoli di **complementarietà** con un bene già oggetto di una precedente opzione e si intenda considerare tali beni come uno solo, la nuova opzione avrà durata pari a quella residua della precedente.

Un tema rilevante analizzato dalla circolare è poi quello del differimento dell'efficacia dell'opzione in presenza di istanza di ruling. In caso di presentazione di **ruling obbligatorio**, l'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione dell'istanza. Pertanto, in caso di comunicazione dell'opzione nel 2015 senza presentazione dell'istanza di ruling, l'opzione non ha effetto per tale annualità. Se poi l'istanza viene presentata nel 2016, il quinquennio decorre dall'anno 2016.

Il **differimento** della decorrenza del regime si ha soltanto nel caso in cui il ruling obbligatorio sia portato a termine, vale a dire venga integrata la documentazione entro il termine previsto. In caso di mancata integrazione della documentazione, infatti, si determina la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata (senza alcuna conseguenza per il contribuente).

Ad esempio, se un contribuente esercita l'opzione nel 2015 ed entro il termine di tale anno presenta istanza di ruling ma non integra la documentazione nel termi-

ne di 150 giorni, l'istanza si considera decaduta e l'opzione non produce effetti. Qualora, poi, l'istanza venga nuovamente presentata e correttamente integrata, l'opzione diviene efficace dall'anno di presentazione della nuova istanza.

Diversa è la questione in caso di **ruling facoltativo**. Se viene esercitata l'opzione (es. nel 2015) e non viene presentata istanza di ruling facoltativo, l'opzione è già efficace, inizia a decorrere il quinquennio e il contribuente determina **autonomamente** il reddito agevolabile. Se però nel corso del quinquennio (es. nel 2017) il contribuente presenta istanza di ruling facoltativo, lo stesso non può determinare il reddito autonomamente per la residua parte del triennio, ma deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia.

Se, invece, viene presentata istanza di ruling facoltativo nello stesso anno di esercizio dell'opzione, l'opzione è efficace (il quinquennio inizia a decorrere) ma il contribuente non può determinare autonomamente il reddito, dovendo attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia.

Infine, se la documentazione non viene integrata entro il termine previsto, l'opzione è ancora valida ma l'istanza di ruling facoltativo si considera decaduta: il contribuente può quindi iniziare o continuare a determinare il reddito autonomamente.

L'Agenzia fornisce, inoltre, chiarimenti sul passaggio **da ruling obbligatorio a facoltativo**, come avviene nel caso di un bene immateriale inizialmente utilizzato direttamente dal beneficiario e, dopo l'esercizio dell'opzione e la presentazione del ruling obbligatorio (nel 2015), conferito o scisso in una società del medesimo gruppo (IP company), la quale concede il bene allo stesso dante causa o ad altra società del gruppo (nel 2016). In tal caso, il dante causa può beneficiare dell'agevolazione per il 2015 solo in caso di sottoscrizione dell'accordo di ruling, oppure può far decadere l'istanza non presentando la documentazione integrativa, senza però far decadere gli effetti dell'opzione esercitata. L'avente causa può beneficiare dell'opzione esercitata dal dante causa e può determinare autonomamente il reddito agevolabile (trattandosi di utilizzo indiretto).

La seguente tabella riporta le **alternative** proposte dall'Agenzia per l'utilizzo della quota di reddito agevolabile in caso di esercizio dell'opzione e presentazione dell'istanza di ruling nel 2015 (con integrazione della documentazione entro 150 giorni) e di sottoscrizione dell'accordo nel 2017.

EFFETTI DELLA SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO DI RULING

	Accordo sottoscritto ad aprile 2017	Accordo sottoscritto a novembre 2017
2015	Reddito determinato secondo le regole ordinarie. Può essere presentata un'integrativa "a favore" entro il 30 settembre 2017 o, in alternativa, un'istanza di rimborso.	Reddito determinato secondo le regole ordinarie. Può essere presentata un'istanza di rimborso.
2016	UNICO 2017 da presentare entro il 30 settembre 2017. In tale dichiarazione può essere inclusa, oltre alla variazione in diminuzione relativa al 2016, anche quella relativa al 2015 (laddove non siano state utilizzate le suddette alternative).	Può essere presentata un'istanza di rimborso o, in alternativa, un'integrativa "a favore" entro il 30 settembre 2018. In tale dichiarazione può essere inclusa anche la variazione in diminuzione relativa al 2015 (laddove non sia stata presentata l'istanza di rimborso con riferimento a tale annualità).
2017	UNICO 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018. In tale dichiarazione si potrebbe fruire dell'agevolazione per il 2015, 2016 e 2017, sempreché non siano state applicate le predette alternative.	UNICO 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018. In tale dichiarazione si potrebbe fruire dell'agevolazione per il 2015, 2016 e 2017, sempreché non siano state applicate le predette alternative.

Debito IVA falcidiabile nel concordato preventivo liquidatorio

Per la Corte Ue, è sufficiente l'attestazione professionale del trattamento migliore rispetto all'alternativa del fallimento

/ Michele BANA

L'imprenditore in stato di insolvenza, al fine di estinguere le proprie passività mediante la liquidazione del suo patrimonio, può presentare un ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, con il quale propone di pagare soltanto **parzialmente** un debito per l'imposta sul valore aggiunto attestando – sulla base dell'accertamento di un esperto **indipendente** – che il credito dell'Amministrazione finanziaria non riceverebbe una soddisfazione migliore nel caso del proprio fallimento. Lo ha stabilito la Corte di Giustizia Ue, con sentenza [C-546/14](#), pubblicata ieri, con riferimento alla domanda di pronuncia pregiudiziale formulata dal Tribunale di Udine, con ordinanza del 30 ottobre 2014, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, sull'interpretazione degli artt. 2, 250, par. 1 e 273 della direttiva 2006/112/CE, e dell'art. 4, par. 3 del TUE.

In particolare, l'autorità giudiziaria friulana aveva chiesto se tali fonti comunitarie debbano essere interpretate nel senso di rendere incompatibile una norma interna, rappresentata, nel caso di specie, dagli artt. 162 e 182-ter del RD 267/42 per l'inammissibilità della domanda di **concordato** preventivo, con pagamento parziale del debito per IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della **transazione fiscale**.

In altri termini, era stato investito il giudice comunitario per chiarire se l'obbligo degli Stati membri, previsto dal diritto dell'Unione europea, di adottare tutte le misure legislative e amministrative necessarie a garantire il prelievo integrale dell'IVA impedisca effettivamente di ricorrere a una procedura concorsuale alternativa al fallimento, nel cui ambito l'imprenditore in stato di insolvenza **liquidi** tutto il proprio patrimonio per soddisfare i creditori e preveda pagamenti dei debiti per IVA non deteriori rispetto all'ipotesi alternativa del fallimento, in virtù dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo formale del Tribunale.

La Corte di Giustizia ha preliminarmente osservato che la procedura di concordato preventivo è soggetta a presupposti di applicazione rigorosi, al fine di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei **crediti privilegiati**, compresi, quindi, quelli afferenti all'IVA: a questo proposito, è stato richiamato il contenuto dell'art. 160, comma 2 L. fall., secondo cui il pagamento parziale di un credito privilegiato può essere ammesso soltanto se un **esperto indipendente** – in possesso dei requisiti previsti dall'art. 67, comma 3,

lett. d) L. fall. – attesta che tale credito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore, in ragione della collocazione preferenziale, "avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione".

A parere del giudice comunitario, la procedura di concordato preventivo appare, pertanto, **idonea** a consentire di accertare che, a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, lo Stato membro interessato non possa recuperare il proprio credito IVA in misura maggiore.

In tale sede, è stato altresì osservato che la proposta concordataria è soggetta al voto di tutti i creditori, ai quali il debitore non proponga un pagamento integrale del loro credito, e che deve essere approvata da tanti creditori che rappresentino la **maggioranza** del totale dei crediti ammessi al **voto**: conseguentemente, tale procedura permette all'Agenzia delle Entrate – o al concessionario della riscossione, per gli importi iscritti a ruolo – di votare contro la proposta di pagamento parziale del credito IVA, qualora non concordi con le determinazioni dell'esperto indipendente.

L'Agenzia può votare contro e poi opporsi all'omologazione della proposta

Al ricorrere di tale ipotesi, nell'eventualità in cui la proposta concordataria sia approvata dalla maggioranza di cui all'art. 177 L. fall., l'Amministrazione finanziaria ha comunque la possibilità di **opporsi all'omologazione** della stessa: in ogni caso, il Tribunale può omologare il concordato, se ritiene che possa soddisfare il predetto credito tributario in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili (art. 180, comma 4 L. fall.).

Alla luce delle suddette considerazioni, la Corte di Giustizia Ue ha, quindi, concluso che l'ammissione di un **pagamento parziale** di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo che – a differenza delle misure trattate nelle cause C-174/07 e [C-132/06](#) – non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, **non** è **contraria** all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'imposta nel loro territorio e la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione europea.

DURC non regolare in caso di denunce anomale e provvisorie

La denuncia dell'azienda non deve presentare "incongruenze" o essere priva degli elementi essenziali per individuare i contributi dovuti

/ Elena MARTINA

Come è ormai assodato, uno dei requisiti per il rilascio del **DURC** è la presentazione regolare delle denunce UniEmens. Con la circolare n. [19/2015](#) il Ministero del Lavoro ha precisato che la **denuncia** dell'azienda deve anche essere tale da non presentare "incongruenze" o non essere priva degli elementi essenziali per individuare i contributi dovuti dall'azienda. Per questo motivo l'INPS con la circolare n. [126/2015](#) ha precisato che verrà rilasciato DURC **non regolare** in presenza di:

- UniEmens "**provvisorio**", che ricorre quando le somme degli importi a debito e/o a credito ricostruiti (ex quadro "BC" e "D") sono inferiori ai rispettivi valori indicati negli elementi dichiarativi "TotaleADebito" e "TotaleACredito" presenti nei "dati di quadratura" della denuncia aziendale e tali differenze sono superiori alla tolleranza (5 euro);
- UniEmens "**anomalo**", che ricorre quando le somme degli importi a debito (ex quadro B/C) e/o a credito (ex quadro D) risultano superiori ai rispettivi valori indicati negli elementi dichiarativi "TotaleADebito" e "TotaleACredito" e tali differenze sono superiori alla tolleranza;
- UniEmens "**non generabili**", che ricorre quando sono presenti le denunce individuali ma è assente la denuncia aziendale oppure, al contrario, quando è presente solo la denuncia aziendale.

Pertanto, occorrerà sempre verificare se nella consolle messa a disposizione dall'INPS (nell'area dedicata ai "servizi per aziende e consulenti") siano presenti denunce UniEmens con queste caratteristiche e provvedere al più presto alla loro sistemazione. Diversamente non sarà possibile ottenere la **regolarità contributiva**. In relazione a ciò, l'INPS ha predisposto sul proprio sito un apposito manuale che spiega come effettuare le correzioni più ricorrenti.

Entrando nello specifico, si evidenzia che uno degli elementi critici, causa degli errori di quadratura, è dato dal funzionamento dei "**Criteri di univocità**". Si tratta delle informazioni presenti nella "denuncia individuale" e nella "denuncia aziendale" che permettono l'individuazione univoca della denuncia. Più denunce con gli stessi criteri di univocità si "sovrappongono" se invece i criteri sono diversi, si "aggiungono".

Le modalità di "**quadratura**" degli UniEmens variano in base alla problematica rilevata. Uno degli errori più frequenti è costituito dall'invio di più denunce indivi-

duali per lo stesso lavoratore ma con criteri di univocità diversi. In questo caso, infatti, la denuncia individuale non si sovrappone a quella inviata precedentemente ma si aggiunge, rendendo il **DM anomalo**. Se il DM è anomalo per la presenza di una o più denunce individuali "doppie", è sufficiente eliminare le denunce che non devono essere presenti. Se il DM è provvisorio per la mancanza di una o più denunce individuali, è sufficiente inviare solo quelle denunce individuali che risultano **mancanti**.

Un altro errore può rilevarsi nella squadratura tra la somma degli importi presenti nei singoli elementi o causali e quanto indicato nei dati di quadratura della denuncia aziendale. In pratica, il DM virtuale generato da INPS **non corrisponde** al DM prodotto dalla procedura paghe. L'analisi delle differenze di importi e contribuzioni dei singoli codici permette di limitare la verifica ad una sola **tipologia** di lavoratori (ad esempio, se la differenza viene riscontrata nel rigo 1000 occorre verificare le sole denunce individuali degli operai, mentre se è nel rigo 52 vanno verificate le sole denunce di lavoratori con indennità di malattia). Visualizzando il dettaglio del codice è possibile individuare in quale denuncia individuale è presente la **differenza** che produce la squadratura. Se sono errati i dati di una o più denunce individuali ma non si tratta di dati che fanno parte dei criteri di univocità, è sufficiente **inviare nuovamente** la denuncia individuale del lavoratore con i dati esatti e andrà a sovrapporsi alla denuncia corrispondente.

Spesso, quando l'azienda è seguita da **due professionisti** (ad es. uno per i dirigenti, uno per gli altri dipendenti), risultano errati i dati dichiarativi presenti nella denuncia aziendale. Ciò accade in quanto la denuncia aziendale che viene recepita dal sistema è sempre l'ultima trasmessa e quindi fa riferimento solo ai dati trasmessi dal secondo professionista. Ovviamente vi sarà una squadratura in quanto la denuncia aziendale non comprende entrambi i **flussi**. Per sistemare il problema è sufficiente variare la denuncia aziendale, indicando la somma dei dati trasmessi da entrambi i professionisti. Per evitare il problema i due professionisti dovranno accordarsi preventivamente per trasmettere **una sola denuncia** aziendale che comprenda entrambi i dati.

L'accusa di riciclaggio cade sul reato presupposto

Assoluzione quando non è possibile stabilire se vi sia stato un "delitto" presupposto

/ Maurizio MEOLI

La complessa vicenda esaminata dalla sentenza n. 13901 della Cassazione, depositata ieri, consente ai giudici della seconda Sezione penale di soffermarsi su profili di estremo interesse in materia di delitto di **riciclaggio** ex art. 648-bis c.p.

Tale disposizione punisce con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da 5.000 a 25.000 euro (importo sostituito al precedente – da 1.032 a 15.493 euro – dall'art. 3 comma 1 della L. n. 186/2014), chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da **delitto non colposo**, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Rispetto a tale reato si ricorda come non sia reputato necessario che l'illecita provenienza (da delitto non colposo) risulti accertata da una sentenza definitiva, potendo anche essere desunta sulla base di prove logiche (cfr., tra le altre, Cass. nn. [35763/2010](#), [47375/2009](#) e [1025/2009](#)). L'ultimo comma dell'art. 648-bis c.p., inoltre, rinvia all'ultimo comma dell'art. 648 c.p. Ne consegue che il riciclaggio sussiste anche quando l'autore del delitto da cui il denaro o le cose provengono **non sia imputabile o non sia punibile** ovvero quando manchi una condizione di procedibilità (ad esempio, la querela) riferita a tale delitto. Non rilevano, inoltre, le eventuali cause di estinzione del reato presupposto – quali la prescrizione – intervenute successivamente alla commissione del delitto in esame, in quanto, ai sensi dell'art. 170 c.p., "quando un reato è il presupposto di un altro reato, la causa che lo estingue non si estende ad altro reato".

Tornando al caso esaminato dalla sentenza citata in premessa, si evidenzia come esso, esemplificato ai fini del presente commento, vedeva un soggetto trasferire in **Paesi a fiscalità privilegiata**, molti anni fa, 8.500.000 euro. Tale soggetto moriva nel 1998 e, fino a tale data, nessuna indagine giudiziaria (o accertamento fiscale) veniva intrapresa nei suoi confronti. Nel 2003 uno dei figli faceva rientrare tale somma in Italia attraverso una intricata serie di operazioni che gli valeva l'accusa di riciclaggio. Ciò in quanto non risultava che il padre fosse titolare di redditi diversi da quelli derivanti dalla società di famiglia, né che si fosse mai munito delle necessarie autorizzazioni per esportare valuta o che avesse denunciato di possedere beni all'estero. Il P.M. ne deduceva che le somme in questione non potevano che essere frutto di evasione fiscale (in particolare della frode di cui all'art. 4 comma 1 lett. f) della L. 516/82), **esportate con mezzi fraudolenti** ed ora oggetto di riciclaggio da parte del figlio; il quale –

proprio per le peculiari modalità utilizzate per effettuare il rientro (peraltro connotate dalla assenza di esposizione in prima persona e dalla distruzione della relativa documentazione) – era da considerare certamente a conoscenza della provenienza illecita del denaro.

I giudici di merito assolvevano l'imputato da tale accusa ed il Procuratore generale ricorreva per Cassazione. La decisione di merito, relativamente a tali profili, è reputata corretta dalla Suprema Corte.

Ed, infatti, è vero che per la configurabilità della fattispecie di riciclaggio non è necessaria l'individuazione, nei suoi **esatti termini**, del reato presupposto, ma la stessa non è configurabile quando si verte in una situazione nella quale addirittura non sia possibile stabilire **se vi sia stato** un reato (*rectius*, un delitto) presupposto.

Innanzitutto è corretta la sottolineatura secondo la quale non è possibile escludere "a priori" che i fondi costituiti all'estero potessero essere di provenienza "lecita"; e, quindi, di riflesso, non è possibile ritenere che il trasferimento degli stessi oltre frontiera avesse necessariamente una **finalità di occultamento**. All'epoca del trasferimento, peraltro, non esisteva la presunzione di evasione fiscale di cui all'art. 12 comma 2 del DL 78/2009, secondo la quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato non dichiarati si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione (presunzione, oltretutto, relativa al solo ambito tributario). Non esiste alcun automatismo tra trasferimento all'estero e mezzo fraudolento; e, comunque, entrambe le situazioni devono essere adeguatamente provate.

La detenzione all'estero di somme di denaro in violazione della disciplina in materia di monitoraggio fiscale avrebbe potuto condurre (anche allora) esclusivamente ad una **sanzione amministrativa**, con conseguente assenza di un delitto, quale reato presupposto del riciclaggio. Ed è anche possibile ipotizzare che il defunto avesse costituito la provvista di denaro poi trasferita all'estero commettendo un "reato", ma non un "delitto", giacché l'omessa annotazione di corrispettivi o la loro annotazione in misura inferiore al reale costituiva, al tempo, una mera **"contravvenzione"** (punita, ex art. 1 comma 2 lett. a) della L. 516/82, con l'**arresto** da tre mesi a due anni e con un'ammenda).

E, quindi, l'integrazione da parte del defunto del delitto di cui all'art. 4 comma 1 lett. f) della L. 516/82 risulta solo una delle condotte ipotizzabili (in grado di supportare l'accusa di riciclaggio), ma la stessa non è fondata su un **compendio probatorio** tale da escludere qualsiasi ipotesi alternativa.

Accertamento di plusvalenze senza automatismi

Dopo il decreto internazionalizzazione il valore accertato per il registro non si presume applicabile anche nell'ambito delle imposte dirette

/ Giovambattista PALUMBO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [6135/2016](#), ha chiarito gli effetti delle recenti modifiche normative in tema di correlazione tra accertamenti ai fini dell'imposta di registro e **accertamenti di plusvalenze** ai fini imposte dirette.

Nel caso di specie, l'Agenzia aveva notificato un avviso di accertamento, con il quale, in ragione di un precedente accertamento ai fini dell'imposta di registro, divenuto definitivo, che aveva elevato il valore di un terreno a 689.500.000 lire rispetto a quello dichiarato di 355.000.000 di lire, assoggettava a tassazione la conseguente plusvalenza ai fini delle imposte dirette.

Il ricorso veniva rigettato e la sentenza di primo grado confermata dalla C.T. Reg., la quale ritenne che il fatto che il valore del bene fosse stato definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro dispiegasse i suoi effetti anche ai fini delle imposte dirette. Il contribuente ricorreva, infine, per cassazione, lamentando, tra le altre, l'erroneità della decisione nella parte in cui aveva ritenuto **vincolante**, ai fini dell'accertamento dell'imposta sui redditi, l'accertamento definitivo del valore ai fini dell'imposta di registro, non tenendo conto della diversità dei presupposti impositivi tra imposta sui redditi, la tassazione dei quali è legata a redditi effettivamente percepiti ed imposta di registro, la cui base imponibile è legata invece al valore venale del bene in comune commercio. La ricorrente sottolineava, inoltre, come la C.T. Reg. non avesse fornito alcuna motivazione in ordine alla prova documentale, offerta mediante gli assegni bancari ricevuti dall'acquirente, fornita in relazione alle somme effettivamente percepite a titolo di corrispettivo.

La Cassazione evidenziava, quindi, che la sentenza impugnata aveva fatto in realtà applicazione del principio di diritto più volte affermato, secondo cui l'Amministrazione è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento della plusvalenza sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di imposta di registro, spettando al contribuente, al fine di **superare la presunzione** di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di mercato accertato in via definitiva, dimostrare di avere venduto ad un prezzo inferiore.

Tanto premesso, però, i giudici di legittimità evidenziano che tale principio "deve ritenersi ormai superato alla stregua dello ius superveniens di cui all'art. 5, 3° comma del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147", il quale stabilisce che gli artt. 58, 68, 85 e 86 del TUIR e gli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del DLgs. n. 446/97, si interpretano nel

senso che per le **cessioni di immobili** e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, "l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro", o delle imposte ipotecaria e catastale.

La presunzione, sin qui affermata in via giurisprudenziale, circa la **corrispondenza** tra il **corrispettivo incassato ed il valore venale** in comune commercio accertato ai fini dell'imposta di registro non è, dunque, più sostenibile alla stregua della nuova disposizione, che, sottolinea ancora la Corte, "ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi dell'art. 1 comma 2 della L. n. 212/2000, è applicabile retroattivamente". La *ratio* dell'assunto giurisprudenziale fino ad oggi dominante era che, secondo logica comune e di mercato, il prezzo di cessione non poteva discostarsi, se non in casi eccezionali, dal valore venale. Il suddetto valore era quindi utilizzabile per accertare la quantificazione delle plusvalenze da parte del contribuente, laddove, per esempio, Cassazione n. [14448/2000](#) richiamava il principio generale di presunzione di proporzionalità della prestazione nei contratti a prestazioni corrispettive.

La norma introdotta dal decreto internazionalizzazione ha, tuttavia, riportato la materia nella sua *ratio* più corretta, evidenziando come il criterio utilizzato per la determinazione del valore possa essere solo un "indizio" e non la prova certa della plusvalenza realizzata, posto che le imposte sono determinate con **criteri e presupposti diversi**. Quando si discute di imposta di registro si ha, infatti, riguardo al valore di mercato del bene, mentre, quando si discute di una plusvalenza, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo d'acquisto e il prezzo di cessione del bene medesimo.

Possibile però un accertamento fondato anche su altri elementi

La nuova disposizione si limita, dunque, ad evitare un automatismo accertativo secondo cui il maggior valore definito ai fini del registro possa costituire, di per sé, **prova sufficiente** per l'accertamento del maggior corrispettivo. Il che non impedisce, però, che un accertamento fondato sia sulla differenza tra valore e corrispettivo, sia su altri elementi (quali, per esempio, un mutuo superiore all'ammontare del corrispettivo), possa essere ancora considerato legittimo.

Legittimo il contributo unificato “duplicato” dal ricorso cumulativo

La Corte Costituzionale dichiara inammissibile la questione di legittimità, e non entra nel vivo della problematica

/ Alfio CISSELLO

A seguito della L. 147/2013, l'art. 14 comma 3-*bis* del DPR 115/2002 stabilisce: “nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per **ciascun atto impugnato** anche in appello, ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito”.

Con ciò il legislatore ha voluto sancire, in maniera netta, che la quantificazione del contributo unificato atti giudiziari, nel processo tributario, è sempre connessa all'atto impugnato. Non ha rilevanza che il contribuente impugni i diversi atti con un ricorso, o con il c.d. **ricorso cumulativo** (impugnazione mediante la quale si presenta ricorso, contemporaneamente, contro più atti).

Lo stesso se il contribuente notifica due ricorsi contro due atti, questi vengono riuniti, il giudice emana una sentenza e il contribuente, avverso la stessa, **notifica un unico atto** di appello.

In altri termini, il parametro di riferimento è sempre l'atto impugnato, e il valore è ricavabile dall'art. 12 comma 2 del DLgs. 546/92 (sola maggiore imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi).

Con la sentenza n. 78 pubblicata ieri, la Corte Costituzionale, principalmente per **motivi processuali**, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità dell'art. 14 comma 3-*bis* del DPR 115/2002.

Tra l'altro, l'ordinanza di rimessione ha argomentato le proprie censure richiamando l'irragionevolezza della base imponibile rispetto al presupposto del tributo, “che il giudice *a quo* vorrebbe strettamente ancorato al valore unitario del processo come previsto per il rito civile”.

Non si è spiegata, tuttavia, la ragione di ciò, anche perché il tutto trae origine dalla diversità del processo tributario rispetto al processo civile.

Tirando le somme, pensiamo a due atti del valore utile ai fini del contributo unificato di 2.000 e di 3.000 euro.

In base al dato normativo, che ha ora “passato” il **va-glio** di **costituzionalità**, bisogna pagare due contributi, uno di 30 euro e l'altro di 60 euro (per lo scaglione di valore sino a 2.582,28 euro il contributo è di 30 euro e per quello che va da tale cifra sino a 5.000 euro, il contributo è di 60 euro).

Legislatore coerente con l'art. 12 del DLgs. 546/92

Non è legittima l'interpretazione sostenuta, in breve, nell'ordinanza di rimessione, la quale, riprendendo il concetto di cumulo delle liti, individua il valore in 5.000 euro, il che avrebbe comportato la necessità di pagare, ai fini del contributo, solo 60 euro.

A nostro avviso, il dato legislativo è corretto: la quantificazione del contributo non può che essere connessa al singolo atto impugnato, per cui è del tutto irrilevante che il ricorrente abbia, mediante **unica impugnazione**, censurato più atti.

Il principio, però, non va sempre a danno del contribuente.

Se così è, non può in alcun modo essere accettata la tesi del Ministero dell'Economia e delle finanze che, quando fa comodo all'Erario, richiama il valore della lite in senso non tributario ma civilistico. Così facendo, nella direttiva 14 dicembre 2012 n. 2 § 17 si è affermato che il contributo spetta anche se il contribuente appella (in via principale o incidentale) solo il capo di sentenza relativo alle **spese processuali**.

Che inerenza hanno le spese processuali con la maggiore imposta richiesta nell'atto impugnato? Nessuna. Purtroppo, è noto che pochi contribuenti sono disposti a ricorrere contro l'atto di recupero del contributo per somme che, nella maggior parte delle ipotesi, risultano esigue.

Al via le “Giornate della revisione legale”

Una serie di eventi formativi organizzati da CNDCEC e FNC in tutta Italia per approfondire la disciplina e presentare un nuovo software dedicato

/ Savino GALLO

Partiranno il prossimo 29 aprile da Potenza le “**Giornate della revisione legale**”, una serie di convegni organizzati da CNDCEC e FNC che, proprio come il *road show* per l'internazionalizzazione delle PMI (si veda “[Parte il «Road Show» del CNDCEC per l'internazionalizzazione delle PMI](#)” del 26 febbraio), avranno l'obiettivo di divulgare e approfondire prassi e normativa attinenti ad uno dei principali ambiti di attività dei commercialisti, quello della revisione legale dei conti.

“La Fondazione e il Consiglio nazionale – spiega il Presidente del CNDCEC, Gerardo **Longobardi**, in una nota stampa diffusa ieri – dedicano al tema della revisione legale dei conti un ciclo di eventi formativi/divulgativi con lo scopo di sensibilizzare i commercialisti alle problematiche istituzionali, normative e applicative, in particolare alla luce del DLgs. 139/2015, della Direttiva e del Regolamento (UE) n. 537/2014 e della Direttiva 2014/56/UE”.

Tali direttive, in particolare, “produrranno **ampi effetti** su alcuni assi portanti del più ampio processo di revisione legale, circoscrivendo e meglio specificando l'*audit risk model*, l'indipendenza ed il controllo qualità nell'ambito dello scambio di informazioni con gli organi di governo e controllo”.

Come detto, si partirà a fine aprile dal capoluogo della Basilicata, per poi toccare, aggiunge il Presidente della FNC, Giorgio **Sganga**, le città di Vercelli, Torino, Salerno, Venezia, Udine, Treviso, Lucca, Firenze, Verona, Bari, Viterbo e Reggio Calabria nei mesi di maggio e giugno (le altre date del progetto, che rimarrà in piedi per tutto il 2016, verranno rese note nei mesi a seguire).

Tali appuntamenti, inoltre, saranno necessari anche per presentare il **nuovo software** sulla revisione legale dei conti, messo a punto dal Consiglio nazionale su ispirazione dell'*audit risk model*. Si tratta di un software realizzato per “rispondere alle esigenze del professionista che approccia la nuova revisione legale”, la

cui password di accesso sarà concessa, in licenza gratuita per un anno, solo ai partecipanti alle “Giornate della revisione legale”.

Il programma, aggiunge la nota stampa diffusa ieri dal CNDCEC, “è disegnato sulle principali fasi del processo di revisione. Inizialmente, richiede l'identificazione dei soggetti incaricati della revisione, il caricamento dei dati del cliente, traccia le sessioni di lavoro, supporta la fase di preventivazione e di accettazione dell'incarico, con tutte le procedure preliminari”.

Ampio spazio, inoltre, alla fase di identificazione e **valutazione del rischio**, con “l'analisi del rischio intrinseco e di controllo”, che permetterà di ottenere delle “risposte al rischio” articolate secondo tutti i principali cicli o aree di bilancio.

“La piena adozione dei principi di revisione internazionali ISA Italia – spiega Raffaele **Marcello**, Consigliere nazionale con delega alla revisione – porta i professionisti in un **nuovo mondo**, del quale occorre comprendere la filosofia di fondo, la strategia, le logiche operative. La valutazione del rischio, l'elaborazione delle risposte al rischio, il *reporting*, la predisposizione delle carte di lavoro sono i nuovi problemi con i quali dovranno fare i conti i professionisti italiani”.

Il Consigliere nazionale, tra l'altro, è tra gli autori della “**Guida pratica alla revisione legale nelle PMI**”, volume (pubblicato proprio in questi giorni da Eutekne e reperibile nella nostra [biblioteca on line](#)) che presenta un caso svolto di revisione legale dei conti in un'impresa di piccole dimensioni.

“Occorre comprendere l'approccio al rischio e saperlo gestire”, conclude Marcello, e, in questo senso, “il software per la revisione e gli eventi che terremo in tutta Italia sono un altro importante tassello del **contributo di conoscenze** che stiamo offrendo ai colleghi su questa materia”.

Dall'elusione dell'OPA obbligatoria danno risarcibile ma tutto da provare

Da verificare la perdita di guadagno anche per gli eventi successivi incidenti sul valore di borsa delle azioni rimaste in portafoglio agli azionisti

/ **Eugenio DALMOTTO**

La Cassazione, con la sentenza n. [6504](#) del 4 aprile 2016, torna sul problema della **risarcibilità** della **violazione dell'obbligo**, nelle operazioni di acquisizione del controllo di una società quotata, di proporre una offerta pubblica di acquisto di tutte le altrui partecipazioni sociali a fronte di un corrispettivo determinato secondo criteri dettati dalla legge.

L'obbligo scatta, in base all'[art. 106](#) del TUF, quando gli acquirenti **superino la soglia del 30%** ed ha due scopi. Da un lato, mira a consentire agli azionisti di minoranza ostili al nuovo assetto proprietario di vendere le proprie azioni. Dall'altro, si propone di rendere partecipi anch'essi del cosiddetto premio di maggioranza ossia del maggior prezzo rispetto a quello corrente di mercato che chi vuole conquistare il potere è disposto a pagare.

La vicenda è quella di una "scalata", durante la quale un **accordo occulto** tra due società aveva celato il superamento della quota di innesco dell'OPA totalitaria, impedendo così che i soci di minoranza potessero alienare le proprie azioni al prezzo vantaggioso a cui l'offerta pubblica sarebbe stata vincolata.

La scoperta del patto ha suscitato numerose azioni risarcitorie.

Con una sua decisione, la Corte d'Appello di Milano aveva negato l'esistenza di un **diritto soggettivo** a ricevere il prezzo dell'OPA – e dunque al risarcimento per lesione del relativo diritto soggettivo – partendo dall'assunto secondo cui le sanzioni della sterilizzazione del voto e della necessaria dismissione della partecipazione eccedente il 30%, irrogate ex [art. 110](#) TUF dalla CONSOB per il mancato lancio dell'OPA, ripristinano lo status quo ante e fanno venir meno, insieme all'obbligo di promuovere l'offerta, la pretesa di ottenere per effetto della stessa il premio che l'acquirente de-

ve riconoscere agli azionisti per la cessione del controllo.

Era quindi proposta impugnazione dinanzi al giudice di legittimità, che ha accolto il ricorso.

L'obbligo di rivendita azionaria ha un interesse di natura pubblicistica

Osserva infatti la Suprema Corte, in linea con altri suoi precedenti, che il divieto di esercitare il voto e l'obbligo di rivendita azionaria rispondono ad un **interesse di natura pubblicistica**, diretto al regolare funzionamento del mercato, e – per questo motivo – si pongono su un piano diverso da quello privatistico del risarcimento del danno, che non c'è ragione di negare in favore di coloro ai quali la prestazione inadempita avrebbe dovuto essere resa.

Ciò posto, era lecito attendersi che il danno risarcibile fosse *tout court* identificato nel sovrapprezzo che sarebbe stato riconosciuto all'azionista di minoranza se l'OPA fosse stata lanciata e se fosse stata accettata.

La Cassazione tuttavia ritiene che una conclusione del genere sarebbe arbitraria.

Di conseguenza, ha incaricato altra Corte d'Appello di verificare se la **perdita dell'opzione di acquisto** abbia concretamente determinato una perdita di guadagno anche in relazione agli eventi successivi incidenti sul valore di borsa delle azioni rimaste in portafoglio agli azionisti.

In tal modo, però, si sollecita una indagine pressoché impossibile, non potendosi sapere come l'azionista avrebbe investito il sovrapprezzo ricavato dall'OPA e non potendosi pertanto operare alcun confronto con la redditività dell'aver mantenuto, per un periodo successivo più o meno lungo, la proprietà delle azioni.

Anche le proteine vegetali possono garantire tutti gli aminoacidi essenziali

Vale la legge della complementarietà proteica: basta combinare fonti proteiche vegetali diverse nello stesso pasto o nella stessa giornata

/ FONDAZIONE UMBERTO VERONESI

Secondo le stime più recenti, sono circa **8 su 100** gli Italiani che hanno detto addio a carne e pesce, per un totale di circa 4 milioni e mezzo di persone. Cresce il popolo dei vegetariani, dunque, ma come assicurarsi di vivere sani anche senza la bistecca nel piatto? La risposta è compiere scelte **consapevoli e informate**.

Sappiamo infatti che alcuni fra i più importanti fattori di rischio per malattie cardiovascolari e tumori sono il peso in eccesso, il diabete, le dislipidemie e l'ipertensione. Tutti fattori legati a un consumo esagerato di grassi saturi, zuccheri semplici, sale, alcol e proteine animali.

In genere una **dieta vegetariana** limita l'esposizione a questo tipo di errori alimentari, può offrire tutti i nutrienti necessari a un individuo sano, a patto di portare in tavola menu equilibrati e completi.

Una particolare attenzione va posta proprio all'**apporto proteico**. Ma cosa sono le proteine e perché sono importanti?

Svolgono molte funzioni cruciali e sono indispensabili per la crescita, la riparazione e il rinnovamento dei tessuti del nostro organismo. Rappresentano uno dei tre macronutrienti necessari alla nostra salute, accanto a carboidrati e grassi. Sono costituite da catene lineari di aminoacidi con svariate strutture, ne esistono venti tipi diversi, dei quali nove sono definiti "**essenziali**" perché il nostro corpo non è in grado di sintetizzarli a partire da altre molecole, devono essere introdotti quindi con il cibo che mangiamo.

Le proteine che forniscono una gamma completa di aminoacidi essenziali e sono più digeribili vengono definite ad "alto valore biologico", e in generale corri-

spondono alle proteine di origine animale.

Ma con le proteine vegetali vale la legge della complementarietà proteica, ovvero basta **combinare** fonti proteiche vegetali diverse nello stesso pasto o nella stessa giornata per garantirci tutti gli aminoacidi essenziali. Buoni esempi arrivano dai più tradizionali piatti della nostra cucina, come pasta e ceci o riso e lenticchie, che combinano legumi e cereali.

In definitiva, quante proteine dobbiamo assumere? La società italiana di nutrizione umana stima come ragionevole che da esse derivi il **12-18%** dell'energia quotidiana, la dieta mediterranea prevede che tale apporto giunga principalmente da fonti vegetali e pesce, seguiti da latticini, carni bianche e uova e con limitazione per carni rosse e conservate.

Dalle proteine dovrebbe derivare il 12-18% dell'energia quotidiana

Quali sono queste fonti vegetali? Le principali fonti proteiche *green* sono rappresentate dalla soia e dagli altri **legumi** (fave, fagioli, lenticchie, piselli, ceci), dagli **pseudocereali** come grano saraceno e quinoa, dai **cereali** veri e propri (frumento, farro, avena, miglio, orzo), dalla **frutta secca** (pinoli, arachidi, mandorle, pistacchi, anacardi, noci, nocciole) e dai semi.

Si rimanda alla ricetta di Marco Bianchi "Burger di quinoa e lenticchie", pubblicata sul sito della Fondazione al seguente link:

<http://www.fondazioneveronesi.it/tools-della-salute/le-ricette-di-marco-bianchi/burger-di-quinoa-e-lenticchie>