

Edizione di mercoledì 16 aprile 2014

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Criticità nelle ritenute sanmarinesi](#)

di Ennio Vial

LAVORO E PREVIDENZA

[Nuovi obblighi per le attività professionali a contatto con i minori](#)

di Luca Vannoni

ACCERTAMENTO

[Onere della prova e studi di settore](#)

di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE SUL REDDITO

[La detrazione Irpef sull'acquisto di immobili ristrutturati](#)

di Luca Mambrin

IVA

[Indebita applicazione del reverse charge per operazioni escluse dal relativo ambito](#)

di Davide David

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Invasi dallo spam. Come funziona e chi ci guadagna](#)

di Teamsystem.com

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Criticità nelle ritenute sanmarinesi

di Ennio Vial

Come noto, a partire dal 2014 è entrata in vigore la **convenzione contro le doppie imposizioni** tra Italia e **San Marino**. La segreteria di Stato del Titano ha diramato la [circolare del 28 gennaio scorso prot. n. 9557](#) avente ad oggetto **l'applicazione dell'art. 14 della convenzione** relativo al trattamento dei professionisti.

La norma prevede al paragrafo 1 che *“I redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività analoghe di carattere indipendente sono imponibili in detto Stato. Tali redditi sono imponibili anche nell'altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna”*.

La norma si **discosta sensibilmente dallo standard** tipico delle convenzioni stipulate dall'Italia. Se prendiamo, a titolo di esempio, la convenzione stipulata dall'Austria, notiamo che il professionista è tassato **solamente** nel suo **paese di residenza**, a meno che non abbia una **stabile organizzazione** nel Paese estero. In questo caso si potranno tassare nel Paese estero i proventi connessi alla base fissa.

E' evidente la differenza. Se il professionista italiano produce un reddito in Austria, allora il Paese d'oltralpe potrà tassarmi solo se detto compenso è collegato ad una **stabile organizzazione**.

Diversamente, il titano mi potrà comunque tassare i compensi in base alla sua normativa interna che, si badi, potrebbe prevedere un profilo impositivo per il mero fatto che il compenso sia pagato da un **soggetto sanmarinese**.

Sul punto, si evidenzia come **l'art. 102 della L. 166 del 16 dicembre 2013** (norma interna dello stato sanmarinese) preveda una **ritenuta del 20%** sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo o assimilate, erogati a soggetti residenti all'estero.

Va notato come in base al paragrafo 2 della convenzione *“l'espressione «libera professione» comprende in particolare le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili”*.

La circolare della segreteria di Stato chiarisce che l'art. 14, facendo riferimento alle persone,

esclude l'applicazione delle ritenute sui compensi pagati ai soggetti aventi diversa natura come ad esempio le SPA, le SAPA, le SRL, le SNC e le SAS.

L'operatore Sanmarinese dovrà quindi recuperare un **certificato di residenza fiscale** rilasciato dalle Autorità fiscali italiane oltre ad un certificato camerale che attesti la sussistenza di una delle forme giuridiche suindicate per non applicare la ritenuta.

La citata circolare chiarisce che:

1. le ritenute devono essere operate nei confronti delle **associazioni professionali** poiché equiparate, sotto il profilo fiscale, alle persone fisiche;
2. sono esclusi dall'art. 14 i professionisti che ricadono nell'ambito applicativo di altre disposizioni convenzionali come, ad esempio, gli amministratori (art. 16) e gli artisti e sportivi (art. 17). Sono inoltre escluse le prestazioni erogate ai lavoratori dipendenti che rientrano nell'art. 15.

Vengono poi fornite alcune casistiche di soggetti che, secondo le Autorità Sanamrinesi, dovrebbero rientrare nella fattispecie dell'art. 14:

- le **società tra professionisti** di cui alla Legge italiana n.183/2011;
- i **fotografi**;
- i **traduttori**;
- i **co.co.pro** anche se si evidenzia come debba essere chiarito in quale categoria reddituale debbano essere inseriti;
- i soggetti che svolgono **attività artigianali**.

In chiusura, viene precisato che per i compensi pagati agli enti societari illustrati sopra, **la ritenuta non deve essere operata** se il compenso, pur essendo pagato dal 2014, è relativo a periodi precedenti.

I chiarimenti sono certamente condivisibili ma con una importante riserva: gli artigiani sono imprenditori e non professionisti. Per questi deve trovare applicazione l'art. 5 e 7 della Convenzione che, come illustrato nel [precedente intervento](#), esclude la tassazione nel Paese della fonte in assenza di una stabile organizzazione.

LAVORO E PREVIDENZA

Nuovi obblighi per le attività professionali a contatto con i minori

di Luca Vannoni

Inizialmente passato in silenzio, con l'attenzione dei professionisti del lavoro dedicata alla recente riforma del DL Job Act, è in vigore da 6 aprile 2014 il D.Lgs. n.39/14, a seguito della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n.68/14, **con nuovi obblighi per i datori di lavoro in caso di svolgimento di attività professionali e lavorative che comportino contatti diretti e regolari con minori**. La disposizione si è resa necessaria per l'attuazione delle disposizioni europee relative alla lotta contro l'abuso e lo sfruttamento sessuale dei minori e la pornografia minorile.

L'analisi del provvedimento ha suscitato subito diverse perplessità in ordine all'adempimento essenziale previsto dal D.Lgs. 39/14, cioè **la richiesta del certificato penale del casellario giudiziale**. Attraverso il certificato, è possibile verificare,:

- l'esistenza di condanne per taluno dei reati di cui agli artt.600-bis (prostituzione minorile), 600-ter (pornografia minorile), 600-quater (detenzione di materiale pornografico), 600-quinquies (iniziativa turistica volte allo sfruttamento della prostituzione minorile) e 609-undecies (adescamento di minorenni) del codice penale;
- l'irrogazione di sanzioni interdittive all'esercizio di attività che comportino contatti diretti e regolari con minori.

In caso di inadempimento, è prevista **l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da € 10.000,00 a € 15.000,00 a carico del datore di lavoro**.

Dopo una serie di chiarimenti forniti, per gli aspetti di propria competenza, dal Ministero della Giustizia, il Ministero del Lavoro, con la recente [circolare 9 dell'11 aprile 2014](#), ha dettato le linee applicative per i datori di lavoro.

Il primo, importante, chiarimento riguarda il campo di applicazione: **il certificato è richiesto solo per i nuovi rapporti costituiti dal 6 aprile 2014** e non tutti i rapporti già in essere a tale data. Riguardo ai rapporti di lavoro, la norma si applica non solo all'assunzione con lavoro subordinato, anche nella forma della somministrazione di lavoro, **ma anche all'instaurazione di tutte quelle collaborazioni, come il lavoro a progetto**, che, con il coordinamento nella struttura aziendale, determinino un contatto continuativo con i minori. Riguardo ai datori di lavoro, sono esclusi quelli domestici, in quanto il Ministero del Lavoro ritiene applicabile il D.Lgs. 39/2014 solo al di fuori di contesti familiari.

Entrando nello specifico dei lavoratori interessati, **il certificato non deve essere richiesto per quelle figure che sovraintendono all'attività nel suo complesso**, come dirigenti, quadri e responsabili, ma con un **contatto solo occasionale** con i destinatari della tutela.

Sulle attività interessate, il Ministero include solo quelle in cui il contatto con i minori è necessario ed esclusivo, come in caso di insegnamento in scuole pubbliche o private, animatori turistici, istruttori sportivi, personale addetto alla somministrazione di pasti nelle mense. Se le attività non hanno una platea di destinatari preventivamente determinabile, l'adempimento non è richiesto (come camerieri, baristi etc.).

Riguardo alle modalità di richiesta del certificato, l'ufficio del casellario centrale sta apportando al sistema informativo gli interventi necessari per fornire al datore di lavoro un certificato specifico, che contenga le sole iscrizioni di provvedimenti riferiti ai reati in precedenza indicati.

Nelle more, gli uffici locali del casellario presso ogni Procura della Repubblica forniranno al datore di lavoro, che dimostri di avere acquisito il consenso dell'interessato mediante l'apposito modulo, l'attuale certificato penale del casellario giudiziale.

Il Ministero della Giustizia aveva chiarito, con una serie di note disponibili sul proprio sito, che i certificati richiesti saranno rilasciati entro qualche giorno dalla richiesta: per evitare inconvenienti organizzativi, nella fase di prima applicazione della norma, **i datori di lavoro privati, nell'attesa dell'acquisizione del certificato puntualmente richiesto, possono procedere all'assunzione in forza di una dichiarazione del lavoratore sostitutiva dell'atto di notorietà** circa l'assenza a suo carico di condanne per i reati di cui agli articoli sopra citati, ovvero dell'irrogazione di sanzioni interdittive all'esercizio di attività a contatto coi minori, da far valere in caso di accertamenti.

Infine, si ricorda che il costo per il rilascio del certificato è pari a **16 euro di bollo e 3,54 euro per diritti di segreteria (7,08 euro in caso di urgenza)**.

ACCERTAMENTO

Onere della prova e studi di settore

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione ripercorre gli approdi raggiunti dalla giurisprudenza di legittimità in materia di **accertamento tributario standardizzato** basato sull'applicazione degli studi di settore, attraverso la [sentenza n.4624 del 26/02/2014](#) nella quale ribadisce alcuni elementi cardine in materia di **obbligatorietà del contraddittorio** e corretta ripartizione dell'**onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'Agenzia delle entrate sottoponeva all'esame della **Suprema Corte** la legittimità della pronuncia emessa in appello dalla Commissione tributaria regionale del Lazio che, nel confermare la decisione di primo grado, aveva giudicato, nei confronti di un contribuente esercente l'attività di vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione, inapplicabile lo **studio di settore** in difetto di riferimento alla **reale situazione** della contribuente, affermando che i parametri applicati si limitano ad individuare la contribuente in una categoria professionale, senza consentire l'individuazione del **"reale reddito"** della stessa.

La Corte di Cassazione risolve la questione cassando con rinvio al giudice di secondo grado la sentenza di appello per **difetto di motivazione** della decisione impugnata, ma coglie l'occasione per ricostruire l'iter logico giuridico su cui si fonda la procedura accertativa tramite l'utilizzo degli **studi di settore**, soffermandosi sulle caratteristiche di **presunzione semplice** dello strumento, la cui gravità?, precisione e concordanza non e? "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in se? considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività? – ma nasce solo in esito al **contraddittorio** con il contribuente da attivare obbligatoriamente, pena la **nullità?** **dell'accertamento**.

La pronuncia si sofferma sull'**onere di prova** incombente sul **contribuente** al quale compete dimostrare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la **specifica realtà?** dell'attività? economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non puo? esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'**applicabilità? in concreto** **dello "standard"** prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

La pronuncia richiama l'orientamento espresso a **Sezioni Unite** dalla Corte di Cassazione con la

sentenza n. 26635 del 18/12/2009 circa la ripartizione della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente specificando che l'onere probatorio a carico di quest'ultimo potrà ritenersi assolto laddove questi sia in grado di dedurre e dimostrare che **i parametri** utilizzati **sono in se? erronei**, perche? basati su elementi fattuali non corrispondenti alla realta? o su criteri di elaborazione e di inferenza illogici e possa, quindi, chiedere l'annullamento del provvedimento che li ha approvati, ovvero possa dedurre e dimostrare che l'Agenzia e? incorsa in **errore operativo** nell'applicare i parametri alla sua realta? ovvero ancora dedurre o **l'estranieita? della propria attivita?** rispetto alla tipologia alla quale quei parametri intendono riferirsi o la sussistenza, nella propria attivita? di **caratteri** per cosi? dire **anormali**, cioe? di elementi che la diversificano rispetto a quelle in riferimento alle quali e? stata individuata la normalita? reddituale.

La sentenza appare importante anche nella parte in cui specifica le conseguenze della mancata partecipazione del contribuente al **contraddittorio** attivato dall'Amministrazione, precisando che tale comportamento non limita la capacità di prova in sede di giudizio, sebbene legittimi l'Agenzia a fondare l'accertamento esclusivamente sull'applicazione degli "standard" ed il giudice possa liberamente valutare, nel quadro probatorio, la **mancata risposta** ai fini della determinazione del proprio convincimento.

IMPOSTE SUL REDDITO

La detrazione Irpef sull'acquisto di immobili ristrutturati

di Luca Mambrin

L'art. 16- bis, comma 3 del Tuir prevede la **detrazione d'imposta** sulle spese **sostenute per l'acquisto o assegnazione di unità immobiliari** facenti parte di un edificio interamente sottoposto **ad interventi di restauro e risanamento conservativo** eseguiti **da imprese di costruzione o ristrutturazione** o da **cooperative edilizie** a condizione che le stesse provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile in uno specifico termine.

La detrazione è applicabile quando vengono effettuati interventi di **restauro e risanamento conservativo** e di **ristrutturazione edilizia** di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001.

Per interventi di **restauro e risanamento conservativo** si intendono interventi realizzati per la conservazione dell'edificio e per assicurarne la funzionalità (per esempio, consolidamento, ripristino e rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, inserimento di elementi accessori e di impianti necessari); per interventi di **ristrutturazione edilizia** si intendono gli interventi volti a trasformare un edificio mediante un insieme sistematico di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

La normativa inerente l'attribuzione della detrazione in esame prevede **il rispetto di precisi limiti temporali**, riguardanti **l'ultimazione dei lavori** da parte dell'impresa o cooperativa e **la sottoscrizione del rogito notarile** per l'alienazione o assegnazione dell'unità immobiliare, facente parte dello stabile ristrutturato.

In particolare l'agevolazione spetta qualora la compravendita o l'assegnazione intervenga:

- entro il 30 giugno 2012, se i lavori sono stati eseguiti tra il 1° gennaio 2008 ed il 31 dicembre 2011;
- entro **6 mesi dalla data del termine dei lavori**, se questi **sono stati ultimati dopo il 31 dicembre 2011**.

In merito invece **all'ammontare della detrazione spettante** si ricorda che anche questa detrazione è stata elevata dal **36 al 50%** dal D.L. 83/2012 (per le spese sostenute fino al **30/06/2013**, poi prorogata dal D.L. 63/2013 al **31/12/2013** poi ancora prorogata dalla Legge di Stabilità 2014 fino al **31/12/2014**), mentre l'ammontare massimo di spesa agevolabile (sostenuta nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 e il 31 dicembre 2014) ammonta a

96.000 euro.

Se le spese di acquisto dell'immobile verranno sostenute nell'anno **2015**, la detrazione spetta, invece, nella misura del **40%**, sempre entro il limite massimo di **96.000 euro**; dal **2016**, infine, la detrazione ritornerà alla misura ordinaria del **36%** su un importo massimo di **48.000 euro**.

L'acquirente o l'assegnatario dell'immobile dovrà comunque calcolare la detrazione (del 50%, 40% o 36%), indipendentemente dal valore degli interventi eseguiti, su un importo forfetario, pari al **25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'abitazione**. Quindi ad esempio nel caso in cui un contribuente abbia acquistato un'abitazione al prezzo di euro 300.000, l'importo su cui calcolare la detrazione (25% di euro 300.000) ammonta ad euro 75.000, mentre la detrazione effettivamente spettante (se l'immobile è stato acquistato entro il 31/12/2014) sarà pari ad euro 37.500; la detrazione deve essere sempre ripartita fra soggetti che ne hanno diritto in **10 rate annuali** di pari importo.

È possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento agli **importi versati in acconto** a condizione che venga stipulato un **preliminare di vendita** dell'immobile e che ne sia effettuata **la registrazione** presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente. Se gli acconti sono pagati in un anno diverso da quello in cui viene stipulato il rogito, il contribuente ha la possibilità di far valere la detrazione degli importi versati in acconto o nel periodo di imposta in cui sono stati pagati o nel periodo di imposta in cui viene stipulato il rogito.

Come precisato poi anche nella [**C.M. 24/E/2004**](#) l'agevolazione è vincolata all'acquisto di **un immobile residenziale**, mentre non spetta in caso di acquisto in via autonoma di unità immobiliari che abbiano una **classificazione catastale diversa dalla casa di abitazione** (quali ad esempio le **pertinenze**); tuttavia nel caso di atto unico di acquisto relativo ad appartamento e pertinenza si potrà beneficiare della detrazione sul **costo complessivo** entro il limite complessivo. Nel caso in cui invece con il medesimo atto vengono acquistate **due unità immobiliari di tipo residenziale**, il limite massimo di spesa va riferito ad ogni singolo immobile.

La **documentazione** utile che deve essere conservata ed eventualmente esibita dal contribuente è **l'atto di compravendita o di assegnazione o il preliminare di vendita registrato**, dal quale risultino le indicazioni richieste dalla normativa, mentre nel caso in cui l'atto di acquisto, di assegnazione o il preliminare **non contengano** le indicazioni riferite ai termini di ultimazione della ristrutturazione e che trattasi di immobile facente parte di un edificio interamente ristrutturato, deve essere esibita da parte del contribuente una dichiarazione rilasciata dall'impresa di costruzione o dalla cooperativa edilizia che attesti le condizioni richieste. Si ricorda infine che per fruire dell'agevolazione **non è necessario** effettuare i **pagamenti mediante bonifico**.

IVA

Indebita applicazione del reverse charge per operazioni escluse dal relativo ambito

di Davide David

Considerata la complessità della normativa sul *reverse charge* può accadere che **le parti considerino soggette a tale regime delle operazioni che invece esulano dal relativo ambito applicativo**.

Ci si chiede allora quale siano le **conseguenze in caso di accertamento** di una indebita applicazione dell'inversione contabile.

Per esemplificare **si pensi ai due ambiti degli appalti in edilizia e delle cessioni di immobili**.

A norma dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972, **in questi ambiti il reverse charge deve essere applicato**:

1. **alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
2. **alle cessioni di fabbricati** o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente **manifestato l'opzione per l'imposizione**.

Si prenda ora il **caso di una impresa di costruzioni Alfa che nel costruire un immobile da adibire a propri uffici e magazzini commissioni parte dei lavori ad un'altra impresa di costruzioni Beta**. In questa ipotesi siamo nell'ambito di un appalto e non di un subappalto. Ci si chiede quindi cosa può accadere se inavvertitamente le parti ritengano doversi applicare il *reverse charge*, con Beta che fattura le sue prestazioni senza applicare l'IVA e Alfa che provvede a integrare la fattura di Beta.

Si prenda altresì il **caso di una impresa di costruzioni Alfa che cede ad un'altra impresa Beta un immobile che ha terminato di costruire due anni prima**. In questa ipotesi, a norma dell'art. 10, comma 1, numeri 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. 633/1972, non operando il regime di esenzione la cessione va sempre assoggettata ad IVA. Pertanto, trattandosi di una cessione in cui l'IVA si applica per obbligo di legge e non a seguito di opzione, l'IVA va assolta dal cedente secondo le modalità ordinarie e non dal cessionario secondo le regole del *reverse charge* (così anche la

circolare n. 22/E del 2013). Anche in questo caso ci si chiede cosa può accadere se inavvertitamente le parti ritengano doversi applicare il *reverse charge*, con Alfa che fattura la cessione dell'immobile senza applicare l'IVA e Beta che provvede a integrare la fattura di Alfa.

Vi è da dire che **a livello normativo sembrano risultare regolamentati in maniera specifica soltanto gli effetti delle violazioni riguardanti operazioni effettivamente soggette a reverse charge** e non anche quelle riguardanti operazioni erroneamente considerate soggette a *reverse charge*.

Nello specifico, il **comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997**, nel regolamentare gli effetti di una non corretta applicazione delle norme nell'ambito di operazioni soggette a *reverse charge* contempla le seguenti situazioni:

1. **mancato assolvimento dell'imposta in reverse charge** da parte del cessionario/committente: sanzione fra il 100 e il 200 per cento dell'IVA;
2. **irregolare addebito dell'IVA** da parte del cedente/prestatore **con omissione del versamento** dell'IVA: sanzione fra il 100 e il 200 per cento dell'IVA e recupero dell'IVA non versata;
3. **irregolare assolvimento dell'imposta** da parte del cessionario/committente ovvero del cedente/prestatore: sanzione del 3 per cento dell'IVA con riconoscimento del diritto alla detrazione;
4. **mancata emissione della fattura** da parte del cedente/prestatore: sanzione tra il 5 e il 10 per cento del corrispettivo (ovvero sanzione fissa di euro 258 qualora la violazione non rilevi ai fini reddituali) e obbligo del cessionario/committente di regolarizzare l'omissione.

Nelle situazioni di cui ai punti 2) e 3) il cessionario/committente e il cedente/prestatore sono **obbligati in solidi** al pagamento delle sanzioni e dell'IVA.

Come detto parrebbe che la suddetta disciplina riguardi solo le operazioni soggette a *reverse charge*.

Se così è, allora **la mancata fatturazione dell'IVA per operazioni erroneamente considerate rientrare nell'ambito del reverse charge dovrebbe comportare l'applicazione del regime ordinariamente previsto per la mancata fatturazione dell'IVA**, con la conseguenza che:

1. il **cedente/prestatore** che, ritenendo l'operazione rientrante nell'ambito del *reverse charge*, ha emesso una fattura senza IVA **dovrà versare l'IVA e si vedrà applicata una sanzione tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta** (ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 471/1997);
2. il **cessionario/committente** che, ritenendo l'operazione rientrante nell'ambito del *reverse charge*, ha provveduto a liquidare l'imposta integrando la fattura del cessionario/committente (o emettendo autofattura), si vedrà applicata una **sanzione pari al 100 per cento dell'IVA non fatturata dal cedente/prestatore** (ai sensi dell'art. 6,

comma 8, del D.Lgs. 471/1997), salvo che non abbia tempestivamente provveduto a regolarizzare la mancata fatturazione dell'IVA con le modalità previste dal medesimo comma 8 (pagamento dell'IVA e presentazione di idoneo documento all'Agenzia delle entrate).

Ancorché il cessionario/committente abbia comunque assolto l'IVA con il metodo del *reverse charge*, **non pare che nelle ipotesi di cui trattasi possa trovare applicazione il disposto del comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997** in forza del quale l'irregolare assolvimento dell'imposta da parte del cessionario/committente comporta l'applicazione della sanzione del 3 per cento dell'IVA. Nonostante la non chiara formulazione normativa è infatti da ritenere che tale disposizione trovi applicazione soltanto per operazioni che rientrano tra quelle soggette al *reverse charge* (vedasi, in tal senso, la [circolare n. 12/E del 2008](#), risposta 10.2).

Peraltro, il **principio di neutralità dell'IVA e il divieto di doppia imposizione** potrebbe anche consentire di eccepire il recupero dell'IVA in capo al cedente/prestatore, in quanto già assolta dal cessionario/committente, ancorché adottando indebitamente la modalità del *reverse charge*.

Qualora invece il cedente/prestatore dovesse essere chiamato a versare l'IVA non precedentemente fatturata, questi avrebbe comunque il **diritto di rivalersi nei confronti del cessionario/committente ai sensi dell'art. 60, comma 2, del D.P.R. 633/1972**.

Si ricorda infatti che tale norma prevede il diritto di rivalsa dell'IVA accertata in via definitiva, **a condizione di aver provveduto al relativo pagamento unitamente al pagamento delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati**.

A sua volta il cessionario/committente, una volta corrisposta l'IVA al cedente/prestatore, avrà il **diritto di portarla in detrazione**.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Invasi dallo spam. Come funziona e chi ci guadagna

di Teamsystem.com

www.teamsystem.com

Saiamo tutti cosa sia lo spam: Non c'è casella di posta elettronica che ne sia immune. Prima o poi verrà aperto il portello delle poste, la porta blindata della casa, la porta dell'ufficio, la porta della stanza in cui era ambientato lo sketch. (<https://www.youtube.com/watch?v=ELGApKx5R08>)

Eppure, risulta spontaneo chiederci: ma se i messaggi spazzatura vengono sempre cancellati e ormai i filtri di riconoscimento automatico della posta indesiderata funzionano sempre meglio, come mai **lo spam continua ad arrivare**? Ma soprattutto, chi ci guadagna? La risposta è naturale: lo spam non si ferma perché funziona e chi invia promozioni indesiderate sa benissimo che anche se "abbocca" una **percentuale minima** di persone, **su milioni di email** inviate, i numeri generati da questi messaggi rappresentano comunque **un business interessante**.

Una rete di zombie

Fare spam è vietato. Lo è in Italia, in Europa e negli Stati Uniti, ma le aziende che lucrano su questo business hanno sedi spesso **difficili da rintracciare** oppure in Paesi dove questa prassi non viene punita. Tuttavia, sarebbe facile bloccare lo spam se arrivasse sempre dallo stesso mittente. Ma il fatto è che i messaggi indesiderati ormai usano sempre più spesso sistemi di invio che si basano su **botnet**, ovvero delle reti costituite da **computer** chiamati **"zombie"** che vengono infettati da un software maligno e controllati da una macchina centrale gestita dal **botmaster**. Una rete botnet non serve solo a fare spam, ma può essere usata anche per l'invio di mail fraudolente con lo scopo di fare **phishing** oppure per organizzare un **attacco massivo** contro qualcuno.

È facile prendersi un'infezione

Il nostro stesso computer potrebbe far parte di una botnet perché è stato **infettato a nostra insaputa** e la cosa non è così difficile. I **malware**, ovvero i software maligni, possono essere installati in tantissimi modi: per esempio facendo clic sui messaggi per **scaricare suonerie gratis** oppure registrandoci a servizi che promettono di far **vedere film in streaming** senza pagare nulla e così via. I computer di una rete botnet sono **organizzati in maniera** gerarchica,

quasi **militare**. Le macchine appena infettate cercano di contagiare altre e diventano un ponte con quelle che le precedono gerarchicamente. E tutto per allargare il più possibile la rete da cui spedire messaggi di spam o fraudolenti. Più macchine, uguale più invii e più fonti ovvero nuovi indirizzi Ip da utilizzare.

Un gruppo di ricercatori americani ha identificato **30 produttori di prodotti farmaceutici** che affittano queste botnet e attraverso esse promuovono oltre **50mila domini** web e **350 milioni di indirizzi** da cui propongono acquisti o promozioni.

Fare spam conviene?

Uno studio condotto dal **Journal of Economic Perspectives** rileva che il business dello spam diventa sostenibile quando si ottiene lo **0,2 % di conversioni** su ogni **100mila email inviate**. Se questo immenso sistema continua ad andare avanti, è perché alla fine funziona. I **venditori** piazzano i propri prodotti spesso illegali, gli **spammer** si fanno pagare per inviare messaggi dalle proprie reti botnet e le **aziende** che si occupano di sicurezza escogitano sistemi sempre nuovi per proteggere i propri clienti. Insomma, sono tutti contenti tranne chi si ritrova il computer infetto o la casella di posta invasa da messaggi indesiderati.

Da dove arriva lo spam?

Una ricerca condotta da **Kaspersky**, azienda di importanza mondiale nella lotta a virus e software maligni di ogni genere, ha cercato di analizzare **da dove parte lo spam** e i risultati danno la **Cina come prima fonte** con il 22,97% dello spam mondiale. Al secondo posto ci sono gli **Stati Uniti** con 17,63%, seguiti dalla **Corea del Sud** con il 12,67 %. Da questi tre Paesi proviene **oltre la metà della posta spazzatura di tutto il pianeta**. Se siamo curiosi di sapere dove si piazza l'Italia in questa strana classifica, bene: siamo all'undicesimo posto con un modesto 1,8 %. Ma in questo caso non primeggiare rappresenta una notizia certamente positiva.