

## Edizione di martedì 16 dicembre 2014

### IVA

#### [È operativa l'iscrizione al VIES con effetto immediato](#)

di Marco Peirolo

### CONTABILITÀ

#### [Differenze inventariali e presunzioni di cessione ed acquisto](#)

di Sandro Cerato

### PATRIMONIO E TRUST

#### [Il prezzo valore? Per molti ma non per tutti](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

### DICHIARAZIONI

#### [Dichiarazione integrativa: attenzione ai ripensamenti!](#)

di Fabio Pauselli

### IMPOSTE SUL REDDITO

#### [Non sempre la prevalenza è sinonimo di reddito agrario](#)

di Luigi Scappini

### SOLUZIONI TECNOLOGICHE

#### [Regin, il virus "scongelato"](#)

di Teamsystem.com

## IVA

---

### **È operativa l'iscrizione al VIES con effetto immediato**

di Marco Peirolo

Il [provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2014, n. 159941](#) definisce le **modalità operative per l'iscrizione nell'archivio VIES** dei soggetti IVA che effettuano operazioni intracomunitarie; in particolare:

- cessioni e acquisti intra-UE di beni e
- prestazioni di servizi “generiche” scambiate con soggetti passivi stabiliti in altri Paesi UE.

Come noto, l'art. 22 del DLgs. n. 175/2014, nel modificare l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, consente agli operatori – interessati ad operare in ambito intracomunitario – di essere **immediatamente iscritti nella banca dati**, in modo da poter applicare il regime impositivo basato sul principio di tassazione nel Paese di destinazione del bene o del servizio **senza dover più attendere il decorso del termine di 30 giorni** previsto per la formazione del “silenzio-assenso” dell'Amministrazione finanziaria.

In più occasioni, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, nel suddetto periodo temporale, in cui l'operatore è un soggetto titolare di partita IVA non ancora iscritto nell'archivio VIES, è possibile effettuare **esclusivamente operazioni interne**, cioè con imposta applicata nel Paese di origine del bene o del servizio (risoluzione n. 42/E/2012 e circolari n. 39/E/2011 e 4/E/2011).

Da alcune pronunce della Corte di giustizia si desume, tuttavia, che il regime previgente si poneva **in contrasto** con il sistema impositivo degli scambi intracomunitari, applicabile anche in assenza di autorizzazione (causa C-587/10 del 27 settembre 2012 e causa C-273/11 del 6 settembre 2012).

Nel decreto sulle semplificazioni fiscali è stato posto finalmente rimedio alle numerose incongruenze discendenti dal previgente regime autorizzativo, che finiva peraltro per provocare una distorsione della concorrenza a danno delle imprese nazionali.

In base alla nuova disciplina, l'iscrizione nell'archivio VIES si ottiene **già al momento in cui il soggetto passivo esprime l'intenzione** di effettuare operazioni intracomunitarie, vale a dire:

- **in sede di dichiarazione di inizio attività**, compilando il campo “Operazioni intracomunitarie” del quadro I dei modelli AA7 e AA9, ovvero – per gli enti non commerciale non soggetti IVA – selezionando la casella C del quadro A del modello

AA7;

- per i **soggetti già titolari di partita IVA**, compresi i soggetti non residenti identificati direttamente in Italia, nel momento in cui l'opzione è manifestata utilizzando le apposite funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Per uniformità di trattamento, sono automaticamente inclusi nella banca dati tutti i soggetti passivi che abbiano presentato **istanza di iscrizione a partire dal 15 novembre 2014** e per i quali non sia stato emanato, alla data del 15 dicembre 2014, l'apposito provvedimento di diniego.

Per effetto dell'immediata registrazione nell'archivio VIES, il controllo dell'Amministrazione finanziaria, **da anticipato, diventa posticipato**.

Gli Uffici verificheranno, infatti, che i dati forniti siano **completi ed esatti** e, in caso di esito negativo, procederanno alla **cessazione della partita IVA** e alla **cancellazione dalla banca dati**.

A quest'ultimo riguardo, è stato inoltre previsto che l'esclusione della partita IVA dalla banca dati sarà disposta d'ufficio, previa comunicazione al soggetto passivo, qualora il medesimo **non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi**, successivi alla data di inclusione nell'archivio. Sul punto, il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'esclusione dalla banca dati è effettuata a cura della Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente ed **ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione**.

Andrebbe, tuttavia, chiarito se nel suddetto arco temporale sia possibile instaurare un **contraddittorio** volto a superare la presunzione che il soggetto passivo non intenda più effettuare operazioni intracomunitarie. A ben vedere, infatti, la citata presunzione dovrebbe avere **carattere soltanto relativo** siccome il principio di destinazione che caratterizza gli scambi intra-UE di beni e servizi riveste **natura sostanziale** e, quindi, non può dipendere dalla mancata presentazione dei modelli INTRASTAT.

## CONTABILITÀ

### **Differenze inventariali e presunzioni di cessione ed acquisto**

di Sandro Cerato

Avvicinandosi la fine dell'anno, è opportuno focalizzare l'attenzione sulle **"differenze inventariali"**, ossia sugli scostamenti tra le giacenze risultanti dalla contabilità e quelle effettivamente presenti in magazzino. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta in passato, con la [\*\*Circolare n. 31/E/2006\*\*](#), fornendo agli Uffici locali importanti istruzioni operative, soprattutto finalizzate a limitare **l'efficacia delle presunzioni di cessione ed acquisto previste dal D.P.R. n. 441/1997**. In particolare, il predetto documento focalizza i seguenti aspetti:

- **differenze inventariali** rilevate presso gli operatori tenuti alla contabilità di magazzino;
- **differenze inventariali** rilevate presso gli operatori della grande distribuzione.

Relativamente alla prima delle due tematiche, l'Agenzia, dopo aver ricordato che **l'obiettivo delle scritture ausiliarie di magazzino**, di cui all'art. 14, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, è quello di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, precisa che le aziende, nella prassi operativa, con cadenza periodica (annuale, semestrale o trimestrale) provvedono ad effettuare delle cd. **"rettifiche" di magazzino**, finalizzate all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo fisico. Infatti, tali **differenze di tipo fisiologico**, dipendono da eventi quali: **cali fisici o di lavorazione delle merci**, errori nell'utilizzo dei codici all'atto del carico/scarico dal magazzino, furti, o eventi accidentali. A tale proposito, correttamente l'Agenzia sottolinea che tali eventi *"non necessariamente sono riconducibili a fenomeni di evasione d'imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale del magazzino"*. Per tale motivo, la stessa Agenzia sensibilizza gli organi verificatori, nell'ipotesi di riscontro delle rettifiche di cui sopra, a **non applicare in modo automatico la presunzione di acquisti non documentati** (differenze positive), ovvero di **vendite non fatturate** (differenze negative), ma ad esaminare il **processo di formazione delle differenze** e a valutare se tali differenze siano generate da eventi fisiologici o patologici in relazione all'attività concretamente effettuata dall'impresa, anche a seguito di elementi forniti dal contribuente. Assumono **particolare valore i seguenti elementi**, dei quali i verificatori devono tener conto:

- caratteristiche gestionali, produttive e commerciali dell'azienda;
- **trend delle differenze inventariali** rilevate nell'arco dell'ultimo triennio, nonché l'effettuazione di investimenti finalizzati all'adozione di misure preventive per l'eliminazione del fenomeno delle differenze inventariali ed il conseguente rapporto costi/benefici di tali misure;
- eventuali compensazioni tra differenze positive e differenze negative;

- **valutazione del rapporto tra differenze inventariali e volume d'affari**, soprattutto in relazione allo specifico settore di attività in cui opera l'impresa;
- scarsa “propensione” di vendite non fatturate in caso di differenze riscontrate nelle materie prime utilizzate nel processo produttivo.

Relativamente alla **non operatività della presunzione**, la Circolare n. 31/E/2006 ricorda che l'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 441/1997, prevede che la perdita di beni dovuta ad eventi accidentali, fortuiti, o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente, è provata da idonea documentazione rilasciata da un organo della P.A. (es. Vigili del Fuoco, in caso di distruzione), ovvero, in mancanza, da **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, da rendersi entro 30 gg., da cui risulti il valore complessivo dei beni mancanti.

Per quanto riguarda la seconda tematica indicata in premessa, ossia quella attinente le differenze inventariali rilevate presso gli **operatori della grande distribuzione**, l'Agenzia preliminarmente ricorda che l'art. 14, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, prevede per i soggetti di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, tra cui i commercianti al minuto, l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi, o altre unità periferiche, con conseguente esclusione da tale obbligo per tutti gli altri depositi. Al pari di quanto evidenziato per gli **operatori in genere tenuti alla contabilità di magazzino**, la Circolare n. 31/E/2006 evidenzia che anche per il **settore della grande distribuzione** è necessaria “*un'attenta valutazione delle differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente*”. Pertanto, anche per tali soggetti, gli organi verificatori dovranno, prima di applicare eventuali presunzioni, esaminare il **processo di formazione delle differenze inventariali** e la loro natura fisiologica o patologica in relazione al settore in cui operano e ad altre informazioni ricevute dal contribuente. In particolare, è interessante evidenziare l'affermazione dell'Agenzia secondo cui la prova contraria rispetto alle vendite “in nero” non presenta alcun vincolo, ma può essere fornita con qualsiasi strumento idoneo a contrastare l'iter seguito dai verificatori.

## PATRIMONIO E TRUST

### ***Il prezzo valore? Per molti ma non per tutti***

di Ennio Vial, Vita Pozzi

Ipotizziamo la seguente situazione: Tizio ha istituito un **trust** nel quale ha **disposto l'abitazione principale** senza trattenere l'usufrutto o il diritto di abitazione. I **beneficiari finali** del trust sono le due **figlie**. Desidera **acquistare** una **seconda casa** e inserirla in Trust. Seguendo un approccio meramente fiscale, conviene l'acquisto effettuato direttamente dal **trust** oppure, in alternativa, attuato dal **disponente** come **persona fisica** e successivamente disposto in trust?

Esaminiamo le due ipotesi.

#### **Caso uno: l'immobile viene acquistato direttamente dal Trust**

Siccome, generalmente, il venditore è un privato, l'operazione è soggetta ad **imposta di registro** nella misura del **9%**, mentre le **imposte ipotecarie e catastali** sono dovute in misura fissa.

Poiché il trust non è una persona fisica, non potrà chiedere l'applicazione del **metodo del prezzo valore** ossia la possibilità di applicare l'imposta di registro su un **valore catastale** invece che sul valore di mercato.

La [C.M. n. 18/E/2013](#) ha ricordato che la determinazione della **base imponibile** mediante l'applicazione dei coefficienti catastali (c.d. criterio del prezzo-valore) è possibile a condizione che:

- la cessione sia posta in essere nei confronti di **persone fisiche** che **non** agiscono nell'esercizio di **attività commerciali**, artistiche o professionali (requisito soggettivo);
- la cessione abbia ad oggetto un **immobile** ad uso **abitativo** e relative pertinenze (requisito oggettivo);
- la parte acquirente renda al **notaio**, all'atto della cessione, **apposita richiesta** circa la possibilità di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio tabellare dettato dall'articolo 52, commi 4 e 5 del TUR;
- le parti indichino nell'atto di cessione il **corrispettivo pattuito**.

Pertanto, ipotizzando che il **valore di mercato** dell'immobile sia di € 200.000 e che il **valore**

**catastale** sia € 100.000, il trust dovrà pagare **un'imposta di registro** di € 18.000 pari al 9% di € 200.000 invece di € 9.000 pari al 9% di 100.000.

### **Caso due: l'immobile viene acquistato dal disponente il quale lo inserisce successivamente in trust**

Essendo l'immobile acquistato da un privato, l'imposta di registro del 9% viene applicata con il **metodo del prezzo valore** e l'importo dovuto sarà quindi di € 100.000 per 9% pari a € 9.000.

Le imposte **ipo-catastali** sono dovute in misura **fissa**.

La successiva disposizione dell'immobile in trust da parte del disponente non sconta **l'imposta di donazione** grazie all'applicazione delle franchigie, mentre sono dovute le **imposte ipo-catastali del 3%** calcolate sul valore catastale di € 100.000, quindi ulteriori € 3.000.

### **Sintesi**

Mentre nel caso uno le **imposte** sono dovute nella misura di € 18.000, nel secondo caso le imposte complessivamente da versare ammontano a € 12.000.

Si deve tuttavia tener conto che in questo caso sono necessari **due atti notarili**.

Ovviamente, il diverso effetto dipende dalla **differenza** tra il **corrispettivo** applicato tra le parti ed il **valore catastale** che potrebbe essere anche inferiore a € 100.000.

Da ultimo si evidenzia come il disponente, avendo in passato perso la prima casa in quanto disposta integralmente in trust, potrebbe astrattamente valutare anche di **acquistare** l'immobile a vantaggio del trust, tenendo tuttavia il diritto di abitazione e considerandolo **come prima casa**.

In questa situazione, l'imposta di registro sarebbe dovuta nella misura del **2%** in relazione alla quota relativa al **diritto di abitazione**.

Quindi, in tale ultima ipotesi:

- sul valore relativo al **diritto di abitazione** si paga **l'imposta di registro del 2%** sul valore catastale (applicazione del metodo del prezzo valore);
- sulla **percentuale residua** il trust paga **l'imposta di registro del 9%** sul valore di mercato dell'immobile.

## DICHIARAZIONI

---

### ***Dichiarazione integrativa: attenzione ai ripensamenti!***

di Fabio Pauselli

È cosa nota che gli errori o le omissioni di natura sostanziale relativi alle dichiarazioni validamente presentate, comprese quelle presentate con ritardo non superiore a novanta giorni, possono essere regolarizzati presentando una **dichiarazione integrativa** entro il **termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si è verificato l'errore o l'omissione**. Entro lo stesso termine, inoltre, bisogna pagare il tributo (o il maggior tributo dovuto), gli interessi e la sanzione ridotta a 1/8 del minimo previsto.

Prendiamo il caso di un contribuente che nel modello Unico 2014 ha **omesso di apporre il visto di conformità** sulla dichiarazione Iva precludendosi, così, di effettuare compensazioni **per importi superiori ad € 15.000** (analogo ragionamento potrebbe essere fatto per il comparto delle dirette). Accortosi della dimenticanza, potrebbe ricorrere alla dichiarazione integrativa e far apporre il visto di conformità in modo da compensare tutto il credito Iva disponibile? Sulla base delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate attraverso il servizio di assistenza alle compensazioni F24, ciò è possibile, ma con entro determinati e stringenti limiti temporali. Secondo la [\*\*Circolare n. 1/E/2010\*\*](#), infatti, è possibile sanare l'omissione **presentando una dichiarazione Iva integrativa corredata da visto entro e non oltre 90 giorni dal termine ordinario**, versando la sanzione ridotta per la tardiva presentazione. Conseguentemente, nel caso in esame, qualora la **nuova dichiarazione IVA venga presentata entro il 29/12, il credito marcato 2013** potrà essere utilizzato in **compensazione a partire dal giorno 16 gennaio 2015**. Sulla base di questa interpretazione, quindi, l'integrativa viene considerata come una dichiarazione ordinaria ma tardiva e il mod. Iva 2014 in questione potrà essere rettificato **al massimo entro il 29 dicembre 2014**, termine oltre il quale non potrà più essere sanata la dimenticanza.

Questa interpretazione trova fondamento nella **R.M. n. 325/E/2002**, nella quale la Direzione centrale Normativa e Contenzioso, partendo dall'analisi dell'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. n. 322/1998, che disciplina l'istituto della dichiarazione integrativa, specifica che dalle **ipotesi di errore e/o omissioni dichiarative** debbano tenersi **distinte i meri ripensamenti sull'indicazione di precise scelte** già operate da parte del contribuente in sede di dichiarazione ordinaria. Pertanto la **mancata opzione in sede dichiarativa**, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale, non potrà essere "rettificata" che in presenza di **dolo, violenza o errore**. In particolare, secondo l'Agenzia, **l'errore, quale vizio della volontà**, deve possedere i **requisiti della rilevanza e dell'essenzialità** e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle **mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento**. Nel caso specifico l'Agenzia delle Entrate si esprimeva su di una questione concernente l'opzione esercitata da parte di un contribuente di far **concorrere le plusvalenze**

**patrimoniali alla formazione del reddito imponibile** intendendo, successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, **optare per la rateizzazione in quote costanti ex. art. 54 del Tuir** attraverso la presentazione di un'integrativa. In tal caso, secondo l'Ufficio, il contribuente **non può presentare una dichiarazione integrativa**, in quanto in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore **rilevante ed essenziale**. Pertanto in relazione alle specifiche **scelte di natura dispositiva**, come quella in commento, la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente è sempre legittima se operata **prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa** e senza alcuna sanzione amministrativa (Circolare n. 55/E/2001), essendo la seconda dichiarazione integralmente sostitutiva della prima. Viceversa, in caso di integrazioni oltre il termine ordinario ma entro e non oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine legale, la dichiarazione sconterà il pagamento della sanzione ridotta ex art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.

Alla luce di quanto esposto è evidente come la data del **29 dicembre 2014** rappresenti una scadenza sempre più importante, non solo per presentare eventuali dichiarazioni non inviate nei termini ordinari, ma anche per sanare eventuali dimenticanze riguardanti tutte quelle opzioni di natura fiscale che possono avere un'influenza sostanziale sulla determinazione del reddito imponibile.

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Non sempre la prevalenza è sinonimo di reddito agrario**

di Luigi Scappini

In un [precedente intervento](#) ci siano occupati di analizzare i requisiti che la disciplina fiscale richiede affinché un'attività possa essere considerata quale **connessa** a quelle **agricole**, con conseguente **tassazione** del reddito su base **catastale** ai sensi dell'art. 32 e seguenti del Tuir.

L'analisi prendeva spunto da quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella [Circolare n. 25/E/2014](#) con cui ha anticipato come l'azione di controllo e accertamento sarà focalizzata *“tenendo conto prioritariamente delle imprese che svolgono le c.d. “attività connesse (manipolazione, commercializzazione e trasformazione) aventi ad oggetti prodotti agricoli acquistati prevalentemente da terzi”.*

Ancor prima di riprendere alcuni concetti espressi nel precedente intervento ed espanderne altri, pare utile precisare come, per poter parlare di attività connesse a quelle cd. agricole principali, vi deve essere **coincidenza soggettiva**, cioè, colui che svolge le “presunte” attività connesse dovrà, *in primis*, essere un **imprenditore agricolo** come definito dall'art. 2135 Cod. Civ.. In caso contrario non si potrebbe avere alcuna connessione, venendo a mancare il presupposto base.

Una volta soddisfatto il requisito soggettivo, per comprendere le modalità di tassazione di tali attività di **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione** è necessario, ancor prima di accettare la sussistenza della prevalenza richiesta dalla norma fiscale, verificare se l'attività svolta ricada tra quelle contemplate nel **decreto ministeriale** che, come previsto dall'articolo 32 del Tuir, dovrebbe essere emanato con cadenza biennale.

Infatti, se le attività esercitate vi **rientrano**, a quel punto si potranno verificare le seguenti fattispecie:

- **rispetto della prevalenza** con conseguente assoggettamento a **reddito agrario** dell'attività connessa;
- **mancato rispetto** della prevalenza, nel qual caso opera la cd. **Franchigia**, per cui sono reddito agrari quelli derivanti dall'attività connessa nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo o del valore normale delle stesse, mentre, per l'**eccedenza**, il **reddito** sarà di **impresa** e quindi determinato analiticamente ex art. 56 del Tuir.

Al contrario, se l'attività **non è ricompresa** nell'elenco di cui al decreto ministeriale (l'ultimo

cui fare riferimento è quello datato 17 giugno 2011), in caso di **rispetto** del principi della **prevalenza** si avrà accesso alla tassazione forfettizzata come prevista dall'**articolo 56-bis**, comma 2 Tuir, come introdotto con D. Lgs. n. 99/2004, e quindi in misura pari al 15% del volume d'affari Iva. Nel caso, invece, di **mancato rispetto** del principio della prevalenza, l'intero reddito prodotto è da considerarsi quale di **impresa**, con sua conseguente determinazione su base analitica.

Queste sono le regole generali, ma, circostanza che spesso non viene presa in considerazione e che in questa sede si intende evidenziare, è che non tutte le attività di cui al comma 3 dell'art. 2135 Cod. Civ. danno origine, nel rispetto della prevalenza, a un reddito agrario.

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella nota **Circolare n. 44/E/2004**, la mera **conservazione, commercializzazione e valorizzazione**, prese **singolarmente** a in via autonoma, non potranno **mai** sfociare in un **reddito agrario** quando hanno a oggetto beni acquistati presso terzi, ma, in ragione dell'assenza del requisito della connessione, determineranno sempre e soltanto un reddito di impresa ai sensi dell'articolo 56 del Tuir. Tale regola, si precisa, **non** ha effetto nell'ipotesi in cui oggetto delle attività richiamate siano **prodotti propri**, nel qual caso si sarà sempre in presenza di un reddito agrario.

Ma cosa si intende per trasformazione e per manipolazione?

Ai fini di una loro definizione, torna utile una vetusta Circolare ministeriale del 1° giugno 1955, la n. 351690, ove la **trasformazione** viene definita come quell'operazione a mezzo della quale un prodotto originario, per effetto della lavorazione, modifica e perde le caratteristiche merceologiche originarie, quale può essere la trasformazione dell'uva in vino o del latte in formaggio.

Al contrario, si avrà **manipolazione** quando il prodotto, nonostante una o più lavorazioni, mantiene le caratteristiche merceologiche originarie. Esempio di manipolazione è, secondo la datata circolare *“la cernita, l'essicamento e l'imbottamento delle foglie di tabacco”*.

Più di recente, la Circolare n. 44/E/2004 ha portato quale esempio la rivendita di carote, da parte di un produttore di radicchio, previa pulizia e confezionamento.

Infine, si segnala come vi siano **alcune lavorazioni** che, pur rientrando a tutti gli effetti tra quelle di trasformazione, **non** danno origine a un **reddito agrario** e non permettono nemmeno la determinazione forfettaria del reddito ex art. 56-bis in quanto *“non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola, che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel decreto ministeriale, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi beni fino a realizzare nuovi, che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile”*.

## SOLUZIONI TECNOLOGICHE

---

### ***Regin, il virus “scongelato”***

di **TeamSystem.com**

“Non abbiamo mai visto nulla di simile”. È stato il commento degli esperti di sicurezza quando hanno analizzato il codice di **Regin**, un trojan scoperto quasi casualmente due anni fa. Eppure questo software maligno era in circolazione almeno da 6 anni e nessuno se n’era accorto. Regin, che deve il nome all’inversione del termine “in Reg” ovvero “nel registro”, usa tecniche di mimetizzazione mai rilevate prima. Ecco di cosa si tratta.

#### **Un virus a pezzi**

Gli analisti che lo hanno studiato, hanno scoperto che il codice di Regin è **suddiviso in 5 parti**. L’unica “visibile” è la prima, che appare come un innocuo processo di sistema.

Tutte le altre sono nascoste tramite un complesso sistema di crittografia che impedisce all’antivirus di “leggerne” il codice come avviene di solito. Quando il virus si attiva, ogni parte viene avviata in sequenza, fino ad arrivare alle ultime due (la quarta e la quinta) che contengono le funzioni davvero pericolose. Queste comprendono sistemi di spionaggio in grado di catturare le schermate dal monitor, registrare ciò che viene scritto tramite tastiera e addirittura recuperare dall’hard disk i file che sono stati cancellati dal sistema. Uno degli aspetti più inquietanti riguardo Regin, è che la versione individuata è ormai vecchia. I componenti del virus ritrovati sui computer risalgono infatti a una versione che non dovrebbe essere più attiva dal 2011. Sembra che il virus sia stato “richiamato” in quell’anno attraverso un comando inviato via Internet. Se tutto avesse funzionato a dovere, si sarebbe cancellato da solo e nessuno ne avrebbe mai scoperto l’esistenza. Però qualcosa è andato storto. Probabilmente i computer su cui è stato individuato sono stati scollegati da Internet prima che il comando di autodistruzione fosse inviato, lasciando così delle tracce inaspettate dai suoi creatori.

#### **Un codice multiforme**

L’aspetto più sorprendente di Regin è la sua struttura in moduli, proprio come alcuni software commerciali. Questo permette ai suoi creatori di modificarne le caratteristiche, aggiungere nuove funzioni e adattarlo all’ambiente in cui si trova. Tutto ciò usando un sistema di aggiornamento a distanza simile a quello di un qualsiasi altro programma. I dati, però,

vengono inviati attraverso una connessione nascosta che ne impedisce il rilevamento. Tra i moduli analizzati, gli esperti di sicurezza hanno individuato programmi estremamente sofisticati. Uno di questi, utilizzato per infiltrare i sistemi di un'azienda di telecomunicazioni, permetteva ai pirati informatici di prendere il controllo di tutta la rete GSM, ovvero quella che gestisce le comunicazioni dei telefoni cellulari. Attraverso Regin era possibile intercettare le chiamate o addirittura isolare un'intera zona del Paese.

## Chi è l'autore di Regin?

Chi lo ha studiato non ha dubbi: Regin è uno dei malware più complessi mai apparsi su Internet. Nei loro commenti, gli analisti lo paragonano spesso a **Stuxnet**, il virus realizzato dai servizi segreti americani e israeliani, utilizzato nel 2010 per sabotare le centrali nucleari iraniane. Anche in questo caso, tutti gli indizi portano a pensare che dietro il virus ci sia un'organizzazione di intelligence di un Paese occidentale. Lo sviluppo di Regin, infatti, avrebbe richiesto grandi investimenti e mesi, se non anni, di lavoro. Qualcosa alla portata solo di un governo. Gli esemplari del virus rintracciati sono poco più di cento, ma tutto fa pensare che la rete di Regin fosse molto più estesa. Bisogna tenere presente che si tratta di semplici "tracce" lasciate dopo il suo smantellamento. Il dubbio, però, è che la rete sia stata sostituita da una nuova, ancora più efficace. Nel corso delle indagini, infatti, è stata individuata una porzione di codice simile alle altre, ma con una differenza fondamentale: ha un'architettura a 64 bit, in grado quindi di funzionare sui sistemi operativi più recenti. Questo elemento porta gli esperti a una conclusione: **a partire dal 2011, la vecchia versione è stata semplicemente sostituita con una nuova, di cui non si sa ancora nulla di preciso.** Ma quali sono i veri pericoli derivanti da un virus come Regin? Per capirlo, possiamo riprendere il caso di Stuxnet, che ha caratteristiche simili. Quando è comparso sul Web, il trojan creato dai **servizi segreti USA** ha causato un grandissimo allarme. Stuxnet, infatti, conteneva funzioni e strumenti che normalmente i pirati informatici non sono in grado di creare. **Una volta in circolazione, però, il virus poteva essere copiato e analizzato da chiunque.** La scoperta di Stuxnet ha permesso ai pirati informatici di venire a conoscenza di tecniche che fino a quel momento erano sconosciute. In particolare, il virus permetteva di controllare particolari sistemi che oltre a gestire il funzionamento delle centrali nucleari, sono usati normalmente per gestire i processi industriali in tutte le fabbriche di grandi dimensioni. I cyber-criminali quindi, si sono trovati tra le mani uno strumento che permetteva loro di creare una nuova generazione di malware in grado di sabotare un'intera fabbrica. Con Regin, si corre esattamente lo stesso rischio. Utilizzando la sua architettura, si potrebbero creare dei trojan di "nuova generazione" estremamente efficaci e difficilissimi da individuare anche con un normale antivirus.