Introduzione

Il tema della *stabile organizzazione* si colloca nel più vasto ambito degli studi in ordine alle modalità di tassazione del reddito di impresa, allorché quest'ultimo viene prodotto su base internazionale o, secondo un'espressione diffusa, *transnazionale*[1]. Si tratta, in particolare, dei casi in cui il contesto presenta punti di collegamento con i sistemi giuridico-economici di diversi Paesi.

La transnazionalità della fattispecie produttiva di reddito imponibile comporta, infatti, quale potenziale conseguenza tipica, la coesistenza dell'interesse alla tassazione del reddito medesimo o di una sua porzione da parte di più di uno Stato, per essere il presupposto impositivo, esaminato dalla prospettiva di ciascuno dei predetti Paesi, caratterizzato da alcuni elementi che lo connettono non solo con il proprio sistema giuridico-economico, ma anche con quello di un'altra Nazione, rendendolo, quindi, riferibile a quest'ultima in tutto od in parte. Mutuando pertanto locuzioni proprie del linguaggio tecnico del diritto internazionale privato, disciplina questa che presenta talune affinità con la materia oggetto di studio, si può affermare che la peculiarità fondamentale del tema in esame è rappresentata dal ricorrere, nella fattispecie, di elementi

[1] Si vedano, tra gli altri, Garbarino C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990; Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005; Vismara F., *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004. Il termine "transnazionale" proviene dal diritto del commercio internazionale, ove è però utilizzato con un significato diverso; cfr. Vismara F., *op. cit.*, p. 2, nota 4.

di estraneità rispetto all'ordinamento giuridico dello Stato impositore e di collegamento con altri ordinamenti.

In tale contesto, la nozione di stabile organizzazione rileva soltanto in alcune limitate circostanze, che costituiscono l'oggetto specifico del presente studio. Si tratta, in prima approssimazione, del caso in cui un'impresa appartenente a un certo Stato svolge parte della propria attività in un altro Paese, avendovi una presenza qualificata, in quanto strutturata e stabile. Come meglio illustrato nel seguito, secondo canoni ormai diffusi e accettati internazionalmente, si parlerà quindi di stabile organizzazione soltanto allorché la presenza in questione è tale da legittimare l'esercizio, da parte di questa seconda Nazione, di un'imposizione piena su parte del reddito prodotto dall'impresa stessa tramite la propria attività, più precisamente sulla sola parte di reddito riferibile alla predetta stabile organizzazione.

In relazione allo Stato di residenza dell'impresa, la stabile organizzazione rappresenta pertanto l'elemento di estraneità rispetto al proprio ordinamento e in particolare rispetto al territorio su cui questa prima Nazione esercita la propria potestà impositiva e, più in generale, la propria autorità. Inoltre, essa rappresenta l'elemento di collegamento con il secondo Paese.

La nozione di stabile organizzazione può poi essere esaminata da un altro punto di vista. Occorre a tal proposito innanzitutto osservare che la generalità degli ordinamenti giuridici prevede strumenti finalizzati a eliminare o quantomeno ridurre il verificarsi della doppia o plurima imposizione internazionale sul medesimo reddito, risultato della concomitante pretesa impositiva di due o più Stati. Tale circostanza ha appunto spesso luogo, per le ragioni sopra esposte, allorché la fattispecie cui il reddito è ricollegabile abbia natura transnazionale. I meccanismi normalmente adottati per l'eliminazione della doppia imposizione sono riconducibili al metodo c.d. "*dell'esenzione*", dalla cui applicazione consegue che la porzione di reddito prodotta all'estero dalla stabile organizzazione non è tassabile nel Paese di residenza dell'impresa o, in alternativa, a quello del credito di imposta, per effetto del quale lo Stato di residenza applica l'imposta su tale parte di reddito ma concede, contestualmente, la facoltà di scomputo, a mezzo appunto di un apposito credito d'imposta, delle imposte assolte all'estero, più precisamente di quelle dovute nel Paese in cui si trova la stabile organizzazione stessa.

L'ordinamento interno italiano adotta appunto il metodo del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero[2].

Tale funzione di equilibrio e controllo rispetto al verificarsi della doppia imposizione internazionale deve essere riconosciuta anche alla stessa nozione

[2] Art. 165, TUIR.

di stabile organizzazione, dato che il suo ruolo fondamentale, come meglio esposto nel prosieguo, è quello di attribuire la legittimazione all'imposizione a uno Stato piuttosto che a un altro; in altre parole anche tale nozione corrisponde a uno strumento risolutivo dei potenziali conflitti tra ordinamenti giuridici in materia di tassazione dei redditi, col fine ultimo di evitare la doppia imposizione.

Proprio per tale motivo, l'articolazione della nozione di stabile organizzazione, e in particolare la sua ampiezza, riveste grande importanza nella tematica dell'imposizione dei redditi transnazionali, essendo suscettibile di causare l'ampliamento o la riduzione della materia imponibile legittimamente tassabile da parte di ciascuno dei Paesi interessati, a favore dello Stato di residenza piuttosto che di quello di localizzazione della stabile organizzazione medesima.

La piena comprensione del tema al nostro esame, peraltro, presupporrebbe l'analisi contestuale di altre fattispecie notevoli, tuttavia non oggetto del presente studio per ragioni di economia espositiva.

Basti pensare, a mero titolo esemplificativo, alla valutazione dell'opportunità di evitare o ridurre la doppia o plurima imposizione internazionale del medesimo reddito, nonché alla individuazione dei modi con cui realizzare tali obiettivi, così come agli strumenti per evitare che il reddito sfugga a qualsivoglia imposizione, alla definizione delle modalità con cui i redditi della stabile organizzazione dovranno essere misurati, alla rilevanza della leva fiscale rispetto al contesto e alle condizioni in cui si svolge la competizione tra imprese, alle diverse modalità di soluzione dei conflitti tra le pretese impositive di diversi Stati.

Di tali ulteriori temi non si farà in questa sede che qualche cenno, ai soli fini della comprensione dell'argomento direttamente in esame.

Merita infine qualche considerazione una caratteristica rilevante della nozione di stabile organizzazione quale oggetto di studio. Si tratta, infatti, di un istituto che presenta una straordinaria diffusione, con modalità essenzialmente omogenee, in pressoché ogni ordinamento tributario moderno e riveste esso stesso il carattere dell'internazionalità.

Ciò, peraltro, da un lato consente di affrontare l'esame della nozione attingendo non solo alle fonti nazionali, ma anche all'esperienza di altri Paesi e, dall'altro, obbliga a una visuale ben più ampia di quella che potrebbe emergere da un contesto esclusivamente domestico. Tale prospettiva dovrebbe peraltro essere sempre tenuta in considerazione, anche e soprattutto da chi è preposto all'applicazione in concreto dell'istituto, se si vuole evitare di incorrere in incomprensibili radicalizzazioni, come invece talora accade nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza nazionali.