

Internazionalizzazione e tax planning



Profili fiscali dell'allargamento: la Lituania

di Giovanni Rolle e Salvatore Mattia

Introduzione

In seguito al trattato di Atene entrato in vigore il 1° maggio 2004, l'Unione Europea ha registrato la crescita territoriale più significativa della sua storia: 10 nuovi paesi, con 75 milioni di abitanti si aggiungono agli attuali 15 Stati membri per costituire una Ue a 25 paesi con 450 milioni di persone. Il presente articolo intende illustrare i tratti caratteristici dei sistemi tributari della Lituania, un nuovo Stato membro Ue, con particolare riferimento ai rapporti internazionali con l'Italia.

Lituania

Struttura del sistema fiscale

Il sistema fiscale lituano si articola in imposte dirette ed indirette, sintetizzate nella **tavola 1**.

Imposizione in capo alle società di capitali

Sono soggette all'imposta sul reddito delle società:

- le società residenti costituite secondo l'ordinamento lituano;
- società non residenti (limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato) e stabili organizzazioni di società non residenti.

Le società di capitali residenti in Lituania sono assoggettate ad imposta su tutti i redditi ovunque prodotti (*worldwide taxation*).

L'imposta sulle società viene applicata con aliquota del 15%. Le perdite fiscali possono essere

riportate in avanti per 5 anni e compensate con le future imposte. Le perdite derivanti dal trasferimento di titoli e strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati sono riportabili in avanti per 3 anni e sono compensabili solo con utili della medesima tipologia. Non è consentito il riporto in avanti delle perdite.

La disciplina sulle *Controlled Foreign Company* prevede che i redditi di una società residente in un paese a fiscalità privilegiata controllata da una società residente sono inclusi nella base imponibile di quest'ultima. La norma non si applica con riferimento alle società partecipate residenti in paesi con i quali vige un trattato contro le doppie imposizioni.

A partire dal 2004 è entrata in vigore in Lituania una disciplina sui **prezzi di trasferimento** modellata sulle *Guidelines* redatte dall'Ocse.

Dividendi

Di regola, i dividendi distribuiti a soggetti **residenti** da parte di società residenti sono esenti da imposta nell'ipotesi in cui la società percettrice detenga partecipazioni per almeno il 10% nella società distributrice per un periodo non inferiore a 12 mesi consecutivi, incluso il momento della distribuzione del dividendo (*participation exemption*).

I dividendi distribuiti da società residenti a soggetti **non residenti**, privi di stabile organizzazione in Lituania, sono soggetti a ritenuta del 15%, salvo ritenuta convenzionale più favorevole. Per le aliquote applicabili sui dividendi in uscita secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dalla Lituania, si rimanda alla **tavola 4**.

Tavola 1 - Lituania - Imposte statali lituane (società)

Imposte statali	<ul style="list-style-type: none"> • imposta sul reddito delle società; • imposta sul valore aggiunto; • accise.
Fonte: Ministero delle Finanze della Lituania.	

Interessi

In linea di massima, gli interessi pagati alle società lituane non sono soggetti a ritenuta.

Gli interessi pagati a soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Lituania, sono soggetti a ritenuta del 10% o all'aliquota convenzionale, se più favorevole, per la quale si rinvia alla tavola 4. Non sono, invece, soggetti a ritenuta gli interessi pagati a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Lituania, su prestiti concessi da banche estere e da istituti finanziari internazionali compresi in una lista approvata dal Governo lituano.

Capital gains

I *capital gains* concorrono, in generale, alla formazione del reddito e sono, pertanto, assoggettati all'imposta sul reddito delle società, secondo l'aliquota ordinaria. In presenza dei requisiti per la *participation exemption*, le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società residenti sono esenti da imposta.

Royalties

In linea di massima, le royalties pagate alle società residenti non sono soggette a ritenuta.

Le royalties relative ai diritti di sfruttamento di marchi e licenze pagate a società non residenti, prive di stabile organizzazione in Lituania, sono soggette a ritenuta del 10% o all'aliquota convenzionale, se più favorevole, per la quale si rinvia alla tavola 4.

Gruppi di imprese

L'ordinamento fiscale lituano non prevede una disciplina sulla tassazione consolidata dei risultati del gruppo d'impresa e non consente il trasferimento delle perdite fiscali fra società appartenenti allo stesso gruppo.

Il regime Iva

L'attuale regime Iva, previsto dal *Value Added Tax Act*, è stato oggetto di riforma nel 2002 con effica-

cia dal 1° luglio 2002. La riforma ha allineato alla disciplina fiscale ai principi previsti dalla sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

L'aliquota ordinaria è del 18%. Sono previste, tuttavia, le seguenti aliquote ridotte:

■ aliquota del 9%, applicabile alle forniture di servizi relative ad attività di costruzione, restauro, isolamento e progettazione di abitazioni e complessi immobiliari, finanziati con risorse statali o municipali (ad es., mediante concessione da parte dello Stato di crediti a tassi agevolati);

■ aliquota del 5%, applicabile a:

– servizi di trasporto di passeggeri;

– libri, giornali e riviste;

– farmaci e prodotti medici;

– alloggi turistici e altri servizi speciali.

Non sono soggette all'imposta le esportazioni e le prestazioni di servizi informativi, artistici e culturali effettuate al di fuori del territorio dello Stato.

Incentivi fiscali

Le società e gli enti che hanno un numero di dipendenti non superiore a 10 e un reddito imponibile non superiore a 500.000 Lt (corrispondenti a € 140.000,00 circa) sono assoggettati ad un'imposta del 13%.

Le società che svolgono attività agricola (*agricultural company*) sono, invece, esenti da imposta.

Particolare impulso agli investimenti stranieri era arrivato dall'istituzione di zone franche. Inizialmente previste a Šiauliai, Klaipeda e Kaunas, attualmente l'unica zona franca operativa rimasta è nella città di Klaipeda, importante porto affacciato sul Mar Baltico. La disciplina generale delle zone franche risale al 1995 ed è stata oggetto di recenti modifiche per renderla compatibile con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato. In queste zone le agevolazioni fiscali si sostanziano nell'esenzione dall'Iva e dalle accise, nella riduzione dell'imposta sui profitti per un lungo

Tavola 2 - Lituania - Accordi transitori previsti nel trattato di adesione

Ambito	Deroga
Iva	<ul style="list-style-type: none">• riconoscimento di una franchigia d'imposta per imprese con volume d'affari inferiore a € 29.000,00;• esenzione ai fini Iva dei servizi di trasporto internazionale di passeggeri.
Accise	<ul style="list-style-type: none">• riduzione delle accise sul tabacco e sulle sigarette entro il 31 dicembre 2009.

periodo successivo alla costituzione, e nell'esenzione dall'imposta sulla proprietà immobiliare. In particolare, nel caso in cui un investitore straniero partecipi al capitale di una società registrata in una zona franca in misura non inferiore al 30%, e vi abbia investito una somma di denaro il cui controvalore sia pari o superiore a 1 milione di US\$, nei primi 5 anni successivi alla registrazione la società può godere della **piena esenzione dall'imposta sugli utili societari**, mentre per i successivi 10 anni viene garantita un'esenzione dall'imposta del 50% degli utili; al di fuori di tale ipotesi, le società operanti nelle zone franche godono in generale di un'esenzione sui redditi societari dell'80% per i primi 5 anni, e del 50% per i successivi 5. La parte di profitto reinvestita nell'acquisizione di immobilizzazioni strumentali, per attività di ricerca e sviluppo o per l'introduzione di nuove tecnologie, è esclusa dalla base imponibile. Vi è infine per gli investitori esteri l'esenzione dalla ordinaria ritenuta del 15% sulle distribuzioni di utili societari.

Il processo di allineamento con l'acquis comunitario (1)

Nel parere reso nel luglio 1997, la Commissione riteneva che lo Stato lituano allora candidato non dovesse incontrare particolari problemi nell'allineamento del sistema delle imposte dirette all'*acquis* comunitario, mentre, con riferimento all'Iva e alle accise, riteneva necessario il compimento di notevoli sforzi per conformare a medio termine tali regimi ai principi dell'ordinamento comunitario. Nel settore delle imposte dirette, l'aliquota d'imposta sui redditi è stata ridotta nel dicembre 1999 e l'imposizione dei dividendi è stata armonizzata.

Nel corso del 2001, la Lituania ha provveduto a modificare la normativa fiscale ai fini dell'Iva, introducendo la determinazione del **luogo della prestazione del servizio**, la definizione del concetto di servizio fornito fuori del territorio dello Stato ed un regime particolare per le agenzie di viaggio. Sempre nel 2001, la Lituania ha provveduto a conformare la disciplina delle accise ai principi dell'ordinamento comunitario.

Imposizione diretta

In materia di imposizione fiscale diretta, la legislazione lituana dovrà rispettare i principi del Codice di condotta sull'imposizione delle imprese, eliminando progressivamente talune misure potenzialmente dannose. La nuova legge sull'imposizione degli utili è stata adottata nel dicembre

2001 ed è entrata in vigore nel gennaio 2002. Tuttavia, la Lituania dovrà allineare maggiormente la legislazione all'*acquis*, in particolare prendendo misure volte ad **eliminare le misure fiscali potenzialmente nocive**. Al termine del 2003, la Lituania doveva ancora recepire le direttive su interessi e royalties (2003/49/Ce) nonché sull'imposizione dei redditi da risparmio (2003/48/Ce). La Lituania dovrebbe inoltre modificare la legislazione sulle zone franche economiche abolendo i vantaggi supplementari per i non residenti e la possibilità lasciata alle aziende di effettuare operazioni bancarie e assicurative. La Lituania non ha concordato con l'Ue accordi transitori (si veda la **tavola 7**) relativi alle imposte dirette.

Imposta sul valore aggiunto

L'attuale regime Iva è stato introdotto nel maggio 1994, al posto della precedente imposta sulla cifra d'affari. La Lituania ha fissato un'unica aliquota Iva del 18%, applicabile a tutte le transazioni (aliquote ridotte del 9 e del 5% sono applicate su alcune cessioni di beni e prestazioni di servizi), ivi comprese le importazioni. Il regime Iva in vigore si basa sui principi di massima che informano la normativa comunitaria.

Da luglio 1997, la Lituania persegue il ravvicinamento della sua normativa in materia di Iva, al fine di adeguarla all'*acquis* comunitario. Le recenti modifiche della normativa nazionale riguardano la soppressione dell'aliquota ridotta dell'Iva applicabile ai soli prodotti agricoli interni e l'aumento della soglia di registrazione, al fine di ridurre il numero di contribuenti soggetti all'Iva. Malgrado i progressi compiuti, la Commissione ritiene che siano necessari ulteriori sforzi. Nella relazione del novembre 2000, la Commissione rilevava che erano ancora necessari miglioramenti della legislazione per raggiungere gli obiettivi della sesta direttiva, stante l'ampiezza dell'elenco degli esonerati, l'assenza di un sistema di rimborso per i soggetti passivi non registrati e di autofatturazione («reverse charge»). Al termine del 2003, la Lituania doveva ancora recepire il dispositivo dell'Iva intracomunitaria e allinearsi su tutte le aliquote Iva ridotte e su tutte le esenzioni, tranne che nel settore in cui aveva ottenuto una deroga.

In vista dell'adesione della Lituania all'Ue, sono

Nota:

(1) Cfr. Commissione, Enlargement of the European Union. Guide to the Negotiations Chapter by Chapter, dicembre 2002.

state introdotte, in via transitoria, alcune deroghe alla sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Tali misure prevedono:

- riconoscimento di una **franchigia d'imposta** per volumi d'affari inferiori a € 29.000,00;
- **esenzione dall'Iva** dei servizi di trasporto internazionale dei passeggeri.

Accise

Come in materia di Iva, sono ancora necessari alcuni interventi normativi nel settore delle accise. La legge sulle accise è stata adottata nell'ottobre 2001 ed è entrata in vigore nel luglio 2002. Essa regola l'adozione del deposito fiscale e del regime di sospensione dei dazi nonché l'introduzione dell'aliquota di accisa mista sulle sigarette nell'ottobre 2002. Al termine del 2003, risultavano necessari ulteriori sforzi per raggiungere il tasso comunitario minimo di accisa su alcuni prodotti nonché per allineare un certo numero di esenzioni sugli oli minerali. Inoltre, la Lituania doveva estendere ai movimenti intracomunitari il regime nazionale di sospensione dei dazi per i prodotti soggetti ad accisa armonizzata. **L'aumento progressivo delle accise sulle sigarette** tende, secondo gli accordi transitori, al raggiungimento dell'aliquota massima entro il 31 dicembre 2009.

Cooperazione amministrativa ed assistenza reciproca

Il legislatore lituano ha assunto alcune misure per riformare e potenziare l'Amministrazione finanziaria per quanto riguarda l'effettuazione dei controlli fiscali, l'imposizione di sanzioni, l'esame delle controversie di natura fiscale, l'esecuzione e il rinvio di debiti. Vanno rilevati progressi anche nello sviluppo del sistema integrato d'informazione fiscale. Nonostante questi miglioramenti significativi, la Lituania dovrà ottenere ancora progressi per quanto riguarda le **capacità e l'efficienza in materia di riscossione delle imposte nonché nella formazione e nello sviluppo delle risorse umane**. Inoltre, l'Ispezione nazionale delle imposte non ha ancora introdotto un sistema fiscale informatizzato integrato compatibile con Vies (sistema di scambio d'informazioni sull'Iva) e con Seda (sistema di scambio di dati relativi alle accise). Per quanto riguarda la cooperazione amministrativa e l'assistenza reciproca, l'allineamento legislativo deve essere completato. È stato creato un ufficio

centrale di collegamento dotato di personale sufficiente, che fungerà anche da ufficio di collegamento per le accise. La Lituania deve però sviluppare con urgenza il sistema di scambio d'informazioni in materia di Iva, avviato di recente.

Il network di trattati contro le doppie imposizioni

La Lituania ha firmato trattati per evitare le doppie imposizioni con 33 Stati, tra i quali la maggior parte dei paesi Ue e con 3 dei 4 Stati candidati (Croazia, Romania e Turchia).

Nelle **tavole 3 e 4** viene rappresentato il *network* convenzionale lituano, con indicazione delle aliquote delle ritenute su dividendi, interessi e royalties previste dalle convenzioni in vigore.

Convenzione Italia-Lituania

La convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Lituania (nel seguito «la convenzione») è stata firmata a Vilnius il 4 aprile 1996, ratificata con legge 9 febbraio 1999, n. 31 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2000.

Il testo della convenzione contiene alcune differenze rispetto al modello di convenzione Ocse.

La convenzione riguarda non solo le imposte sul reddito, ma anche quelle sul **patrimonio**. Le imposte considerate sono, per l'Italia, l'Irpef e l'Irpeg, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (ancorché riscosse mediante ritenuta alla fonte), mentre per la Lituania, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (*juridiniu asmenu pelno mokestis*) l'imposta sul reddito delle persone fisiche (*fiziniu asmenu pajamu mokestis*), l'imposta sulle imprese a partecipazione statale (*palukanos uz valstybinio kapitalo naudojima*), l'imposta sui beni immobili (*nekilnojamojo turto mokestis*), ancorché riscosse mediante ritenuta alla fonte.

In materia di imposizione sui redditi delle imprese, nella convenzione Italia-Lituania la nozione di **stabile organizzazione** designa una sede fissa d'affari attraverso cui un'impresa esercita in tutto o in parte la propria attività. Diversamente dal modello Ocse, l'art. 5, par. 2, sottopar. g), configura la presenza di una stabile organizzazione nel caso in cui:

«un cantiere di costruzione, di montaggio, un progetto di installazione o un'attività di supervisione ad essi collegata (...) si protragga per un periodo superiore a 9 mesi».

A ciò si aggiunga che il protocollo, par. b), precisa che, con riferimento all'art. 5, par. 2, sottopar. g):

Export e investimenti

«resta inteso che qualora la Lituania convenga in una convenzione per evitare le doppie imposizioni con un altro Stato, che al 1° gennaio 1996 sia membro dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (Ocse), una durata che oltrepassi 9 mesi oppure una definizione delle summenzionate disposizioni che restringe il concetto di stabile organizzazione relativamente allo stesso periodo di durata contenuto nel predetto art. 5, entrambi gli Stati contraenti entreranno in trattative al fine di modificare di conseguenza le disposizioni corrispondenti, successivamente alla data in cui le disposizioni che prevedono un periodo superiore ai 9 mesi o la definizione più restrittiva diverranno applicabili».

Mentre la definizione generica (cd. *basic rule*) non diverge da quanto disposto nel modello Ocse (salvo per quanto sopra osservato), con riferimento all'*agent clause*, il protocollo, par. c) precisa che: «con riferimento all'art. 5, par. 4, una persona si considera una stabile organizzazione di un'impre-

sa relativamente a qualsiasi attività che detta persona svolge per conto dell'impresa, a meno che le attività si limitino a quelle di cui al par. 3 del predetto art. 5», vale a dire a quelle di cui alla cd. «*negative list*».

Con riferimento agli utili conseguiti nell'esercizio in traffico internazionale di navi o di aeromobili di cui all'art. 8 della convenzione, il protocollo, par. f) precisa che un'impresa di uno Stato contraente che derivi utili, in traffico internazionale, mediante l'esercizio di navi o aeromobili non è soggetta ad alcuna imposta locale applicata nell'altro Stato contraente.

Come previsto nelle convenzioni stipulate dall'Italia, in relazione a dividendi, interessi e royalties viene riconosciuta una facoltà impositiva, seppur limitata, anche allo Stato della fonte. In particolare, la convenzione prevede che:

■ i dividendi possono essere tassati anche nello Stato contraente di cui la società che paga i

Tavola 3 - Lituania - Il network dei trattati

Stato	Paràfa	Firma	Entrata in vigore	Data di applicazione
Armenia	16.05.1997	18.11.1997	12.05.1998	01.01.2002
Bielorussia	27.01.1995	18.07.1995	28.11.1995	01.01.1997
Belgio	15.07.1998	26.11.1998	08.07.1999	01.01.2004
Canada	07.07.1994	29.08.1996	21.01.1997	01.01.1998
Croazia	08.10.1999	04.05.2000	21.11.2000	01.01.2002
Danimarca	14.01.1993	13.10.1993	30.11.1993	01.01.1994
Estonia	27.11.1992	13.09.1993	30.11.1993	01.01.1994
Finlandia	14.01.1993	30.04.1993	30.11.1993	01.01.1994
Francia	13.04.1995	07.07.1997	04.11.1997	01.01.1997
Germania	07.04.1995	22.07.1997	04.11.1997	01.01.1995
Irlanda	16.05.1997	18.11.1997	12.05.1998	01.01.1999
Islanda	14.01.1993	13.06.1998	20.10.1998	01.01.2000
Italia	20.12.1995	04.04.1996	21.08.1996	01.01.2000
Kazakistan	19.12.1996	07.03.1997	11.11.1997	01.01.1998
Lettonia	27.11.1992	17.12.1993	04.07.1994	01.01.1995
Moldavia	11.07.1996	18.02.1998	23.06.1998	01.01.1999
Norvegia	14.01.1993	27.04.1993	30.11.1993	01.01.1994
Paesi Bassi	09.01.1999	16.06.1999	29.06.2000	01.01.2001
Polonia	30.06.1993	20.01.1994	04.07.1994	01.01.1995
Portogallo	—	14.02.2002	20.11.2002	01.01.2004
Regno Unito	21.05.2002 (Protocollo)	19.03.2001	31.10.2002	01.01.2002
Repubblica Ceca	04.03.1994	27.10.1994	26.01.1995	01.01.1996
Repubblica popolare cinese	19.04.1996	03.06.1996	24.09.1996	01.01.1997
Repubblica Slovacca	15.05.1998	15.03.2001	31.10.2002	01.01.2003
Romania	06.02.1998	26.11.2001	12.06.2002	01.01.2003
Slovenia	26.11.1999	23.05.2000	20.12.2000	01.01.2003
Spagna	13.07.2001	22.07.2003	02.12.2003	01.01.2004
Svezia	14.01.1993	27.09.1993	30.11.1993	01.01.1994
Svizzera	30.03.2001	27.05.2002	20.11.2002	01.01.2003
Stati Uniti	06.06.1997	15.01.1998	23.12.1999	01.01.2000
Turchia	09.01.1998	24.11.1998	08.07.1999	01.01.2001
Ucraina	02.11.1995	23.09.1996	21.01.1997	01.01.1998
Uzbekistan	—	18.02.2001	13.11.2002	01.01.2003

Fonte: Ministero delle Finanze della Lituania

Export e investimenti

dividendi è residente ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce i dividendi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere:

– il 5% dell'ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario è una società (non di persone) che detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società che distribuisce i dividendi;

– il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi;

■ gli interessi sono imponibili anche nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce gli interessi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non

può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi;

■ i canoni sono imponibili anche nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce i canoni ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere:

– il 5% dell'ammontare lordo dei canoni pagati per l'uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;

– il 10% dell'ammontare lordo dei canoni in tutti gli altri casi.

L'art. 11, relativo alla tassazione degli interessi, esenta da imposta tali redditi quando:

■ gli interessi sono pagati al Governo dell'altro Stato contraente, comprese le sue suddivisioni

Tavola 4 - Lituania - Ritenute convenzionali

Stato	Dividendi (%)				Interessi (%)	Royalties (%)	
	Partecipazione almeno 25%	Partecipazione almeno 20%	Partecipazione almeno 10%	Altri casi		a)	Altri casi
Armenia	5	–	–	15	10	–	10
Bielorussia	–	–	–	10	10	–	10
Belgio	5	–	–	15	10	5	10
Canada	5	–	–	15	10	–	10
Croazia	–	–	5	15	10	–	10
Danimarca	5	–	–	15	10	5	10
Estonia	0	–	–	15	0	0	0
Finlandia	5	–	–	15	10	5	10
Francia	–	–	5	15	10	5	10
Germania	5	–	–	15	10	5	10
Irlanda	5	–	–	15	10	5	10
Islanda	5	–	–	15	10	5	10
Italia	–	–	5	15	10	5	10
Kazakistan	5	–	–	15	10	–	10
Lettonia	0	–	–	15	0	–	0
Moldavia	–	–	–	10	10	–	10
Norvegia	5	–	–	15	10	5	10
Paesi Bassi	5	–	–	15	10	5	10
Polonia	5	–	–	15	10	–	10
Portogallo	–	–	–	10	10	–	10
Regno Unito	5	–	–	15	10	5	10
Repubblica Ceca	5	–	–	15	10	–	10
Repubblica pop. cinese	5	–	–	10	10	–	10
Repubblica Slovacca	–	–	–	10	10	–	10
Romania	–	–	–	10	10	–	10
Slovenia	5	–	–	15	10	–	10
Spagna	5	–	–	15	10	5	10
Svezia	5	–	–	15	10	5	10
Svizzera	–	5	–	15	10	5	10
Stati Uniti	–	–	5	15	10	5	10
Turchia	–	–	–	10	10	5	10
Ucraina	5	–	–	15	10	–	10
Uzbekistan	–	–	–	10	10	–	10

Fonte: Ministero delle Finanze della Lituania

a) Royalty pagate per l'uso di impianti industriali, strutture commerciali o strumenti scientifici.

politiche o amministrative e i suoi enti locali, alla Banca centrale o agli istituti finanziari interamente di proprietà di detto Governo;

■ gli interessi provengano da finanziamenti garantiti da tale Governo.

Con riferimento all'art. 12 (canoni), il protocollo, par. j), della convenzione precisa che:

«qualora la Lituania convenga in una convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa con un terzo Stato, che alla data della firma della presente convenzione sia membro dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (Ocse), di escludere ogni genere di diritti o beni dalla definizione compresa nel par. 3 di tale articolo o di limitare le aliquote d'imposta previste nel par. 2, tale definizione o esenzione o aliquota minore si applicherà immediatamente come se fosse stata specificata, rispettivamente, nel par. 3 o nel par. 2».

La convenzione contiene una articolata disciplina relativa alla doppia imposizione delle attività *off-shore* (art. 22) del seguente tenore:

Art. 22 - Attività off-shore

«1. Le disposizioni del presente articolo si applicano nonostante le disposizioni degli articoli da 4 a 21 della presente convenzione.

2. Fatte salve le disposizioni dei par. 3 e 4 del presente articolo, si considera che una persona, residente di uno Stato contraente, che svolge nell'altro Stato contraente attività off-shore connesse alla esplorazione o allo sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e delle loro risorse naturali situati in detto altro Stato, eserciti tali attività in detto altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.

3. Le disposizioni del par. 2 del presente articolo non si applicano qualora le attività siano svolte per un periodo o periodi non superiori a 30 giorni complessivi nell'arco di 12 mesi. Tuttavia, ai fini del presente paragrafo:

a) le attività svolte da una persona associata ad un'altra persona si considerano svolte dall'altra persona se le attività in questione sono sostanzialmente analoghe a quelle svolte dalla prima persona, fatta eccezione del caso in cui dette attività siano esercitate contestualmente alle proprie attività;

b) si considera che una persona è associata ad un'altra persona se una di esse è controllata direttamente o indirettamente dall'altra, oppure se entrambe sono controllate direttamente o indirettamente da una o più terze persone.

4. Gli utili ricavati da un residente di uno Stato contraente dal trasporto di approvvigionamento o personale verso la località o tra le località in cui vengono svolte, nell'altro Stato contraente, le attività connesse alla esplorazione o allo sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e delle loro risorse naturali, o dall'esercizio di rimorchiatori o di altri natanti ausiliari a tali attività, sono imponibili soltanto nel primo Stato contraente».

5. a) Fatte salve le disposizioni del sottoparagrafo b) del presente paragrafo, gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, connessa con l'esplorazione o lo sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e le loro risorse naturali situati nell'altro Stato contraente, sono imponibili in questo altro Stato nella misura in cui le mansioni vengono svolte off-shore in detto altro Stato. Tuttavia, dette remunerazioni sono imponibili soltanto nel primo Stato qualora l'attività dipendente sia svolta off-shore per un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato e per un periodo o periodi che non oltrepassano 30 giorni complessivi nell'arco di 12 mesi.

b) Gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, svolta a bordo di una nave o aeromobile adibiti al trasporto di approvvigionamenti o personale verso la località o tra le località in cui vengono svolte, nell'altro Stato contraente, le attività connesse alla esplorazione o allo sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e delle loro risorse naturali, o in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di rimorchiatori o di altri natanti ausiliari a tali attività, sono imponibili nello Stato contraente del quale è residente il datore di lavoro.

6. Gli utili che un residente di uno Stato contraente derivano dall'alienazione di:

a) diritti di esplorazione o sfruttamento; o

b) beni situati nell'altro Stato contraente e utilizzati nell'ambito dell'esplorazione o dello sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e delle loro risorse naturali in detto altro Stato; o

c) azioni il cui valore, interamente o per la maggior parte, deriva direttamente o indirettamente da tali diritti o tali beni, oppure da tali diritti e tali beni congiuntamente sono imponibili in detto altro Stato.

Nel presente paragrafo l'espressione «diritti di esplorazione o sfruttamento» designa i diritti agli attivi patrimoniali derivanti dalla esplorazione o dallo sfruttamento del fondo e del sottosuolo marino e delle loro risorse naturali nell'altro Stato contraente, inclusi i diritti a interessi oppure a benefici relativi a tali attivi patrimoniali».

La convenzione prevede, altresì, all'art. 30 una **clausola anti-abuso** (cd. *limitation on benefit clause*) che comporta l'inapplicabilità delle disposizioni della convenzione ai soggetti che, sebbene formalmente residenti in uno Stato contraente, non abbiano con questo un collegamento economico effettivo o, quantomeno, un interesse di natura *extra-fiscale* ad operare nel suo territorio. La clausola *de quo* non prevede, tuttavia, specifici *tests* diretti alla definizione dei requisiti presuntivi volti ad accertare l'esistenza del collegamento con lo Stato contraente di cui i soggetti sono formalmente residenti.

Il metodo per eliminare la doppia imposizione previsto dall'art. 25 della convenzione è quello del credito d'imposta limitato per le imposte pagate in Lituania e in Italia.