



Conseil économique et social

Distr. générale
2 novembre 2005
Français
Original: anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Première réunion

Genève, 5-9 décembre 2005

Proposition d'amendements à l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, **

Résumé

Le présent document examine l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, ainsi que les commentaires y relatifs. Trois questions en particulier y sont posées :

- a) L'article 5 doit-il être amendé? Dans l'affirmative, comment faudrait-il procéder?
- b) Les commentaires relatifs à l'article 5 devraient-ils être modifiés? Si oui, faudrait-il procéder de la même façon que pour les modifications récemment apportées aux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune?
- c) Comment la position de l'OCDE peut-elle être améliorée?

On trouvera dans les conclusions, un résumé des modifications proposées.

* Le présent rapport a été établi par M. Hans Pijl (Deloitte; Université de Leiden; Centre de fiscalité internationale de Leiden; Cour d'appel fiscale de La Haye; membre du comité de rédaction de la revue *European Taxation*) par M^{me} Ramona Piscopo (Deloitte).

** Le présent document a été soumis tardivement en raison des retards dans la nomination des nouveaux membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale qui a récemment été créé.



Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
Introduction	1–10	3
I. Établissements stables ou autres modalités du principe de la source	11–15	4
II. Modifications à apporter au texte du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	16	5
III. Modifications à apporter aux commentaires	17–37	5
IV. Conclusion	38	9

Introduction

1. C'est en 2001 que les dernières modifications au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (et les commentaires y relatifs) ont été apportées. Ces changements ont apparemment tenu compte des modifications apportées en 2000 au Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune. La contrepartie du Modèle de convention des Nations Unies, à savoir le Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune de l'OCDE (et les commentaires y relatifs), a été de nouveau modifiée en 2003 et 2005. On a estimé qu'il était nécessaire d'analyser le Modèle actuel de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et de proposer les changements jugés opportuns. C'est dans cette optique que les articles 5 des deux Modèles de convention ont été examinés et que des comparaisons entre ces deux articles ont été établies. On a de nouveau évalué les modifications apportées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE et aux commentaires y relatifs, afin de déterminer si ces changements devraient également être pris en compte dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et les commentaires y relatifs pour les adapter ou apporter de nouvelles améliorations.

2. La question de savoir si l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies doit être supprimé (comme cela a été fait pour l'article 14 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) n'est pas du ressort des auteurs, lesquels ont pour tâche de recommander des modifications à l'article 5.

3. En règle générale, il est utile de suivre les modifications apportées aux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, voire de modifier en conséquence les commentaires relatifs au Modèle de convention des Nations Unies, étant donné que i) les explications sont toujours utiles; ii) les négociations avec les pays développés sont facilitées lorsque les parties qui négocient partent d'un même point; et iii) il est judicieux de tirer parti des ressources de l'OCDE en s'inspirant, pour d'éventuelles modifications, des changements apportés au Modèle de convention fiscale de cette organisation et aux commentaires y relatifs, dans la mesure où ces changements sont mûrement réfléchis.

4. La présente proposition traitera de trois questions spécifiques : a) l'article 5 devrait-il être amendé? Dans l'affirmative, comment faudrait-il procéder? b) les commentaires relatifs à l'article 5 devraient-ils être modifiés? Dans l'affirmative, faudrait-il procéder de la même façon que pour les modifications récemment apportées aux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE? enfin : c) comment la position de l'OCDE pourrait-elle être améliorée?

5. L'élaboration de la présente proposition était guidée par des considérations pratiques et par un souci d'efficacité. Il faudrait non seulement que les modifications apportées au Modèle de convention des Nations Unies et/ou aux commentaires y relatifs soient utiles à tous les États Membres de l'ONU, y compris les pays en développement, mais aussi qu'elles aident les parties négociantes à aboutir à un accord.

6. D'une manière générale, la plupart des modifications que l'OCDE a apportées aux commentaires ont eu pour effet d'élargir la portée du concept

d'établissement stable (Pijl, 2002) qui n'exige désormais aucune présence humaine. Cependant, certaines des modifications apportées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE restreignent les conditions à remplir pour qu'il y ait un établissement stable. Cette réduction va à l'encontre de l'objectif que l'on attribue au Modèle de convention fiscale des Nations Unies, lequel donne davantage de poids au principe de la source, favorisant ainsi une définition plus large des établissements stables.

7. Les auteurs considèrent que la portée de la notion d'« établissement stable » est restreinte lorsque dans le cadre de transactions commerciales électroniques, le serveur qui se trouve dans le pays source n'est pas à la disposition de l'entreprise au moment où un contrat est conclu avec un fournisseur de services sur l'Internet. Dans le commentaire de l'OCDE, il est précisé qu'il ne peut y avoir, en pareil cas, d'établissement stable. Bien que les auteurs jugent cette position acceptable, il faudrait néanmoins que le commentaire prévoie plusieurs cas de figure, en l'occurrence la possibilité que le fond l'emporte sur la forme.

8. Les auteurs proposent que les Nations Unies s'inspirent des commentaires de l'OCDE sauf pour les questions dont il est fait mention ci-après.

9. Au cas où l'ONU ne souhaiterait pas suivre une telle approche, on pourrait simplement envisager de ne pas inclure certaines des modifications auxquelles les récentes interprétations de l'OCDE ont donné lieu, et de laisser aux tribunaux internes le soin de décider de la façon dont les textes doivent être interprétés.

10. Les exemples qui sont cités par l'OCDE dans les commentaires datent parfois et on pourrait en donner d'autres qui seraient davantage d'actualité. D'un autre côté, plus le Modèle de convention des Nations Unies et le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont similaires, moins ils risquent d'entraver les négociations entre les parties qui se conforment à l'un ou l'autre d'entre eux. Les auteurs conseillent donc de ne pas toucher aux exemples fournis.

I. Établissements stables ou autres modalités du principe de la source

11. Le principe de la source lie le droit d'imposition au territoire du pays d'où provient le revenu. En vertu de la politique d'imposition définie par l'OCDE, le fait d'admettre, dans le cas des pays en développement, l'élargissement du principe de la source doit être considéré davantage comme une prise de position en faveur d'une aide économique aux pays peu développés importateurs de capital que comme une forme de redistribution équitable de l'assiette de l'impôt sur le revenu (Messere et Owens, 1988).

12. Des principes autres que le principe classique de la source – à savoir celui de l'établissement stable – ont récemment été proposés. Kemmeren (2001) propose par exemple l'établissement d'un nouveau lien juridictionnel, à savoir le principe de l'origine. D'après cet auteur, il devrait y avoir quatre principes qualitatifs : a) le principe de l'origine; b) le principe de la source; c) le principe de la résidence; d) le principe de la nationalité. Kemmeren établit une distinction entre l'origine et la source. Il estime que l'élément qui doit déterminer l'attribution de la compétence fiscale n'est pas le lieu « physique » où le revenu est officiellement créé mais plutôt le lieu d'origine de ce revenu, c'est-à-dire l'endroit où se trouve l'élément

intellectuel ou le lieu où une activité créatrice de revenus importante est menée, et où les richesses sont créées. Cette proposition est très novatrice et a fait l'objet de longues discussions lors du dernier congrès de l'Association fiscale internationale qui s'est tenu à Buenos Aires (*Cahiers de droit fiscal international*, 2005).

13. Toutefois, nous pensons que ces propositions novatrices étant difficiles à mettre en pratique, il vaudrait mieux pour le moment surseoir à leur examen.

14. Il faudrait accorder une attention aux effets réels de la formulation utilisée dans les commentaires. Si cette formulation est trop forte, les tribunaux locaux risquent de ne pas tenir compte des modifications proposées. C'est ainsi que récemment¹ la Cour suprême norvégienne a, le 8 juin 2004, jugé inacceptable les dispositions contenues au paragraphe 6 des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE tel que modifiés en 2003. En vertu de ce paragraphe, des activités de très courte durée peuvent donner lieu à un établissement stable si la nature de l'entreprise le justifie. Bien que cette position puisse être interprétée comme une tentative d'élargir la portée de la notion d'établissement stable, il convient de ne pas oublier que ces positions jugées inacceptables ont un impact négatif sur le statut des commentaires en tant que source d'interprétation.

15. Les auteurs estiment qu'il vaudrait mieux éviter des déclarations aussi lourdes de conséquences, à moins que celles-ci ne soient solidement étayées par la jurisprudence habituelle².

II. Modifications à apporter au texte du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

16. Les auteurs de la présente proposition estiment que le texte de l'article 5 du Modèle de convention susmentionné ne devrait pas être modifié ni remanié.

III. Modifications à apporter aux commentaires

17. Les commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE ont été modifiés en 2003 et 2005 et ceux qui ont trait au Modèle de convention des Nations Unies, en 2001. La présente proposition traitera des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE ainsi que de la question de savoir si les commentaires relatifs au Modèle de convention des Nations Unies devraient s'inspirer des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE ou s'en différencier. D'une manière générale, les auteurs conseillent d'opter pour la première solution, sauf dans les cas dont il est fait mention ci-après.

18. La position exprimée aux paragraphes 4.5 et 4.6 des commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE (l'exemple d'un peintre qui repeint un bâtiment, a ce bâtiment à sa disposition et une entreprise chargée de paver la

¹ Affaire *Petroleum Geo Services c. Sentralskattekontoret*.

² Dans un article à paraître dans la revue *European Taxation*, le premier auteur examine les effets négatifs que les objections d'un tribunal peuvent avoir sur le statut des commentaires.

chaussée a à sa disposition l'endroit où la route est en train d'être pavée) est acceptée par tous les États Membres de l'OCDE sauf l'Allemagne qui a formulé une observation en 2005 et n'accepte pas dans ce cas-là que le lieu d'activité soit à la disposition de l'entreprise.

19. Les auteurs considèrent toutefois qu'un peintre qui repeint un bâtiment a ce bâtiment à sa disposition et qu'une entreprise chargée de paver la chaussée a elle aussi à sa disposition l'endroit où la route est en train d'être pavée. Le paragraphe 1 de l'article 5 inclut non seulement l'endroit où s'exercent les activités de l'entreprise qui fournit les installations (l'entrepreneur travaille dans son bureau) mais il est aussi celui qui pourrait faire l'objet des activités menées par l'entreprise (le peintre travaille sur le bâtiment).

20. En outre, l'exemple de l'entreprise chargée de paver la chaussée met clairement en évidence le lien qui existe entre les paragraphes 1 et 3 de l'article 5, c'est-à-dire le fait que le paragraphe 3 de l'article 5 est une règle spéciale subordonnée à la règle générale qui est énoncée au paragraphe 1 de l'article 5 (Pijl, 2005).

21. L'ONU pourrait envisager de mieux expliciter cette relation.

22. Bien que le paragraphe 6 des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE élargisse la portée de la notion d'« établissement stable », il faudrait veiller à ne pas introduire de mesures aussi draconiennes qui pourraient aisément inciter les tribunaux internes à rejeter les modifications proposées. Aussi, les auteurs en concluent-ils que le paragraphe 6 ne devrait pas être ajouté aux commentaires relatifs au Modèle de convention des Nations Unies. Il faudrait, pour le moment, laisser aux tribunaux le soin d'interpréter le critère de stabilité à retenir. Même si d'autres éclaircissements pourraient contribuer à l'élaboration d'un système international cohérent, il vaudrait mieux pour le moment ne pas tenter de faire des commentaires plus précis sur la dimension temporelle de la stabilité.

23. Les auteurs appellent l'attention sur la huitième phrase figurant au paragraphe 19 des commentaires de l'OCDE, qui est libellé comme suit : « Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie de ces travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier » (non souligné dans le texte). Le libellé exact est repris au paragraphe 11 des commentaires relatifs au Modèle de convention des Nations Unies, deuxième alinéa. L'expression « partie » de ces travaux signifie que si une entreprise doit sous-traiter l'ensemble du projet, ceci n'implique pas pour autant qu'il y a établissement stable de l'entreprise dans l'État où les travaux seront sous-traités.

24. Comme la formulation indiquée ci-dessus réduit la portée de la notion d'établissement stable, nous proposons d'utiliser le membre de phrase « tous les travaux ou une partie de ces derniers ».

25. Le paragraphe 17 du commentaire relatif au Modèle de convention de l'OCDE a été modifié en 2003. Ces modifications donnent une définition beaucoup plus large des chantiers de construction ou des projets de montage. Après 2003, les rénovations et installations effectuées et l'organisation et la supervision peuvent être assimilées à un établissement stable. La troisième phrase du paragraphe susmentionné s'énonce en particulier comme suit : « Le paragraphe 3 s'applique à

l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment ». Ceci signifie que les modifications, tout en élargissant la définition de ce qu'est un établissement stable, limitent « l'organisation et la supervision » à l'édification de bâtiments et ne portent pas sur le libellé complet du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a trait à l'organisation et à la supervision de chantiers de construction ou de montage. Ceci devrait probablement être considéré comme un oubli. Les auteurs proposent que la troisième phrase se lise comme suit : « Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place de la construction d'un bâtiment et de chantiers de construction ou de montage. » (Les auteurs sont conscients du fait que l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies ait référence à des activités de surveillance. Toutefois, ils notent que ce même alinéa ne fait pas référence à l'organisation.)

26. La quatrième phrase qui figure au paragraphe 33 des commentaires relatifs à la Convention de l'OCDE fait référence à la négociation de « tous les éléments et détails ». La question qui se pose est celle de savoir si dans les cas où les éléments fondamentaux (et non pas tous les éléments) sont négociés par un agent, on devrait considérer qu'il y a toujours établissement stable. En d'autres termes, si certains détails mineurs sont décidés par l'entreprise générale et non par l'agent, doit-on en déduire qu'il y a établissement stable? Cette interprétation, si elle était acceptée, pourrait rapidement conduire à des abus. Deux États non membres ont adopté à cet égard, une position contraire à celle des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE (par. 21, observations sur les commentaires relatifs à l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

27. Pour éviter les problèmes d'interprétation, il faudrait que l'expression « autorisé à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise » (par. 33 des commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE) soit modifiée comme suit : « autorisé à négocier tous les principaux éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise ».

28. Il importe que les nouvelles modifications apportées au Modèle de convention des Nations Unies incluent les éléments fondamentaux qui figurent dans les ajouts de 2003 aux modifications apportées aux parties du Modèle de convention de l'OCDE relatives au commerce électronique (par. 42.1 à 42.10).

29. Un élément important est le paragraphe 42.6 qui élargit la portée de la notion d'établissement stable en affirmant qu'aucune présence physique n'est nécessaire pour que l'on puisse conclure à la présence d'un établissement de cette nature. Cette modification est conforme aux objectifs du Modèle de convention des Nations Unies et des commentaires y relatifs et il pourrait être utile de l'incorporer aux changements devant être prochainement apportés aux commentaires relatifs au Modèle de convention des Nations Unies.

30. Toutefois, le présent paragraphe en dépit du titre de son sous-chapitre intitulé « commerce électronique », porte aussi, comme en témoigne sa teneur, sur des activités autres que le commerce électronique. Les auteurs proposent qu'il soit tenu compte de cet aspect dans le titre du sous-chapitre qui pourrait être intitulé comme suit : « Commerce électronique et autres activités impliquant l'utilisation de matériel automatique ».

31. Il existe également une contradiction entre la teneur actuelle du paragraphe 10 et celle du paragraphe 42.6 des commentaires relatifs à la Convention fiscale de l'OCDE. Compte tenu du fait que les références qui sont faites au paragraphe 42.6 couvrent un champ très large, la question qui se pose est celle de savoir quelle est la portée exacte du paragraphe 10. Les auteurs estiment que de plus amples éclaircissements sont nécessaires. Ils proposent d'éliminer, au paragraphe 10, les distinctions faites suivant le type de personnel, dans la mesure où c'est désormais le paragraphe 42.6 qui prime.

32. Le paragraphe 42.3 établit une distinction entre un contrat passé avec un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) et un emplacement où l'entreprise exerce son activité. Les auteurs font valoir que cette démarche peut dans certains cas, permettre, grâce à un aménagement des termes du contrat, d'éviter d'avoir un établissement stable dans des cas où les circonstances justifieraient plutôt le contraire. C'est la raison pour laquelle ils proposent d'inclure une phrase stipulant qu'en pareil cas le fond doit l'emporter sur la forme.

33. L'article 5 4) f) traite des situations de « fragmentation », à savoir des cas dans lesquels l'entreprise s'est structurée de telle façon que toutes les activités visées aux alinéas a) à e) du paragraphe 4 de l'article 5 sont fragmentées de façon à ne pas être couvertes par l'alinéa f). Pour lutter contre les abus, on a ajouté en 2003, le paragraphe 27.1 qui a pour objet d'expliquer que des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune, dans un État contractant, des fonctions complémentaires. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire. Il est difficile de prouver que les raisons d'une telle fragmentation sont de nature purement fiscale. La troisième phrase du paragraphe 20 de l'article 5 3) fait également référence à la fragmentation. On peut donc affirmer qu'un tel procédé met en péril les recettes fiscales et devrait donc faire l'objet d'un examen attentif.

34. Il existe toutefois une sorte de fragmentation dont il a été question dans les procès intentés en Italie contre Philip Morris, et que le paragraphe 41.1 de la nouvelle version 2005 des commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE approuve. Se concentrer exclusivement sur une entreprise individuelle sans tenir compte de la présence d'autres sociétés du même groupe dans l'État source pourrait donner lieu à des abus dans les cas où un groupe diviserait artificiellement ses activités en entités distinctes et où chaque société resterait en deçà du seuil au-delà duquel un établissement peut être considéré comme stable au sens de l'article 5.

35. Aussi, les auteurs estiment qu'il est indispensable d'ajouter aux commentaires un paragraphe stipulant que les cas d'abus flagrant seront évalués avec attention et que le fond doit l'emporter sur la forme.

36. L'OCDE est en train d'examiner la question de savoir si l'expression « au nom de » contenue à l'article 5 5) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE pourrait être interprétée dans un sens économique. Bien que cette tentative de réinterprétation puisse se comprendre dans le cadre des efforts visant à lutter contre les structures abusives, le libellé et les antécédents de la clause de représentation ne peuvent en aucun cas la justifier.

37. Il vaudrait mieux éviter de proposer des interprétations de cette nature de manière à éviter les impacts négatifs que pourraient avoir des jugements divergents

rendus par les tribunaux. Les décisions devraient être entièrement du ressort des tribunaux internes et l'ONU n'a pas à prendre de position explicite dans les commentaires.

IV. Conclusions

38. On trouvera ci-après un résumé des modifications proposées :

a) Le libellé de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'ONU ne devrait pas être modifié;

b) L'ONU devrait s'inspirer des commentaires relatifs à la Convention fiscale de l'OCDE pour la formulation des propositions d'amendement à sa convention fiscale;

c) Il faudrait éviter les formulations trop draconiennes et les déclarations trop lourdes de conséquence;

d) Il faudrait expliquer plus avant l'ajout du paragraphe 4.5 aux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, en précisant que l'article 5.3 de cette convention énonce une règle spéciale qui se rattache à la règle générale énoncée à l'article 5.1);

e) Les modifications et ajouts apportés au paragraphe 6 des nouveaux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE ne devraient pas être inclus dans les modifications apportées à la convention fiscale des Nations Unies;

f) Le paragraphe 19 (Huitième phrase) des nouveaux commentaires relatifs à la convention fiscale de l'OCDE devrait comprendre l'expression suivante : « tous les travaux ou une partie de ces derniers »;

g) Le paragraphe 17 (Troisième phrase) des nouveaux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE devrait être libellé comme suit : « Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et la supervision sur place de la construction d'un bâtiment et de chantiers ou de montage »;

h) Le paragraphe 33 (Quatrième phrase) des nouveaux commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE devrait se lire comme suit : « autorisé à négocier tous les principaux éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise »;

i) Le titre du chapitre sur le commerce électronique qui se trouve dans les commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE devrait être libellé comme suit : « Commerce électronique et autres activités impliquant l'utilisation de matériel automatique »;

j) Il faudrait que les changements devant être apportés au Modèle de convention fiscale de l'ONU tiennent compte des modifications que l'OCDE a apportées aux paragraphes 42.1 à 42.10 relatifs au commerce électronique;

k) Il faudrait que les commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'ONU tiennent compte de la position selon laquelle le fond doit l'emporter sur la forme lorsque les commentaires relatifs au Modèle de

convention fiscale de l'OCDE établissent une distinction entre les services du fournisseur d'accès à Internet et le fait de disposer d'un serveur;

l) Les liens et contradictions qui existent entre la teneur du paragraphe 10 des commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celle du paragraphe 42.6 des mêmes commentaires, devraient être expliqués et les problèmes résolus;

m) Il faudrait clarifier le paragraphe 41.1 des commentaires relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE en précisant que les cas d'abus flagrant feront l'objet d'une évaluation et que le fond l'emportera sur la forme;

n) Il ne faudrait pas tenter d'interpréter dans un sens économique l'expression « au nom de » qui figure aux articles 5 5) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention de l'ONU concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Références

Cahiers de droit fiscal international (2005), vol. 90a : *Source and residence: new configuration of their principles*, Buenos Aires, p. 34 et 84 à 87 de l'anglais.

Kemmeren Eric C.C.M. (2001), *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, Dongen (Pays-Bas), éd. Pijnenburg.

Messere K. et Owens J. (1988), *The Impact of Different Income Tax Systems on International Flows of Capital, Services and Technology*. Mémoire présenté au Quarante-quatrième Congrès de l'Institut international de finances publiques d'Istanbul, p. 87.

Pijl H. (2002), *The concept of permanent establishment and the proposed Changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law*. (Bulletin 2, Bureau international de documentation fiscale, p. 554 à 562, novembre).

Pijl H. (2005), *The relationship between article 5, paragraphs 1 and 3, of the OECD Model Commentary*. *Intertax*, n° 4 (avril, p. 189).

Nations Unies (2001). Modèle de convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Numéro de vente : F.01.XVI.2.