



**ARTICLE 27 ET COMMENTAIRE DU
MODÈLE DE CONVENTION FISCALE
CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE**

VERSION ABRÉGÉE
15 JUILLET 2005

Comité des Affaires fiscales

**ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES
PARIS**

ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS¹

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent Article.

2. Le terme « créance fiscale » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à cette Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts.

3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.

4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, cette créance doit, à la demande des autorités compétentes de cet État, être acceptée aux fins de l'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État doit prendre des mesures conservatoires à l'égard de cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de cet autre État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.

6. Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organismes administratifs de l'autre État contractant.

7. Lorsqu'à tout moment après qu'une demande ait été formulée par un État contractant en vertu du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être

- a) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement, ou

1. Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type d'assistance envisagé dans le cadre de cet article ou peuvent rendre nécessaire une limitation de ce type d'assistance, par exemple aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales similaires ou à certains types d'impôts seulement. Pour cette raison, cet article ne devrait être inclus dans la Convention que lorsque chaque État contractant considère que, compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 1 des Commentaires sur cet article, il peut accepter d'apporter son assistance dans le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

- b) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement

les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.

8. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
- c) de prêter assistance si l'autre État contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas, qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative ;
- d) de prêter assistance dans les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'autre État contractant.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 27 CONCERNANT L'ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

1. Cet article énonce les règles suivant lesquelles des États contractants² peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Dans certains États, la législation ou la politique nationale peut ne pas autoriser ce type d'assistance ou y imposer des limites. Par ailleurs, dans certains cas, des considérations administratives peuvent ne pas justifier une assistance à un autre État en matière de recouvrement de l'impôt ou, de même, la limiter. Au cours des négociations, chaque État contractant doit par conséquent décider si et dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre État, en fonction de divers facteurs tels que :

- la position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres États ;
- la question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux États sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple, la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, des créances imputées au contribuable, la confidentialité des informations concernant le contribuable, le droit d'appel, le droit d'obtenir une audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, le droit à un procès équitable, etc.) ;
- la question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux États ;
- la question de savoir si l'administration fiscale de chaque État est en mesure de fournir efficacement cette assistance ;
- la question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux États sont suffisants pour justifier ce type d'assistance ;
- la question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique doivent être limités.

Cet article ne sera inséré dans la Convention que si chaque État conclut que, compte tenu de ces facteurs, il peut accepter de fournir une assistance pour le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

2. L'article prévoit une assistance générale en matière de recouvrement de l'impôt. Certains États peuvent préférer prévoir un type d'assistance plus limitée en matière de recouvrement de l'impôt. Il peut s'agir de la seule forme

2. Dans l'ensemble de ces Commentaires sur l'article 27, l'État qui formule une demande d'assistance est désigné sous le nom d'« État requérant » tandis que celui auquel l'assistance est demandée est désigné sous le nom d'« État requis ».

d'assistance en matière de recouvrement qu'ils sont généralement en mesure d'apporter ou qu'ils pourraient convenir d'apporter en vertu d'une convention particulière. Par exemple, un État peut souhaiter limiter l'assistance aux cas où le bénéficiaire de la Convention (par exemple une réduction d'impôts dans l'État où des revenus sont perçus notamment sous forme d'intérêts) a été demandé par des personnes qui n'y avaient pas droit. Les pays qui souhaitent apporter cette assistance limitée en matière de recouvrement sont libres d'adopter bilatéralement un autre article rédigé de la manière suivante :

« Article 27

Assistance en matière de recouvrement des impôts

1. Les États se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôt ou des réductions de taux prévues par cette Convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation :
 - a) d'appliquer des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
 - b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public. »

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe énonce le principe selon lequel un État contractant est tenu d'assister l'autre État dans le recouvrement des impôts qui lui sont dus, sous réserve que les conditions prévues dans l'article soient remplies. Les paragraphes 3 et 4 prévoient les deux formes que cette assistance prendra.

4. Le paragraphe prévoit aussi que l'assistance en vertu de cet article n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Par conséquent, l'assistance doit être fournie en ce qui concerne une créance fiscale due à un État contractant par toute personne, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant. Toutefois, certains États contractants peuvent souhaiter limiter l'assistance aux impôts dus par des résidents de l'un des États contractants. Ces États sont libres de limiter le champ d'application de l'article en supprimant dans ce paragraphe la référence à l'article 1.

5. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux échanges de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt est ainsi assurée.

6. Le paragraphe précise enfin que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les détails de l'application pratique des dispositions de l'article.

7. Cet accord devrait en particulier traiter des documents qui devraient accompagner une demande formulée conformément au paragraphe 3 ou 4. Il est couramment convenu qu'une demande d'assistance soit accompagnée des documents exigés par la loi de l'État requis ou ayant fait l'objet d'un accord des autorités compétentes des États contractants et qui sont nécessaires pour entreprendre, le cas échéant, le recouvrement de la créance fiscale ou pour prendre des mesures conservatoires. Ces documents pourraient comprendre par exemple une déclaration en vertu de laquelle la créance fiscale est recouvrable et est due par une personne qui ne peut, en vertu de la loi de l'État requérant, empêcher son recouvrement ou une copie officielle de l'instrument qui permet le recouvrement dans l'État requérant. Une traduction officielle des documents dans la langue de l'État requis devrait également être fournie. Il pourrait également être convenu, le cas échéant, que l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier État.

8. L'accord devrait également traiter de la question des coûts qui seront supportés par l'État requis pour répondre à une demande formulée dans le cadre du paragraphe 3 ou 4. En général, les coûts de recouvrement d'une créance fiscale sont à la charge du débiteur mais il est nécessaire de déterminer l'État auquel vont incomber les coûts qui ne peuvent être

recupérés auprès de cette personne. A cet égard, la pratique habituelle consiste à prévoir qu'en l'absence d'un accord spécifique à un cas particulier, les dépenses ordinaires encourues par un État lorsqu'il fournit une assistance à l'autre État ne seront pas remboursées par l'autre État. Les dépenses ordinaires sont celles qui sont liées directement et normalement au recouvrement, c'est-à-dire celles auxquelles on peut s'attendre dans le cas d'une procédure normale de recouvrement dans le cadre national. Cependant, dans le cas des dépenses extraordinaires, la pratique consiste à prévoir qu'elles seront supportées par l'État requérant à moins d'entente contraire. Ces dépenses couvriraient, par exemple, celles qui sont encourues lorsqu'un type de procédure particulier a été utilisé à la demande de l'autre État, ou les dépenses supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs. La plupart des États considèrent également comme des dépenses extraordinaires les frais de procédure judiciaire et de mise en liquidation. L'accord devrait comporter une définition des dépenses extraordinaires et des consultations devraient intervenir entre les États contractants dans tous les cas particuliers où des dépenses extraordinaires sont susceptibles d'entrer en jeu. Il faudrait également convenir que dès qu'un État contractant prévoit que des dépenses extraordinaires pourraient être encourues, il en informe l'autre État contractant et indique le montant estimé de ces coûts afin que l'autre État puisse décider s'il y a lieu de les prendre en charge. Les États contractants ont bien entendu également la possibilité de convenir que les coûts seront répartis sur une base différente de celle qui est décrite ci-dessus ; cela peut être nécessaire, par exemple, lorsqu'une demande d'assistance est suspendue ou retirée conformément au paragraphe 7 ou lorsque la question des dépenses encourues à l'occasion de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement de l'impôt est déjà traitée dans un autre instrument juridique applicable à ces États.

9. Dans l'accord, les autorités compétentes pourraient également traiter des autres questions pratiques suivantes :
- Faut-il prévoir une date limite à partir de laquelle une demande d'assistance ne peut plus être formulée en ce qui concerne une créance fiscale particulière ?
 - Quel doit être le taux de change applicable lorsqu'une créance fiscale est recouvrée dans une monnaie différente de celle qui est utilisée dans l'État requérant ?
 - Comment les sommes recouvrées à la suite d'une demande formulée conformément au paragraphe 3 doivent-elles être remises à l'État requérant ?

Paragraphe 2

10. Le paragraphe 2 définit le terme « créance fiscale » aux fins de cet article. La définition s'applique à toute somme due au titre de tout impôt prélevé pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales mais seulement dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à la Convention ou à un autre instrument en vigueur entre les États contractants. Elle s'applique aussi aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme. L'assistance n'est donc pas limitée aux impôts auxquels la Convention s'applique en général conformément à l'article 2, comme le confirme le paragraphe 1.

11. Certains États contractants peuvent préférer limiter l'application de l'article aux impôts qui sont couverts par les règles générales de l'article 2 de la Convention. Les États qui le souhaitent peuvent remplacer les paragraphes 1 et 2 par les suivants :

« 1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article 1. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2. Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre d'impôts couverts par la Convention ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces sommes. »

12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :

« Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :

- a) (dans l'État A) : ...
- b) (dans l'État B) : ... »

13. Afin de s'assurer que les autorités compétentes peuvent communiquer librement des informations aux fins de cet article, les États contractants devraient s'assurer que l'article est rédigé d'une manière qui permet des échanges de renseignements concernant tout impôt auquel cet article s'applique.

14. Aucune disposition de la Convention n'empêche l'application des stipulations de l'article aux créances fiscales qui ont pris naissance avant l'entrée en vigueur de la Convention, dans la mesure où l'assistance concernant ces créances est offerte après que la Convention soit entrée en vigueur et que les dispositions de l'article soient devenues applicables. Cependant, les États contractants peuvent juger utile de préciser de quelle façon les dispositions de l'article sont applicables à ces créances fiscales, en particulier lorsque les dispositions concernant l'entrée en vigueur de leur convention prévoient que les clauses de celle-ci s'appliqueront aux impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date. Les États qui souhaitent limiter l'application de l'article aux créances qui ont pris naissance après l'entrée en vigueur de la Convention sont également libres de le faire dans le cadre de négociations bilatérales.

Paragraphe 3

15. Ce paragraphe précise les conditions dans lesquelles une demande d'assistance en matière de recouvrement peut être formulée. La créance fiscale doit être recouvrable en vertu des lois de l'État requérant et être due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement. C'est le cas lorsque l'État requérant a le droit, en vertu de sa législation interne, de recouvrer la créance fiscale et lorsque la personne qui détient la somme en question n'a pas la possibilité de s'opposer à ce recouvrement ni sur le plan administratif ni sur le plan judiciaire.

16. Dans de nombreux États, une créance fiscale peut être recouvrée même lorsqu'il existe encore un droit de recours auprès d'un organisme administratif ou d'un tribunal en ce qui concerne la validité ou le montant de la créance. Si toutefois la législation interne de l'État requis ne l'autorise pas à recouvrer ses propres créances fiscales lorsque des recours sont encore pendants, le paragraphe ne l'autorise pas à le faire dans le cas de créances fiscales de l'autre État pour lesquelles de tels droits de recours existent encore même si cela n'empêche pas le recouvrement de l'impôt dans cet autre État. En fait, la phrase « recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État » a pour effet de rendre applicable la restriction de la législation interne de l'État requis au recouvrement de la créance fiscale de l'autre État. De nombreux États peuvent toutefois souhaiter autoriser l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt lorsqu'une créance fiscale peut être recouvrée dans l'État requérant nonobstant l'existence de droits de recours même si la législation de l'État requis empêche le recouvrement dans ce cas. Les États qui le souhaitent peuvent modifier le paragraphe 3 de la manière suivante :

« Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État remplissant les conditions autorisant cet autre État à faire une demande conformément à ce paragraphe. »

17. Le paragraphe 3 régit aussi la manière dont la créance fiscale de l'État requérant doit être recouvrée par l'État requis. Sauf en ce qui concerne les délais de prescription et les priorités (voir les Commentaires sur le paragraphe 5), l'État requis est obligé de recouvrer la créance fiscale de l'État requérant comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale même si à ce moment il n'a pas besoin d'entreprendre des actions de recouvrement vis-à-vis de ce contribuable pour son propre compte. Comme on l'a déjà indiqué, les mots « conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts » ont pour effet de limiter l'assistance en matière de recouvrement aux créances pour lesquelles il n'existe plus d'autres droits de recours si, en vertu de la législation interne de l'État requis, le recouvrement des créances fiscales de cet État n'est pas autorisé tant qu'il existe encore de tels droits.

18. Il peut arriver qu'une demande concerne un impôt qui n'existe pas dans l'État requis. L'État requérant doit alors indiquer, le cas échéant, la nature de la créance fiscale, les éléments qui la composent, la date d'expiration de la créance et l'actif à partir duquel elle peut être recouvrée. L'État requis suivra alors la procédure applicable aux créances concernant l'un de ses propres impôts similaire à celui de l'État requérant ou toute autre procédure appropriée s'il n'existe pas d'impôt similaire.

Paragraphe 4

19. Afin de préserver le droit, pour un État contractant, de recouvrer l'impôt, ce paragraphe lui permet de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires même s'il ne peut pas encore demander une assistance en matière de recouvrement, par exemple lorsque la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement. Ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre États qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation. Par ailleurs, les États qui considèrent qu'il n'y a pas lieu de prendre des mesures conservatoires au titre d'impôts dus à un autre État peuvent décider de ne pas inclure le paragraphe dans leurs conventions ou d'en limiter le champ d'application. Dans certains États, les mesures conservatoires sont désignées sous le nom de « mesures intérimaires » et ces États peuvent, s'ils le souhaitent, ajouter ces mots au paragraphe pour clarifier son champ d'application dans le cadre de leur propre terminologie.

20. On peut citer comme exemple de mesures auxquelles le paragraphe s'applique la saisie ou le gel d'actifs avant un jugement définitif garantissant que ces actifs seront encore disponibles lorsque le recouvrement pourra avoir lieu par la suite. Les conditions requises pour l'adoption de mesures conservatoires peuvent varier d'un État à l'autre mais dans tous les cas, le montant de la créance fiscale devrait être déterminé au préalable, même si ce n'est que provisoirement ou partiellement. Une demande de mesures conservatoires concernant une créance fiscale particulière ne peut être formulée à moins que l'État requérant n'ait lui-même la possibilité de prendre de telles mesures concernant cette créance (voir les Commentaires sur le paragraphe 8).

21. Lorsqu'il formule une demande de mesures conservatoires, l'État requérant doit indiquer à chaque fois à quel stade en est le processus de cotisation ou de recouvrement. L'État requis devra ensuite examiner si, dans un tel cas, ses lois et sa pratique administrative lui permettent de prendre des mesures conservatoires.

Paragraphe 5

22. Le paragraphe 5 stipule tout d'abord que les délais de prescription de l'État requis, c'est-à-dire les délais au-delà desquels une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée, ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a présenté une demande en application du paragraphe 3 ou 4. Comme le paragraphe 3 se réfère aux créances fiscales qui peuvent être recouvrées dans l'État requérant et le paragraphe 4 aux créances fiscales au titre desquelles l'État requérant peut prendre des mesures conservatoires, il s'ensuit que seuls les délais de l'État requérant sont applicables.

23. Par conséquent, tant qu'une créance fiscale peut encore être recouvrée (paragraphe 3) ou donner lieu à des mesures conservatoires (paragraphe 4) dans l'État requérant, aucune objection fondée sur les délais de prescription prévus par les lois de l'État requis ne peut être opposée à l'application du paragraphe 3 ou 4 à cette créance fiscale. Les États qui ne peuvent accepter de ne pas tenir compte de leurs propres délais devraient modifier le paragraphe 5 en conséquence.

24. Les États contractants peuvent convenir qu'après un certain délai, l'obligation d'apporter une assistance en matière de recouvrement de la créance fiscale n'existe plus. La période devrait courir à compter de la date de l'instrument initial permettant le recouvrement. Dans certains États, la législation requiert le renouvellement de l'instrument permettant la mise en recouvrement, auquel cas le premier instrument est celui qui doit être pris en compte pour la détermination du délai au-delà duquel l'obligation de fournir une assistance prend fin.

25. Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs que les dispositions en vertu desquelles l'État requis (première phrase) et l'État requérant (deuxième phrase) doivent donner à leurs propres créances fiscales la priorité sur celles d'autres créanciers ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale pour laquelle une demande a déjà été formulée en vertu du

paragraphe 3 ou 4. Ces règles sont souvent incluses dans la législation nationale afin de faire en sorte que les autorités fiscales puissent collecter des impôts dans toute la mesure du possible.

26. La disposition selon laquelle les règles de l'État requis prévoyant des privilèges ne s'appliquent pas aux créances fiscales de l'autre État pour lesquelles une demande d'assistance a été présentée est valable même si l'État requis doit traiter en général cette créance comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale en vertu des paragraphes 3 et 4. Les États qui souhaitent stipuler que les créances fiscales de l'autre État doivent avoir le même privilège que celui qui est applicable à leurs propres créances fiscales sont libres d'amender le paragraphe en supprimant les mots « et la priorité » dans la première phrase.

27. Les mots « en raison de sa nature en tant que telle », qui apparaissent à la fin de la première phrase, indiquent que les délais et les règles de priorité de l'État requis auxquels le paragraphe s'applique sont seulement celles qui sont spécifiques aux impôts non payés. Par conséquent, le paragraphe n'empêche pas l'application de règles générales concernant les délais ou les priorités qui s'appliqueraient à toutes les dettes (par exemple, les règles accordant la priorité à une créance en raison du fait qu'elle a pris naissance ou qu'elle a été enregistrée avant une autre).

Paragraphe 6

28. Ce paragraphe prévoit qu'aucune objection juridique ou administrative concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale de l'État requérant ne sera examinée par les tribunaux et les instances administratives de l'État requis. Par conséquent, aucune procédure juridique ou administrative, telle qu'une demande de contrôle judiciaire, ne sera engagée dans l'État requis en ce qui concerne ces questions. Le principal objet de ces dispositions est d'éviter qu'il soit demandé aux organismes administratifs ou judiciaires de l'État requis de prendre des décisions sur la question de savoir si une somme est due en totalité ou en partie en vertu de la législation interne — de l'autre État. Les États auxquels ce paragraphe pourrait occasionner des difficultés constitutionnelles ou législatives peuvent le modifier ou l'omettre dans le cadre de négociations bilatérales.

Paragraphe 7

29. Ce paragraphe prévoit que si, après qu'une demande a été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4, les conditions en vigueur au moment où cette demande a été effectuée cessent de s'appliquer (par exemple parce qu'une créance fiscale cesse d'être recouvrable dans l'État requérant) l'État qui a fait la demande doit notifier promptement à l'autre État ce changement de situation. À la suite de la réception de cette notification, l'État requis a la possibilité de demander à l'État requérant la suspension ou le retrait de la demande. Si la demande est suspendue, la suspension doit s'appliquer jusqu'à ce que l'État qui a formulé la demande informe l'autre État que les conditions nécessaires pour formuler une demande concernant la créance en question sont à nouveau réunies ou qu'il retire sa demande.

Paragraphe 8

30. Ce paragraphe comporte certaines limites aux obligations imposées à l'État qui reçoit une demande d'assistance.

31. L'État requis est libre de refuser d'apporter son assistance dans les cas mentionnés dans le paragraphe. Si toutefois il accorde son assistance dans ces cas, celle-ci reste dans le cadre de l'article et on ne pourra faire valoir que cet État a manqué aux dispositions de l'article.

32. En premier lieu, le paragraphe précise qu'un État contractant n'est pas tenu d'aller au-delà de sa propre législation interne et de sa pratique administrative ou de celles de l'autre État dans l'accomplissement des obligations découlant de l'article. Par conséquent, si l'État requérant n'a pas dans le cadre national le pouvoir de prendre des mesures conservatoires, l'État requis peut refuser de prendre ces mesures pour le compte de l'État requérant. De même, si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'État requis, cet État n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt en vertu des dispositions de cet article. Cependant, les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'État requis doivent être utilisées, même si elles sont invoquées uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'État requérant.

33. Comme le stipule le paragraphe 5, les délais de prescription en vigueur dans un État contractant ne s'appliquent pas à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a demandé une assistance. L'alinéa *a)* n'a pas pour objet de faire obstacle à ce principe. L'octroi d'une assistance concernant une créance fiscale après l'expiration des délais en vigueur dans l'État requis ne sera donc pas considéré comme contraire à la législation et à la pratique administrative de cet État contractant ou de l'autre dans le cas où les délais applicables à cette créance n'ont pas expiré dans l'État requérant.
34. L'alinéa *b)* inclut une limite à l'adoption de mesures contraires à l'ordre public. Comme c'est le cas en vertu de l'article 26 (voir paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 26), il a été jugé nécessaire de fixer une limite concernant l'assistance qui risquerait d'affecter les intérêts vitaux de l'État lui-même.
35. En vertu de l'alinéa *c)*, un État contractant n'est pas tenu de donner suite à la demande si l'autre État n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou les mesures conservatoires, selon le cas, qui sont à sa disposition en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative.
36. Enfin, en vertu de l'alinéa *d)*, l'État requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple si les coûts qu'elle entraînerait pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excédaient le montant de cette créance.
37. Certains États souhaiteront peut-être ajouter au paragraphe une autre limitation qui figure déjà dans la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui permettrait à un État de ne pas fournir d'assistance s'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est demandée est contraire aux principes d'imposition généralement admis.