

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. SIEGBERT ALBER

présentées le 9 septembre 2003¹

I — Introduction

1. Par le présent recours, la Commission des Communautés européennes reproche au Conseil de l'Union européenne de ne pas avoir fondé la directive 2001/44/CE² — comme elle l'avait proposé — sur l'article 95 CE, mais sur les articles 93 CE et 94 CE. Cette directive régit l'assistance mutuelle des États membres en matière de recouvrement de créances de droit public, notamment d'impôts. Le litige porte essentiellement sur le point de savoir si ces règles qui concernent uniquement l'entraide administrative lors du recouvrement d'impôts, et non le calcul et la détermination de ceux-ci, constituent des «dispositions fiscales» auxquelles l'article 95 CE n'est pas applicable en vertu de la dérogation figurant au paragraphe 2 de celui-ci. Alors que, dans le cadre de l'article 95 CE, il convient d'appliquer la procédure de codécision prévue à l'article 251 CE, le Conseil prend, lorsqu'il doit se fonder sur les articles 93 CE (harmonisation des impôts indirects) et 94 CE

(rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives), ses décisions à l'unanimité après consultation du Parlement européen.

II — Les faits et le cadre juridique

2. Le Conseil s'est fondé sur l'article 100 du traité CEE (devenu article 100 du traité CE, lui-même devenu article 94 CE) pour adopter la directive 76/308/CEE, qui, à l'origine, ne concernait que l'assistance mutuelle des États membres en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane³.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001, modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise (JO L 175, p. 17).

3 — Directive du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane (JO L 73, p. 18).

3. Par la suite, le champ d'application de la directive 76/308 a été progressivement étendu, et cela, tout d'abord aux créances de taxe sur la valeur ajoutée, par le biais de la directive 79/1071/CEE⁴ — qui avait été adoptée sur le fondement des articles 99 du traité CEE (devenu article 99 du traité CE, lui-même devenu article 93 CE) et 100 du traité. Par la directive 92/12/CEE⁵, fondée sur l'article 99 du traité, un pas supplémentaire a été accompli du fait de l'extension au recouvrement des droits d'accises grevant les tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcoolisées ainsi que les huiles minérales .

4. Le 26 juin 1998, la Commission a présenté, sur le fondement de l'article 100 A du traité CE (devenu, après modification, article 95 CE), une proposition pour une nouvelle modification de la directive 76/308⁶. Aux termes de cette proposition, la directive devait également inclure les créances liées à certains impôts directs et aux taxes sur les primes d'assurance.

5. Le Conseil a cependant décidé de remplacer la base juridique par les articles 93 CE et 94 CE. Bien que le Parlement

ait, dans le cadre de sa consultation concernant cette modification, maintenu que l'article 95 CE était la base juridique correcte⁷, le Conseil a néanmoins adopté la directive 2001/44 sur le fondement des articles 93 CE et 94 CE.

6. Les considérants de la directive 2001/44 soulignent l'importance de la nouvelle réglementation pour la lutte contre la fraude fiscale, les intérêts financiers de la Communauté et des États membres, ainsi que pour la neutralité fiscale du marché intérieur. Les quatre premiers considérants sont libellés comme suit:

«(1) Il est nécessaire de modifier les modalités actuelles de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement définies dans la directive 76/308/CEE [...], afin de répondre à la menace que constitue le développement de la fraude pour les intérêts financiers de la Communauté et des États membres, ainsi que pour le marché intérieur.

(2) Dans le cadre du marché intérieur, il convient de protéger les intérêts financiers communautaires et nationaux qui se trouvent de plus en plus menacés par la fraude, de façon à mieux garantir la compétitivité et la neutralité fiscale du marché intérieur.

4 — Directive du Conseil, du 6 décembre 1979, modifiant la directive 76/308 (JO L 331, p. 10).

5 — Directive du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO L 390, p. 124).

6 — COM(1998) 364 final — 98/0206(COD) (JO C 269, p. 16). Après la première lecture au Parlement, la Commission a modifié la proposition afin de tenir compte des modifications émanant de ce dernier [COM(1999) 183 final (JO C 179, p. 6)], tout en maintenant la base juridique.

7 — Résolution du 16 mai 2001 (JO 2002, C 34 E, p. 207).

- (3) Il convient que le champ d'application de l'assistance mutuelle fixé par la directive 76/308/CEE soit étendu aux créances relatives à certains impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'à certaines taxes sur les primes d'assurance de manière à mieux protéger les intérêts financiers des États membres et la neutralité du marché intérieur.
- h) aux taxes sur les primes d'assurance;
- i) aux intérêts, aux pénalités et aux amendes administratives et aux frais relatifs aux créances visées aux points a) à h), à l'exclusion de toute sanction à caractère pénal prévue par les lois en vigueur dans l'État membre où l'autorité requise a son siège.»
- (4) Pour permettre un recouvrement plus efficient et plus efficace des créances qui font l'objet d'une demande de recouvrement, il convient que le titre permettant l'exécution de la créance soit traité, en principe, comme un titre de l'État membre où l'autorité requise a son siège.»

7. À l'article 2, le champ d'application de la directive 76/308, dans la version de la directive 2001/44, est déterminé comme suit:

«La présente directive s'applique à toutes les créances afférentes:

[...]

- g) aux impôts sur le revenu et sur la fortune [8];

8. La nouvelle version de l'article 7 détermine les informations que l'État requérant doit fournir dans sa demande de recouvrement et les documents qu'il doit joindre.

9. Les articles 8 à 10, qui ont également fait l'objet d'une nouvelle version, régissent la reconnaissance et l'exécution du titre par les autorités de l'État requis. Les articles 8 et 9 sont libellés comme suit:

«Article 8

1. Le titre permettant l'exécution du recouvrement de la créance est directement reconnu et traité automatiquement comme un instrument permettant l'exécution d'une créance de l'État membre où l'autorité requise a son siège.

2. Nonobstant le paragraphe 1, le titre exécutoire permettant le recouvrement de la créance peut, le cas échéant et conformé-

8 — Sans objet pour la version française des conclusions.

ment aux dispositions en vigueur dans l'État membre où l'autorité requise a son siège, être homologué comme, reconnu comme, complété par ou remplacé par un titre autorisant l'exécution sur le territoire de cet État membre.

Dans les trois mois suivant la date de réception de la demande, les États membres s'efforcent d'achever les formalités consistant à homologuer le titre, à le reconnaître, à le compléter ou à le remplacer, sauf dans les cas où sont appliquées les dispositions du troisième alinéa. Elles ne peuvent pas faire l'objet d'un refus, si le titre est correctement rédigé. En cas de dépassement du délai de trois mois, l'autorité requise informe l'autorité requérante des raisons qui le motivent.

Si l'une quelconque de ces formalités donnait lieu à une contestation concernant la créance et/ou le titre exécutoire permettant le recouvrement émis par l'autorité requérante, l'article 12 s'applique.

Article 9

1. [...]

2. L'autorité requise peut, si les lois, les règlements et les pratiques administratives en vigueur dans l'État membre où elle a son siège le permettent, et après avoir consulté l'autorité requérante, octroyer au redevable un délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné. Les intérêts perçus par l'autorité requise du fait de ce délai de paiement sont également à transférer à l'État membre où l'autorité requérante a son siège.

À partir de la date à laquelle le titre permettant l'exécution du recouvrement de la créance a été directement reconnu ou homologué, reconnu, complété ou remplacé conformément à l'article 8, des intérêts sont perçus pour tout retard de paiement, en vertu des lois, des règlements et des pratiques administratives en vigueur dans l'État membre où l'autorité requise a son siège et ils sont également à transférer à l'État membre où l'autorité requérante a son siège.»

10. Enfin, l'article 12, paragraphe 2, prévoit que les créances contestées peuvent elles aussi faire l'objet d'une demande d'exécution, dans la mesure où les dispositions de l'État requérant et de l'État requis le permettent.

III — Procédure et conclusions des parties

11. Le 7 septembre 2001, la Commission a formé un recours contre le Conseil conformément à l'article 230 CE et elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— annuler la directive 2001/44;

— maintenir les effets de ladite directive jusqu'à l'entrée en vigueur d'une directive adoptée sur la base juridique appropriée;

— condamner le Conseil aux dépens.

12. Le Conseil conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours;

— condamner la Commission aux dépens.

13. Par ordonnance du 23 janvier 2002, la Cour a admis le Parlement à intervenir à l'appui des conclusions de la Commission et elle a admis la République portugaise, le grand-duché de Luxembourg, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, ainsi que l'Irlande à intervenir à l'appui des conclusions du Conseil.

14. Il n'y a pas eu d'audience.

IV — Arguments des parties

15. Même si les parties ont fait valoir des points de vue différents concernant la question de savoir si le Conseil a fondé la directive 2001/44 sur la base juridique pertinente, elles sont cependant d'accord pour que, en cas d'annulation de cette directive, la Cour ordonne le maintien des effets de celle-ci jusqu'à l'adoption d'une nouvelle directive.

16. Sur le fond, la Commission signale tout d'abord que, du fait des différentes procédures législatives, on peut prendre comme base juridique soit les articles 93 CE et 94 CE (décision unanime du Conseil et consultation du Parlement), soit l'article 95 CE (procédure de codécision), mais pas une combinaison des articles 93 CE et 95 CE.

17. La Commission considère que, comme les dispositions de la directive 2001/44 sont liées à l'établissement du marché intérieur au sens de l'article 14 CE, la base juridique pertinente est l'article 95 CE. Selon elle, c'est à cette disposition qu'il convient de se référer normalement lorsqu'il s'agit du rapprochement des législations dans le marché intérieur. Elle fait valoir que l'exclusion, prévue à l'article 95, paragraphe 2, CE, de l'application de cet article aux dispositions fiscales doit, en tant qu'exception, être interprétée de manière stricte et qu'elle n'exclut l'application de l'article 95 CE que lorsque l'unanimité est nécessaire pour préserver la souveraineté des États membres en matière fiscale.

18. Pour la Commission, la directive vise uniquement l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales et l'élimination des obstacles lors de l'exécution transfrontalière dans le marché intérieur, mais pas les dispositions nationales relatives aux personnes assujetties, à l'assiette et au taux d'imposition. Elle en déduit que, comme cette directive n'a aucune incidence sur le montant de la dette fiscale et l'organisation des régimes fiscaux nationaux, ladite directive ne concerne aucune «disposition fiscale» au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE.

19. La Commission admet certes qu'il est déjà arrivé que le Conseil procède à l'adoption d'un acte sur le fondement de l'article 99 du traité, alors qu'elle-même

avait fondé sa proposition sur l'article 100 A du traité CE⁹. Elle fait cependant valoir que, dans de nombreux autres cas, des actes qui concernaient la coopération des États membres en matière de perception de taxes ont été adoptés sur le fondement de l'article 100 A du traité¹⁰.

20. Le Parlement partage le point de vue de la Commission. Il renvoie par ailleurs à la jurisprudence de la Cour, aux termes de laquelle le choix de la base juridique d'un acte doit se fonder sur des éléments objectifs susceptibles de contrôle juridictionnel, à savoir, notamment, sur le but et le contenu de l'acte¹¹. Le Parlement estime que, comme les procédures selon les articles 93 CE et 94 CE, d'une part, et selon l'article 95 CE, d'autre part, sont incompatibles entre elles¹², il convient de déterminer le «centre de gravité» de la réglementation. Selon le Parlement, celui-ci se trouve, s'agissant de la directive 2001/44, dans la contribution de celle-ci à l'établissement et au fonctionnement du marché intérieur.

9 — Règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil, du 27 janvier 1992, concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) (JO L 24, p. 1).

10 — Décision n° 888/98/CE du Parlement européen et du Conseil, du 30 mars 1998, portant adoption d'un programme d'action communautaire visant à améliorer les systèmes de fiscalité indirecte du marché intérieur (programme Fiscalis) (JO L 126, p. 1); règlement (CEE) n° 718/91 du Conseil, du 21 mars 1991, modifiant le règlement (CEE) n° 3/84 instituant un régime de circulation intracommunautaire de marchandises expédiées d'un État membre en vue d'une utilisation temporaire dans un ou plusieurs États membres (JO L 78, p. 4); règlement (CEE) n° 2726/90 du Conseil, du 17 septembre 1990, relatif au transit communautaire (JO L 262, p. 1).

11 — Arrêt du 4 avril 2000, Commission/Conseil (C-269/97, Rec. p. I-2257, point 43).

12 — Sur ce point, le Parlement renvoie à l'arrêt du 23 février 1999, Parlement/Conseil (C-42/97, Rec. p. I-869, points 42 et 43).

21. Le Parlement fait valoir que la directive prévoit un système général de coopération en matière de recouvrement de créances de droit public — dont les créances fiscales — et qu'elle ne se limite pas à la seule lutte contre la fraude. Selon le Parlement, la directive est fondée sur la reconnaissance mutuelle des titres d'exécution et la mise sur un pied d'égalité du titre émanant d'un autre État membre avec les titres nationaux. Il indique que la directive prévoit certes l'application des dispositions nationales d'exécution aux créances venant d'autres États membres, mais qu'elle n'harmonise pas ces dispositions. Le Parlement estime que la circonstance que la directive vise, entre autres, également le recouvrement des créances fiscales n'a pas pour effet de déplacer le centre de gravité de la réglementation de l'établissement du marché intérieur vers l'harmonisation de dispositions relevant du droit fiscal.

22. Le Conseil s'oppose au point de vue de la Commission selon lequel il s'agirait, en premier lieu, d'une interprétation de la disposition dérogatoire de l'article 95, paragraphe 2, CE. Selon lui, il convient, au contraire, de déterminer la base juridique pertinente. À cet égard, les dispositions combinées des articles 93 CE et 94 CE ne constitueraient pas la seule possibilité envisageable. Le Conseil considère que les articles 93 CE et 95 CE peuvent eux aussi être combinés, même si l'article 93 CE exige l'unanimité et l'article 95 CE une majorité qualifiée¹³. Le Conseil fait valoir que, à

l'article 151, paragraphe 5, CE, également, la procédure de codécision est liée à l'existence d'une décision unanime du Conseil.

23. Le Conseil indique que, ainsi qu'il découle des considérants, la directive a pour objectif de protéger les intérêts financiers de la Communauté et des États membres ainsi que la compétitivité et la neutralité fiscale du marché intérieur, en rendant possible un recouvrement effectif des créances fiscales, quel que soit l'endroit de la Communauté où se trouve le débiteur.

24. Le Conseil partage le point de vue de la Commission et du Parlement, selon lequel la directive vise l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Pour lui, cette constatation n'apporte cependant rien de neuf, étant donné que la référence au marché intérieur, voire au marché commun, est une condition tant pour l'application de l'article 95 CE que pour l'application des articles 93 CE et 94 CE.

25. Le Conseil considère que les nouvelles dispositions de la directive peuvent être réparties en deux catégories. Il indique que, d'une part, le champ d'application est étendu aux créances liées à l'impôt sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'à la taxe sur les assurances, et que, d'autre part, la directive prévoit une série d'allègements, voire de modifications en matière d'exécution de toutes les créances qu'elle vise.

13 — À cet égard, le Conseil renvoie à l'arrêt du 27 septembre 1988, Commission/Conseil (165/87, Rec. p. 5545).

26. Le Conseil estime que, dans la mesure où la directive concerne les impôts indirects, l'article 93 CE est la base juridique pertinente. Pour le Conseil, l'article 95 CE n'est en aucun cas une base juridique générale dont on ne pourrait s'écarter que dans les cas d'exception visés au paragraphe 2. Selon le Conseil, même en l'absence de cas d'exception au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE, cela n'a pas pour effet d'exclure l'application de la disposition spéciale de l'article 93 CE, figurant dans un autre chapitre¹⁴.

27. Sur ce point, la Commission indique, dans son mémoire en réplique, que la priorité de la disposition spéciale figurant à l'article 93 CE pour l'harmonisation des dispositions relatives aux impôts indirects n'exclut pas la possibilité de fonder, en l'espèce, la directive sur l'article 95 CE. Elle fait en effet valoir que l'article 93 CE n'est applicable que lorsqu'il s'agit d'une harmonisation effective de dispositions relatives aux impôts indirects, ce qui n'est précisément pas le cas pour la directive 2001/44.

28. Le Conseil signale que, selon la jurisprudence, les dispositions qui ne concernent que les modalités de perception ou les sanctions pour les fraudes fiscales constituent elles aussi des dispositions sur les impôts nationaux, auxquelles s'applique

la règle de non-discrimination de l'article 90 CE¹⁵. À cela, la Commission réplique que les arrêts portant sur l'article 90 CE concernent des délais de paiement et des dispositions relatives à des sanctions, domaines que la directive 2001/44 n'a précisément pas pour objet de rapprocher.

29. Le Conseil fait valoir par ailleurs que, en raison de l'extension de la directive aux créances en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, il était obligé de retenir, à côté de l'article 93 CE, l'article 94 CE comme base juridique supplémentaire, étant donné que, sur ce point, il s'agissait de dispositions fiscales auxquelles l'article 95 CE n'est pas applicable, conformément au paragraphe 2 de celui-ci. Pour le Conseil, les dispositions relatives à la détermination et au recouvrement d'impôts peuvent avoir une influence sur l'importance du montant effectivement dû et elles relèvent de la notion de dispositions fiscales.

30. Le Conseil indique que, dans les langues communautaires, la notion d'impôts correspond à des prélèvements obligatoires en faveur du budget de l'État. Il poursuit en indiquant que, dans les ordres juridiques nationaux, toutes les dispositions relatives à la structure de l'imposition, à la détermination et au recouvrement des impôts sont considérées comme relevant des dis-

14 — À cet égard, le Conseil renvoie à l'arrêt du 12 novembre 1996, Royaume-Uni/Conseil (C-84/94, Rec. p. I-5755, point 12).

15 — À cet égard, le Conseil renvoie aux arrêts du 27 février 1980, Commission/Irlande (55/79, Rec. p. 481, point 8), et du 25 février 1988, Drexel (299/86, Rec. p. 1213).

positions fiscales. Le Conseil en déduit que l'article 95, paragraphe 1, CE doit être interprété en conséquence et que la directive qui comporte des dispositions relatives à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts ne saurait pas être fondée sur l'article 95 CE.

31. Le Conseil s'oppose également à l'argument téléologique de la Commission, selon lequel la notion de dispositions fiscales devrait être interprétée de manière stricte, avec, pour conséquence, que la dérogation n'entre en ligne de compte que lorsque la souveraineté fiscale des États membres est affectée. Pour le Conseil, cette interprétation est, premièrement, contraire au libellé de l'article 95, paragraphe 2, CE. Il estime, deuxièmement, que le critère pour déterminer si la souveraineté fiscale est affectée est trop vague et qu'il n'est donc pas adapté pour délimiter les compétences des États membres et de la Communauté. Troisièmement, le Conseil observe que la directive n'a pas pour seul objectif de faciliter la tâche des administrations nationales lors du recouvrement des créances et de lutter contre la fraude. Le Conseil estime en effet que, si tel était le seul objectif de la directive, celle-ci ne pourrait être fondée ni sur l'article 94 CE ni sur l'article 95 CE. Pour le Conseil, l'objectif consiste, au contraire, à appliquer le droit fiscal national indépendamment du siège du débiteur dans la Communauté et de recouvrer des créances, afin d'éliminer, de cette manière, les distorsions de la concurrence.

32. Le Conseil estime que la directive a non seulement un caractère subordonné par rapport à la fiscalité mais qu'elle uniformise les dispositions nationales relatives au recouvrement transfrontalier de créances fiscales.

33. Le Conseil signale que, jusqu'à présent, il s'est toujours fondé sur les articles 93 CE et/ou 94 CE, lorsqu'il s'agissait d'actes visant le rapprochement de dispositions fiscales — ne serait-ce que l'assistance mutuelle dans le domaine fiscal¹⁶.

34. Les États membres intervenants se joignent au point de vue du Conseil, selon lequel la directive 2001/44 concerne les dispositions fiscales au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE, au motif qu'elles règlent des questions relatives au recouvrement de créances fiscales. Ils considèrent que c'est donc à juste titre que le Conseil s'est fondé sur les articles 93 CE et 94 CE. À cet égard, ils renvoient à la jurisprudence de la Cour, aux termes de laquelle le choix de la base juridique doit être fondé sur des critères objectifs¹⁷. Ils font valoir que, même si les dispositions de ladite directive avaient un lien avec le marché intérieur, elles concerneraient néanmoins, en première ligne, la perception d'impôts et donc le droit fiscal.

16 — À cet égard, le Conseil renvoie à la directive 92/12 et au règlement n° 218/92.

17 — Arrêts du 17 mars 1993, Commission/Conseil (C-155/91, Rec. p. I-939), et du 28 juin 1994, Parlement/Conseil (C-187/93, Rec. p. I-2857).

35. Les gouvernements du Royaume-Uni et irlandais considèrent que l'article 93 CE est, dans le domaine des impôts indirects, une disposition spéciale par rapport à l'article 95 CE, qui est applicable «sauf si le présent traité en dispose autrement». Ces gouvernements estiment qu'un rapprochement de dispositions légales portant sur les impôts directs ne peut être fondé que sur l'article 94 CE et non pas sur l'article 95 CE, étant donné que, dans ce cas, c'est la dérogation prévue à l'article 95, paragraphe 2, CE qui intervient.

36. Le gouvernement irlandais fait valoir que, si le paragraphe 2 de l'article 95 CE n'était pas suffisant pour que la Cour considère que cet article est inapplicable, celui-ci ne peut, en tout état de cause, pas être invoqué au motif que l'article 95 CE ne peut pas être appliqué conjointement avec l'article 93 CE, comme la Commission le souligne elle-même. Le gouvernement irlandais en déduit que, à côté de l'article 93 CE, seul l'article 94 CE peut être invoqué, dans la mesure où il s'agit d'impôts directs.

37. Les États membres critiquent le fait que la Commission interprète de manière trop stricte la notion de dispositions fiscales figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE. Ils reprochent également à cette interprétation de restreindre la notion de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects figurant à l'article 93 CE. Ils estiment que la notion communautaire du droit fiscal doit être interprétée en tenant compte des ordres juridiques nationaux. Selon les ordres juridiques des États membres, les

dispositions relatives à l'administration et au recouvrement de créances fiscales — également au-delà des frontières — font partie du droit fiscal. Pour les États membres, la distinction effectuée par la Commission entre, d'une part, les dispositions relatives aux assujettis, au taux et à l'assiette d'imposition et, d'autre part, les dispositions relatives à l'administration et à la perception d'impôts n'est pas pertinente¹⁸.

38. Le gouvernement luxembourgeois admet certes que la Cour a, de manière répétée, jugé que les notions de droit communautaire doivent être interprétées de manière autonome. Il estime cependant que l'on ne saurait attribuer à une notion juridique du droit communautaire un sens totalement différent de celui admis en droit national, lorsque les ordres juridiques poursuivent les mêmes objectifs.

39. Les États membres font valoir que la directive 2001/44 permet aux autorités nationales de faire recouvrer des impôts également dans d'autres États membres. Ils indiquent que l'assistance mutuelle en matière de recouvrement a pour effet d'étendre le champ d'application des dispositions fiscales internes au-delà des frontières. Ils en déduisent que ladite directive vise à préserver les intérêts financiers des États membres et qu'elle affecte leur souveraineté fiscale.

18 — À cet égard, les États membres renvoient également à la jurisprudence relative à l'article 90 CE, citée par le Conseil (voir, ci-dessus, point 28).

40. Le gouvernement luxembourgeois estime qu'il est contradictoire, pour la Commission, d'indiquer, d'une part, que la directive 2001/44 ne vise absolument pas une harmonisation du droit fiscal national, tout en manifestant son intention, d'autre part, de fonder la directive sur l'article 95 CE, c'est-à-dire sur la base juridique pour le rapprochement des législations dans le marché intérieur. Le gouvernement luxembourgeois indique que, en réalité, les États membres doivent adapter leur droit fiscal afin de transposer, par exemple, l'article 8 de la directive 76/308, dans la version de la directive 2001/44, qui prescrit une reconnaissance ou une homologation automatique des titres étrangers dans un délai de trois mois.

41. Le gouvernement portugais souligne par ailleurs que la directive, notamment les dispositions des articles 8, paragraphe 1, 10 et 12, paragraphe 2, interviennent dans les droits des assujettis. Il estime que cela exige une adaptation du droit fiscal national. Il constate que, en vertu des articles 7 et 12, paragraphe 2, de la directive 76/308, dans la version de la directive 2001/44, les assujettis ne peuvent pas contester un titre exécutoire dans l'État requis. Pour le gouvernement portugais, cela constitue une violation du principe du contradictoire. Il relève, en outre, que l'article 12, paragraphe 2, de la directive introduit le droit à des dommages et intérêts lorsque l'exécution s'avère injustifiée.

42. Les États membres citent des exemples pratiques, dans lesquels la Commission a fondé des mesures comparables non pas sur l'article 95 CE, mais sur l'article 93 CE¹⁹.

43. Enfin, le gouvernement irlandais signale que, du fait de l'introduction de l'article 95 CE, les États membres ont abandonné une partie importante de leurs droits souverains. Il fait valoir que, en vue de préserver l'équilibre institutionnel entre la Communauté et les États membres, on a cependant exclu l'intégralité du domaine de la fiscalité qui a une importance particulière pour la souveraineté nationale. Le gouvernement irlandais estime que la Commission remet cet équilibre en question en restreignant l'exception figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE à des parties seulement de la fiscalité.

V — Appréciation juridique

44. Dans la présente espèce, il convient de déterminer si le Conseil a eu raison de fonder la directive 2001/44 sur les articles 93 CE et 94 CE ou s'il aurait dû invoquer l'article 95 CE.

¹⁹ — Sont citées les directives 92/108 et 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2002, L 15, p. 24).

45. Les articles 93 CE et 95 CE ne s'appliquent, l'un et l'autre, que lorsque l'harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. L'article 94 CE est soumis à la condition que les dispositions devant faire l'objet du rapprochement aient une incidence directe sur l'établissement du marché commun.

46. Aucune des parties ne remet en question le lien existant entre les dispositions de la directive et le marché intérieur ou le marché commun. À cet égard, il convient de noter que, en vertu de l'article 3, paragraphe 1, sous c), CE, le marché intérieur est caractérisé par l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux. Le fait que des créances fiscales peuvent être recouvrées de manière transfrontalière n'est cependant pas de nature à faciliter, aux citoyens et aux entreprises communautaires, l'usage de leurs libertés fondamentales.

47. Ce serait cependant restreindre exagérément la notion de marché intérieur si l'on y voyait seulement un usage sans entrave des libertés fondamentales. Les mesures de rapprochement des législations peuvent, au contraire, également avoir pour objectif d'éliminer les problèmes découlant de l'exercice des libertés fondamentales et de contribuer, de cette manière, au fonctionnement du marché intérieur.

48. Le fonctionnement du marché intérieur serait en effet entravé si les assujettis pouvaient se soustraire à leur obligation de paiement en déplaçant leur siège (domicile), du fait que le recouvrement transfrontalier des créances fiscales ne serait pas possible ou seulement au prix de démarches fastidieuses. De plus, ils bénéficieraient ainsi d'avantages au niveau de la concurrence par rapport aux entreprises qui ont maintenu leur siège dans l'État dans lequel la créance fiscale a pris naissance et où celle-ci peut être recouvrée sans aucun problème.

49. Selon une jurisprudence constante, la Cour impose les critères généraux suivants pour le choix de la base juridique pertinente: «[d]ans le cadre du système de compétences de la Communauté, le choix de la base juridique d'un acte doit se fonder sur des éléments objectifs susceptibles de contrôle juridictionnel. Parmi de tels éléments figurent notamment, le but et le contenu de l'acte»²⁰. Avant d'examiner de plus près les objectifs et le contenu de la directive 2001/44, il convient de faire quelques remarques concernant le rapport existant entre l'article 95 CE et les articles 93 CE et 94 CE et concernant l'interprétation de la notion de dispositions fiscales.

20 — Arrêts du 11 juin 1991, Commission/Conseil (C-300/89, Rec. p. I-2867, point 10); Commission/Conseil, précité à la note 17; du 9 novembre 1995, Allemagne/Conseil (C-426/93, Rec. p. I-3723, point 29); du 26 mars 1996, Parlement/Conseil (C-271/94, Rec. p. I-1689, point 14), et du 23 février 1999, Parlement/Conseil (précité à la note 12, point 36).

A — Rapport entre l'article 95 CE et les articles 93 CE et 94 CE

50. Le rapport de l'article 95 CE à l'égard d'autres bases juridiques du traité est caractérisé par deux particularités de cette disposition. En effet, son champ d'application est restreint, d'une part, du fait de sa subsidiarité par rapport à une base juridique spéciale (article 95, paragraphe 1, première phrase, CE) et, d'autre part, par l'exclusion de certains domaines (article 95, paragraphe 2, CE).

51. L'article 95 CE constitue une base juridique générale pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur «sauf si le présent traité en dispose autrement». Cette subsidiarité a de l'importance au regard de l'article 93 CE. Les deux dispositions — articles 93 CE et 95 CE — ne s'appliquent que si l'harmonisation des législations est nécessaire pour l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. L'article 93 CE constitue cependant, par rapport à l'article 95 CE, la base juridique spéciale pour l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects²¹.

21 — Voir, concernant le rapport similaire entre l'article 118 A du traité CE (les articles 117 à 120 du traité CE ont été remplacés par les articles 136 CE à 143 CE) et l'article 100 A du traité, arrêt Royaume-Uni/Conseil (précité à la note 14, point 12); et, concernant le rapport entre l'article 129 C du traité CE (devenu, après modification, article 155 CE) et l'article 100 A du traité, arrêt du 23 février 1988, Royaume-Uni/Conseil (68/86, Rec. p. 855, point 24).

52. Ainsi, les directives qui concernent le rapprochement des dispositions relatives aux impôts indirects doivent, du seul fait du caractère subsidiaire de l'article 95 CE, être fondées (uniquement) sur l'article 93 CE. L'exclusion de certains domaines, à laquelle procède l'article 95, paragraphe 2, CE, aux termes duquel l'article 95 CE ne s'applique pas aux dispositions fiscales, est conforme à cette logique.

53. Le traité ne contient pas de base spéciale pour le rapprochement de dispositions relatives aux impôts directs. Lorsque l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ou du marché commun exigent néanmoins un rapprochement des législations dans ce domaine, les dispositions générales des articles 94 CE et 95 CE constituent la seule base juridique envisageable. Dans la mesure où une directive vise la réalisation du marché intérieur, c'est-à-dire notamment la création d'un espace sans frontières intérieures au sens de l'article 14 CE, l'article 95 CE a, en tant que disposition spéciale en matière de rapprochement des législations, priorité sur l'article 94 CE²², sauf si la mesure relève de l'un des domaines exclus par l'article 95, paragraphe 2, CE.

22 — Voir arrêt du 13 juillet 1995, Espagne/Conseil (C-350/92, Rec. p. I-1985, points 29 et suiv. et, notamment, point 41), dans lequel la Cour a déclaré que l'article 100 du traité était inapplicable lorsque les conditions étaient réunies pour l'application de l'article 100 A du traité.

54. Lorsque la mesure concerne les dispositions relatives aux impôts, l'application de l'article 95 CE est exclue; un acte visant le rapprochement des législations nationales relatives aux impôts directs ne peut, par conséquent, être fondé que sur l'article 94 CE.

55. Les parties discutent également de la question de savoir si l'article 93 CE peut, le cas échéant, être appliqué en combinaison avec l'article 95 CE. Dans le cadre de l'article 95 CE, le Conseil adopte les mesures à la majorité qualifiée conformément à la procédure de codécision. En revanche, les mesures visées aux articles 93 CE et 94 CE nécessitent une décision unanime du Conseil après consultation du Parlement. Comme nous l'avons longuement démontré dans nos conclusions présentées dans l'affaire Commission/Conseil²³, une disposition qui prévoit la procédure de codécision conformément à l'article 251 CE ne peut pas figurer comme base juridique conjointement avec une disposition, en vertu de laquelle le Conseil statue de manière unanime après consultation du Parlement.

56. En l'espèce, il n'est cependant pas nécessaire d'examiner cette question de plus près. En effet, la directive étend le système de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances, d'une part, aux taxes sur les assurances, c'est-à-dire à des

impôts indirects, et, d'autre part, à des impôts directs. Elle concerne, de la même manière, les dispositions relatives aux impôts directs et indirects. Il n'empêche que cette constatation ne permet pas de déterminer si ce lien avec des situations relevant du droit fiscal est suffisant pour permettre l'intervention de l'exception prévue à l'article 95, paragraphe 2, CE. En revanche, il est évident que l'article 95 CE est soit inapplicable dans sa totalité au motif que les dispositions portant sur la reconnaissance et le recouvrement d'impôts directs et indirects doivent être considérées comme relevant du droit fiscal, soit applicable aux deux domaines, au motif que la directive ne prévoit pas d'harmonisation de dispositions fiscales au sens strict.

57. Les notions de législations relatives aux impôts indirects, visées à l'article 93 CE, et de dispositions fiscales au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE, doivent en effet être lues conjointement, ce qui a pour effet de rendre l'article 95 CE inapplicable non seulement en raison de son caractère subsidiaire, mais également en raison de l'exclusion du domaine dont il relève, conformément à l'article 95, paragraphe 2, CE, lorsque c'est l'article 93 CE qui est pertinent. Dans ce cas, il ne serait pas logique de conférer à la notion de dispositions fiscales une autre signification au regard des impôts directs. Même si l'on voulait procéder à une différenciation en ce sens, il ne serait pas possible d'appliquer, à côté de l'article 93 CE, l'article 95 CE aux impôts directs, compte tenu de l'incompatibilité des procédures législatives.

23 — Affaire C-211/01, arrêt du 11 septembre 2003, Rec. p. I-8913, p. I-8916, (points 71 à 83).

58. Au vu de ces considérations relatives au rapport existant entre les bases juridiques, il apparaît que la réponse à la question de savoir sur quelle base juridique il convenait de fonder la directive 2001/44 dépend du point de savoir si elle vise le rapprochement de dispositions relatives aux impôts.

B — *La notion de dispositions fiscales*

59. Une des questions centrales du litige est celle de savoir ce qu'il convient d'entendre par la notion de dispositions fiscales au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE et par la notion de législations relatives aux impôts indirects, figurant à l'article 93 CE. Alors que la Commission et le Parlement sont d'avis que seules les dispositions matérielles relatives aux assujettis, au taux et à l'assiette d'imposition constituent des dispositions fiscales en ce sens, le Conseil et les États membres estiment que cette notion inclut également les dispositions relatives à la gestion et au recouvrement de créances fiscales.

60. Le Conseil et les États membres citent, à titre de preuve à l'appui de leur thèse, des exemples d'actes qui ne concernaient pas des dispositions fiscales matérielles, mais qui, malgré cela, n'ont pas été fondés sur l'article 95 CE, mais sur l'article 93 CE ou 94 CE. La Cour constate cependant, selon une jurisprudence constante, qu'«[u]ne

simple pratique du Conseil n'est pas susceptible de déroger à des règles du traité. Une telle pratique ne peut pas, par conséquent, créer un précédent liant les institutions de la Communauté quant à la base juridique correcte»²⁴. Il apparaît donc que les exemples cités n'ont pas d'incidence sur l'interprétation de la notion de dispositions fiscales.

61. Le libellé des articles 93 CE et 95, paragraphe 2, CE ne fournit pas d'indication directe sur la question de savoir à quelle interprétation il convient de donner l'avantage. Les dispositions nationales en matière de droit fiscal incluent cependant également les dispositions relatives à la procédure de détermination et de recouvrement de créances fiscales, comme le Conseil et les États membres l'ont fait valoir sans rencontrer aucune opposition. Il est vrai que les notions communautaires doivent être interprétées de manière autonome en tenant compte des objectifs du traité et de leur contexte réglementaire. Il n'empêche qu'une notion juridique qui, pour l'essentiel, a la même signification dans tous les États membres ne peut, en droit communautaire, faire l'objet d'une interprétation divergente que si l'objectif visé par le traité l'exige.

62. Dans ce contexte, la Commission fait valoir que l'article 95 CE est la base juri-

24 — Arrêt du 23 février 1988, Royaume-Uni/Conseil (précité à la note 21, point 24).

dique générale pour le rapprochement des législations dans le marché intérieur. Pour la Commission, la limitation du champ d'application, prévue au paragraphe 2 de cette disposition, doit, en tant qu'exception, être interprétée de manière stricte.

63. On ne saurait admettre cet argument. En effet, l'article 95, paragraphe 2, CE doit, en tout cas lorsqu'il s'agit d'impôts indirects, être interprété en rapport avec l'article 93 CE. Cependant, l'article 93 CE n'est précisément pas une exception aux dispositions générales de l'article 95 CE, mais une disposition spéciale qui prime l'article 95 CE. Il est vrai que, concernant les impôts directs, il n'y a pas de disposition spéciale correspondant à celle figurant à l'article 93 CE. Il n'y aurait cependant pas de cohérence si, dans le domaine des impôts directs, la notion de dispositions fiscales figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE devait être interprétée autrement que dans le domaine des impôts indirects.

64. De plus, aucun des objectifs visés par le traité n'est de nature à exiger l'interprétation étroite de la notion de dispositions fiscales proposée par la Commission. Notamment, aucune considération d'ordre téléologique ne justifie l'exclusion des dispositions relatives au recouvrement de créances fiscales du domaine du droit fiscal au sens de l'article 95, paragraphe 2, CE.

65. La restriction du champ d'application de l'article 95 CE a été adoptée en vue d'exclure un domaine essentiel des compétences des États membres du rapprochement des législations par le biais de décisions prises à la majorité. De cette manière, les États membres se sont réservés le droit d'avoir le dernier mot sur des questions qui concernent leurs systèmes fiscaux et leurs recettes fiscales. On ne peut pas déduire de cet objectif que la notion de dispositions fiscales n'inclut pas les dispositions relatives au recouvrement de créances fiscales. En effet, ces dispositions ont elles aussi une influence sur l'importance des recettes fiscales. Ainsi, les dispositions relatives au recouvrement de créances fiscales peuvent, par exemple, prévoir que, dans certaines circonstances, on renonce de manière provisoire ou définitive à une exécution. Les dispositions relatives aux amendes et aux intérêts de retard en cas de paiement tardif ont elles aussi des effets sur les recettes de l'État.

66. Au vu de la jurisprudence relative à l'article 90 CE, citée par le Conseil et par certains États membres, il apparaît que l'interdiction de taxes nationales discriminatoires est également applicable aux dispositions nationales relatives au recouvrement ou aux délais de paiement en matière d'impôts indirects²⁵, ainsi qu'aux dispositions relatives aux sanctions en matière d'infractions aux dispositions concernant la taxe sur la valeur ajoutée²⁶. Tout comme l'article 93 CE, l'article 90 CE fait

25 — Arrêt Commission/Irlande (précité à la note 15).

26 — Arrêts Drexel (précité à la note 15), et du 2 août 1993, Commission/France (C-276/91, Rec. p. I-4413).

partie du chapitre 2 du titre VI de la troisième partie du traité («Dispositions fiscales»). Il convient donc de supposer que les deux dispositions sont fondées sur la même interprétation de la notion de dispositions fiscales.

67. L'argument de la Commission, selon lequel la directive 2001/44 ne procède pas, en réalité, à une harmonisation des dispositions relatives aux délais de paiement en matière de créances fiscales et des sanctions en cas de violation du droit fiscal, doit être examiné dans le cadre de l'examen des objectifs et du contenu de cette directive.

C — *La directive 2001/44 concerne-t-elle des dispositions fiscales?*

68. Comme il a donc été constaté que la notion de dispositions fiscales inclut également les dispositions relatives au recouvrement de créances fiscales, il convient, dans un deuxième temps, de vérifier, en tenant compte des objectifs et du contenu de la directive 2001/44, dans quelle mesure elle concerne effectivement les dispositions fiscales comprises en ce sens.

69. Ainsi qu'il apparaît au vu du premier et du deuxième considérant, la directive 2001/44 poursuit, pour l'essentiel, deux

objectifs. Elle est, premièrement, destinée à faire face à la fraude fiscale et à la menace que celle-ci représente pour les finances de la Communauté et des États membres, en permettant le recouvrement des impôts également lorsque l'assujéti ne se trouve plus dans l'État créancier des impôts. Deuxièmement, cette directive vise à garantir la compétitivité et la neutralité fiscale du marché intérieur. L'exercice de la liberté d'établissement, qui est précisément souhaité dans le cadre du marché intérieur, ne doit pas avoir pour conséquence que des entreprises se soustraient à l'obligation de payer des impôts et bénéficient ainsi d'avantages au niveau de la concurrence.

70. L'objectif de protéger les recettes fiscales de l'État contre la menace que représente la fraude fiscale indique qu'il y a un lien avec le droit fiscal national.

71. Les dispositions matérielles de la directive peuvent être réparties en deux catégories. D'une part, le champ d'application de celle-ci est étendu au recouvrement de créances liées aux impôts sur le revenu et sur la fortune (impôts directs) ainsi qu'aux taxes sur les assurances (impôts indirects). D'autre part, la directive procède à la modification des dispositions relatives à la reconnaissance et au recouvrement des créances de l'État qu'elle vise et qui incluent désormais les créances fiscales.

72. L'article 7 de la directive 76/308, dans la version de la directive 2001/44, donne des précisions quant aux indications que doit comporter la demande d'exécution. Ces conditions sont complétées par la directive 2002/94/CE fondée sur l'article 22 de la directive 76/308²⁷, qui prévoit, entre autres, l'introduction d'un formulaire devant être utilisé pour les demandes.

73. L'élément central de la nouvelle réglementation est l'article 8 de la directive 76/308, dans la version de la directive 2001/44, qui impose aux États membres de reconnaître automatiquement le titre exécutoire d'un autre État membre et de le traiter comme un instrument permettant l'exécution d'une créance sur le territoire national (paragraphe 1). Aux termes du paragraphe 2 de ce même article, les États membres peuvent également prévoir que le titre exécutoire doit, si possible, dans les trois mois, être reconnu, homologué ou remplacé conformément aux dispositions de l'État de l'autorité requise.

74. En tout cas, ces deux dispositions exigent une adaptation des dispositions nationales relatives au recouvrement des créances fiscales. D'une part, l'État de l'autorité

requérante doit prévoir les modalités d'une exécution dans un autre État membre, notamment les indications devant être comprises dans la demande d'exécution. D'autre part, les dispositions fiscales que l'autorité de l'État requis doit appliquer doivent expressément indiquer qu'il convient également d'exécuter les titres provenant d'un autre État membre de la même manière que les titres nationaux correspondants. Si un État membre se réserve le droit de reconnaître, d'homologuer ou de remplacer le titre étranger, cette réserve doit être fondée sur des dispositions en ce sens dans la législation nationale.

75. Même si la directive 2001/44 n'exige pas que les dispositions de transposition nationales se matérialisent dans le cadre de la législation fiscale, il en sera cependant ainsi dans la pratique, étant donné que les titres étrangers doivent être traités de la même manière que les titres nationaux correspondants. Comme, en vertu de cette directive, un avis d'imposition émanant d'un autre État membre doit, en vue de son recouvrement, être traité de la même manière qu'un avis d'imposition national, il convient de considérer les dispositions de transposition en la manière comme faisant partie du droit fiscal.

76. La Commission a cependant raison lorsqu'elle signale qu'il n'y a pas d'harmoni-

27 — Directive de la Commission, du 9 décembre 2002, fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308 (JO L 337, p. 41).

nisation des modalités de l'exécution, comme les éventuels délais de paiement ou l'exécution de titres contestés (articles 9, paragraphe 2, et 12, paragraphe 2, de la directive 76/308 dans la version de la directive 2001/44). Les États membres étendent, au contraire, tout simplement l'application des règles nationales existantes aux titres émanant d'un autre État membre.

requérant la possibilité d'exécuter ses créances également au-delà de ses frontières par le biais d'une demande adressée à l'autorité d'un autre État membre. La possibilité d'exécution à l'étranger a des effets sur le volume des recettes fiscales de l'État de l'autorité requérante.

77. Il apparaît donc que les dispositions de la directive 2001/44 n'aboutissent pas toutes à une harmonisation des dispositions nationales en matière fiscale. De plus, il ne fait aucun doute qu'elles n'affectent pas l'essence du droit fiscal des États membres. Par ailleurs, elles n'ont cependant — comme nous l'avons déjà indiqué ci-dessus²⁸ — qu'un lien plutôt indirect avec l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, étant donné qu'elles se limitent à neutraliser les effets secondaires non souhaités de la mise en œuvre des libertés fondamentales.

79. En même temps, l'État requis est tenu d'inclure dans la catégorie de titres relevant du droit fiscal et pouvant être exécutés en vertu de ses dispositions nationales les titres qui doivent être exécutés en vertu d'une demande émanant de l'autorité d'un autre État membre. Compte tenu de l'influence que la directive exerce donc sur les modalités d'application des dispositions fiscales nationales, l'article 95 CE ne saurait, conformément à son paragraphe 2, être pris comme base juridique.

78. À titre de conclusion, il convient de constater que la directive influe sur les dispositions nationales en matière de droit fiscal de deux manières. Elle donne à l'État

80. Il en découle que c'est à juste titre que le Conseil a fondé la directive 2001/44 sur l'article 93 CE, dans la mesure où elle concerne des dispositions relatives aux impôts indirects — à savoir les taxes sur les assurances —, et sur l'article 94 CE, dans la mesure où elle concerne le recouvrement d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

28 — Voir, ci-dessus, points 46 à 48.

VI — Sur les dépens

81. Conformément à l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens s'il est conclu en ce sens. Comme la

Commission a succombé et compte tenu des conclusions du Conseil, il convient de condamner la Commission aux dépens. Aux termes de l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, les États membres et le Parlement qui sont intervenus au litige sont tenus de supporter leurs propres dépens.

VII — Conclusion

82. Au vu de ce qui précède, nous proposons à la Cour de statuer comme suit:

«1) Le recours est rejeté.

2) La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens. Le Parlement européen, la République portugaise, le grand-duché de Luxembourg, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, ainsi que l'Irlande supportent leurs propres dépens.»