DÉCISIONS

DÉCISION (UE) 2019/1732 DE LA COMMISSION

du 6 juin 2019

concernant l'aide d'État SA.33159 (2015/C) — Taxation des graisses saturées dans certains produits alimentaires vendus au Danemark

[notifiée sous le numéro C(2019) 3926]

(Le texte en langue danoise est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE),

vu le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([1]), et notamment son article 15, paragraphe 1,

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément à l'article 6 du règlement (CE) nº 659/1999 [correspondant à l'article 6 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil] ([2]),

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) Le 9 juin 2011, la Commission a reçu une plainte de Margarineforeningen (MIFU) concernant la loi danoise sur la taxation des graisses saturées contenues dans certains produits alimentaires (loi nº 247 du 30 mars 2011 ([3])) (ci-après la «loi»). Cette loi est entrée en vigueur le 1er octobre 2011 et a ensuite été abrogée à compter du 1er janvier 2013. La plainte concernait une aide éventuelle aux producteurs de produits non taxés.

(2) En vue d'obtenir des éclaircissements, une demande d'informations a été envoyée au Danemark le 4 juillet 2011. La Commission a transmis la plainte initiale aux autorités danoises et leur a demandé de présenter leur propre résumé des faits afin de répondre aux demandes formulées par le plaignant dans un délai de 20 jours ouvrables ou de notifier la mesure en tant qu'aide d'État à la Commission pour approbation. Le 18 juillet 2011, le Danemark a sollicité une prorogation du délai, laquelle a été accordée jusqu'au 31 août 2011. Le 7 septembre 2011, le Danemark a soumis sa réponse à la lettre de la Commission dans laquelle il présentait son point de vue sur les questions soulevées par le plaignant.

([1]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9). Avec effet au 14 novembre 2015, ce règlement du Conseil a abrogé et remplacé le règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1). Conformément à l'article 35 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, les références faites au règlement abrogé s'entendent comme faites au règlement (UE) 2015/1589 et sont à lire selon le tableau de correspondance figurant à l'annexe II dudit règlement.

([2]) Aide d'État — Danemark — Aide d'État nº SA.33159 (14/C) [ex SA.33159 (11/NN)] — Taxation des graisses saturées dans certains produits alimentaires vendus au Danemark — Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 94 du 20.3.2015, p. 11).

([3]) En langue danoise: Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314.

(3) Le 13 octobre 2011, la Commission a transmis les observations du Danemark au plaignant. Les 27 juin, 28 juillet, 12 septembre et 15 novembre 2011, le plaignant a fourni des informations complémentaires à l'appui de sa plainte.

(4) Le 14 décembre 2011, la Commission a informé le Danemark qu'étant donné que la loi était entrée en vigueur le 1er octobre 2011 sans avoir été notifiée conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, la mesure en cause avait été enregistrée en tant qu'aide non notifiée sous le numéro SA.33159 (2011/NN).

(5) Le 13 mars 2012, le plaignant a fourni des informations complémentaires à l'appui de sa plainte.

(6) Le 16 mars 2012 s'est tenue une réunion entre la Commission et le Danemark. Le 12 avril 2012, la Commission a transmis la plainte complète aux autorités danoises et a invité ces dernières à examiner et à clarifier les points soulevés par le plaignant. Au cas où les autorités danoises auraient estimé que la mesure ne donne pas lieu à des aides d'État, elles ont été invitées à fournir leur propre résumé des faits, ainsi que les éléments motivant leur point de vue. Le 13 septembre 2012, après une demande de prorogation du délai de réponse, le Danemark a répondu à la lettre de la Commission du 12 avril 2012.

(7) Le 30 octobre 2012, la Commission a transmis les observations des autorités danoises au plaignant. Le 30 novembre 2012, le plaignant a fourni des informations complémentaires à l'appui de sa plainte.

(8) Le 16 mai 2013, après l'abrogation de la loi au 1er janvier 2013, une réunion s'est tenue entre la Commission et le plaignant.

(9) Par lettre du 4 février 2015 [C(2015) 535 final], la Commission a fait part au Danemark de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE en ce qui concerne la loi en cause (ci-après la «décision d'ouverture»).

(10) Dans la décision d'ouverture, la Commission a indiqué que les mesures instituées par la loi semblaient présenter toutes les caractéristiques d'une aide d'État et a demandé au Danemark de soumettre ses observations et de fournir toutes les informations qui pourraient être utiles à l'appréciation de l'aide.

(11) Par lettre du 26 mai 2015, le Danemark a formulé ses observations sur la décision d'ouverture.

(12) La décision d'ouverture a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([4]). La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois. La Commission a reçu des observations de trois parties intéressées sur les mesures mentionnées dans la décision d'ouverture. Les observations reçues ont été transmises au Danemark par lettres des 22 octobre et 9 novembre 2015. Le Danemark a répondu à ces observations le 21 décembre 2015 et le 29 janvier 2016. Par lettre du 10 août 2017, la Commission a demandé un complément d'information aux autorités danoises. Par lettre du 15 décembre 2017, les autorités danoises ont présenté les informations complémentaires.

2. **DESCRIPTION**

(13) La loi danoise sur la taxation des graisses saturées contenues dans certains produits alimentaires avait comme objectifs simultanés de promouvoir une meilleure alimentation et d'améliorer la santé de la population danoise ([5]). Ces objectifs devaient être atteints par la taxation des sources primaires d'apport en graisses saturées au Danemark (voir le considérant 37), tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles ([6]) (voir le considérant 47) et d'autres considérations (voir, par exemple, le considérant 34), ce qui a conduit à l'exonération de la taxation de certains produits.

(14) La loi est restée en vigueur du 1er octobre 2011 au 1er janvier 2013, période qui constitue donc le cadre temporel pertinent pour la présente décision.

([4]) JO C 94 du 20.3.2015, p. 11.
([5]) Voir l'exposé des motifs du projet de loi, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven), 19 janvier 2011, p. 7. Traduction en anglais fournie par les autorités danoises.
([6]) Voir le discours du ministre danois des impôts, Troels Lund Poulsen, devant le Parlement danois le 19 janvier 2011.

(15) La loi prévoyait le prélèvement d'une taxe sur le poids des graisses saturées contenues dans les produits alimentaires énumérés à l'article 1er de la loi et identifiés par le code de la nomenclature combinée de l'Union, dès lors que la teneur en graisses saturées contenues dans le produit alimentaire excédait 2,3 % du poids du produit. Les produits alimentaires énumérés étaient les suivants:

i) la viande, selon le tableau figurant à l'annexe I de la loi;

ii) les produits laitiers relevant des codes 0401 à 0406;

iii) les graisses animales relevant des codes 1501 à 1504 et 1516, qui ont été fondues ou extraites d'une autre manière;

iv) les huiles et graisses comestibles relevant des codes 1507 à 1516;

v) la margarine et les autres produits alimentaires relevant du code 1517;

vi) les produits mélangés à tartiner relevant du code 2106;

vii) d'autres produits alimentaires qui, sur la base d'une évaluation globale des caractéristiques et de l'utilisation des produits alimentaires et de leur mode de commercialisation, pouvaient être considérés comme des substituts ou des imitations des produits visés aux points i) à vi) ci-dessus.

(16) Conformément à l'article 2 de la loi, la taxe était fixée à 16 DKK par kilo de graisses saturées contenues dans le produit alimentaire concerné.

(17) L'article 3 de la loi définissait les opérateurs assujettis à la taxe comme étant ceux qui, à des fins commerciales:

a) produisaient un produit alimentaire imposable au Danemark;

b) recevaient un produit alimentaire imposable au Danemark en provenance d'un autre pays de l'Union européenne;

c) importaient un produit alimentaire imposable au Danemark en provenance d'un pays situé en dehors de l'Union européenne ou de territoires situés dans l'Union européenne mais en dehors du territoire fiscal de l'Union européenne; ou

d) vendaient un produit alimentaire imposable provenant d'un autre pays de l'Union européenne de telle sorte que le produit alimentaire était directement ou indirectement expédié ou transporté par le vendeur, ou en son nom, à un acheteur non commercial au Danemark (vente à distance), si l'entité était enregistrée conformément à la section 47, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ([7]).

(18) Étaient exonérées du paiement de la taxe (et de l'enregistrement au titre de la loi) les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables était inférieur ou égal à 50 000 DKK (hors taxes) (article 4, paragraphe 6, de la loi).

(19) La quantité de graisses saturées contenues dans les produits alimentaires énumérés à l'article 1er, points 2 à 7, de la loi a été déterminée sur la base des éléments suivants:

a) le cas échéant, l'étiquetage nutritionnel du produit alimentaire précisant la teneur en graisses saturées du produit alimentaire;

b) les informations alimentaires accessibles au public fixant des normes moyennes pour un certain nombre de produits alimentaires. On entend par «informations alimentaires accessibles au public» les normes figurant dans la banque de données sur la composition des denrées alimentaires ([8]);

c) l'analyse technique du produit alimentaire.

(20) Si le montant de base sur lequel la taxe devait être acquittée ne pouvait pas être fixé selon l'une des méthodes susmentionnées, la taxe devait être payée sur la base de la teneur totale en matière grasse du produit alimentaire ou, en dernier ressort, en fonction du poids net du produit alimentaire.

2.1. *DISPOSITIONS SPÉCIALES CONCERNANT LA TAXATION DE DENRÉES ALIMENTAIRES IMPORTÉES NON ÉNUMÉRÉES À L'ARTICLE 1ER DE LA LOI MAIS CONTENANT UN OU DES PRODUITS ALIMENTAIRES ÉNUMÉRÉS À L'ARTICLE 1ER DE LA LOI*

(21) Conformément à l'article 8 de la loi, une taxe de couverture devait être acquittée sur les constituants utilisés dans la production des denrées alimentaires, dès lors que ces constituants provenaient d'un produit alimentaire imposable visé à l'article 1er de la loi et que ces denrées alimentaires étaient reçues, importées ou vendues au Danemark dans le cadre d'une vente à distance. La taxe de couverture n'a été imposée que sur les denrées alimentaires reçues, importées ou vendues au Danemark dans le cadre d'une vente à distance, étant donné qu'un produit alimentaire imposable fabriqué au Danemark était toujours imposé dans sa forme «pure» au premier point de vente ou d'utilisation et qu'il n'était donc pas nécessaire d'appliquer une taxe de couverture sur les denrées alimentaires produites au Danemark.

([7]) Loi danoise sur la TVA (LBK nº 287 du 28 mars 2011).
([8]) Voir la page web www.foodcomp.dk.

(22) Conformément à l'article 12 de la loi, la base d'imposition était le poids de graisses saturées contenues dans les constituants provenant du produit alimentaire imposable visé à l'article 1er et utilisés dans la production des denrées alimentaires reçues, importées ou vendues dans le cadre d'une vente à distance.

(23) Conformément à l'article 1er, point 2, de la loi, les entreprises assujetties devaient être en mesure d'attester du poids des graisses saturées contenues dans les constituants utilisés dans la production des denrées alimentaires et étaient tenues de présenter, sur demande, une déclaration en ce sens du producteur. Pour les constituants soumis à une taxe de couverture — tels que spécifiés à l'article 1er, point 1, c'est-à-dire la viande — la base d'imposition devait être déterminée sur la base des taux moyens figurant à l'annexe I.

(24) Pour les autres constituants sur lesquels une taxe de couverture devait être acquittée, le producteur pouvait, lors de l'émission de sa déclaration, utiliser des informations publiquement disponibles sur les produits alimentaires, lesquelles prévoyaient des normes moyennes pour la quantité de graisses saturées contenues dans des produits alimentaires spécifiques, afin de déterminer la base d'imposition des constituants soumis à la taxe de couverture qui étaient utilisés dans la production des denrées alimentaires.

(25) Si l'entreprise assujettie n'était pas en mesure de présenter la déclaration du producteur spécifiée, les constituants autres que ceux visés à l'article 1er, point 1, de la loi seraient soumis à une taxe de couverture calculée sur la base de la teneur totale des graisses saturées et insaturées contenues dans le produit alimentaire ou, si ces informations ne pouvaient pas être fournies, sur la base du poids net du produit alimentaire.

(26) Si l'administration fiscale et douanière danoise constatait que la taxe de couverture calculée conformément à l'article 12, paragraphe 2, de la loi était supérieure à la taxe de couverture calculée sur la base de la teneur totale en matière grasse ou sur la base du poids net, celle-ci pouvait déterminer la base imposable en se fondant sur une estimation.

2.2. *MESURES D'AIDE PRÉSUMÉES*

(27) Comme décrit au point 2.1.8 de la décision d'ouverture, la loi prévoyait six mesures d'aide possibles. Il s'agissait des mesures suivantes:

1) mesure no 1: l'omission de certains produits alimentaires mentionnés sur la liste des produits alimentaires visée à l'article 1er de la loi qui étaient soumis à la taxe, décrits en détail au point 2.1.8.1 de la décision d'ouverture de la procédure;

2) mesure no 2: l'exonération de la taxation des produits alimentaires dont la teneur en graisses saturées n'excédait pas le seuil de 2,3 %, décrits en détail au point 2.1.8.2 de la décision d'ouverture;

3) mesure no 3: l'exonération de la taxe pour les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables était inférieur ou égal à 50 000 DKK, décrites en détail au point 2.1.8.3 de la décision d'ouverture;

4) mesure no 4: l'exonération des produits non destinés à la consommation humaine, tels que les aliments pour animaux, décrits en détail au point 2.1.8.4 de la décision d'ouverture;

5) mesure no 5: le traitement différent appliqué aux produits nationaux et importés en ce qui concerne le moment et les modalités du prélèvement de la taxe, décrit en détail au point 2.1.8.5 de la décision d'ouverture;

6) mesure no 6: les régimes de report d'impôts et de déduction fiscale, décrits en détail au point 2.1.8.6 de la décision d'ouverture.

3. **RAISONS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN**

(28) Dans la décision d'ouverture, sur la base des informations disponibles, la Commission a estimé à titre préliminaire que les conditions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE étaient remplies pour les mesures 1 à 3, 5 et 6. Ces mesures n'étaient pas jugées justifiées par la nature ou l'économie du système de référence, étant donné que le Danemark n'avait pas démontré que ces mesures étaient nécessaires au fonctionnement et à l'efficacité du système général de la taxe sur les graisses saturées et qu'il existait un lien entre les spécificités alléguées des mesures et l'allégement fiscal accordé uniquement à certains groupes de producteurs.

(29) La Commission a ouvert la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE, dans la mesure où elle s'interrogeait sur la compatibilité de toutes ces mesures avec le marché intérieur, à la lumière des informations disponibles à l'époque.

4. OBSERVATIONS DES AUTORITÉS DANOISES SUR L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

(30) Les autorités danoises ont transmis leurs observations à la Commission le 26 mai 2015. À la suite d'une réunion entre la Commission et les autorités danoises, le 18 décembre 2015, et en réponse aux observations présentées par les parties intéressées, le Danemark a soumis des observations complémentaires le 21 décembre 2015 et le 29 janvier 2016. Les observations peuvent être divisées en trois parties: celles concernant le système de référence, celles relatives aux seuils de taxation et celles ayant trait aux différences de traitement.

4.1. *SYSTÈME DE RÉFÉRENCE*

4.1.1. L'OBJECTIF DE LA TAXE

(31) Le Danemark rappelle que les objectifs de la loi étaient «de promouvoir une meilleure alimentation et, par conséquent, d'améliorer la santé de la population» ([9]). Il ne s'agissait pas d'imposer une charge pécuniaire sur (tous) les produits contenant des graisses saturées en général, mais uniquement sur les produits constituant les sources primaires de graisses saturées au Danemark ([10]), tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles ([11]). Sur la base de cet objectif, la taxe a été conçue de manière à encourager une réduction de la consommation de graisses saturées et à favoriser la consommation de produits à plus faible teneur en graisses saturées, tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles et des exigences en matière d'efficacité économique et administrative.

(32) La taxe n'avait pas pour objet de supprimer les graisses saturées dans l'alimentation de la population danoise. Les matières grasses doivent faire partie d'un régime alimentaire normal dans la mesure où elles contribuent à la consommation d'acides gras essentiels et à l'absorption de vitamines liposolubles. Toutefois, conformément aux recommandations nutritionnelles officielles, il est préférable de limiter les matières grasses provenant de la viande et des produits laitiers et de les remplacer, dans une large mesure, par des graisses d'huile végétale et de poisson ([12]).

(33) Par ailleurs, les autorités danoises soutiennent que les règles de l'Union en matière d'aides d'État n'exigent pas des États membres qu'ils soient en mesure de présenter des preuves scientifiques positives démontrant qu'une réglementation fiscale entraîne effectivement les effets comportementaux ou autres présumés.

4.1.2. EFFICACITÉ ADMINISTRATIVE ET ÉCONOMIQUE

(34) Les autorités danoises déclarent qu'elles s'efforcent toujours soit de réduire les charges administratives existantes pesant sur les entreprises, soit, dans le cas d'une nouvelle législation, de ne pas imposer une charge supérieure à ce qui est absolument nécessaire, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (PME). C'est un objectif que les gouvernements successifs visent tout particulièrement et ce, depuis des années, et qui se reflète clairement dans l'application de la législation danoise en matière de TVA, par exemple.

(35) La proposition de loi, section 2, décrivait ces préoccupations comme suit: «De nombreux aspects doivent être pris en considération lors de la conception d'une toute nouvelle taxe. D'une part, une taxe sur les graisses saturées devrait couvrir une part importante de produits alimentaires ordinaires, afin de garantir une incidence maximale sur la consommation. Elle devrait également être aussi simple que possible et, idéalement, remonter aussi loin que possible dans la chaîne d'approvisionnement, de sorte que le plus petit nombre d'entités possible soit soumis aux charges administratives liées à l'enregistrement, à la déclaration et à l'acquittement de la taxe.»

([9]) Voir l'exposé des motifs du projet de loi, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven), 19 janvier 2011, p. 7. Traduction en anglais fournie par les autorités danoises.
([10]) Voir le discours du ministre danois des impôts, Troels Lund Poulsen, devant le Parlement danois le 19 janvier 2011.
([11]) Par exemple, «Kostkompasset — vejen til en sund balance» (en français: «La boussole alimentaire - La voie vers un équilibre sain»), recommandations publiées en janvier 2006 par le ministère danois de la famille et de la consommation et par l'administration alimentaire et vétérinaire danoise.
([12]) La boussole alimentaire, p. 14.

(36) La perception de la taxe au début de la chaîne d'approvisionnement et non à la fin (c'est-à-dire lors de la vente au détail aux consommateurs) a permis de réduire au minimum les charges administratives étant donné que le nombre de détaillants est sensiblement plus élevé que le nombre de producteurs/importateurs. Cette approche était également celle correspondant le plus à l'objectif poursuivi par la loi.

4.1.3. SOURCE PRIMAIRE DE GRAISSES SATURÉES

(37) Compte tenu des objectifs de la loi, il a été nécessaire d'établir une liste positive de produits alimentaires à taxer en tant que sources primaires d'apport en graisses saturées sans aller à l'encontre des recommandations nutritionnelles officielles. Les autorités danoises estiment que, eu égard aux objectifs poursuivis et aux habitudes de consommation réelles de la population danoise, elles disposaient d'une large marge d'appréciation quant aux produits à inclure dans cette liste positive afin d'atteindre les objectifs de la loi sur le plan nutritionnel et sanitaire ([13]).

(38) Les autorités danoises font valoir qu'une source primaire d'apport en graisses saturées au sein de la population danoise est déterminée par deux facteurs: i) les quantités de produit consommées; et ii) la proportion réelle de graisses saturées contenues dans le produit. Un produit ne constitue pas nécessairement une source primaire d'apport en graisses saturées au Danemark au seul motif qu'il présente une teneur élevée en matière grasse. En outre, un produit n'engendre pas nécessairement des problèmes de santé même s'il contient des graisses saturées, dès lors que ce produit est un produit à faible teneur en matière grasse et/ou possède d'autres qualités satisfaisantes, conformément aux recommandations nutritionnelles officielles.

(39) Le Danemark fait référence à un rapport ([14]) qui recense tous les types de produits à base de viande, tous les types de produits laitiers et toutes les sortes de graisses et d'huiles qui constituent les sources primaires d'apport en graisses saturées au Danemark. Ensemble, ces groupes de produits contribuent à hauteur de 81 % à la consommation de graisses saturées (19 % pour la viande, 30 % pour les produits laitiers et 32 % pour les différentes sortes de matières grasses). D'autres groupes de produits n'ont pas été considérés comme des sources primaires de graisses saturées étant donné qu'ils ne contribuaient pas de manière significative (6 % ou moins) à la consommation de graisses saturées. Sur la base de ces faits, le Danemark fait valoir qu'il n'était pas nécessaire de fixer une délimitation claire pour définir ce qui constituait ou ne constituait pas une source primaire.

(40) Selon le rapport d'Incentive ([15]), pendant la période d'applicabilité de la taxe, 88 % des graisses saturées consommées au Danemark ont été soumises à la taxe (84 % pour les produits laitiers, 98 % pour la viande et 90 % pour les autres produits taxés). La non-taxation d'une partie des graisses saturées contenues dans les produits laitiers (16 %) et dans la viande (2 %) était une conséquence de l'application du seuil de 2,3 % fixé à l'article 1er de la loi.

(41) Le Danemark affirme en outre que les graisses saturées contenues, par exemple, dans le pain, les pommes de terre frites, les chips et les friandises ont été imposées par la loi, étant donné que les graisses saturées contenues dans les produits laitiers, les graisses/huiles et la viande utilisés pour la fabrication de ces produits alimentaires transformés étaient taxés.

(42) Le Danemark renvoie à la directive 2000/13/CE du Parlement européen et du Conseil ([16]), qui définit la «viande» comme étant «les muscles squelettiques des espèces de mammifères et d'oiseaux, qui sont reconnues aptes à la consommation humaine […]».

(43) Le Danemark conclut que la chair de volaille est par définition un type de viande au même titre que la viande de porc et la viande de bœuf et que, par conséquent, il eût été arbitraire d'exclure la chair de volaille alors que d'autres types de viande étaient taxés, tout comme il eût été arbitraire d'exclure un certain type de fromage (par exemple, le fromage de chèvre) ou d'huile (par exemple, l'huile de sésame) alors que tous les autres fromages et huiles étaient taxés.

([13]) Arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans l'affaire C-106/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 97.

([14]) Habitudes alimentaires au Danemark 2003-2008, DTU Fødevareinstituttet, 2010, p. 114. Ce rapport a été rédigé par l'Institut national de l'alimentation de l'Université technique du Danemark et se fonde sur les données relatives aux habitudes alimentaires collectées auprès de 4 431 participants âgés de 4 à 75 ans au cours de la période 2003-2008. L'Institut national de l'alimentation a pour mission de rechercher et de communiquer des solutions durables et à valeur ajoutée dans les domaines de l'alimentation et de la santé, au bénéfice de la société et de l'industrie.

([15]) Conséquences économiques de la taxe danoise sur les graisses saturées contenues dans certains produits alimentaires (rapport d'Incentive produit pour le compte du ministère danois de la fiscalité), 2015, p. 31. Le rapport a été rédigé par Incentive, un consultant économique, à la demande du ministère danois de la fiscalité, en réponse de la Commission européenne d'ouvrir une procédure en 2015. Incentive a été chargé de procéder à une évaluation économique de la taxe et de son incidence sur les prix à la consommation et à la production, et de déterminer dans quelle mesure elle a eu des effets de distorsion sur la concurrence.

([16]) Directive 2000/13/CE du Parlement européen et du Conseil du 20 mars 2000 relative au rapprochement des législations des États membres concernant l'étiquetage et la présentation des denrées alimentaires ainsi que la publicité faite à leur égard (JO L 109 du 6.5.2000, p. 29).

(44) De l'avis du Danemark, l'exclusion de la chair de volaille serait également allée à l'encontre du principe de base énoncé dans la loi et visant à garantir que les produits constituant des substituts proches des produits alimentaires imposables étaient également soumis à la taxe ([17]).

4.1.4. SOURCE NON PRIMAIRE DE GRAISSES SATURÉES

(45) En toute logique, les sources de graisses saturées qui n'ont pas été classées comme sources primaires sur la base des deux critères définis au considérant 38 étaient considérées comme des sources non primaires. Les exemples de produits exempts de graisses saturées se limitent à un certain nombre de fruits et légumes (par exemple, la laitue et le melon) et à quelques poissons. Les exemples de produits ayant une teneur en graisses saturées comprise entre 0,1 et 0,5 % sont presque tous les autres types de fruits et légumes.

(46) Les produits alimentaires qui ont contribué à la consommation totale de graisses saturées à hauteur de 1 % ou moins (comme les poissons ([18]), les œufs, les fruits à coque et les graines ([19])) n'étaient pas considérés comme des sources primaires d'apport en graisses saturées. C'est la raison principale pour laquelle ces catégories de produits n'ont pas été incluses dans la section 1 de la loi.

4.1.5. RECOMMANDATIONS NUTRITIONNELLES EN VIGUEUR AU DANEMARK

(47) Le Danemark soutient que l'évolution de la consommation induite par la taxe va dans le sens des recommandations nutritionnelles de l'administration alimentaire et vétérinaire danoise, lesquelles constituent les recommandations officielles danoises pour un mode de vie sain. Parmi ces recommandations officielles figure «*La boussole alimentaire — La voie vers un équilibre sain*» ([20]), qui comporte 8 recommandations nutritionnelles — manger des fruits et légumes (6 par jour); manger du poisson et des produits de la pêche (plusieurs fois par semaine); manger des pommes de terre, du riz ou des pâtes et du pain complet (tous les jours); réduire la quantité de sucre (provenant en particulier des boissons non alcoolisées, des confiseries et des gâteaux); diminuer la consommation de matière grasse (contenue en particulier dans les produits laitiers et la viande) et privilégier des produits à faible teneur en matière grasse; varier son alimentation et conserver un poids standard; étancher sa soif en buvant de l'eau; exercer une activité physique (au moins 30 minutes par jour). En outre, les recommandations nutritionnelles préconisent une dose journalière de 500 ml de produits laitiers à faible teneur en matière grasse, tels que le lait écrémé ou le babeurre, dans le cadre d'une alimentation saine ([21]). Ces recommandations s'appuient sur les avantages nutritionnels et sanitaires que procure la consommation de produits laitiers ([22]).

(48) Le Danemark explique que la consommation de fruits, de légumes et de poisson ne peut pas être comparée à la consommation de fromage, de viande et de beurre, même si ces deux types de produits contiennent des graisses saturées. Les fruits et légumes contribuent considérablement à l'apport de glucides, de fibres alimentaires et de plusieurs vitamines ([23]). Selon l'étude consacrée aux habitudes alimentaires de la population danoise pour la période 2003-2008, tant chez les adultes que chez les enfants, la consommation de fruits et, surtout, de légumes était inférieure aux quantités recommandées ([24]).

(49) Le Danemark soutient que l'Institut national de l'alimentation de l'Université technique du Danemark (DTU) a conclu dans un rapport sur les fruits, les légumes et la santé que presque toutes les études montrent un lien inverse entre la consommation de fruits et légumes et le risque de maladies cardiovasculaires. En outre, plusieurs études ont révélé que les bienfaits pour la santé sont d'autant plus importants que la consommation de fruits et légumes est élevée ([25]).

(50) La pomme de terre constitue une source importante d'apport en glucides et en fibres alimentaires et contient de nombreuses fibres alimentaires, de la vitamine C, des vitamines B, de la thiamine et de la niacine. En outre, la pomme de terre présente une teneur en graisses saturées de 0,1 % seulement et constitue l'un des produits alimentaires les plus rassasiants. Les recommandations nutritionnelles officielles préconisent une consommation journalière de pommes de terre ([26]). Comme produits de substitution, le riz et les pâtes sont également recommandés, d'autant plus que, dans leur version complète, le riz et les pâtes contiennent des fibres alimentaires ([27]).

([17]) Ce principe se reflète également dans l'article 1er, point 7, de la loi, ainsi que dans les travaux préparatoires.
([18]) Habitudes alimentaires au Danemark 2003-2008, p. 114.
([19]) Les autorités danoises ne disposent pas de données précises sur la consommation de graines et de fruits à coque au Danemark et sur leur contribution à l'apport total en graisses saturées. Toutefois, les fruits à coque et les graines oléagineuses ont été inclus dans la catégorie des fruits dans le tableau 1 ci-dessus et cette catégorie n'a contribué qu'à hauteur de 1 % à l'apport total en graisses saturées. En conséquence, il semble raisonnable de supposer que ni les graines ni les fruits à coque ne contribuent sensiblement, de quelque manière que ce soit, à l'apport total en graisses saturées au Danemark. En outre, il convient de noter que l'huile végétale était couverte par la taxe; voir l'article 1er, point 4, de la loi se référant aux codes 1507 à 1516 de la nomenclature combinée de l'Union.
([20]) La boussole alimentaire.
([21]) La boussole alimentaire, p. 15.
([22]) La boussole alimentaire, p. 15, «Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010», l'Institut national de l'alimentation de l'Université technique du Danemark (DTU) et «Betydningen af mællk som calciumkilde og for uviklingen af osteoporose», Ernæringsrådet, 2003.
([23]) La boussole alimentaire, p. 6.
([24]) Habitudes alimentaires au Danemark 2003-2008, p. 30-33.
([25]) Institut national de l'alimentation de l'Université technique du Danemark (DTU), Frugt, Grøntsager og sunhed — opdatering af vidensgrunlaget for mængdeanbefalingen 2002-2006», octobre 2007, p. 8 et 38.
([26]) La boussole alimentaire, p. 10.
([27]) La boussole alimentaire, p. 11.

(51) Les céréales contiennent de nombreux éléments nutritionnels importants et les produits complets sont riches en fibres alimentaires et en vitamines B. Les recommandations nutritionnelles officielles préconisent une consommation journalière de pain et de céréales ([28]).

(52) Les poissons contiennent des acides gras essentiels, de la vitamine D, de l'iode et du sélénium, autant de substances difficiles à obtenir à partir d'autres produits alimentaires. La quantité de ces substances saines varie en fonction des différents types de poisson. La consommation de poisson devrait donc être variée et couvrir les différentes espèces, en incluant à la fois des poissons gras et des poissons maigres ([29]).

(53) Le Danemark souligne que l'étude des habitudes alimentaires de la population danoise pour la période 2003-2008 montre que la consommation de poisson aussi bien chez les adultes que chez les enfants était inférieure à la moitié des quantités recommandées. En outre, la faible consommation de poisson a contribué à la carence en vitamine D au sein de la population danoise ([30]). Tel qu'il ressort des conclusions de l'administration alimentaire et vétérinaire danoise figurant dans un rapport sur la consommation de poisson ([31]), ce sont particulièrement les poissons gras qui contiennent des quantités importantes de vitamine D. En outre, plusieurs études ont démontré l'existence d'un lien entre la consommation de poisson et la diminution du risque de cardiopathie ischémique ([32]).

(54) Le Danemark prétend que, selon les recommandations officielles concernant le lait destiné aux nourrissons, applicables au moment de l'adoption de la loi, le lait entier pouvait progressivement remplacer le lait maternel dans l'alimentation du nourrisson à partir de l'âge de 6 mois et qu'entre l'âge d'un et trois ans, la consommation de produits laitiers à base de lait demi-écrémé était conseillée ([33]).

4.1.6. LA CONCEPTION DU SYSTÈME DE RÉFÉRENCE

(55) Le Danemark souligne qu'il relève du pouvoir discrétionnaire des États membres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et de poursuivre, par exemple, des objectifs de santé dans le cadre de leur politique fiscale.

(56) Le Danemark fait valoir qu'en l'espèce, le système de référence consiste en une taxe sur les graisses saturées contenues dans les sources primaires d'apport en graisses saturées au Danemark, dont l'imposition tient compte des recommandations nutritionnelles officielles. En d'autres termes, la taxation «normale» prévue par la loi est la taxation de graisses saturées contenues dans les produits recensés comme étant les sources primaires d'apport en graisses saturées au sein de la population danoise, compte tenu des recommandations nutritionnelles officielles. Ces produits et leurs substituts directs sont les produits taxés en vertu de la loi et le Danemark fait valoir qu'aucun produit alimentaire n'est en tant que tel exonéré de la taxe et que la prise en compte des recommandations nutritionnelles officielles a été un principe directeur tout au long de l'élaboration de la loi.

(57) Le système de référence proposé par la Commission dans la décision d'ouverture impliquerait dans la pratique une taxe sur presque tous les types de produits alimentaires. Un tel système de référence serait toutefois en contradiction avec les objectifs mêmes de la loi. Une taxe sur les graisses saturées contenues dans tous les produits alimentaires aurait dilué la mesure et aurait été contreproductive au regard de l'objectif poursuivi, à savoir encourager de meilleures habitudes alimentaires.

(58) En outre, le fait que près de 90 % des graisses saturées consommées au Danemark sont taxées au titre de la loi ([34]) prouve que la définition du champ d'application de la loi n'était nullement arbitraire mais que celui-ci a été défini avec soin afin de couvrir toutes les sources principales.

4.2. *LE SEUIL DE TAXATION DE 2,3 %*

(59) De l'avis des autorités danoises, il relève du pouvoir discrétionnaire des États membres de décider de la manière de poursuivre des objectifs de santé par le biais de la politique fiscale, y compris en décidant de fixer des seuils objectivement justifiés qu'ils jugent appropriés aux fins de la réalisation de ces objectifs de santé ([35]). La définition d'un seuil spécifique relève de la compétence de l'État membre, pour autant que le seuil retenu se situe dans les limites de ce qui peut être justifié au regard de l'objectif de la taxe.

([28]) La boussole alimentaire, p. 11.
([29]) La boussole alimentaire, p. 8.
([30]) Habitudes alimentaires au Danemark 2003-2008, p. 38.
([31]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, Fødevarerapport 2003: 17, octobre 2003, p. 36-37.
([32]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, p. 41-46.
([33]) «Mad til spædbørn og småbørn» (en français: «Aliments pour nourrissons et enfants en bas âge»), Autorité danoise de la santé et des médicaments, 2010, p. 9, 18-19, 27, et 36.
([34]) Rapport d'Incentive, p. 31, figure 10.
([35]) Arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans l'affaire C-106/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 97.

(60) À l'appui de cet argument, le Danemark renvoie à la jurisprudence des juridictions de l'Union, selon laquelle une mesure qui consiste en des critères objectifs et applicables à tout opérateur potentiellement intéressé qui remplit ces critères ne présente pas un caractère sélectif ([36]).

(61) Le Danemark fait valoir en outre que, pour déterminer si le seuil de 2,3 % était une mesure qui déroge au régime fiscal normal, il convient d'examiner si les producteurs de produits situés en deçà du seuil se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des producteurs de produits excédant ce seuil ([37]). À cette fin, les effets du seuil doivent être appréciés à la lumière des objectifs du régime fiscal ([38]).

(62) Ainsi, la question cruciale est de savoir si les effets de la mesure ont entraîné une dérogation au système de référence tel que défini par ses objectifs.

(63) Le Danemark renvoie à cet égard à l'arrêt du Tribunal dans l'affaire *British Aggregates*, dans lequel il a été jugé que l'extraction de matériaux non taxés nuisait au moins autant, sinon davantage, à l'environnement que l'extraction d'autres matériaux taxés et qu'il n'avait pas été démontré que c'était la nature préjudiciable à l'environnement de l'extraction des matériaux non taxés qui distinguait leur situation de celle des matériaux taxés ([39]).Si les effets d'une mesure contribuent à l'objectif du système, cette mesure ne constitue pas une dérogation au système de référence ([40]).

(64) Selon les autorités danoises, le seuil de 2,3 % a été introduit à la lumière de l'objectif intrinsèque de la loi. La note explicative jointe au projet de loi est libellée comme suit: «Il est proposé qu'un seuil de minimis soit fixé pour les denrées alimentaires incluses dans la taxe, afin de réduire au minimum le nombre de denrées alimentaires à faible teneur en matière grasse qui sont incluses dans la taxe et, dans le même temps, de tenir compte du fait que les recommandations nutritionnelles indiquent qu'une partie de l'apport journalier recommandé provient de matières grasses et idéalement de matières grasses insaturées» ([41]).

(65) Au considérant 107 de la décision d'ouverture, la Commission souligne que la commission de prévention a recommandé que la taxe sur les graisses saturées s'applique à tous les produits laitiers, y compris le lait. Le Danemark reconnaît que cette recommandation peut être vraie lorsque l'objectif se limite strictement à réduire la consommation de graisses saturées au sein de la population de manière générale mais souligne que la taxe ne poursuivait pas un objectif aussi étroit. Au contraire, l'objectif de la taxe était d'améliorer les habitudes alimentaires de la population danoise. Étant donné que la commission de prévention n'a pas estimé que l'incidence négative qu'aurait une taxe sur *tous* les produits laitiers serait contraire aux recommandations nutritionnelles officielles concernant la consommation de produits laitiers, le législateur n'a pas suivi la proposition de la commission sur ce point particulier.

(66) Les autorités danoises affirment que le seuil de 2,3 % a permis de garantir que la taxe n'aille pas à l'encontre des recommandations nutritionnelles officielles préconisant explicitement une dose journalière de 500 ml de produits laitiers à faible teneur en matière grasse (voir le considérant 47) et que la viande à faible teneur en matière grasse soit préférée à une viande plus grasse. La fixation d'un seuil a amplifié l'incitation comportementale en faveur de produits à faible teneur en matière grasse et le Danemark fait valoir qu'une taxe sans seuil minimal pourrait être considérée comme ayant des effets allant à l'encontre des objectifs globaux de la taxe, à savoir promouvoir une meilleure alimentation et à améliorer la santé de la population danoise. Ce seuil est donc inhérent à la finalité de la taxe et ne présente pas de caractère sélectif a priori. En outre, la fixation d'un seuil a permis de réduire la charge administrative superflue.

([36]) Arrêt du Tribunal du 12 novembre 2013 dans l'affaire T-499/10, MOL/Commission, ECLI:EU:T:2013:592, point 77.
([37]) Arrêt du Tribunal du 7 mars 2012 dans l'affaire T-210/02 RENV, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:T:2012:110, points 47, 49 et 68; arrêt du Tribunal du 7 novembre 2014 dans l'affaire T-399/11, Banco Santander et Santusa/Commission, ECLI:EU:T:2014:938, point 37.
([38]) Arrêt de la Cour du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757, points 85 et 89; arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans l'affaire C-279/08 P, Commission/Pays-Bas, ECLI:EU:C:2011:551, point 51; arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans l'affaire C-106/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 97.
([39]) Arrêt du Tribunal du 7 mars 2012 dans l'affaire T-210/02 RENV, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:T:2012:110, point 73.
([40]) Décision de la Commission européenne du 27 mars 2015, SA.34775, British Aggregates Levy, C(2015) 2141 final, considérants 181 à 183.
([41]) Projet de loi, p. 10.

(67) Le Danemark fait valoir que le seuil aurait pu être fixé à 2,0 %, 2,5 %, voire 3,0 %, qu'il aurait quand même eu des effets positifs sur la santé de la population danoise et qu'il aurait amplifié l'effet incitatif en faveur de produits à faible teneur en matière grasse, au détriment de produits présentant une teneur en matière grasse plus élevée. Toutefois, le fait de fixer spécifiquement le seuil à 2,3 % a également permis de garantir que la taxe n'aille pas à l'encontre des recommandations officielles sur le lait destiné aux nourrissons, comme indiqué au considérant 54.

(68) La consommation de lait entier est très sensible aux variations de prix. Dans ce cadre, les estimations montrent qu'une hausse de prix de 1 % entraînerait une baisse de la consommation de 1,14 % ([42]). Le Danemark fait donc valoir qu'une taxe assortie d'un seuil inférieur à 2,3 % aurait pu inciter les familles avec nourrissons à limiter leur consommation de lait ou à acheter du lait écrémé au lieu de lait entier en raison d'une taxe plus faible sur le lait écrémé. En conséquence, il a été supposé que la taxe aurait pu entraîner une réduction de la consommation de lait entier chez les nourrissons danois qui serait contraire aux recommandations nutritionnelles. De l'avis des autorités danoises, cela suffit à justifier la fixation du seuil à 2,3 % et à démontrer que les effets du seuil ont contribué à l'objectif de la taxe.

(69) Le Danemark souligne que ce seuil n'a pas incité à l'achat de lait entier plutôt que de lait écrémé. Ainsi, le seuil a seulement permis de garantir que la consommation de lait, de quelque type que ce soit, ne soit pas découragée par la taxe, conformément à son objectif.

(70) En réponse à l'avis de la Commission selon lequel une consommation importante de produits alimentaires présentant une teneur en graisses saturées inférieure au seuil de 2,3 % aurait pu contribuer de manière significative à la consommation totale de graisses saturées (voir le considérant 107 de la décision d'ouverture), le Danemark fait valoir que, même si cela est vrai, une consommation élevée de produits alimentaires en dessous du seuil de 2,3 % entraîne nécessairement une consommation réduite de produits alimentaires excédant ce seuil. Il s'agit en réalité d'un objectif central de la taxe.

(71) Le Danemark fait valoir que le fait que certaines entreprises (par exemple, mais pas seulement, les producteurs de lait) tirent davantage de bénéfices du seuil est simplement une conséquence nécessaire de la fixation d'un seuil, une conséquence découlant des principes fondateurs et directeurs de la loi.

(72) Le Danemark fait également valoir que, pour déterminer si le seuil de 2,3 % devrait être considéré comme une dérogation au système de référence, il n'est pas pertinent de démontrer que certaines entreprises (par exemple, les producteurs de lait) ont bénéficié davantage de ce seuil ou que le seuil a été fixé de manière que le lait échappe à la taxe. Le Danemark soutient que la seule question pertinente est celle de savoir si les effets du seuil de 2,3 % contribuent ou non à la réalisation des objectifs de la taxe. Dans l'affirmative, le seuil n'est pas une dérogation au système de référence, étant donné que les produits situés en deçà et au-delà du seuil ne se trouvent pas dans des situations comparables.

(73) En réponse aux questions posées dans la décision d'ouverture, le Danemark a communiqué des informations sur les recettes fiscales perçues au titre de la loi, montrant l'incidence du seuil de 2,3 % sur les entreprises de l'industrie alimentaire danoise.

Tableau 1

Recettes fiscales par société, secteur d'activité et principale branche d'activité

(en DKK)

Société (*)	Secteur d'activité	Principale branche d'activité	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Total (*)
[…]	Production	Fabrication de produits laitiers et de fromages	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Transformation de viande de porc	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Production de margarine et d'autres graisses comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Grossiste	Fabrication de produits à base de viande et de volaille	[…]	[…]	[…]	[…]

([42]) Rapport d'Incentive, p. 26, tableau 8.

(en DKK)

Société (*)	Secteur d'activité	Principale branche d'activité	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Total (*)
[…]		Autre commerce de détail dans un secteur non spécialisé	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Intermédiaire	Supermarchés	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Transformation d'autres viandes	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Commerce de gros de produits laitiers, d'œufs et d'autres produits comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Grossiste	Conditionnement	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Fabrication de produits laitiers et de fromages	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Fabrication de produits laitiers et de fromages	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinataire	Commerce de gros de produits laitiers, d'œufs et d'autres produits comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinataire	Discompteur	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Fabrication de produits laitiers et de fromages	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Production de margarine et d'autres graisses comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinataire	Commerce de gros non spécialisé de denrées alimentaires et de boissons	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Grossiste	Fabrication de produits à base de viande et de volaille	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Production	Transformation de viande de porc	[…]	[…]	[…]	[…]

(*) Couvert par le secret professionnel.

Tableau 2

Valeur fiscale des produits non taxés: paiement d'impôt supplémentaire si la taxe avait été appliquée en tant que taxe générale sur les graisses saturées contenues dans tous les produits alimentaires

(en millions de DKK)

	Produits laitiers	Viandes	Autres	Total
Estimation basée sur l'enquête sur le budget des ménages	140	9	74	223
Estimation basée sur les données du scanner Nielsen	127	—	—	—

Source: Calculs effectués par Incentive sur la base des données de l'Office danois des statistiques (indices de prix et tableau FU5) et du scanner Nielsen.*Remarque:* Adaptés pour couvrir une période de 15 mois. Sur la base du volume effectivement vendu. Les chiffres ne tiennent pas compte des variations de volume dues à l'absence d'imposition de certains produits.

Tableau 3

Valeur fiscale estimée des produits laitiers non taxés et part de marché correspondante de […] *

(en millions de DKK)

	Valeur totale	Valeur estimée pour […] (*)
Incentive (enquête sur le budget des ménages) (1)	140	[…]
Incentive (données du scanner Nielsen) (1)	127	[…]
Office danois des statistiques (consommation alimentaire) (2)	109 – 135	[…]
Office danois des statistiques (consommation alimentaire) (2) Valeur fiscale du lait entier	45 – 82	[…]

(*) Couvert par le secret professionnel.*Remarque:* La part de marché supposée d'Arla Food Amba est de 90 %, comme indiqué dans la décision d'ouverture.

(1) *Source:* Calculs effectués par Incentive sur la base des données de l'Office danois des statistiques (indices de prix et tableau FU5) et du scanner Nielsen.
Remarque: Adaptés pour couvrir une période de 15 mois. Sur la base du volume effectivement vendu. Les chiffres ne tiennent pas compte des variations de volume dues à l'absence d'imposition de certains produits.

(2) *Source:* Calculs effectués sur la base des données de l'Office danois des statistiques www.statistikbanken.dk, FVF1: Fødevaremforbrug efter ened, type og tid (consommation alimentaire par unité, type et année) et du site www.foodcomp.dk.
Remarque: Selon le site www.foodcomp.dk, il existe différents types de yaourt et de lait chocolaté contenant différentes quantités de graisses saturées. Ces données ne sont pas différenciées dans les données de l'Office danois des statistiques de sorte que la valeur fiscale est estimée selon un intervalle, dans lequel les valeurs inférieure et supérieure représentent respectivement les teneurs plus faible et plus élevée en graisses saturées dans ces deux types de produits laitiers.

(74) Il ressort du tableau 1 que le principal contribuable dans le cadre de la loi fiscale sur les graisses saturées était de loin […] (*). Selon les conclusions du tableau 3, […] était également le principal bénéficiaire du seuil de 2,3 %, avec une valeur fiscale estimée de […] DKK. Toutefois, le tableau 2 montre clairement que, même si le secteur laitier (140 millions de DKK), et donc […], était le principal bénéficiaire du seuil, le secteur de la viande (9 millions de DKK) en a également bénéficié au même titre que d'autres secteurs (74 millions de DKK).

4.2.1. APPLIQUER UN SEUIL OU PRIVILÉGIER D'AUTRES OPTIONS AFIN DE RÉPONDRE AUX RECOMMANDATIONS NUTRITIONNELLES OFFICIELLES

(75) Les autorités danoises considèrent qu'un seuil est un moyen permettant de garantir efficacement que la taxe n'aille pas à l'encontre des recommandations officielles et estiment qu'il constitue le meilleur moyen de réaliser l'objectif poursuivi par la loi.

(76) Une autre option théorique aurait pu être l'introduction d'une subvention (sous la forme de coupons alimentaires ou d'un transfert général) destinée à indemniser les familles à la suite de la hausse du coût du lait induite par la taxe, afin de les encourager à respecter les recommandations nutritionnelles. Le Danemark fait valoir qu'il aurait été difficile et coûteux de veiller à ce qu'une telle subvention soit effectivement utilisée pour l'achat de lait entier pour les nourrissons. Par ailleurs, il n'a pas été possible de répondre de manière adéquate à la crainte générale qu'une taxe sans seuil réduise la consommation des versions à faible teneur en matière grasse des produits alimentaires imposables en instaurant un système de subvention ciblée ou de coupons alimentaires qui n'entraîne pas de difficultés administratives insurmontables.

(77) Le Danemark soutient que l'autre option selon laquelle les établissements d'accueil de jour auraient pu être tenus d'acheter et de servir une certaine quantité de lait ne permettrait pas de cibler le problème de la consommation de lait entier chez les nourrissons, étant donné qu'au Danemark, la grande majorité des nourrissons de moins d'un an ne sont pas confiés à ce type de structures d'accueil. Cette option ne suffirait pas non plus à garantir la totalité de l'apport journalier recommandé. Les systèmes d'information ou d'éducation ne constituaient pas non plus une option valable à même de garantir la consommation de lait recommandée malgré la taxe. Il était déjà fait largement usage de campagnes d'information sur le lait adapté aux nourrissons et aux enfants en bas âge ([43]).

(*) Couvert par le secret professionnel.
([43]) La boussole alimentaire et les aliments destinés aux nourrissons et aux enfants en bas âge.

(78) En résumé, le Danemark réitère que d'autres mesures visant à garantir que la taxe n'entraîne pas d'incitations économiques contraires aux recommandations nutritionnelles officielles auraient été beaucoup moins efficaces et très probablement plus coûteuses que l'exonération du lait entier.

4.3. *LE SEUIL DE TAXATION — 50 000 DKK*

(79) Le Danemark affirme que le seuil de 50 000 DKK de ventes annuelles de produits alimentaires imposables était une mesure générale applicable de la même manière aux producteurs, aux importateurs, aux intermédiaires et aux vendeurs à distance nationaux, qu'il était effectivement proposé à tous les opérateurs économiques selon le principe de l'égalité d'accès et qu'il ne présentait donc pas un caractère sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(80) Pour faciliter la gestion administrative de la taxe, le seuil a été fixé à un niveau en dessous duquel la charge administrative, tant pour les producteurs/importateurs que pour les autorités danoises, excéderait les recettes fiscales.

(81) Selon les estimations du Danemark, un importateur ou producteur de poulets, par exemple, ayant réalisé des ventes annuelles atteignant 50 000 DKK, aurait été redevable d'une taxe annuelle d'environ 500 à 1 700 DKK (en fonction de la quantité et de la teneur réelles de graisses saturées). Étant donné que la taxe était due sur une base mensuelle, cela impliquerait le prélèvement d'un montant de 44 à 142 DKK par mois.

(82) En outre, le Danemark estime que les coûts supportés par les petites entreprises aux fins du calcul et de la déclaration de la taxe s'élèveraient à 100 à 200 DKK par mois par produit alimentaire imposable.

(83) Les estimations figurant aux considérants 81 et 82 présupposent une vente annuelle la plus élevée possible en dessous du seuil, et un seul type de produit imposable. Le Danemark estime qu'on peut présumer sans risque qu'un grand nombre d'exploitations, par exemple, affichent des ventes annuelles bien inférieures au seuil de 50 000 DKK et qu'elles comptent plus d'un type de produit alimentaire imposable.

(84) Le Danemark considère que, d'un point de vue administratif, la charge bureaucratique et le coût liés à la perception de ces faibles montants auraient été démesurés.

(85) Le Danemark soutient que le seuil de 50 000 DKK constituait un juste équilibre entre les recettes générées par la taxe et les charges administratives imposées à la fois aux autorités et aux entreprises.

4.4. *TRAITEMENT DIFFÉRENT APPLIQUÉ AUX PRODUITS NATIONAUX ET IMPORTÉS AINSI QU'AUX STOCKISTES ET AUX DESTINATAIRES*

4.4.1. TRAITEMENT DIFFÉRENT APPLIQUÉ AUX PRODUITS NATIONAUX ET IMPORTÉS

(86) Le Danemark fait valoir qu'une mesure fiscale nationale ne saurait être considérée comme sélective du seul fait qu'elle opère une distinction entre les produits nationaux et les produits importés. Une mesure qui établit une distinction entre les produits nationaux et les produits importés peut être pertinente dans le cadre de l'évaluation d'une éventuelle violation des articles 34, 30 et/ou 110 du TFUE, mais pas d'une appréciation de la sélectivité au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, comme cela a été précisé dans l'arrêt Banco Santander ([44]).

(87) En outre, le Danemark affirme que la mesure n'implique pas un transfert de ressources d'État. L'augmentation des charges administratives et les coûts supplémentaires qui en résultent pour les importateurs n'entraînent pas un transfert de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Par conséquent, en instaurant une taxe de couverture, le Danemark n'a renoncé à aucune recette fiscale à laquelle il aurait eu légalement droit par ailleurs du fait de cette mesure. Il ressort de la jurisprudence des juridictions de l'Union qu'une telle mesure ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([45]).

([44]) Arrêt du Tribunal du 7 novembre 2014 dans l'affaire T-399/11, Banco Santander et Santusa/Commission, ECLI:EU:T:2014:938.
([45]) Arrêt de la Cour du 15 mars 1994 dans l'affaire C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, point 14; arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans l'affaire C-106/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72.

4.4.1.1. ***Lieu d'imposition de la taxe dans la chaîne d'approvisionnement***

(88) Au considérant 121 de la décision d'ouverture, la Commission s'interroge sur la raison d'être d'une imposition de la taxe aussi en amont que possible dans la chaîne d'approvisionnement. À cet égard, la Commission observe qu'il eût été plus conforme à l'objectif de la taxe de fonder l'imposition sur la quantité de graisses saturées contenues dans le produit final.

(89) Les autorités danoises ne partagent pas ce point de vue. Une imposition aussi précoce que possible dans la chaîne d'approvisionnement garantit une taxe ciblant au mieux les sources primaires d'apport en graisses saturées et visant à réorienter les habitudes des consommateurs vers des choix alimentaires plus sains. Cet objectif n'aurait pas été atteint dans la même mesure en imposant une taxe sur les graisses saturées contenues dans tous les types de produits alimentaires.

(90) L'imposition de la taxe au stade le plus précoce possible et uniquement sur les sources primaires de graisses saturées incite les producteurs de produits alimentaires transformés à utiliser les constituants les plus sains. Contrairement à l'avis préliminaire de la Commission, la taxe serait allée à l'encontre de l'objectif consistant à promouvoir de meilleures habitudes alimentaires si elle avait été également imposée, par exemple, sur la quantité de graisses saturées contenues dans les légumes constituant une tourte aux légumes. Seules les graisses saturées contenues dans le beurre et le fromage de la tourte devraient être taxées afin d'encourager la consommation de tourtes contenant moins de beurre et de fromage et, par exemple, davantage de légumes et de produits laitiers à faible teneur en matière grasse.

(91) Il était inhérent aux objectifs de la loi que seules les graisses saturées provenant des produits alimentaires imposables donneraient lieu au prélèvement de la taxe et, par conséquent, un mécanisme inhérent et indispensable au fonctionnement et à l'efficacité du système fiscal a été instauré selon lequel l'importateur devait présenter une déclaration du producteur indiquant la quantité de graisses saturées contenues dans les produits alimentaires imposables utilisés dans la production. La quantité de graisses saturées provenant de produits alimentaires imposables et contenues dans le produit alimentaire final transformé n'aurait pas pu être facilement déterminée.

4.4.2. TRAITEMENT DIFFÉRENT ACCORDÉ AUX STOCKISTES ET AUX DESTINATAIRES

(92) Le Danemark soutient que la loi repose sur un système établissant une distinction entre les stockistes et les destinataires. La même distinction entre stockistes et destinataires s'applique dans la directive 2008/118/CE du Conseil ([46]), qui établit des dispositions communes applicables à tous les produits soumis à accise en vertu du droit de l'Union. Cela signifie que l'entrepôt d'un stockiste n'est pas taxé et que l'entrepôt d'un destinataire est taxé. Cette distinction a des effets dérivés sur la structure du système, qui sont des conséquences logiques des principes fondamentaux et directeurs du système et qui ne constituent ni une discrimination à l'égard des destinataires ni des avantages sélectifs en faveur des stockistes.

(93) La directive 2008/118/CE définit un stockiste comme étant un «entrepositaire agréé», à savoir «une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits dans un entrepôt fiscal»; voir l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive. Cette disposition est similaire à l'article 4, paragraphe 1, en référence à l'article 3, paragraphe 1, point 1), de la loi.

(94) La directive 2008/118/CE définit en outre un destinataire comme étant un «destinataire enregistré», à savoir «une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes de l'État membre de destination, dans l'exercice de sa profession et dans les conditions fixées par ces autorités, à recevoir des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre État membre»; voir l'article 4, paragraphe 9, de ladite directive. Cette disposition est similaire à l'article 4, paragraphe 3, en référence à l'article 3; paragraphe 1, points 2) et 3), de la loi, et à l'article 10, paragraphe 1, en référence à l'article 9, paragraphe 1, points 1) et 2), de la loi.

(95) En vertu de la loi, en tant que stockiste, une entreprise pouvait produire, transformer, stocker, recevoir et importer d'autres pays et livrer à d'autres stockistes des produits alimentaires imposables sans que la taxe soit acquittée (article 5, paragraphe 1, de la loi).

(96) En outre, les importateurs qui effectuaient uniquement des opérations intermédiaires de produits alimentaires imposables avec des entreprises enregistrées conformément à la loi (c'est-à-dire des stockistes ou des destinataires) pouvaient s'enregistrer en tant que stockistes (article 4, paragraphe 3, de la loi). Ces intermédiaires pouvaient recevoir des produits alimentaires imposables d'autres stockistes et recevoir et importer des produits alimentaires imposables en provenance d'autres pays sans que la taxe soit acquittée (article 5, paragraphe 2, de la loi). Tous les autres importateurs devaient être enregistrés en tant que destinataires (article 4, paragraphe 1, de la loi).

([46]) Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO L 9 du 14.1.2009, p. 12).

(97) Une entreprise enregistrée en tant que stockiste était tenue d'acquitter la taxe sur la base des produits alimentaires imposables livrés (article 7, paragraphe 1, de la loi). Une entreprise enregistrée en tant que destinataire devait acquitter la taxe sur la base des produits alimentaires imposables reçus/importés (article 7, paragraphe 3, de la loi).

(98) Conformément à l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118/CE, les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation. En général, les marchandises sont mises à la consommation dès qu'elles quittent un régime de suspension de droits ou qu'elles sont importées sans être placées sous un régime de suspension de droits; voir l'article 7, paragraphe 2, points a) et d), de ladite directive.

(99) Les marchandises quittent un régime de suspension de droits au moment de leur réception par un destinataire enregistré; voir l'article 7, paragraphe 3, point a), et l'article 17, paragraphe 1, point a) ii), de la directive 2008/118/CE. Cette disposition est similaire à l'article 7, paragraphe 3, de la loi.

(100) Les marchandises quittent également un régime de suspension de droits au moment de leur réception au lieu où s'effectue la livraison directe; voir l'article 7, paragraphe 3, point c), et l'article 17, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE.

(101) Il apparaît donc que tant le système établi par la loi que le régime institué par la directive 2008/118/CE prévoient une différence fondamentale entre les stockistes et les destinataires: l'entrepôt d'un stockiste n'est pas taxé tandis que l'entrepôt d'un destinataire est taxé. Cette différence fondamentale justifie la différence de traitement entre les stockistes et les destinataires.

(102) Le Danemark soutient, sur cette base, que les mesures 5 et 6 doivent être considérées comme justifiées à la lumière de la logique interne, de la nature et de la gestion du système fiscal ([47]), et que ces mesures résultent directement des principes fondateurs et directeurs du système fiscal danois ([48]).

5. **OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES SUR L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN**

(103) La Commission a reçu au total trois soumissions de parties intéressées, accompagnées d'observations sur la décision d'ouverture et sur les éventuels éléments d'aide contenus dans la taxe danoise sur les matières grasses.

5.1. *OBSERVATIONS DE LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A*

(104) Dans sa lettre enregistrée le 20 mai 2015, le cabinet juridique Bech-Bruun, représentant Landbrug & Fødevarer F.M.B.A (ci-après «L&F»), a présenté ses observations sur la décision d'ouverture. L&F, dont la dénomination française est le Conseil danois de l'agriculture et de l'alimentation, représente le secteur agricole et alimentaire danois et regroupe des entreprises, des associations commerciales et des associations d'agriculteurs.

(105) L&F fait valoir que la non-taxation de certains produits en vertu de la loi n'entraîne pas un «avantage manifestement arbitraire ou partial en faveur de certaines sociétés». Les produits taxés constituent les sources primaires de graisses saturées au Danemark, ce qui rend ces produits différents des autres produits.

(106) En outre, selon L&F, il n'y a pas de concurrence entre les produits taxés (viandes, produits laitiers, matières grasses de toutes sortes, produits mélangés à tartiner et substituts pour les produits précités) et les produits non taxés (œufs, fruits à coque, graines, pain, maïs, pommes de terre, légumes, fruits, sucre, confiseries, compléments, vitamines, additifs, poissons et autres denrées alimentaires présentant une teneur en matière grasse inférieure à 2,3 %).

5.1.1. LE SEUIL DE 2,3 %

(107) L&F soutient que le seuil de 2,3 % reflète le seuil fixé à l'annexe XIII du règlement (CE) n° 1234/2007 du Conseil ([49]), laquelle réglemente la manière dont le lait destiné à la consommation humaine peut être commercialisé dans l'Union. Le lait de consommation ne peut être constitué que des catégories définies dans cette annexe (à savoir le lait cru, le lait entier, le lait demi-écrémé et le lait écrémé). Le lait entier («sødmælk») est défini comme un lait dont la teneur en matière grasse s'élève à 3,5 % (m/m) au minimum, ce qui correspond à 2,3 % de graisses saturées. Ainsi, le législateur danois a choisi un seuil assurant l'égalité de traitement (non-taxation) des trois types de lait de consommation disponibles sur le marché danois, à savoir le lait entier (au moins 3,5 % de matière grasse), le lait demi-écrémé (de 1,5 à 1,8 % de matière grasse) et le lait écrémé (moins de 0,5 % de matière grasse).

([47]) Arrêt de la Cour du 17 juin 1999 dans l'affaire C-75/97, Belgique/Commission, ECLI:EU:C:1999:311, point 39.
([48]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 et C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, point 69.
([49]) Règlement (CE) n° 1234/2007 du Conseil du 22 octobre 2007 portant organisation commune des marchés dans le secteur agricole et dispositions spécifiques en ce qui concerne certains produits de ce secteur (règlement «OCM unique») (JO L 299 du 16.11.2007, p. 1).

(108) Selon L&F, le seuil de 2,3 % est une manière équilibrée et non discriminatoire d'atteindre les objectifs du régime, tout en évitant une distorsion de la concurrence.

(109) La non-taxation du lait de consommation reflétait à l'époque les recommandations nutritionnelles en vigueur au Danemark, notamment en ce qui concerne les nourrissons et les enfants âgés de 6 mois à 3 ans ([50]).

5.2. *OBSERVATIONS DE LA MIFU*

(110) Dans sa lettre enregistrée le 20 avril 2015, […] (**), représentant Margarinefeningen (MIFU), a présenté ses observations sur la décision d'ouverture. La MIFU, l'association des producteurs de margarine danois, est une organisation professionnelle de producteurs et d'importateurs de margarine au Danemark.

5.2.1. SYSTEME DE RÉFÉRENCE

(111) La MIFU est d'avis que la conception de la loi va à l'encontre de l'objectif allégué en matière de santé, à savoir la diminution de la consommation globale de graisses saturées au Danemark. Selon la MIFU, il n'existe aucune preuve scientifique démontrant que la loi a effectivement permis de réduire la consommation globale de graisses saturées au Danemark ou d'améliorer par ailleurs la santé générale de la population danoise. Au lieu de cela, la MIFU fait valoir que le seul changement sur le plan économique et comportemental suscité par la loi est la modification importante de la mesure dans laquelle certains produits alimentaires contribuent à la consommation globale de graisses saturées au Danemark.

(112) La MIFU indique que la loi a donné lieu à une baisse significative de la consommation des produits alimentaires taxés, tels que la margarine et le beurre, entraînant de la sorte une baisse de la mesure dans laquelle ces produits alimentaires taxés spécifiques ont contribué à la consommation globale de graisses saturées au Danemark. Il n'en demeure pas moins que, selon la MIFU, rien ne prouve que la diminution de la consommation de graisses saturées provenant des produits alimentaires taxés, tels que la margarine et le beurre, ait entraîné une chute de la consommation globale de graisses saturées au Danemark et que la santé générale de la population danoise ait été améliorée de la même façon. Selon la MIFU, cette baisse pourrait au contraire avoir été neutralisée par une augmentation équivalente de la consommation de graisses saturées contenues dans des produits alimentaires non taxés ou moins taxés, entraînant de la sorte une augmentation de la consommation globale de graisses saturées au Danemark. En conséquence, la loi peut simplement avoir modifié la proportion dans laquelle certaines sources (produits alimentaires) contribuent à la consommation globale de graisses saturées au Danemark.

(113) Outre les points de vue déjà exprimés et les documents précédemment soumis à la Commission, la MIFU soutient que les constatations relatives aux effets de la loi sont étayées par des études scientifiques indépendantes sur les répercussions de la loi et d'autres régimes fiscaux européens similaires dans le domaine de l'alimentation.

(114) À cet égard, la MIFU se réfère en particulier au rapport intitulé «Les taxes alimentaires et leur incidence sur la compétitivité dans le secteur agroalimentaire» du 17 juillet 2014 ([51]) (ci-après le «rapport Ecorys»), fondé sur une étude consacrée aux répercussions des régimes fiscaux européens dans le domaine de l'alimentation, parmi lesquels la loi danoise. Elle souligne que le rapport conclut que, d'une manière générale, les taxes sur les denrées alimentaires peuvent conduire à une réduction de la consommation des produits taxés ainsi qu'à une reformulation des produits en ce qui concerne les niveaux de sucre, de sel et de matière grasse. Les taxes sur les denrées alimentaires peuvent également entraîner une substitution de produits, en raison d'une plus grande consommation de produits taxés de marques moins chères ainsi que de substituts de produits non taxés ou moins taxés. Quant à la question de savoir si l'évolution de la consommation contribue à améliorer la santé publique, le rapport conclut que cette question fait encore l'objet d'un large débat et que les données provenant de la littérature universitaire ne sont pas concluantes et sont parfois contradictoires.

(115) Le rapport Ecorys conclut en outre que les taxes sur les denrées alimentaires génèrent une augmentation de la charge administrative et peuvent avoir des effets négatifs sur la rentabilité et l'emploi. Elles peuvent également avoir une incidence sur la compétitivité de différentes entreprises.

([50]) Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, p. 14-15.
(**) Couvert par le secret professionnel.
([51]) Rapport rédigé à la demande de la Commission européenne, DG Entreprises et industrie.

(116) En ce qui concerne les répercussions particulières de la loi, le rapport Ecorys met en évidence une augmentation significative des prix des produits alimentaires imposables de même qu'une baisse significative équivalente de la consommation de ces mêmes produits. Le rapport indique également une évolution nette de la consommation de produits moins taxés au détriment de produits taxés dans le cas de l'huile d'olive, des huiles végétales et des huiles oléagineuses, mais reconnaît que cette évolution peut être imputable à des raisons autres que la fiscalité.

(117) La MIFU renvoie également à une étude scientifique sur les répercussions de la loi, menée en 2013 (peu après la suppression de la loi), montrant que le niveau de consommation de produits imposables tels que le beurre, les mélanges de beurre, la margarine et les huiles a chuté de 10 à 15 % à la suite de l'introduction de la loi ([52]). Selon la MIFU, cette étude indique que l'incidence négative de la loi sur les produits alimentaires imposables était de 3 à 4 fois supérieure à l'effet prévu par le législateur danois dans les commentaires accompagnant le projet de loi.

(118) La MIFU indique que le rapport Ecorys traite d'une autre étude portant sur les conséquences de la loi sur la base des données recueillies pour l'ensemble de l'année 2012. Il ressort de cette étude que la loi de 2012 a notamment entraîné une augmentation de 12 % des prix de la margarine au Danemark, ce qui implique, dans le même temps, une baisse significative de la consommation nationale de margarine et des revenus générés par l'industrie danoise de la margarine, étant donné que l'achat et la consommation de la margarine ont chuté de 8,2 %. Le prix du beurre a augmenté de 13 % et la demande ou la consommation de beurre a baissé de 5,5 % ([53]). La baisse effective de la consommation de margarine observée en 2012, à savoir 8,2 %, était plus de deux fois supérieure à celle prévue par le législateur danois dans les commentaires accompagnant le projet de loi.

(119) La MIFU est d'avis que les conclusions du rapport confirment le point de vue selon lequel la loi n'a pas été conçue de manière à répondre à son prétendu objectif de santé, à savoir réduire le niveau de consommation de graisses saturées au Danemark.

(120) La MIFU fait également valoir que le prélèvement a été conçu de manière clairement arbitraire ou partiale et que les mesures d'aide litigieuses ne peuvent donc pas être justifiées par l'objectif intrinsèque, la nature ou l'économie du système de référence (la loi).

5.2.2. MESURE N[O] 2: EXONÉRATION DE LA TAXATION DES PRODUITS ALIMENTAIRES DONT LA TENEUR EN GRAISSES SATURÉES N'EXCÈDE PAS LE SEUIL DE 2,3 % (POINT 2.1.8.2 DE LA DÉCISION D'OUVERTURE)

(121) La MIFU prétend que la définition du seuil de 2,3 % relève manifestement de considérations de politique industrielle dans la mesure où l'intention et l'effet explicitement poursuivis étaient de favoriser le très influent secteur laitier danois. De l'avis de la MIFU, le seuil a été défini délibérément dans le but d'exonérer le lait de la taxation car toute taxation du lait aurait eu des répercussions financières très graves pour le secteur laitier danois compte tenu de la situation économique et concurrentielle à laquelle le secteur était confronté au moment de l'adoption de la loi.

(122) La MIFU fait valoir que la conception du seuil de 2,3 % dans le cadre de la loi constitue un parfait exemple de mesure sélective de facto qui ne peut être justifiée.

5.2.3. PRINCIPAUX BÉNÉFICIAIRES DE LA LOI

(123) La MIFU soutient en outre que le secteur laitier danois était le principal bénéficiaire de l'exonération de facto induite par le non-paiement des taxes, ce qui a permis d'atténuer un coût que les entreprises du secteur auraient normalement dû supporter. La mise en œuvre de cette loi a entraîné une baisse de la demande des produits alimentaires imposables et donc des revenus (les études de cas font état d'une diminution de 5,5 à 15 % ([54])). Comparativement, le lait n'a pas été taxé et n'a pas subi de baisse de la demande pendant la période d'application de la loi. Au contraire, l'utilisation de lait de consommation ([55]) au Danemark a augmenté légèrement en 2012 par rapport à son niveau de 2011, tout en atteignant, en 2012, un niveau de consommation pratiquement identique à celui enregistré en 2010 ([56]).

(124) La MIFU fait également valoir qu'aucun «expert» n'a jamais recommandé que le lait soit exonéré de la taxation prévue par la loi. Même la «commission de la prévention» du gouvernement danois a recommandé que le lait soit également taxé. Selon la MIFU, les recommandations nutritionnelles de l'administration alimentaire et vétérinaire danoise concernant le recours au lait de consommation chez les enfants en bas âge n'allaient nullement dans le sens d'une exonération fondée sur le seuil de 2,3 % mais n'ont été utilisées que pour justifier l'exclusion du lait du champ d'application de la taxe.

([52]) Dejgaard Jensen et Smed (2013).
([53]) Les taxes alimentaires et leur incidence sur la compétitivité dans le secteur agroalimentaire, ECORYS, 2014, annexes, p. 83.
([54]) Rapport Ecorys.
([55]) Office danois des statistiques.
([56]) Schéma présenté par la MIFU, Office danois des statistiques.

(125) La MIFU fait en outre valoir qu'il était en tout état de cause incohérent et disproportionné d'exonérer le lait en tant que tel de la taxation prévue par la loi à la seule fin présumée de répondre aux éventuels besoins de consommation de lait chez les très petits enfants. Selon la MIFU, cet objectif aurait pu être atteint avec de meilleurs résultats et moins de distorsion, notamment par l'application d'une réglementation traditionnelle, l'utilisation d'instruments fondés sur le marché, l'autoréglementation de l'industrie, l'information et l'éducation ou le remboursement d'impôts aux jardins d'enfants et aux ménages comptant des enfants en bas âge.

(126) En outre, elle fait valoir que l'exonération du lait a favorisé non seulement le recours au lait de consommation par rapport à d'autres sources substituables mais également l'utilisation de lait à des fins industrielles comme ingrédient dans d'autres produits alimentaires au détriment d'ingrédients imposables.

(127) La MIFU conclut donc que le secteur laitier danois était le principal bénéficiaire de l'exonération de facto et qu'aucune autre entité n'a bénéficié autant de cette exonération que l'entreprise Arla.

5.3. OBSERVATIONS D'ARLA FOODS

(128) Dans sa lettre enregistrée par la Commission le 7 juin 2016, […] (***), représentant Arla, a présenté ses observations sur la décision d'ouverture. Arla Foods constitue le plus grand groupe laitier européen et est détenu sous la forme d'une coopérative par des producteurs de lait danois et suédois. Le groupe Arla transforme plus de 90 % du lait danois.

(129) Dans sa lettre, Arla affirme que l'objectif de la taxe sur les graisses saturées était de promouvoir une meilleure alimentation afin d'améliorer l'état de santé et l'espérance de vie moyenne de la population au Danemark. En outre, pour atteindre cet objectif global, Arla soutient que les objectifs de cette taxe indirecte n'étaient pas de simplement taxer tous les produits alimentaires contenant des graisses saturées, mais aussi d'orienter la population vers des produits alimentaires contenant des quantités plus faibles de graisses saturées sans pour autant réduire la consommation de produits alimentaires sains et nécessaires contenant d'autres nutriments importants. Une alimentation exempte de graisses saturées n'est pas l'objectif de la taxe étant donné que de nombreux produits, qui contiennent des graisses saturées, sont également des produits alimentaires indispensables.

(130) Arla poursuit en affirmant que le seuil de taxation de 2,3 % n'est pas sélectif car les produits alimentaires dont la teneur en graisses saturées est inférieure à 2,3 % se trouvent dans une situation factuelle et juridique différente — compte tenu des objectifs de la taxe sur les graisses saturées — de celle des produits présentant une teneur plus élevée en graisses saturées. Imposer uniquement les produits alimentaires excédant le seuil de 2,3 % contribue aux objectifs de la taxe.

(131) Arla explique ensuite comment le seuil de 2,3 % reposait sur les recommandations nutritionnelles officielles concernant le lait de consommation au moment de l'introduction de la taxe. Il énumère en outre les avantages du lait. Enfin, Arla soutient qu'il n'existe pas de relation concurrentielle entre le lait de consommation et d'autres produits.

6. **LE RAPPORT ECORYS**

(132) Le rapport intitulé «Les taxes alimentaires et leur incidence sur la compétitivité dans le secteur agroalimentaire» faisait suite à une étude commandée par la direction générale des entreprises et de l'industrie de la Commission européenne. L'étude a été réalisée en 2013-2014 par le consortium européen pour la compétitivité et une politique industrielle durable (consortium ECSIP). Le consortium était dirigé par Ecorys Pays-Bas et regroupe Cambridge Econometrics, l'Institut technologique danois, Euromonitor, IDEA Consult, l'Institut IFO et WiiW, ainsi que plusieurs sous-traitants et particuliers spécialisés. Le rapport visait à examiner les effets induits par des taxes non harmonisées sur la compétitivité de l'industrie agroalimentaire. L'étude comprenait une analyse de la taxe danoise sur les graisses saturées. Selon le rapport Ecorys (voir le considérant 123), certains éléments indiquent que la taxe sur les graisses saturées a bien atteint son objectif premier, à savoir influencer les habitudes d'achat, et qu'elle a également contribué à financer des réductions d'impôt dans d'autres secteurs, au prix cependant d'une lourde charge administrative pour les entreprises concernées.

(***) Couvert par le secret professionnel.

(133) Le rapport Ecorys comprenait l'étude d'analyse économétrique intitulée «La taxe danoise sur les graisses saturées — effets à court terme sur la consommation, les schémas de substitution et les prix à la consommation des matières grasses» ([57]). D'après cette analyse, l'introduction de la taxe sur les graisses saturées contenues dans les produits alimentaires a eu un effet sur le marché des produits concernés, étant donné que le niveau de consommation de matières grasses a chuté de 10 à 15 %. Toutefois, compte tenu de la période de données relativement courte pendant laquelle la taxe est restée en vigueur (neuf mois, avec correction des effets liés à la saisonnalité), c'est avec une grande prudence qu'il convient d'interpréter ces conclusions dans une perspective à long terme. Le raisonnement économique donne à penser que des ajustements comportementaux et des réductions de la consommation de matières grasses seront observés sur le long terme, tant chez les consommateurs que chez les producteurs, par exemple en termes de reformulation des produits en faveur de produits à faible teneur en graisses saturées, etc. Outre la réduction de la consommation de matières grasses, l'étude a constaté le recours à la substitution de produits, en observant que les consommateurs ont réduit les achats de beurre et augmenté les achats de margarine et de mélanges ([58]). Les effets de la substitution par rapport aux produits contenant moins de graisses saturées n'ont pas été analysés directement. Les effets de la substitution peuvent renforcer (si les produits de remplacement sont plus sains) ou compromettre (si, par exemple, ils contiennent beaucoup de sucre) les effets incitatifs directs de la taxe ([59]).

(134) Dans le même temps, les coûts administratifs imposés par la taxe ont été jugés importants pour les entreprises. Il a été estimé que la taxe a entraîné, pour les entreprises du secteur de la vente au détail et de la vente en gros, un coût de quelque 200 millions de DKK ([60]) (soit environ 27 millions d'EUR).

(135) La Chambre de commerce danoise a demandé à 99 de ses membres (principalement des organisations de vente au détail) s'ils avaient remarqué que la taxe sur les graisses saturées avait orienté les consommateurs vers des produits plus sains. Seuls 12 % des membres ont pu constater cette évolution ([61]), ce qui donne à penser que les effets de la substitution compromettaient l'effet incitatif de la taxe. Cependant, aucune recherche universitaire ne permet d'étayer ce constat pour le moment.

7. APPRÉCIATION DE L'EXISTENCE D'UNE AIDE

(136) En vertu de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

(137) La qualification d'aide d'État d'une mesure au sens de cette disposition nécessite donc que les conditions cumulatives suivantes soient remplies: i) la mesure d'aide doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État; ii) elle doit conférer un avantage économique à une entreprise; iii) cet avantage doit être sélectif; et iv) la mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et affecter les échanges entre États membres.

(138) Dans la décision d'ouverture de la procédure, la Commission a estimé à titre préliminaire que les mesures 1 à 3, 5 et 6 présentaient toutes les caractéristiques d'une aide d'État. En ce qui concerne la mesure n° 4, la Commission a considéré que la mesure ne constituait pas une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(139) Au cours de la procédure formelle d'examen, la Commission a reçu des observations et des commentaires du Danemark et de plusieurs parties intéressées. En ce qui concerne la mesure n° 4, la procédure formelle d'examen n'a révélé aucune information qui soit de nature à imposer une conclusion différente de celles formulées dans la décision d'ouverture. Par conséquent, en ce qui concerne la mesure n° 4, la Commission considère que l'exonération en cause n'est pas sélective étant donné qu'elle concerne des produits qui ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des produits soumis à la taxe. En effet, les objectifs de la taxe (voir le considérant 166) visent l'amélioration de la santé humaine et de l'alimentation de sorte que, de ce point de vue, les produits non destinés à la consommation humaine ne sont pas comparables. La mesure n° 4 ne constitue donc pas une aide d'État.

(140) En ce qui concerne les mesures 1 à 3, 5 et 6, le Danemark et les parties intéressées ont fait valoir que ces mesures ne présentaient pas toutes les caractéristiques d'une aide d'État. Le Danemark a soumis des informations sur les éléments juridiques, administratifs et factuels des mesures, à la suite desquelles un nouvel examen de l'existence d'une aide d'État est indispensable concernant lesdites mesures.

([57]) Dejgaard Jensen, Jørgen et Sinne Smed (2013), publié dans Food Policy 42 (2013), 18-31.
([58]) Rapport Ecorys, p. 40, point 2.3.1.
([59]) Dejgaard Jensen, Jørgen et Sinne Smed (2013), publié dans Food Policy 42 (2013), 18-31.
([60]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 n° 23: Fetafgifetten: et dyrt bekendtskab.
([61]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 n° 23: Fetafgifetten: et dyrt bekendtskab.

7.1. *AVANTAGE POUR LES ENTREPRISES*

(141) Au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, l'avantage est un avantage économique qu'une entreprise n'aurait pas pu obtenir dans les conditions normales du marché, c'est-à-dire en l'absence d'intervention de l'État.

(142) La forme précise d'une mesure n'entre pas en ligne de compte pour établir si cette dernière procure un avantage économique à l'entreprise. Non seulement l'octroi d'avantages économiques positifs est pertinent pour la notion d'«aide d'État», mais l'exonération de charges économiques (telles que les taxes) peut également constituer un avantage. Cette notion est une notion générale qui inclut tout allègement des charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise ([62]). Elle couvre toutes les situations dans lesquelles des opérateurs économiques sont déchargés des coûts inhérents à leurs activités économiques. Cela inclut notamment les situations dans lesquelles certains opérateurs ne doivent pas supporter de coûts que d'autres opérateurs comparables doivent normalement supporter dans un ordre juridique donné.

(143) À cet égard, le fait que certains produits n'étaient pas soumis à la taxe sur les graisses saturées peut comporter un avantage pour leurs producteurs. Cela signifie que ces produits et leurs producteurs, qui sont des entreprises fournissant des biens sur le marché, peuvent bénéficier d'un avantage économique sous la forme d'un allègement de la charge fiscale potentiellement générée par la taxe.

(144) La question de savoir si la charge fiscale découlant de la taxe sur les graisses saturées constitue un «coût normal» que tout produit doit comporter ou une «charge normalement incluse dans le budget d'une entreprise» revient à apprécier la comparabilité des produits au regard de l'objectif du prélèvement. Cette question sera traitée dans la partie de la présente décision consacrée à la sélectivité (voir ci-dessous).

7.2. *PRÉSENCE DE RESSOURCES D'ÉTAT ET IMPUTABILITE À L'ÉTAT*

(145) Seuls les avantages accordés directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et sur la base d'une décision imputable à l'État peuvent constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([63]). La renonciation à des recettes qui auraient normalement été versées à l'État constitue un transfert de ressources d'État ([64]).

(146) Toutes les mesures, telles qu'énoncées au considérant 27 de la présente décision, résultaient d'un acte législatif adopté par le parlement danois (Folketinget) et étaient en tant que telles imputables à l'État danois.

(147) En outre, en ce qui concerne les mesures 1 à 3 et 6, un «déficit» de recettes fiscales découlant d'exonérations ou de réductions de taxes accordées par l'État membre satisfait à l'exigence relative à l'affectation de ressources d'État prévue à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([65]).

(148) Toutefois, en ce qui concerne la mesure n° 5, l'une des conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, à savoir la présence de ressources d'État, n'était pas remplie. Il ne suffit pas qu'un État membre impose une charge à certains producteurs ou dispense de cette charge certains producteurs par rapport à d'autres pour qu'une mesure puisse être considérée comme une aide d'État ([66]). L'avantage que les producteurs nationaux de produits imposables auraient pu avoir en raison de la charge administrative accrue et des coûts supplémentaires en découlant pour les importateurs/producteurs de biens étrangers du fait de la taxe de couverture est simplement dû au fait que la taxe est exigible très tôt dans la chaîne de production mais n'a pas eu pour effet que le Danemark renonce à des recettes fiscales auxquelles il aurait eu légalement droit par ailleurs (voir le considérant 87). Il aurait simplement pu augmenter le coût total des produits taxés importés. Aussi la Commission convient-elle avec le Danemark que l'augmentation des charges administratives et les coûts supplémentaires qui en résultent pour les importateurs n'entraînent pas un transfert de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE (voir le considérant 87). Il n'est donc pas nécessaire d'apprécier si les autres conditions d'octroi d'une aide d'État sont remplies pour cette mesure.

([62]) Arrêt de la Cour de justice du 19 septembre 2000 dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, ECLI:EU C:2000:467, point 25; arrêt de la Cour de justice du 19 mai 1999 dans l'affaire C-6/97, Italie/Commission, ECLI:EU:C:1999:251, point 15; arrêt de la Cour de justice du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, point 36.

([63]) Arrêt de la Cour du 24 janvier 1978 dans l'affaire C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, points 25 et 26; arrêt du Tribunal du 12 décembre 1996 dans l'affaire T-358/94, Air France/Commission, ECLI:EU:T:1996:194, point 63.

([64]) Arrêt de la Cour de justice du 16 mai 2000 dans l'affaire C-83/98 P, France/Ladbroke Racing et Commission, ECLI:EU:C:2000:248, points 48 à 51.

([65]) Arrêt de la Cour du 15 mars 1994 dans l'affaire C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, point 14.

([66]) Arrêt de la Cour du 24 janvier 1978 dans l'affaire C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, points 25 et 26.

(149) Pour toutes ces raisons, la Commission conclut que la mesure n° 5 ne constituait pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.3. *DISTORSION DE LA CONCURRENCE ET INCIDENCE SUR LES ÉCHANGES*

(150) Une distorsion de la concurrence au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité est généralement constatée dès lors que l'État octroie un avantage financier à une entreprise dans un secteur libéralisé où la concurrence existe ou pourrait exister ([67]). Les juridictions de l'Union ont également jugé que «lorsqu'une aide financière accordée par un État renforce la position d'une entreprise par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes dans les échanges [au sein de l'Union], ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide» ([68]).

(151) La production des produits en cause dans la présente affaire a lieu dans un secteur libéralisé. Les échanges transfrontaliers sont importants pour ces produits. Tout avantage sélectif en faveur de certains de ces producteurs serait donc susceptible d'affecter la concurrence et les échanges transfrontaliers.

7.4. *SÉLECTIVITÉ*

(152) Pour relever du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité, une aide doit favoriser «certaines entreprises ou certaines productions». En conséquence, toutes les mesures qui favorisent des opérateurs économiques ne relèvent pas nécessairement de la notion d'«aide»; seules sont concernées celles qui confèrent un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques.

(153) Afin d'établir la sélectivité d'une mesure, la Cour de justice a fréquemment appliqué une analyse en deux ou trois étapes. Dans la méthode en deux étapes, il convient tout d'abord de déterminer si certaines entreprises bénéficient d'un avantage par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable; ensuite, il est établi si la différenciation peut être justifiée parce qu'elle résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrit ([69]).

(154) En revanche, dans l'analyse en trois étapes ([70]):

— dans un premier temps, il convient de définir le système de référence,

— dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure en question constitue une dérogation à ce système du fait qu'elle introduit des différences entre des opérateurs économiques qui, au regard des objectifs intrinsèques du système, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au système de référence, elle n'est pas sélective,

— à défaut (donc si elle est a priori sélective), il convient d'établir, dans un troisième temps, si la dérogation est justifiée par la nature ou l'économie générale du système de référence. Si une mesure a priori sélective est justifiée par la nature ou l'économie du système, elle ne peut être jugée sélective.

([67]) Arrêt du Tribunal du 15 juin 2000 dans les affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, points 141 à 147; arrêt de la Cour de justice du 24 juillet 2003 dans l'affaire C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415.

([68]) Arrêt de la Cour de justice du 14 janvier 2015 dans l'affaire C-518/13, Eventech/Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, point 66.

([69]) Voir, par exemple, l'arrêt de la Cour du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757, points 82 et suivants; l'arrêt de la Cour de justice du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, points 40 et suivants; l'arrêt de la Cour du 8 novembre 2001 dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, Wietersdorfer et Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, points 41 et 42. Voir également les arrêts récents de la Cour de justice dans les affaires jointes C-234/16 et C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, point 35; l'arrêt dans l'affaire C-323/16 P, Eurallumina/Commission, ECLI:EU:C:2017:952, point 62, et dans l'affaire C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, points 69 à 72. Dans ces arrêts, la Cour n'applique pas l'analyse en trois étapes pour établir la sélectivité des régimes en question, mais se concentre sur la question de savoir si les régimes donnent lieu à une discrimination entre des entreprises comparables, ce qui correspond à la première étape de l'analyse en deux étapes.

([70]) Voir, par exemple, l'arrêt dans l'affaire C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, point 37, ainsi que l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, point 49. Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group e.a., ECLI:EU:C:2016:981, point 57. Toutefois, au point 54 de ce dernier arrêt, la Cour de justice évalue la condition relative à la sélectivité comme étant une question de discrimination (première étape) pour laquelle d'éventuelles justifications peuvent s'appliquer (deuxième étape).

(155) Selon la jurisprudence de la Cour de justice, dans le cas des régimes fiscaux, le caractère sélectif d'une mesure doit être apprécié, en principe, dans le cadre d'une analyse en trois étapes ([71]). En réalité, la différence entre les deux approches est plutôt académique. Cette différence consiste, dans l'approche en trois temps, à scinder en deux étapes séparées la première étape. Dans les deux cas, il est nécessaire de définir le cadre de référence approprié ([72]).

(156) Selon l'arrêt Gibraltar ([73]), la détermination des entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable est essentielle pour identifier le cadre de référence approprié. Il résulte de la jurisprudence que cette appréciation découle de l'objectif poursuivi par la mesure concernée ([74]) et, plus généralement, des objectifs poursuivis par le système dans lequel elle s'inscrit ([75]). De ce point de vue, l'analyse de la sélectivité consiste à déterminer non seulement si une mesure particulière déroge formellement à un cadre de référence déterminé, mais aussi et surtout si une entreprise ou certaines entreprises bénéficient d'un avantage par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable ([76]).

(157) Aux fins de la présente décision, la sélectivité des mesures sera appréciée en procédant à l'analyse en trois étapes décrite au considérant 154.

7.4.1. SYSTÈME DE RÉFÉRENCE

(158) Le système de référence constitue l'élément à partir duquel la sélectivité d'une mesure est appréciée. Il est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par ses objectifs.

(159) Dans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde généralement sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation. Il en va de même pour les prélèvements (autonomes) à affectation spéciale, telles les contributions sur certains produits ou certaines activités ayant un impact négatif sur l'environnement ou la santé, qui ne s'inscrivent pas vraiment dans un régime d'imposition plus vaste. En conséquence, et pour autant que les limites du prélèvement n'aient pas été conçues d'une manière manifestement arbitraire ou partiale ([77]) — propre à favoriser certains produits ou certaines activités se trouvant dans une situation comparable au regard de la logique sous-jacente du prélèvement en cause — le système de référence est, en principe, le prélèvement lui-même. Toutefois, l'objet d'une taxe ou d'un prélèvement peut être lié à des objectifs supplémentaires (tels que la santé, l'environnement, l'urbanisme, etc.) allant au-delà de simples objectifs budgétaires, qui doivent également être évalués lors de l'établissement du système de référence global applicable à une telle mesure.

(160) Conformément à la jurisprudence ([78]), les objectifs intrinsèques ou la logique interne d'une mesure ne doivent être définis et l'appréciation de la sélectivité (discrimination) ne doit être effectuée que sur la base de ces objectifs et non de considérations externes. En tant que tels, les objectifs de santé (ou des objectifs similaires en matière d'environnement ([79])) ne sauraient justifier l'exclusion d'autres mesures sélectives du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Toutefois, s'il est établi qu'un tel objectif, voire plusieurs objectifs (tels que la santé, l'environnement, l'urbanisme, etc.) font partie de la logique interne (objectifs intrinsèques) de la taxe et du système dans lequel elle s'inscrit, il devient alors loisible à un État membre de les équilibrer et, dans le même temps, d'en garantir le respect ([80]). À la suite d'un tel équilibre et de l'application simultanée d'objectifs, il se peut que,

([71]) Voir la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), en particulier les points 127 et suivants, ainsi que la jurisprudence qui y est citée. Voir également les arrêts de la Cour du 28 juin 2018 dans l'affaire C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission, ECLI:EU:C:2018:505, points 83 à 94, et du 19 décembre 2018 dans l'affaire C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, point 37.

([72]) Conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, ECLI:EU:C:2016:289, point 28.

([73]) Arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732.

([74]) Voir, par exemple, l'arrêt dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, point 41, ainsi que l'arrêt dans l'affaire C-279/08 P, Commission/Pays-Bas, ECLI:EU:C:2011:551, point 62.

([75]) Voir, par exemple, l'arrêt de la Cour du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 75, ainsi que l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, point 54.

([76]) Arrêt dans les affaires jointes C-234/16 et C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, point 35. Arrêt dans l'affaire C-323/16 P, Eurallumina/Commission, ECLI:EU:C:2017:952, point 62. Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group, ECLI:ECLI:EU:C:2016:981, point 76, ainsi que dans l'affaire C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, points 69 à 72.

([77]) Arrêt de la Cour de justice du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, points 101 et suivants.

([78]) Arrêt du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, ECLI:EU:C:2006:511, point 82; arrêt de la Cour de justice du 18 juillet 2013 dans l'affaire C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, points 27 et suivants.

([79]) Arrêt de la Cour du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757, point 92.

([80]) Arrêts de la Cour de justice dans les affaires jointes C-234/16 et C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, points 45 à 55.

malgré une apparente discrimination du point de vue d'un objectif donné, une telle différenciation soit justifiée (ou que les entreprises ne se trouvent pas dans une situation comparable) du point de vue d'un autre objectif tout aussi applicable. Toutefois, l'invocation de plusieurs objectifs ne doit pas conduire à une discrimination arbitraire, et la justification de toute exclusion de la taxe (ou d'une imposition inférieure) doit porter sur les objectifs intrinsèques prédéfinis de la mesure, être appliquée de manière cohérente et apparaître clairement dans la méthode d'imposition.

(161) Que i) l'on constate l'existence a priori d'une discrimination au regard d'un objectif et que, par la suite, l'on constate que celle-ci est justifiable au regard des différents objectifs appliqués dans leur ensemble, ou que ii) l'on constate simplement l'absence de discrimination parce que les entreprises ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle comparable en raison de l'application combinée de plusieurs objectifs, revient en définitive au même et aboutit au même résultat, à savoir à l'absence de sélectivité. Dans un souci de clarté, la Commission suivra, en l'espèce, la première de ces deux approches aux fins de son appréciation. Par conséquent, elle prendra comme point de départ l'objectif de réduction de la quantité de graisses saturées, étant donné que cet objectif résulte des caractéristiques techniques de la taxe, à savoir l'objet ou le fait générateur de cette taxe ([81]). Tout écart par rapport à la logique liée à cet objectif sera retenu comme une discrimination a priori (voir les considérants 168 à 171), qui peut être justifiée sur la base de la nature et de la logique du système global, y compris au regard de tous les objectifs applicables. Toutefois, ce mode de présentation est sans préjudice de l'existence de tous les objectifs intrinsèques poursuivis par la mesure et de l'ordre de priorité que l'État membre a défini.

(162) En ce qui concerne les mesures en cause, dans la décision d'ouverture, considérant 80, le système de référence a été défini comme suit: «En l'espèce, le système de référence est le système fiscal danois et, en particulier, les règles de taxation des graisses saturées contenues dans les denrées alimentaires. Comme décrit ci-dessus (considérants 17 et suivants), les produits contenant des graisses saturées sont en principe soumis à la taxe sur les graisses saturées. Conformément aux dispositions applicables de la loi, une taxe de 16 DKK par kilo de graisses saturées contenues dans les denrées alimentaires correspondantes est imposée». Sur la base des informations fournies par les autorités danoises et par des tiers, la Commission doit adapter ce système de référence de manière à inclure tous les objectifs intrinsèques poursuivis par la mesure (voir le considérant 166).

(163) Dans leurs observations relatives à la décision d'ouverture (voir les considérants 56 et suivants de la présente décision), les autorités danoises ont contesté la définition du système de référence établie par la Commission. Le Danemark estime que le système de référence devrait être défini en fonction des objectifs intrinsèques poursuivis par la taxe. Selon les autorités danoises, les objectifs poursuivis par la taxe sur les graisses saturées visaient à promouvoir une meilleure alimentation et à améliorer la santé de la population danoise en taxant les sources primaires d'apport en graisses saturées au Danemark, tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles.

(164) La Commission observe que les commentaires accompagnant la loi, élaborés en vue de la première lecture au parlement danois, indiquent uniquement que «l'objectif de la loi est de promouvoir une meilleure alimentation et, par conséquent, d'améliorer la santé de la population» et que «cet objectif est atteint en réduisant la consommation de graisses saturées par l'imposition d'une taxe de 16 DKK par kilo de graisses saturées contenues dans des produits spécifiques...»

(165) Bien qu'il ne soit pas fait mention de sources primaires dans les commentaires joints à la loi, il est fait référence à des recommandations nutritionnelles précisant que les matières grasses doivent faire partie d'un régime alimentaire quotidien et qu'il est préférable de consommer des graisses insaturées que des graisses saturées. En outre, les commentaires joints à la loi indiquaient que la taxe devait idéalement couvrir une part importante des denrées alimentaires normales afin de produire l'effet maximal sur la consommation, mais également être aussi simple que possible et être imposée dès le début de la chaîne de production, de manière à réduire le nombre d'entreprises confrontées à la charge administrative découlant de la taxe (enregistrement, déclaration, acquittement).

(166) En conclusion, la Commission comprend le cadre de référence (déterminant l'objet ou le fait générateur de cette taxe ([82])) comme suit: la taxe ciblait la teneur en graisses saturées et était imposée sur le poids des graisses saturées contenues dans les produits alimentaires énumérés à l'article 1er de la loi, dès lors que la teneur en graisses saturées contenues dans le produit alimentaire excédait 2,3 % du poids dudit produit (voir le considérant 15). La taxe a été fixée au taux forfaitaire de 16 DKK par kilo de graisses saturées contenues dans le produit alimentaire correspondant (voir l'article 2 de la loi et le considérant 16). L'article 3 de la loi définissait les opérateurs assujettis à la taxe (voir le considérant 17). Cette taxe a été imposée afin d'atteindre les objectifs suivants (objectifs intrinsèques):

— encourager une réduction de la consommation de graisses saturées et favoriser la consommation de produits présentant une plus faible teneur en graisses saturées au détriment de produits présentant une teneur plus élevée en graisses saturées,

([81]) Arrêt du 19 décembre 2018 dans l'affaire C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, point 37.
([82]) Arrêt du 19 décembre 2018 dans l'affaire C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, point 37.

— tenir compte, dans le même temps, des recommandations nutritionnelles officielles et des exigences en matière d'efficacité économique et administrative.

(167) La Commission observe que les objectifs poursuivis par la taxe sont essentiellement liés à la santé publique (y compris une meilleure alimentation) et qu'il est permis, dans ce contexte, de poursuivre simultanément plusieurs objectifs de santé publique dans le cadre d'une même mesure.

(168) Par conséquent, l'objet de la taxe (et son fait générateur) est la taxation du poids de graisses saturées contenues dans les produits alimentaires, tout en préservant d'autres objectifs sanitaires et nutritionnels (comme indiqué au considérant 166 ci-dessus).

(169) Dans la logique de l'objectif lié aux graisses saturées, tout produit contenant des graisses saturées se trouverait dans une situation comparable à celle des produits soumis à la taxe (sélectivité prima facie). La teneur en graisses saturées devrait donc servir de référence pour déterminer s'il existe a priori une discrimination induite par la non-taxation de certains produits. Toutefois, comme examiné ci-après, des exclusions liées à d'autres objectifs sanitaires et nutritionnels exposés ci-dessus et résumés au considérant 166, poursuivis lors de la conception de la taxe, peuvent être considérées comme justifiées dans la logique du système, lequel vise à améliorer la santé publique. D'autres bases étayant une éventuelle justification inhérente au système fiscal peuvent être, par exemple, la nécessité de combattre la fraude ou l'évasion fiscale, des raisons de bonne gestion administrative, le principe de neutralité fiscale ou la nécessité d'éviter une double imposition (voir le considérant 176).

(170) La taxe ne semble pas avoir été conçue de manière clairement arbitraire ou partiale de façon à favoriser certains produits ou certaines activités se trouvant dans une situation comparable au regard de la logique sous-jacente de la taxe en cause ([83]). La conception d'ensemble de la taxe est justifiée, compte tenu de tous les objectifs intrinsèques qu'elle poursuit.

(171) La Commission considère que le système de référence devrait couvrir a priori tous les produits à teneur en graisses saturées — c'est-à-dire également ceux qui ne sont pas soumis à la taxe — et examine si la non-taxation de ces autres produits peut se justifier dans la logique du système de référence et compte tenu de tous les objectifs qu'il englobe.

7.4.2. DÉROGATION AU SYSTÈME DE RÉFÉRENCE (SÉLECTIVITÉ PRIMA FACIE)

(172) Dans un deuxième temps, il convient d'examiner si la non-taxation de certains produits constitue une dérogation au système de référence.

(173) Comme indiqué ci-dessus, dans la logique de l'objectif lié à la réduction de la consommation de graisses saturées, tout produit contenant des graisses saturées se trouverait dans une situation comparable à celle des produits soumis à la taxe. Par conséquent, l'exclusion du champ d'application de la taxe des produits contenant des graisses saturées constituerait, à première vue, une pratique sélective.

(174) À la lumière de l'objectif lié à la taxation des produits contenant des graisses saturées, les produits suivants (contenant des graisses saturées) semblent se trouver dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des produits soumis à la taxe et leur non-taxation semble donc a priori sélective, comme indiqué au considérant 86 de la décision d'ouverture de la procédure:

— mesure n° 1: l'omission de certains produits alimentaires mentionnés sur la liste des produits alimentaires visée à l'article 1er de la loi qui étaient soumis à la taxe, décrits en détail au point 2.1.8.1. de la décision d'ouverture,

— mesure n° 2: l'exonération de la taxation des produits alimentaires dont la teneur en graisses saturées n'excédait pas le seuil de 2,3 %, décrits en détail au point 2.1.8.2 de la décision d'ouverture,

— mesure n° 3: l'exonération de la taxe pour les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables était inférieur ou égal à 50 000 DKK, décrites en détail au point 2.1.8.3 de la décision d'ouverture.

([83]) Arrêt de la Cour de justice du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, points 101 et suivants.

(175) La Commission réexaminera si les exclusions et les exonérations, à l'égard desquelles des réserves ont été émises dans la décision d'ouverture de la procédure, sont justifiées au regard des objectifs de la loi.

7.4.3. **JUSTIFICATION SUR LA BASE DE LA LOGIQUE DU RÉGIME FISCAL**

(176) Lorsqu'une mesure est a priori sélective, il est nécessaire d'évaluer dans le cadre de la troisième étape si cette dérogation peut être justifiée par la logique du système. C'est le cas lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou lorsqu'elle résulte de mécanismes inhérents au système et nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité ([84]) À contrario, il n'est pas possible d'invoquer des objectifs extérieurs qui ne sont pas inhérents au système ([85]). Une justification possible pourrait reposer, par exemple, sur un des éléments suivants: la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ou celle de tenir compte d'exigences comptables particulières, des raisons de bonne gestion administrative, le principe de neutralité fiscale ([86]), la nature progressive de l'impôt sur le revenu et sa logique redistributive, la nécessité d'éviter une double imposition ([87]) ou l'objectif d'optimisation du recouvrement des créances fiscales. En outre, la Commission a reconnu que la poursuite d'objectifs multiples en matière de santé justifiait valablement de telles dérogations ([88]) ([89]).

7.4.3.1. ***Mesure n° 1***

(177) Les mesures n° 1 et n° 2 concernent l'exclusion de la taxation de tout produit alimentaire non énuméré à l'article 1er de la loi. La mesure n° 2 sera appréciée séparément ci-dessous, mais les deux mesures concernent l'application de différents critères (voir le considérant 181) permettant de définir les produits imposables visés à l'article 1er de la loi, appelés sources primaires de graisses saturées. Le plaignant avance que certains produits alimentaires ont été exclus de la taxe, contrairement à d'autres, même s'ils contribuent dans la même mesure à la consommation de graisses saturées. Le plaignant insiste tout particulièrement sur la différenciation opérée entre le poisson, les œufs et la chair de volaille. Les poissons et les œufs n'étaient pas taxés, contrairement aux poulets, même si leur contribution à la consommation de graisses saturées était comparable (voir le considérant 52 de la décision d'ouverture).

(178) Au considérant 30 de la décision d'ouverture, la Commission a énuméré les principaux produits non taxés parce qu'ils n'étaient pas énumérés à l'article 1er de la loi. La Commission a estimé à titre préliminaire que les produits taxés et non taxés se trouvaient dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif intrinsèque du système de référence et que l'exclusion des produits de l'article 1er (points i à vii) de la loi constituait une aide d'État en faveur des producteurs de tous les produits non couverts par ces dispositions. Pour que la Commission accepte ces exclusions, le Danemark a été invité à fournir des justifications complémentaires à l'appui de celles-ci.

(179) Toutefois, sur la base des informations fournies par les autorités danoises et des observations présentées par des tiers, la Commission est d'avis qu'en ce qui concerne la mesure n° 1, des raisons justifient qu'elle s'écarte de son évaluation préliminaire telle que figurant dans la décision d'ouverture.

(180) Bien que la non-taxation de denrées alimentaires (destinées à la consommation humaine) contenant des graisses saturées soit a priori sélective, ces exclusions, si elles visent à améliorer la santé et à promouvoir une meilleure alimentation (les objectifs intrinsèques de la taxe), comme indiqué au considérant 31, peuvent être justifiées par la logique générale du système.

([84]) Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, point 138 (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1).

([85]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 et C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, points 69 et 70; arrêt de la Cour de justice du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, ECLI:EU:C:2006:511, point 81; arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans l'affaire C-279/08 P, Commission/Pays-Bas, ECLI:EU:C:2011:551; arrêt de la Cour du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757. Arrêt de la Cour de justice du 18 juillet 2013 dans l'affaire C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, points 27 et suivants.

([86]) Pour les organismes de placement collectif, voir le point 5.4.2 de la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1).

([87]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 et C-80/08, Paint Graphos e.a., ECLI:EU:C:2011:550, point 71.

([88]) Décision de la Commission européenne du 24 avril 2018, SA.45862 (2018/N) relative à la taxe irlandaise sur les boissons sucrées, C (2018) 2385 final.

([89]) Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, point 136 (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1).

(181) En l'espèce, les autorités danoises ont établi une liste de produits alimentaires à imposer sur la base de cinq critères: i) l'application du seuil de 2,3 % examiné dans la mesure n° 2; ii) les quantités de produit consommées; iii) la proportion réelle de graisses saturées contenues dans le produit concerné (considérant 38); iv) le respect des recommandations nutritionnelles officielles (considérant 37); et v) la garantie que les proches substituts de sources primaires de graisses saturées sont également taxés (considérant 44). L'objectif de la taxe n'était donc pas d'éliminer toute consommation de graisses saturées, mais plutôt de cibler les sources primaires, c'est-à-dire les produits à teneur élevée en graisses saturées, consommés assez fréquemment, afin de réduire la consommation de graisses saturées et d'induire un glissement de la consommation vers des produits alimentaires présentant des avantages plus nombreux pour la santé, tout en veillant à ce que les proches substituts des sources primaires de graisses saturées soient également taxés.

7.4.3.1.1. **Produits exclus de la taxe principalement en raison des faibles quantités de produit consommées ou de la faible proportion réelle de graisses saturées contenues dans le produit**

(182) Comme indiqué au considérant 46, les produits alimentaires qui contribuaient à la consommation totale de graisses saturées à hauteur de 1 % ou moins (comme les poissons, les œufs, les fruits à coque et les graines) n'ont pas été considérés comme des sources primaires d'apport en graisses saturées. Cela pouvait s'expliquer soit par le fait que les quantités de produit généralement consommées par la population étaient faibles, soit par le fait que la proportion réelle de graisses saturées contenues dans le produit était restreinte. Alors que, dans le cas des poissons, d'autres raisons liées aux recommandations nutritionnelles nationales (considérant 197) justifiaient l'exclusion de la taxation, pour les œufs ([90]), les fruits à coque et les graines, la principale raison était leur faible contribution à la consommation totale de graisses saturées au Danemark.

(183) En ce qui concerne les poissons et les œufs, il convient de noter que ces produits, avec leur modeste un pour cent de contribution (respectivement) à la consommation de graisses saturées, ne constituent pas des sources primaires de graisses saturées, selon l'objectif poursuivi par le législateur danois. Il était donc logique d'exclure les poissons et les œufs du champ d'application de la taxe. La chair de volaille est définie comme de la viande dans la nomenclature et dans la directive 2000/13/CE (voir le considérant 42). Étant donné que la chair de volaille est considérée comme un type de viande et donc comme une source primaire de graisses saturées, il était logique et justifié de l'inclure dans le champ d'application de l'article 1er, point i), de la loi. Pour ce qui est des fruits à coque et des graines, le considérant 46 mentionne leur faible contribution à la consommation de graisses saturées.

(184) Comme exposé au point 4.1.3 ci-dessus, les produits non taxés n'ont pas été considérés comme des sources primaires d'apport en graisses saturées au Danemark, pas plus qu'ils ne sont classés comme des substituts directs des produits taxés en application de l'article 1er, point vii), de la loi.

(185) Il convient de rappeler que les graisses saturées contenues dans les produits alimentaires transformés (par exemple, le pain, les chips ou les confiseries) ont été taxées par le biais de l'imposition des constituants (voir le considérant 41).

(186) Du fait de l'imposition de la taxe à un stade précoce de la chaîne d'approvisionnement, les producteurs de produits alimentaires transformés ont également été incités à utiliser les constituants les plus sains, à savoir ceux contenant moins de graisses saturées (voir le considérant 90).

(187) Pour atteindre les objectifs visés par la loi, il était impératif d'établir lors de la détermination des produits imposables si les niveaux de consommation de certains produits correspondaient ou non aux recommandations nutritionnelles nationales pour une alimentation saine.

(188) Par conséquent, la décision d'inscrire un produit en tant que produit imposable à l'article 1er de la loi était fondée à la fois sur le niveau de graisses saturées contenues dans chaque produit particulier et sur la correspondance ou non des niveaux de consommation de certains produits avec les recommandations nutritionnelles nationales pour une alimentation saine, ainsi que sur les autres critères mentionnés au considérant 181.

(189) En règle générale, une telle approche est cohérente avec les politiques de l'Union européenne concernant la réduction de la consommation de graisses saturées et avec les conclusions de l'Autorité européenne de sécurité des aliments (EFSA).

([90]) Il n'existe pas de recommandations nutritionnelles spécifiques pour les œufs; toutefois, des recommandations générales préconisant l'introduction d'œufs dans l'alimentation figurent dans «Danskernes kostvaner 2003-2008» (p. 40), «Kostkompasset» (p. 16), «Mad til spædbørn & småbørn» (p. 25).

(190) Selon l'EFSA, on observe, dans tous les États membres, des problèmes de santé publique liés à l'alimentation ainsi que certaines tendances défavorables dans les schémas de consommation alimentaire ([91]). En 2005, la Commission a demandé à l'EFSA d'élaborer des orientations destinées à l'ensemble de la population européenne et portant sur des conseils en alimentation saine exprimés au niveau de la catégorie de denrées alimentaires, qui contribueraient à la conservation d'une bonne santé grâce à une alimentation optimale (recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments). Dans son avis scientifique de 2009 sur l'établissement de recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments, l'EFSA a conclu que, compte tenu des différences observées dans les États membres de l'Union européenne en matière de santé, de régimes alimentaires et de modes de vie, ces recommandations «doivent être fondées directement sur les relations avec les régimes alimentaires et les maladies qui revêtent une importance particulière pour chaque pays» ([92]).

(191) Dans cet avis, l'EFSA a conçu des principes généraux et différentes étapes susceptibles d'être appliqués dans le cadre de l'élaboration des recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments au niveau national. Les aspects sanitaires doivent être pris en compte à différentes étapes de l'élaboration des recommandations nationales telles que déterminées par l'EFSA, comme «l'identification des relations entre la santé et l'alimentation» ([93]), «l'identification des problèmes de santé liés à l'alimentation pour chaque pays» ([94]), l'identification des «groupes alimentaires sources de nutriments d'importance pour la santé publique» ([95]) et des «groupes alimentaires ayant un lien avéré avec la santé» ([96]).

(192) En 2010, l'EFSA a rendu un avis sur les valeurs nutritionnelles de référence relatives aux matières grasses, y compris les acides gras saturés, les acides gras polyinsaturés, les acides gras monoinsaturés, les acides gras trans et le cholestérol, et a conclu que la consommation de graisses saturées «devrait être aussi faible que possible dans le cadre d'un régime alimentaire approprié sur le plan nutritionnel» ([97]). Il est expliqué que «[l]es régimes alimentaires appropriés sur le plan nutritionnel font l'objet de recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments et désignent un régime alimentaire qui fournit tous les nutriments essentiels en quantités suffisantes ainsi que les macronutriments produisant de l'énergie dans des proportions réputées favorables au maintien de la santé» ([98]).

7.4.3.1.2. **Produits exclus de la taxe principalement en raison des recommandations nutritionnelles nationales pour une alimentation saine**

(193) Indépendamment de la teneur en graisses saturées, la consommation de certaines catégories de denrées alimentaires peut réduire les risques, notamment, de développement de maladies cardiovasculaires. Par conséquent, les consommations réduites de ces catégories de denrées alimentaires, si elles sont déjà inférieures aux doses recommandées, peuvent aggraver les conditions de santé, même si l'apport en graisses saturées est réduit.

(194) C'est pourquoi il est indispensable, lors de l'élaboration de mesures politiques, de tenir compte de ces deux aspects, à savoir les effets sur la santé de la surconsommation de certains nutriments, tels que les graisses saturées, et de manière indépendante, les effets sur la santé de la sous-consommation de certaines catégories de denrées alimentaires.

(195) Les recommandations officielles danoises en faveur d'un mode de vie sain publiées par l'administration alimentaire et vétérinaire danoise, qui prévalaient au Danemark lorsque la loi était en vigueur, sont résumées au considérant 47. Elles encouragent la consommation de fruits et légumes, de poissons et de produits de la pêche, de pommes de terre, de riz, de pâtes et de pain complet, de viande maigre et de produits laitiers à faible teneur en matières grasses (même si ces produits peuvent contenir des graisses saturées). Elles préconisent également de consommer moins de sucre et de graisses (en particulier en provenance des produits laitiers et de la viande). Elles précisent que les produits laitiers à faible teneur en matières grasses et la viande maigre doivent être privilégiés aux produits à forte teneur en matières grasses, et recommandent une dose journalière de 500 ml de produits laitiers à faible teneur en matières grasses dans le cadre d'une alimentation saine (voir le considérant 47).

([91]) Avis scientifique sur l'établissement de recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments, EFSA Journal 2010; 8 (3):1461, p. 8.

([92]) Ibid., p. 9.

([93]) Point 4.1, page 10, lequel dispose que «pour un certain nombre de nutriments, tels que les acides gras trans et les groupes alimentaires, un déséquilibre alimentaire peut accroître le risque d'obésité et de maladie liée à l'alimentation».

([94]) Point 4.2, page 12.

([95]) Point 4.4.1, page 15, qui dispose ce qui suit: «Dans plusieurs pays européens, l'apport en énergie, en matières grasses totales, en acides gras saturés et trans, en sucres et en sel pourrait être excessif, alors que la consommation d'acides gras insaturés, de fibres alimentaires ainsi que de certaines vitamines et minéraux pourrait être inférieure à celle recommandée dans certains pays. Par conséquent, lors de la fixation des recommandations nutritionnelles exprimées en termes d'aliments, il est important de se concentrer sur les denrées alimentaires fournissant des nutriments dont la consommation devrait être limitée ou augmentée dans le cadre d'une alimentation saine. L'apport en matières grasses est utilisé à titre d'exemple dans la mesure où il concerne la plupart des pays européens.»

([96]) Le point 4.4.2, pages 16-17, propose de prendre en considération le niveau de consommation de denrées alimentaires ayant des liens avérés avec la santé qui ne sont pas spécifiques aux nutriments: «Il a été établi que, pour certaines denrées alimentaires, il existe des avantages pour la santé qui ne peuvent pas être attribués à leur teneur spécifique en nutriments. Par exemple, une consommation plus élevée de produits provenant du groupe des fruits et légumes est associée à un risque moindre de certaines maladies chroniques (Eurodiet, 2000; OMS/FAO, 2003), un effet qui ne peut pas être facilement expliqué sur la base de nutriments spécifiques.»

([97]) EFSA Journal (2010); 8(3):1461, p. 3.

([98]) Ibid., p. 3, note de bas de page 4.

(196) Dans ses observations, le Danemark a également démontré les avantages pour la santé que procure la consommation de légumes, de fruits, de poissons et de produits laitiers à faible teneur en matières grasses, et a montré que la consommation de ces produits était inférieure à l'apport journalier recommandé (voir le point 4.1.4). Une taxe sur ces produits aurait encore réduit leur consommation, ce qui aurait eu un effet préjudiciable sur l'objectif également applicable de la taxe lié aux recommandations nutritionnelles. De la même manière, il est souhaitable du point de vue sanitaire et nutritionnel, et donc conforme aux objectifs de la taxe, que les consommateurs remplacent des produits à forte teneur en graisses saturées par des produits à plus faible teneur, tels que les fruits et légumes.

(197) En ce qui concerne le poisson, le Danemark a expliqué (voir les considérants 52 et 53) que la consommation tant chez les adultes que chez les enfants était inférieure à la moitié des quantités recommandées. Les poissons contiennent pourtant des acides gras essentiels, de la vitamine D (en particulier les poissons gras), de l'iode et du sélénium, autant de substances difficiles à obtenir à partir d'autres produits alimentaires. La faible consommation de poisson a contribué à la carence de vitamine D au sein de la population danoise, raison pour laquelle il était souhaitable d'augmenter la consommation de poisson. La réduction de la consommation de poisson serait allée à l'encontre des recommandations nutritionnelles officielles danoises et aurait compromis, par conséquent, les objectifs de la loi.

(198) Le plaignant a fait valoir que rien ne prouve que la diminution de la consommation des graisses saturées contenues dans les produits alimentaires taxés ait entraîné une réduction de la consommation globale de graisses saturées et une amélioration de la santé générale de la population danoise. Selon la MIFU, il existe un risque que la substitution de produits alimentaires taxés par des produits alimentaires non taxés entraîne une augmentation de la consommation de graisses saturées (voir le considérant 112).

(199) Comme expliqué ci-dessus (voir le considérant 196), le Danemark a pris la décision politique d'exclure ces produits de substitution du champ d'application de la taxe dans le but d'inciter la population à augmenter la consommation de ces produits au motif même qu'ils ont un effet positif sur la santé. Les éléments de preuve fournis et exposés ci-dessus confirment cette approche. Le plaignant n'a pas fourni d'indications ou de preuves suffisantes qui témoigneraient du contraire.

(200) Bien au contraire, selon le rapport Ecorys, il y a des raisons de penser que la taxe sur les graisses saturées a influencé les habitudes d'achat. En outre, le rapport Ecorys montre que le niveau de consommation de matières grasses a chuté de 10 à 15 %. Le rapport démontre également qu'une certaine tendance à la consommation de produits plus sains a été observée (voir les considérants 132 à 135 de la présente décision). Les estimations des études économiques analysant les effets sur le comportement des consommateurs ont montré que la taxe a effectivement donné lieu à une réduction de 10 à 15 % du niveau des matières grasses consommées ([99]). En outre, l'analyse présentée dans le rapport d'Incentive constate que l'effet *combiné* de l'exclusion des produits alimentaires qui ne constituaient pas des sources primaires d'apport en graisses saturées et d'autres produits alimentaires à faible teneur en graisses saturées (c'est-à-dire les produits couverts par la mesure n° 1 et la mesure n° 2) a favorisé une évolution de la demande des consommateurs vers des produits alimentaires plus sains ([100]).

(201) Dans ce contexte, il convient de rappeler que, conformément à l'article 168 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne: «L'action de l'Union est menée dans le respect des responsabilités des États membres en ce qui concerne la définition de leur politique de santé […]» Les États membres bénéficient donc d'une grande marge d'appréciation dans la conception de leur politique de santé. À moins que de telles décisions politiques ne soient manifestement erronées ou ne tiennent pas compte de preuves scientifiques claires et univoques, la Commission considère qu'il incombe aux États membres de décider de l'opportunité de fixer des mesures incitatives de l'une ou l'autre manière. En conséquence, les États membres sont libres de définir pour une taxe plusieurs objectifs intrinsèques en matière de santé et d'alimentation, de déterminer leur ordre de priorité en les équilibrant et d'assurer dans le même temps leur respect (voir le considérant 160).

7.4.3.1.3. **Appréciation commune**

(202) Premièrement, en l'espèce, la Commission n'a décelé aucun caractère arbitraire ou abusif dans la définition des sources primaires de graisses saturées ayant motivé les exclusions au titre de la mesure n° 1. Cette définition, qui découle de la mise en balance d'objectifs sanitaires et nutritionnels, telle que concrétisée dans les critères décrits au considérant 181, a été appliquée par le Danemark de manière cohérente et dûment justifiée.

([99]) Dejgaard Jensen, Jørgen et Sinne Smed (2013), publié dans Food Policy 42 (2013), 18-31.
([100]) Rapport d'Incentive, tableau 6, p. 22.

(203) Dans ce contexte, la Commission observe que l'inclusion, dans le champ d'application de la taxe, des produits de substitution de sources primaires de graisses saturées — même si, sur la base des autres critères, ceux-ci n'étaient pas considérés comme des sources primaires — était également justifiée et n'a pas conduit à l'octroi d'une aide d'État. Cette extension du champ d'application de la taxe a été motivée par l'objectif visant à limiter la distorsion de concurrence créée par la taxe. Les justifications relatives à la concurrence et à l'égalité de traitement entre les produits concurrents sont conformes à la logique des aides d'État dans la mesure où elles élargissent le champ d'application des produits imposables et réduisent la différence entre les produits taxés et les produits non taxés. Dans le même temps, cette extension crée une différenciation artificielle entre des produits qui auraient normalement dû être considérés comme des sources non primaires, et donc ne pas être taxés. Toutefois, aucun avantage n'est accordé aux producteurs de produits qui ont fait l'objet d'une taxation supplémentaire: au contraire, ceux-ci ont dû faire face à un surcoût. La situation des entreprises qui se trouvaient dans une situation comparable (producteurs de sources non primaires de graisses saturées) mais qui n'étaient pas imposées avant même l'application de ce quatrième critère n'a pas été modifiée par le fait que d'autres produits soient taxés en leur qualité de substituts. Par conséquent, ce type de discrimination n'est pas pertinent du point de vue des aides d'État.

(204) En outre, cette différenciation au niveau de sources de graisses saturées considérées par ailleurs comme non primaires n'est pas une indication que la taxe a été conçue de manière arbitraire comme dans l'affaire Gibraltar (voir le considérant 156). Cette conception n'a pas été réalisée de manière arbitraire mais a suivi une méthode cohérente qui pourrait être conciliée avec la logique globale de la taxe. Sur ce dernier point, la Commission estime que la taxation des produits de substitution est une nouvelle fois une mesure destinée à rendre la taxe plus efficace et à atteindre les objectifs sanitaires et nutritionnels de manière plus ciblée, tout en évitant une ingérence indue dans la situation concurrentielle des produits. La taxe avait normalement pour but de détourner les consommateurs de sources primaires de matières grasses afin d'atteindre un certain nombre d'objectifs sanitaires et nutritionnels. Ces objectifs pouvaient être réalisés plus efficacement au moyen d'une taxe ciblée qui soit socialement acceptée et efficacement mise en œuvre. L'élargissement du champ d'application aux principaux substituts de sources primaires de graisses saturées a été effectué à cette fin et s'inscrit dans la logique globale du système.

(205) Par conséquent, la Commission admet que les critères permettant de définir les sources primaires d'apport en graisses saturées étaient adéquats et non arbitraires (voir les considérants 170 et 181).

(206) Deuxièmement, le ciblage de la taxe sur les seules sources primaires était conforme aux objectifs visant à encourager une réduction de la consommation de graisses saturées et à réorienter la consommation vers des produits à plus faible teneur en graisses saturées tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles. La Commission convient que le ciblage de la taxe sur les sources primaires et l'exclusion, du champ d'application de l'imposition, des sources non primaires de graisses saturées constituent un objectif valable sur le plan de la santé. Alors qu'il eût été envisageable d'appliquer également la taxe sur la teneur en graisses saturées de sources non primaires, il est justifié, du point de vue de l'efficacité de la taxe et en particulier de l'objectif visant à influencer le comportement des consommateurs, de limiter la taxe aux sources primaires. Ainsi, la différence de prix entre les sources primaires et les sources non primaires augmente encore, ce qui contribue à détourner davantage la population de la consommation de sources primaires pour la raison même qu'elle a un effet négatif sur la santé (voir le considérant 31).

(207) Par conséquent, la non-taxation de sources non primaires de graisses saturées est justifiée au regard de la logique globale du système, y compris de l'ensemble des objectifs sanitaires et nutritionnels de la taxe mentionnés au considérant 166, en particulier l'objectif de santé consistant à réduire la consommation de produits qui présentent un préjudice disproportionné pour la santé en raison de leur importante teneur en graisses saturées et de l'absence d'autres avantages pour la santé.

(208) La non-inscription de certains produits à l'article 1er de la loi, classée comme mesure no 1 au point 2.1.8.1 de la décision d'ouverture de la procédure et mentionnée au point 2.2 de la présente décision, était donc justifiée par la logique du système fiscal, c'est-à-dire non sélective, et ne constituait nullement une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.4.3.2. ***Mesure no 2***

(209) La mesure no 2 exonère de la taxation tous les produits alimentaires, et notamment le lait, dont la teneur totale en graisses saturées est inférieure ou égale à 2,3 % et constitue l'un des cinq critères permettant de définir les produits imposables visés à l'article 1er de la loi (voir le considérant 181). Dans la décision d'ouverture de la procédure, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que les produits d'une teneur en graisses saturées égale ou inférieure à 2,3 % (produits non taxés) se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable, au regard de l'objectif intrinsèque du système de référence, à celle des produits contenant plus de 2,3 % de graisses saturées (produits taxés). La décision d'ouverture a donc conclu que la non-taxation de produits ayant une teneur en graisses saturées inférieure ou égale à 2,3 % était a priori sélective.

(210) Dans la décision d'ouverture de la procédure, la Commission s'est fondée sur les recommandations formulées par la commission de prévention, à savoir que la taxe devrait s'appliquer à tous les produits laitiers, y compris le lait. Toutefois, comme l'ont souligné les autorités danoises au cours de la procédure d'enquête, l'objectif consistant à réduire la consommation de graisses saturées, qui a servi de base aux recommandations de la commission de prévention, ne constitue pas entièrement le même objectif que celui poursuivi par la loi, à savoir promouvoir une meilleure alimentation et améliorer la santé de la population danoise. Il est donc important de réévaluer la mesure n° 2 en tenant compte de l'ensemble des objectifs sanitaires et nutritionnels de la loi.

(211) En réponse à la décision d'ouverture de la procédure, le Danemark souligne à nouveau qu'il relève du pouvoir discrétionnaire des États membres de décider de la manière dont il convient de poursuivre les objectifs en matière de santé au moyen de la politique fiscale et de fixer des seuils minimaux pour autant qu'ils demeurent dans les limites justifiées par la finalité de la taxe.

(212) Ainsi que l'avance le Danemark(voir le considérant 66), un seuil qui exonère de la taxation tous les produits dont la teneur en graisses saturées est inférieure à un certain seuil renforce l'incitation comportementale à choisir des produits à faible teneur en matières grasses et est donc conforme aux recommandations nutritionnelles officielles décrites au considérant 47 de la présente décision. L'effet d'amplification est vrai pour tous les produits, mais plus encore pour les produits laitiers et la viande, étant donné que ce sont principalement ces produits qui disposent d'options alternatives situées au-dessus et en dessous du seuil. Dans le cas des produits laitiers, la fixation d'un seuil a également favorisé la recommandation nutritionnelle explicite de consommer 500 ml de produits laitiers à faible teneur en matière grasse par jour en augmentant la différence de prix entre les produits à faible teneur en matière grasse et les produits à teneur plus élevée.

(213) Les recommandations nutritionnelles officielles applicables lorsque la loi était en vigueur préconisaient également que les jeunes enfants de moins d'un an boivent du lait entier riche en matière grasse (lait présentant une teneur totale en matière grasse de 3,5 % ou une teneur en graisses saturées de 2,3 %) ([101]). Le choix du seuil de 2,3 % a permis d'éviter une hausse de prix du lait et de faciliter le respect de cette recommandation nutritionnelle. Une approche différenciée aurait pu être envisagée selon laquelle, d'une part, le lait entier destiné aux jeunes enfants aurait été exonéré de la taxe alors que, d'autre part, le même produit destiné à la consommation chez les enfants plus âgés et chez les adultes aurait été soumis à la taxe. Toutefois, une telle approche aurait été très difficile, voire impossible, à gérer et aurait donc été injustifiée. Par conséquent, un traitement uniforme du lait entier riche en matière grasse semble justifié.

(214) Le plaignant a remis en question la capacité du seuil à faire en sorte que la loi n'aille pas à l'encontre des recommandations nutritionnelles selon lesquelles les enfants devraient boire du lait et les petits enfants devraient boire du lait entier.

(215) Toutefois, dans ses observations, le Danemark a fait valoir que la fixation d'un seuil était le moyen le plus efficace et le moins coûteux de veiller à ce que la taxe n'aille pas à l'encontre des recommandations nutritionnelles officielles. D'autres mesures visant à garantir que la taxe n'entraîne pas d'incitations économiques contraires aux recommandations nutritionnelles officielles auraient été beaucoup moins efficaces et plus coûteuses sur le plan administratif que l'exonération du lait entier (voir les considérants 75 à 78).

(216) Le plaignant a avancé que, même si le seuil de 2,3 % pouvait être considéré comme une mesure générale, il est sélectif dans ses effets dans la mesure où les principaux bénéficiaires sont les producteurs et les transformateurs de produits laitiers puis, en particulier, l'Arla en tant que principal transformateur de produits laitiers au Danemark (voir les considérants 139 à 146).

(217) Le Danemark a fait valoir que le seuil de 2,3 % reflète les principes fondamentaux et directeurs de la loi. Le fait qu'elle ait bénéficié à certaines entreprises plus qu'à d'autres n'était qu'une conséquence nécessaire de la fixation d'un seuil (voir le considérant 72).

(218) Le Danemark a communiqué des chiffres sur les principaux contribuables, ainsi que sur les principaux bénéficiaires du seuil de 2,3 % (voir le considérant 74). Ces chiffres montrent que […] (****) était le principal contribuable dans le cadre de la loi instituant une taxe sur les graisses saturées en ce qui concerne les produits soumis à l'impôt ([…] millions de DKK), alors qu'il détenait également la plus grande proportion de la valeur fiscale estimée des produits laitiers non taxés au titre du seuil de 2,3 % ([…] millions de DKK). Toutefois, même si les chiffres montrent que le seuil concernait dans une large mesure le secteur laitier (140 millions de DKK), et donc […], ils montrent également que les produits d'autres secteurs relevaient de son champ d'application (83 millions de DKK).

([101]) «Mad til spædbørn og småbørn» (en français: «Aliments pour nourrissons et enfants en bas âge»), Autorité danoise de la santé et des médicaments, 2010, p. 9, 18, 19, 27 et 36.

(****) Couvert par le secret professionnel.

(219) En ce qui concerne la mesure n° 2, qui constituait l'un des cinq critères (voir le considérant 181) permettant de déterminer les produits imposables appelés sources primaires de graisses saturées, la Commission tire les mêmes conclusions que celles figurant aux considérants 202 à 207 ci-dessus. Premièrement, elle n'a décelé aucun caractère arbitraire ou abusif dans la définition du seuil de 2,3 %. La définition de ce seuil, qui découle de la mise en balance des objectifs sanitaires et nutritionnels, a été appliquée par le Danemark de manière cohérente et dûment justifiée.

(220) Deuxièmement, le ciblage de la taxe sur les seules sources primaires, également par l'application d'un seuil, était conforme aux objectifs visant à encourager une réduction de la consommation de graisses saturées et à réorienter la consommation vers des produits à plus faible teneur en graisses saturées tout en tenant compte des recommandations nutritionnelles officielles. La Commission convient que le ciblage de la taxe sur les sources primaires et l'exclusion de l'imposition des sources non primaires de graisses saturées constituent un objectif valable d'un point de vue sanitaire. Alors qu'il eût été envisageable d'appliquer également la taxe sur la teneur en graisses saturées de sources non primaires (situées en deçà du seuil), il est justifié, du point de vue de l'efficacité de la taxe et en particulier de l'objectif visant à influencer le comportement des consommateurs, de limiter la taxe aux sources primaires. Ainsi, la différence de prix entre les sources primaires et les sources non primaires augmente encore, ce qui contribue à détourner davantage la population de la consommation de sources primaires au motif même qu'elle a un effet négatif sur la santé.

(221) Par conséquent, la non-taxation de sources non primaires de graisses saturées (telles que définies également par l'application du seuil) est justifiée au regard de la logique globale du système, y compris de l'ensemble des objectifs sanitaires et nutritionnels de la taxe mentionnés au considérant 166, en particulier l'objectif de santé consistant à réduire la consommation de produits qui présentent un préjudice disproportionné pour la santé en raison de leur importante teneur en graisses saturées et de l'absence d'autres avantages pour la santé.

(222) Le critère relatif à la non-taxation des produits d'une teneur en graisses saturées égale ou inférieure à 2,3 % est donc conforme aux objectifs de la taxe mentionnés aux considérants 31, 32 et 166 et est justifié par la logique du système fiscal. La non-taxation de ces produits, classée comme mesure n° 2 au point 2.1.8.2 de la décision d'ouverture de la procédure et mentionnée au point 2.2 de la présente décision, n'est donc pas sélective et ne constitue nullement une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.4.3.3. ***Mesure n° 3***

(223) La décision d'ouverture a laissé en suspens la question de savoir si l'exonération de la taxation prévue par la loi pour les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables est inférieur ou égal à 50 000 DKK revêtait un caractère sélectif et devait être considérée comme une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Comme expliqué dans la décision d'ouverture, le niveau d'exonération était identique à celui fixé dans la loi danoise sur la TVA, laquelle dispose que les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables est inférieur ou égal à 50 000 DKK ne sont pas tenues de s'enregistrer conformément à la loi sur la TVA et n'ont pas à acquitter la TVA. Conformément aux observations du Danemark soumises en réponse à la décision d'ouverture, si ces sociétés ne sont pas tenues de s'enregistrer aux fins du versement de la TVA, elles ne devraient pas avoir à s'enregistrer aux fins du paiement de la taxe prévue par la loi relative à la taxe sur les graisses saturées.

(224) Le Danemark fait valoir que le seuil de 50 000 DKK de ventes annuelles de produits alimentaires imposables constituait une mesure générale applicable de la même manière aux producteurs, aux importateurs, aux intermédiaires et aux vendeurs à distance nationaux et qu'il était effectivement proposé à tous les opérateurs économiques conformément au principe d'égalité.

(225) En outre, compte tenu de l'objectif sanitaire de la taxe et de l'incidence limitée sur la santé que présentent les quantités restreintes qui n'ont pas été taxées en raison du seuil de 50 000 DKK, l'exonération semble justifiée par la nature du système de référence.

(226) La Commission note que les montants des taxes non perçues en raison de l'application du seuil peuvent être faibles (voir le considérant 81) et admet que la perception de ces montants modestes aurait imposé une charge administrative disproportionnée. Ainsi que le Danemark l'a expliqué, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 50 000 DKK ne sont pas tenues de s'immatriculer à la TVA en raison de la charge administrative imposée aux entreprises concernées et à l'administration. Celle-ci serait disproportionnée compte tenu du montant de la TVA qui serait normalement perçu. Il en va de même en l'espèce. La taxe à payer par les entreprises dont le chiffre d'affaires relatif aux produits alimentaires imposables est inférieur ou égal à 50 000 DKK serait trop faible pour justifier la charge administrative liée à sa perception. En conséquence, la Commission n'a décelé aucun caractère arbitraire ou abusif dans la définition du seuil de 50 000 DKK de ventes pour les contribuables. La définition de ce seuil, qui découle de la mise en balance des objectifs sanitaires et nutritionnels, ainsi que des considérations liées à l'efficacité de la taxe et à l'efficience administrative, a été appliquée de manière cohérente et dûment justifiée par le Danemark.

(227) Ensuite, la Commission convient qu'il s'agit d'un objectif légitime d'un point de vue sanitaire de limiter également la taxe, en ce qui concerne les personnes assujetties, aux plus grandes entreprises et d'exclure de la taxation les très petites entreprises dont la vente annuelle de produits alimentaires imposables est inférieure ou égale à 50 000 DKK. Alors qu'il eût été envisageable d'appliquer également la taxe aux contribuables dont les ventes sont égales ou inférieures à 50 000 DKK (en deçà du seuil), il est justifié, du point de vue de l'efficacité de la taxe et de l'efficience administrative, de limiter l'assujettissement aux entreprises excédant ce seuil. Ainsi, la différence de prix entre les sources primaires et les sources non primaires augmente encore, ce qui contribue à détourner davantage la population de la consommation de sources primaires au motif même qu'elle a un effet négatif sur la santé.

(228) L'exonération de la taxation pour les entreprises dont le montant total des ventes annuelles de produits alimentaires imposables était inférieur ou égal à 50 000 DKK, classée en tant que mesure n° 3 au point 2.1.8.3 de la décision d'ouverture, n'est donc pas sélective et ne constitue nullement une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.4.4. LA MESURE N° 6 N'EST PAS SÉLECTIVE CAR ELLE N'OPÈRE PAS DE DISTINCTION ENTRE LES ENTREPRISES SE TROUVANT DANS UNE SITUATION FACTUELLE ET JURIDIQUE COMPARABLE

(229) Cette mesure, qui comprend 4 sous-mesures, concernait le fait que la loi opérait une distinction entre les producteurs nationaux et les importateurs de produits alimentaires identiques ou similaires en ce qui concerne certains aspects du régime de report d'impôts et de déduction fiscale. En substance, la mesure se résume à une différence de traitement entre les stockistes (voir le considérant 233) et les destinataires, car la mesure ne s'appliquait pas aux importateurs enregistrés comme destinataires. Le considérant 135 de la décision d'ouverture constate que la mesure semble établir une discrimination entre les produits importés et les produits nationaux, de sorte qu'elle pourrait être sélective et en violation également des dispositions prévues à l'article 110 du TFUE.

(230) Sur la base des informations fournies par les autorités danoises en réponse à la décision d'ouverture, la Commission est d'avis qu'en ce qui concerne la mesure n° 6, certains motifs justifient qu'elle s'écarte de son évaluation préliminaire telle qu'exposée dans la décision d'ouverture.

(231) Au considérant 74 de la décision d'ouverture, se fondant sur l'idée que la loi prévoyait certains régimes préférentiels pour les producteurs nationaux de denrées alimentaires par rapport aux importateurs, la Commission a estimé que le système décrit semblait constituer un avantage pour les producteurs nationaux au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, étant donné que ces derniers étaient placés dans une situation financière plus favorable que les entreprises qui importent le même type de produits.

(232) Cette préoccupation a été renforcée par le fait que le législateur danois avait admis, dans les documents législatifs préparatoires accompagnant la loi ([102]), que le but et l'effet du régime préférentiel étaient de permettre aux producteurs nationaux d'obtenir un avantage de trésorerie ([103]). Comme l'ont confirmé les autorités danoises, ces options de report et de déduction fiscale n'étaient pas disponibles pour les entreprises qui importent le même type de produits alimentaires et les vendent sur les mêmes marchés danois.

(233) Toutefois, comme l'ont fait valoir les autorités danoises dans leur réponse à la décision d'ouverture, le régime prévu par la loi, fondé sur le système fixé dans la directive 2008/118/CE relative aux droits d'accise, implique une différence fondamentale entre un entrepositaire agréé ([104]) (stockiste dans la loi) et un destinataire enregistré ([105]) (destinataire dans la loi): l'entrepôt d'un stockiste n'est pas taxé tandis que l'entrepôt d'un destinataire est taxé (voir les considérants 92 et suivants). Cela est conforme à la jurisprudence des juridictions de l'Union ([106]), selon laquelle un impôt devrait être prélevé au même stade de la chaîne d'approvisionnement, c'est-à-dire au moment de la livraison par les producteurs nationaux et au moment de l'importation par les importateurs.

([102]) L 111 - Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), 28 février 2011, annexe 3.

([103]) Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, «Bemærkninger til lovforslaget», article 3.4.1 (annexe 3).

([104]) Un entrepositaire agréé est une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits dans un entrepôt fiscal.

([105]) Un destinataire enregistré est une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes de l'État membre de destination, dans l'exercice de sa profession et dans les conditions fixées par ces autorités, à recevoir des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre État membre.

([106]) Arrêt de la Cour du 2 avril 1998 dans l'affaire C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, point 25; arrêt de la Cour du 11 juin 1992 dans les affaires jointes C-149/91 et C-150/91, Sanders Adour et Guyomarc'g Orthez/Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, point 18.

(234) Conformément aux règles de la directive 2008/118/CE et à celles énoncées dans la loi, une entreprise est enregistrée en fonction de son rôle dans la chaîne d'approvisionnement et non en fonction de l'origine des produits qu'elle vend. Un producteur national est généralement enregistré comme un entrepositaire agréé ou stockiste et un importateur est généralement enregistré comme un destinataire enregistré ou destinataire. Toutefois, la loi a également permis aux importateurs qui n'effectuent que des opérations intermédiaires de s'enregistrer en tant que stockistes et de maintenir ainsi leurs entrepôts sous le régime de la franchise (voir le considérant 42 de la décision d'ouverture). Les vendeurs au détail de produits imposables nationaux et/ou importés qui effectuent des ventes directes ont tous vu leur entrepôt taxé et sont dans la même situation en ce qui concerne la taxation de produits imposables. Dans le même temps, comme exposé au considérant 41 de la décision d'ouverture, les producteurs danois pouvaient s'enregistrer en tant que stockistes pour la partie de la production qu'ils envisageaient d'exporter.

(235) Selon le Danemark, la différence fondamentale entre les stockistes et les destinataires justifie la différence de traitement prévue par la loi et la mesure n° 6 ne constitue pas, comme l'affirme le plaignant, une manière d'instaurer une discrimination entre les producteurs nationaux et les producteurs étrangers. Elle n'instaure pas non plus d'autres formes de discrimination, mais garantit simplement que les taxes sont perçues conformément à la jurisprudence des juridictions de l'Union ([107]).

(236) La Commission convient que la mesure n° 6 ne fait pas de distinction entre les producteurs ou entreprises nationaux et les producteurs ou entreprises étrangers se trouvant dans une même situation juridique et factuelle. Les stockistes et les destinataires se trouvent dans une position différente compte tenu de leur rôle dans la chaîne d'approvisionnement, ce qui est par ailleurs le principe suivi par la loi ainsi que par la directive 2008/118/CE. La manière dont les entreprises sont imposées en vertu de la loi dépend de leur rôle dans la chaîne d'approvisionnement. Le rôle d'une entreprise est déterminé sur la base de critères objectifs, sur lesquels l'entreprise a un certain degré de maîtrise. Un importateur peut, par exemple, décider seul de n'effectuer que des opérations intermédiaires et de pouvoir ainsi s'enregistrer en tant que stockiste et conserver son entrepôt sous le régime de la franchise. Toutefois, s'il souhaite se livrer à des ventes directes, il devra être enregistré en tant que destinataire et verra son entrepôt taxé (tout comme les producteurs nationaux se livrant à des ventes directes).

(237) La Commission conclut que, dans la mesure n° 6, la différenciation dans le moment du prélèvement de la taxe ne fait pas de distinction entre les producteurs ou entreprises nationaux et les producteurs ou entreprises étrangers se trouvant dans une même situation juridique et factuelle. La mesure n° 6 n'est donc pas sélective au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Pour le même motif et parce que la différence entre un stockiste et un destinataire enregistré au titre de la mesure n° 6 correspond au système prévu par la directive 2008/118/CE relative aux droits d'accise, elle n'est pas en violation de l'article 110 du TFUE. En effet, elle n'impose pas une taxe plus élevée sur les importations que sur les produits nationaux et ne constitue pas une protection indirecte contre des produits en provenance d'autres États membres.

8. **CONCLUSION**

(238) En ce qui concerne la mesure n° 5, l'une des conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, à savoir la présence de ressources d'État, n'était pas remplie. Pour cette raison, la Commission conclut que la mesure n° 5 ne constituait pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(239) En ce qui concerne les mesures 1, 2, 3 et 6, l'une des conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, à savoir l'existence d'une sélectivité, n'était pas remplie. Pour cette raison, la Commission conclut que les mesures 1, 2, 3 et 6 ne constituaient pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

La loi danoise sur la taxation des graisses saturées contenues dans certains produits alimentaires, à savoir la loi n° 247 du 30 mars 2011, en vigueur du 1er octobre 2011 au 31 décembre 2012, ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

([107]) Arrêt de la Cour du 2 avril 1998 dans l'affaire C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, point 25; arrêt de la Cour du 11 juin 1992 dans les affaires jointes C-149/91 et C-150/91, Sanders Adour et Guyomarc'g Orthez/Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, point 18.

Article 2

Le Royaume de Danemark est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 6 juin 2019.

Par la Commission
Phil HOGAN
Membre de la Commission