

Décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011

Société UNILEVER FRANCE

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 février 2011 par le Conseil d'État (décision n° 344966 du 14 février 2011), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société UNILEVER FRANCE, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions du c) du 2° de l'article 278 *bis* du code général des impôts (CGI).

Ces dispositions prévoient que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception « *des margarines et graisses végétales* ».

Dans sa décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011, le Conseil constitutionnel a jugé que ces dispositions du CGI sont conformes à la Constitution.

M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

La sixième directive TVA du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977¹, dans le 3 de son article 12, prévoit un taux normal de TVA. Elle prévoit également la possibilité pour les États d'appliquer « *soit un, soit deux taux réduits. Ces taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de service des catégories visées à l'annexe H* ». Figurent expressément dans la catégorie 1 de cette annexe « *les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale* ». Ce schéma a été repris aux

¹ Sixième directive du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par les directives n° 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992 et n° 1999/49/CE du Conseil, du 29 mai 1999.

articles 98, points 1 et 2 et 99, point 1, de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et son annexe III². La Cour de justice de l'Union européenne a eu l'occasion de souligner que le taux réduit était d'application limitée : « *Par ailleurs, le taux réduit étant l'exception, la limitation de son application à des aspects concrets et spécifiques (...) est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions ou dérogations doivent être interprétées restrictivement.* »³

En transposant la sixième directive, la France a choisi d'appliquer, depuis le 1^{er} juillet 1982, un taux de TVA de 5,5 % aux opérations portant sur les produits utilisés pour l'alimentation humaine qui ne sont pas soumis expressément à un autre taux⁴.

Avant sa modification en 1991, l'article 278 *bis* du CGI prévoyait ainsi un taux dit « super réduit » de 5,5 % pour « *les opérations d'achat, d'importation, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits énumérés à l'article 279 c (1° à 12° inclus)* » du CGI. Le 2° du *c* de l'article 279 prévoyait l'application de ce taux aux « *produits alimentaires, autres que les boissons, non soumis au taux intermédiaire* », tandis que le dernier alinéa du 2° de l'article 280 disposait que le taux intermédiaire (alors fixé à 18,6 %) était applicable aux opérations sur les « *margarines et graisses végétales* ».

La logique de ce dispositif, sans que celui-ci soit modifié sur le fond, a été modifiée par la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Désormais le régime de taux différencié de la margarine et du beurre est fixé au même article, l'article 278 *bis* du CGI.

Dans sa rédaction en vigueur, applicable depuis le 1^{er} janvier 1993⁵, l'article 278 *bis* du CGI prévoit que la TVA est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne tous les « *produits destinés à l'alimentation humaine* »⁶ à l'exception :

- des produits de confiserie ;
- du caviar ;

² Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

³ Cour de justice des Communautés européennes, 8 mai 2003, *Commission des Communautés européennes c. République française*, C-384/01, § 28.

⁴ Article 3 de la loi n° 82-540 du 28 juin 1982 de finances rectificative pour 1982.

⁵ Article 11 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier.

⁶ L'expression « *produits destinés pour l'alimentation humaine* » recouvre tous les produits qui, par nature, constituent des aliments, simples ou composés, susceptibles d'être utilisés en l'état à l'alimentation humaine. Par aliment par nature, il faut entendre : les produits alimentaires naturels, tels qu'ils sont obtenus au stade agricole ; les produits alimentaires industriels qui ne constituent pas des médicaments.

– des chocolats et de tous produits composés contenant du chocolat ou du cacao⁷ ;

– **et des margarines et graisses végétales.**

La différence originelle de taux entre la margarine et le beurre résulte de la loi de finances pour 1961 : « *Le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée est porté de 6 % à 10 % en ce qui concerne la margarine et la graisse végétale alimentaire.* »⁸

La distinction de taux selon l'origine animale ou végétale des matières grasses se retrouve dans le traitement des opérations portant sur les matières dites « allégées » et qui forment les « pâtes à tartiner ». Elle reprend une distinction définie dans la réglementation de l'Union européenne⁹.

Ainsi :

– le taux réduit de 5,5 % s'applique aux beurres et spécialités laitières dont la fabrication et la vente sont réglementées par le décret n° 88-1204 du 30 décembre 1988¹⁰. Ce faisant, les « *spécialités laitières à tartiner allégées* » ou « *à teneur lipidique réduite* », dont les matières grasses sont exclusivement d'origine laitière, sont soumises au taux réduit ;

– le taux de 19,6 % est applicable aux margarines, margarines allégées et autres mélanges de matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière, dont la fabrication et la vente sont réglementées par le décret n° 88-1205 du 30 décembre 1988¹¹. Par suite, les matières grasses composées allégées ou les pâtes à tartiner à teneur lipidique réduite sont, quel que soit leur pourcentage de substances de matières grasses du lait (butyriques), soumises au taux de 19,6 %.

⁷ Le chocolat, le chocolat de ménage, le chocolat de ménage au lait, les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au taux réduit.

⁸ Paragraphe II de l'article 16 de la loi n° 60-1384 du 23 décembre 1960 portant loi de finances pour 1961.

⁹ Règlement (CE) n° 2991/94 du Conseil du 5 décembre 1994 établissant des normes pour les matières grasses tartinables.

¹⁰ Décret n° 88-1204 du 30 décembre 1988 réglementant la fabrication et la vente des beurres et de certaines spécialités laitières, modifié par le décret n° 97-963 du 14 octobre 1997 relatif aux matières grasses tartinables, (fondement du règlement [CE] n° 2991/94 du Conseil précité).

¹¹ Décret n° 88-1205 du 30 décembre 1988 réglementant la fabrication et la vente de la margarine et des autres mélanges de matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière, modifié par le décret n° 97-963 précité. La margarine est désormais définie par l'annexe XV « Normes de commercialisation applicables aux matières grasses tartinables visées à l'article 115 » du 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 »).

La différence de taux entre beurres et margarines a été établie en 1960 lors de l'examen de la loi de finances pour 1961¹². Des débats parlementaires de l'époque, il ressort deux motivations :

– trouver une source de financement pour le fonds de modernisation de l'agriculture (fonds national de la vulgarisation du progrès agricole) qui se substitue à l'augmentation de la taxe de circulation sur les viandes proposée alors par le Gouvernement ;

– ne pas pénaliser, dans la recherche de cette nouvelle source de financement, l'élevage et donc la production laitière, pénalisation qui aurait résulté d'une augmentation générale des impositions sur les graisses alimentaires¹³.

La volonté de favoriser la production laitière est confirmée par le maintien d'un taux réduit de TVA sur les graisses d'origine animale en général et sur le beurre en particulier.

Depuis lors, la différence de taux a été ainsi examinée à de nombreuses reprises par le législateur – le chocolat comme la margarine nourrissent en effet les débats parlementaires depuis plusieurs décennies. Ce débat a eu lieu dernièrement à l'occasion de la discussion du projet de loi de finances pour 2010¹⁴. Et les exemples, dans le passé, pourraient être multipliés¹⁵, l'argument budgétaire étant à chaque fois privilégié.

¹² II de l'article 16 de la loi n°60-1384 du 23 décembre 1960 portant loi de finances pour 1961.

¹³ Intervention d'André Dulin, séance du Sénat du 17 novembre 1960.

¹⁴ Amendement n° I-135 présenté le 16 octobre 2009 à l'Assemblée nationale par Valérie Boyer et défendu, en séance publique, par Philippe Goujon.

¹⁵ Dans le débat sur le projet de finances pour 2005, séance du 25 octobre 2004, *Journal officiel Débats Assemblée nationale (JOAN)*, 26 octobre 2004, pp. 8471-8472 ; dans le débat sur le projet de loi de finances pour 2003, 3^e séance du 17 octobre 2002, *JOAN*, 18 octobre 2002, pp. 3570-3571 ; dans la discussion du projet de loi de finances rectificative pour 2000, amendement n° 7 présenté par Michel Pelchat et adopté lors de la séance du Sénat du 19 décembre 2000 (article 33 *ter*), voir également Didier Migaud, *Rapport fait au nom de la commission des finances en nouvelle lecture, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2000 modifié par le Sénat*, Assemblée nationale, XI^e législature, n° 2828, 19 décembre 2000, p. 61 ; dans le débat sur le projet de loi de finances pour 2001, 3^e séance du 20 octobre 2000, *JOAN*, p. 7274, et 3^e séance du 20 décembre 2000, *JOAN*, pp. 10346-10347 ; dans celui sur le projet de finances rectificative pour 2000, 1^{ère} séance du 18 mai 2000, *JOAN*, pp. 4369-4370 ; dans celui sur le projet de loi de finances pour 2000, 3^e séance du 21 octobre 1999, *JOAN*, pp. 7909-7810 et 7819-7820.

II.– La constitutionnalité des dispositions contestées

A.– Le grief

La société requérante soutenait que la différence de taxation instituée par le c) du 2° de l'article 278 *bis* du CGI entre les margarines et graisses végétales (taux de 19,6 %) et les autres corps gras alimentaires (taux de 5,5 %) était contraire au principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et, puisqu'il s'agit d'une imposition, au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la même déclaration.

À l'appui de ces griefs, la société requérante relevait que les entreprises qui fabriquent ces corps alimentaires d'origine végétale comme animale ont la même activité. Elle estimait également que le beurre et la margarine sont des produits certes différents mais substituables et concurrents, utilisés et consommés pour les mêmes usages. Elle relevait, enfin, que la santé publique justifierait d'avantager *a contrario* la margarine.

En réponse, le Gouvernement soutenait que la margarine constitue un marché distinct de ceux d'autres corps gras alimentaires, que le prix du beurre est deux fois plus élevé que celui de la margarine et que, par suite, les entreprises assujetties à un taux plein de TVA à raison de la commercialisation de margarine ne sont pas dans une situation identique à celles qui commercialisent d'autres corps gras soumis à taux réduit. Il faisait valoir enfin que la différence de traitement dont bénéficie le beurre par rapport aux autres matières grasses alimentaires est en rapport direct avec l'objet de la loi qui est « *de prendre en compte l'importance de ce produit dans l'alimentation traditionnelle de la population française ainsi que son importance pour la filière de l'élevage laitier* ».

B. – Les dispositions constitutionnelles de référence

Le Conseil constitutionnel était de nouveau appelé à se prononcer sur le fondement du principe d'égalité devant l'impôt, dont les deux branches sont le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration de 1789) et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13).

Le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à

adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs¹⁶.

Le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes¹⁷. Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables et de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹⁸.

À deux reprises, le Conseil a admis l'application d'un taux réduit de TVA :

– pour les seules prestations réalisées dans le cadre du service public municipal de l'eau, à l'exclusion de celles portant sur des installations privées et réalisées par des personnes morales de droit privé n'ayant pas conclu de contrat avec l'exploitant du service public, différence justifiée par « *les obligations particulières* » auxquelles sont soumis les exploitants d'un service municipal de l'eau¹⁹ ;

– pour les abonnements aux réseaux publics de distribution de gaz et d'électricité au détriment des réseaux de chaleur et des systèmes de chauffage utilisant les énergies renouvelables, différence justifiée « *eu égard à la spécificité et à l'importance, pour la vie quotidienne de la population, des réseaux publics d'électricité et de gaz combustible, qui n'ont d'ailleurs pas pour seul objet le chauffage* »²⁰.

Dans sa décision sur la contribution carbone²¹, le Conseil constitutionnel a jugé que des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la

¹⁶ Décisions n^{os} 2000-441 DC, 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34 ; 2003-488 DC, 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, cons. 9 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 80.

¹⁷ Décision n^o 79-107 DC du 12 juillet 1979, *Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales*, cons. 4.

¹⁸ Décisions n^{os} 2009-599 DC précitée, cons. 82 (sur la contribution carbone) ; 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)*, cons. 4 ; 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*, cons. 4 ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 6 ; 2010-52 QPC, 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau (Imposition due par une société agricole)*, cons. 7 ; 2010-97 QPC du 4 février 2011, *Société Laval Distribution (Taxe sur l'électricité)*, cons. 4-5 ; 2010-99 QPC du 11 février 2011, *Mme Laurence N. (Impôt de solidarité sur la fortune – Plafonnement)*, cons. 4-5.

¹⁹ Décision n^o 84-186 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances rectificative pour 1984*, cons. 5 et 6.

²⁰ Décision n^o 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 35 et 36.

²¹ Décision n^o 2009-599 DC précitée, cons. 82.

sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale.

En revanche, dans sa décision n° 2010-97 QPC sur l'exonération de taxe sur les fournitures d'électricité²², le Conseil a censuré une différence de traitement injustifiée entre des entreprises de même nature et exerçant la même activité mais qui avaient, avant une certaine date, signé ou non une convention avec la collectivité territoriale bénéficiaire de la taxe. Ainsi, le critère de différenciation était déconnecté de l'objet de la loi.

Enfin, le Conseil constitutionnel a régulièrement jugé que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés* »²³.

C. – La conformité à la Constitution

La QPC reposait la question lancinante du double objet des dispositions fiscales qui forme aussi leur double justification : financement des dépenses publiques et instrument privilégié de politique publique.

La première ne pouvait à elle seule justifier l'exclusion des margarines de l'application du taux réduit²⁴.

La seconde, en revanche, était suffisante pour justifier de la différence du taux.

En effet, comme l'a jugé plusieurs fois le Conseil constitutionnel, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs.

²² Décision n° 2010-97 QPC précitée, cons. 4.

²³ Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)*, cons. 3 ; 2004-511 DC du 29 décembre 2004, *Loi de finances pour 2005*, cons. 40 ; 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 28 ; 2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Loi pour l'initiative économique*, cons. 2 ; 2002-464 DC du 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003*, cons. 19 et 24 ; 2001-456 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances pour 2002*, cons. 40 ; 2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*, cons. 4 ; 97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*, cons. 24 ; 96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, cons. 4.

²⁴ Cf. décision n° 2010-97 QPC précitée sur la taxe sur les fournitures d'électricité.

En instituant une différence de taux, le législateur a entendu accorder à la consommation des produits laitiers entrant dans la composition des corps gras non végétaux un avantage destiné à tenir compte du prix plus élevé de ces derniers et donc favoriser, en amont, la production laitière. Le législateur pouvait ainsi, à travers la TVA, favoriser telle ou telle production ; la différence de taux comme la définition de l'assiette de la TVA fait partie des instruments pour y parvenir.

Le Conseil constitutionnel a, en conséquence, dans sa décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011, déclaré conformes à la Constitution les dispositions du c) du 2 de l'article 278 *bis* du CGI.