

Vous souhaitez nous soumettre un article pour le prochain numéro ? Adressez-nous simplement un mail à [jdsamids@gmail.com](mailto:jdsamids@gmail.com)

# SOMMAIRE

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Editorial .....2

LYDIA MORLET-HAÏDARA

### Dossier

#### Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

##### Article introductif .....3

MARINE FRIANT-PERROT & FLORENT ROMBOURG

##### Au-delà de la « taxe soda » : décryptage juridique des mesures de prévention de l'obésité et du surpoids.....5

MARINE FRIANT-PERROT

##### Révision de la taxation des boissons sucrées en France : quelles intentions pour quels effets ? .....13

YANN LE BODO, FRANÇOISE JABOT, FABRICE ETILÉ, MARINE FRIANT-PERROT, ERIC BRETON ET CHANTAL JULIA

##### Pour un éclaircissement des objectifs poursuivis par la taxe soda.....22

FLORENT ROMBOURG

##### L'encadrement constitutionnel de la fiscalité comportementale.....30

JEAN-RAPHAEL PELLAS

##### Taxes nutritionnelles et contentieux constitutionnel italien.....39

ALESSANDRA DI LAURO

##### Une flexibilité contrainte ? – La réglementation relative aux aides d'État adaptée aux particularités de la fiscalité nutritionnelle ..... 52

FABRICE PEZET

##### Les pistes de réflexion pour une ré-affectation de la taxe soda ..... 60

ANNE-CLAIRE DUFOUR

##### Taxes nutritionnelles, fiscalité environnementale : quel avenir pour les taxes comportementales ? .....67

FABRICE BIN

### Charte des contributeurs..... 75

### Rédaction..... 76

Conformément au célèbre adage « mieux vaut prévenir que guérir », les pouvoirs publics ont aujourd'hui bien compris qu'en matière de santé les mesures préventives étaient tout aussi importantes que la démarche de soins. Pour autant, les actions de prévention n'ont pas la place qu'elles devraient avoir dans les politiques publiques de santé et leur mise en œuvre reste souvent assez poussive.

Les leviers d'action pour favoriser la prévention en matière de santé sont nombreux et la fiscalité en constitue un précieux, au travers notamment des opérations de taxation alimentaire. Dès 2012, la France s'est ainsi dotée d'une taxe dite soda sur les boissons avec sucres ajoutés ou contenant des édulcorants.

L'on peut cependant s'interroger sur l'efficacité réelle de ce dispositif tant sur la composition des produits que sur la consommation des acheteurs ?

Il importe donc d'évaluer la pertinence de ces démarches de taxation comme outil de santé publique. Cette nécessité a conduit la Faculté de Droit de Nantes Université et plus particulièrement son laboratoire Droit et Changement Social (DCS), à participer à un projet de recherche initié par l'EHESP de Rennes. L'axe juridique a été dirigé par Marine Friant-Perrot et Florent Rombourg. Les financements obtenus ont permis l'organisation d'un colloque le 11 juin 2024 spécialement consacré aux « Enjeux juridiques de la taxe soda ».

L'Institut Droit et Santé est heureux de contribuer à la diffusion de la richesse des échanges qui ont animé cette journée en permettant la publication des actes de ce colloque au sein de ce numéro spécial du Journal de Droit de la Santé et de l'Assurance Maladie.

L'Institut remercie particulièrement Marine Friant-Perrot et Florent Rombourg de leur confiance et est ravi d'ainsi contribuer à faire avancer la réflexion sur l'efficacité de ces mesures de taxation alimentaire en tant qu'outil de prévention de santé publique.

On souhaite à tous nos lecteurs une belle découverte ou approfondissement du passionnant sujet de la taxe soda dont l'étude s'avère particulièrement précieuse dans le contexte actuel des débats sur la taxation des sucres transformés dans les produits industriels à l'occasion du vote du budget de la sécurité sociale !

**Lydia Morlet-Haidara**

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

Ce dossier retrace les interventions qui ont eu lieu lors du colloque « *Les enjeux juridiques de la Taxe Soda* » organisé le 11 juin 2024 lors des Journées scientifiques de Nantes Université.  
Les propos tenus sont ceux des auteurs et n'engagent pas l'Institut Droit et Santé.

Dossier coordonné par :

**Marine Friant Perrot**, Maître de conférences HDR en droit privé et sciences criminelles à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297 Droit et changement social

**Florent Rombourg**, Maître de conférences en droit public à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297 Droit et changement social

---

## Article introductif

### Florent Rombourg

Maître de conférences en droit public à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297 Droit et changement social

### Marine Friant-Perrot

Maître de conférences HDR en droit privé et sciences criminelles à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297 Droit et changement social

Le tabagisme, la consommation d'alcool et de produits riches en graisses, en sel et en sucres ajoutés sont des puissants vecteurs de maladies non transmissibles comme l'obésité et le diabète de type II et de certaines formes de cancer. S'agissant seulement des coûts associés aux déséquilibres nutritionnels et excès nutritionnels, le surcoût médical lié au traitement des personnes disposant d'un indice de masse corporelle (IMC) supérieur à 27 s'élèverait à 648 euros par an et par personne<sup>1</sup>, représentant un coût total pour l'assurance-maladie d'environ 20 milliards d'euros<sup>2</sup>.

L'amélioration de la qualité nutritionnelle des aliments constitue dès lors un enjeu fondamental de protection de la santé publique dans un contexte inédit de détérioration des finances publiques. A cette fin, l'usage de la fiscalité, au travers notamment de droits d'accises a, dès 2004, été présenté par l'Organisation mondiale de la santé (OMS) comme un levier de première importance pour promouvoir une alimentation saine.

Force est cependant de constater qu'en l'état actuel de la législation française, la fiscalité nutritionnelle dans son ensemble ne poursuit que partiellement un objectif de protection de la santé publique. En attestent le bénéfice de taux réduits de TVA pour des produits alimentaires à faible qualité nutritionnelle, voire nocifs pour la santé des consommateurs ainsi que la faible taxation de boissons alcoolisées comme le vin tranquille en comparaison d'autres alcools dont l'écart de titre alcoométrique ne semble à lui-seul pas justifier une telle différence de traitement fiscal. Dès lors, comme l'a noté récemment le Conseil des prélèvements obligatoires : « *en dépit des recommandations internationales, la mise en place d'une fiscalité nutritionnelle se limite pour l'essentiel à la taxation des boissons sucrées* »<sup>3</sup>.

Dans ce domaine, il doit être laissé à l'État français la figure de précurseur par son choix, dès 2012, de se doter d'une taxe sur les boissons à sucres ajoutés dite « *taxe soda* ». Modifiée en 2018 pour en indexer linéairement le

---

1 - J. DINET, C. EMERY, A. LAFUMA, C. SERMET, Evaluation du coût associé à l'obésité, La Presse médicale, 36 (6), June 2007, p. 832-840.

2 - Ministère de l'économie et des finances, Obésité : quelles conséquences pour l'économie et comment les limiter, Lettre Trésor-Eco, n° 179, Septembre 2016.

3 - Conseil des prélèvements obligatoires, La fiscalité nutritionnelle, Note n° 5, juillet 2023, p. 4.

montant sur la quantité de sucres ajoutés, le temps est désormais à l'évaluation de l'efficacité de cet outil dont l'objectif est, au moins en apparence, de protéger la santé publique en incitant, d'une part, les industriels à opérer une reformulation substantielle de la composition de leurs boissons concernées et, d'autre part, les consommateurs à se reporter sur d'autres boissons, moins nocives pour leur santé.

L'année 2024 est à ce titre susceptible de marquer un tournant avec la diffusion, au mois de mai, des conclusions du Projet de recherche *Soda-Tax* sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe soda appliquée en France depuis juillet 2018<sup>4</sup>. La richesse des éléments développés éclairera à n'en pas douter la prise de décision d'un pouvoir politique qui peine toujours à aboutir à un consensus sur une éventuelle modification des contours de la taxe soda.

La particulière actualité de ce sujet, accentuée qui plus est par la multiplication récente des rapports faisant de la fiscalité l'outil le plus efficace pour lutter contre les maladies chroniques<sup>5</sup>, justifiait par conséquent que soit consacré un dossier thématique aux enjeux juridiques de la taxe soda. Les différentes contributions composant ce dossier s'attachent dès lors à reprendre les aspects saillants du projet de recherche *Soda-Tax* en les confrontant aux difficultés juridiques relatives à la mobilisation de l'outil fiscal afin de protéger la santé des consommateurs.

Nous espérons ainsi que ce dossier contribuera à nourrir la réflexion sur la place que doit occuper la fiscalité par rapport aux autres outils de politiques publiques visant à l'amélioration de la qualité de l'alimentation des consommateurs. Une chose apparaît particulièrement claire au terme de nos travaux : l'impôt, qu'il poursuive une finalité budgétaire ou comportementale, doit être conçu en recourant à une perspective pluridisciplinaire dans laquelle l'économie, les sciences sociales (par l'étude notamment de l'acceptabilité sociale de la mesure fiscale) et les sciences juridiques s'éclaireraient mutuellement.

**Marine Friant-Perrot & Florent Rombourg**

### Colloque ayant bénéficié du soutien des partenaires suivants :



4 - Soda-Tax, Rapport de recherche sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe soda appliquée en France depuis juillet 2018, mai 2024.

5 - V. à titre d'exemple Bloomer, Health Taxes : A compelling policy for the Crises of today, The Task Force on Fiscal Policy for Health Report, 2024.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Au-delà de la « taxe soda » : décryptage juridique des mesures de prévention de l'obésité et du surpoids

**Marine Friant-Perrot**

Maître de conférences HDR en droit privé et sciences criminelles à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297  
Droit et changement social

#### Résumé

Le recours à l'outil fiscal en matière de politique nutritionnelle s'accompagne d'un ensemble de mesures (information des consommateurs, reformulation des produits, restrictions du marketing...) destinées à améliorer la diète des populations. L'approche choisie est centrée sur l'individu en orientant les comportements pour améliorer la qualité nutritionnelle de l'alimentation, ceci au risque de méconnaître la spécificité du droit à l'alimentation qui requiert une modification de l'environnement alimentaire à laquelle participe la taxe soda.

#### Mots-clefs

Fiscalité comportementale et santé – Fiscalité nutritionnelle – Santé publique – Droit à l'alimentation – Environnement alimentaire – Information nutritionnelle – Reformulation – Marketing alimentaire

#### Abstract

The use of taxation as a tool in nutrition policy is accompanied by a range of measures (consumer information, product reformulation, marketing restrictions, etc.) designed to improve people's diets. The chosen approach focuses on the individual, directing behavior to improve the nutritional quality of food, at the risk of ignoring the specific nature of the right to food, which requires a change in the food environment, to which the soda tax contributes.

#### Keywords

Behavioural Taxation – Health Tax – Nutritional Taxation – Public Health – Right to food – Food environment – Food information – Reformulation – Food marketing

Dans son rapport du 29 mai 2024 sur la fiscalité comportementale dans le domaine de la santé, la mission sénatoriale d'évaluation et de contrôle de la Sécurité sociale précise dans ses conclusions que « *Le recours à l'outil fiscal n'est pas isolé ; il s'accompagne de mesures diverses... mais qui demeurent insuffisantes pour structurer une politique nutritionnelle globale* »<sup>1</sup>. Ainsi dans un colloque consacré à la fiscalité nutritionnelle doit-on s'interroger sur ces mesures diverses, ces autres outils de la prévention de l'obésité et du surpoids qui devraient former le substrat d'une politique nutritionnelle.

1 - E. Doineau et C. Apourceau-Poly, Rapport d'information n° 638 fait au nom de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale de la commission des affaires sociales sur la fiscalité comportementale dans le domaine de la santé, Sénat, 29 mai 2024, p. 11.

Dans un contexte de pandémie mondiale d'obésité et de surpoids, la France s'est dotée dès 2001 d'un Programme national nutrition santé, la dernière version pour 2019-2023 ayant donné lieu à un bilan publié en septembre 2024<sup>2</sup>. Ce programme vise à améliorer les comportements nutritionnels ainsi que l'environnement alimentaire des Français. L'alimentation et la nutrition constituent également des axes de la politique de santé de l'Union européenne. Dans son livre blanc du 30 mars 2007 définissant une Stratégie européenne pour les problèmes de santé liés à la nutrition, la surcharge pondérale et l'obésité, la Commission constate l'impact des mauvaises habitudes alimentaires sur l'accroissement des maladies chroniques (maladies cardiovasculaires, diabète de type 2...). La stratégie choisie au niveau communautaire est focalisée sur les comportements individuels en partant de l'idée que c'est « *la personne, en définitive, qui est responsable de son mode de vie et de celui de ses enfants* »<sup>3</sup>. Tout au plus la Commission concède-t-elle que l'on ne pourrait « *pour autant nier l'importance et l'influence de l'environnement sur son comportement* ». Pourtant, il est désormais établi que les déterminants économiques et sociaux pèsent d'un plus grand poids que les déterminants individuels, et que l'environnement alimentaire<sup>4</sup> influence largement la composition de nos assiettes<sup>5</sup>. Qu'elles agissent au niveau individuel ou sur l'environnement dans lequel les individus opèrent des choix, ces politiques nutritionnelles nationales et européennes reposent sur une palette d'instruments qui se caractérisent par leur caractère hétéroclite. Les divers outils mobilisés (législation, partenariats public/privé, mise en réseau...) opèrent de manière très pragmatique mettant en œuvre une politique de prévention en santé au carrefour de la protection de la santé publique et de la protection du consommateur<sup>7</sup>.

Il convient donc dans un premier temps de s'interroger dans ce contexte de règles spéciales et morcelées, sur les fondements de cet édifice juridique, et plus particulièrement sur les droits fondamentaux susceptibles de constituer l'ossature de ce corpus de règles. Alors même que le droit à l'alimentation inclut la dimension nutritionnelle, il n'est pas invoqué. L'approche par les droits fondamentaux se concentre sur un arbitrage entre les libertés économiques des producteurs et le droit à l'information et à la santé des consommateurs, au risque d'occulter la spécificité de l'alimentation et d'ignorer les causes environnementales de sa dégradation (I).

Focalisée sur le consommateur d'aliments renvoyé à sa responsabilité individuelle, l'approche choisie par les pouvoirs publics - et particulièrement pour le cas français - se traduit et s'incarne par la mise en place d'outils incitatifs. Dans une logique de marché, cette normativité souple faite de chartes, d'engagements volontaires fait aujourd'hui l'objet de vives critiques. Dans ce contexte, la taxe soda apparaît comme une des formes les plus contraignantes des mesures adoptées (II).

## I- Fondements de la régulation des comportements alimentaires dans un contexte de pandémie d'obésité et de surpoids

L'approche par le marché est manifeste à l'échelle nationale comme européenne et ne permet pas de transformer de manière profonde l'environnement alimentaire. Réduire le mangeur à son rôle économique de consommateur limite les perspectives de changement. On s'écarte du terrain des droits fondamentaux en se cantonnant aux mécanismes du droit du marché et en ignorant le fait que l'alimentation n'est pas la seule résultante de choix individuels opérés par chacun<sup>8</sup>. Une approche par les droits fondamentaux peine à s'exprimer s'agissant du droit à l'alimentation saine, la régulation des comportements alimentaires reposant plutôt sur la protection des droits

2 - Ministère du travail, de la santé et des solidarités, Programme national nutrition santé 2019-2023 - Bilan de sa mise en œuvre.

3 - Livre blanc du 30 mai 2007, « Une stratégie européenne pour les problèmes de santé liés à la nutrition, la surcharge pondérale et l'obésité », COM(2007) 279 final, p. 3.

4 - FAO, IFAD, UNICEF, WFP et WHO, *L'État de la sécurité alimentaire et de la nutrition dans le monde 2020. Transformer les systèmes alimentaires pour une alimentation saine et abordable*, 2020, <https://doi.org/10.4060/ca9692fr>.

5 - McGill, Rory, et al., Are interventions to promote healthy eating equally effective for all? Systematic review of socioeconomic inequalities in impact, *BMC Public Health*, 2015, 15(1), 457 ; von Philipsborn P, Stratil JM, Burns J, Busert LK, Pfadenhauer LM, Polus S, et al., Environmental Interventions to Reduce the Consumption of Sugar-Sweetened Beverages: Abridged Cochrane Systematic Review, *OFA*. 2020;13(4):397-417.,

6 - Livre blanc, op.cit., p. 4.

7 - A. Garde, *EU Law and Obesity Prevention*, Kluwer Law International, 2010.

8 - Sur le rôle que les droits fondamentaux peuvent jouer dans la lutte contre les maladies transmissibles, voir Alberto Alemanno et Amandine Garde, *Regulating Lifestyles in Europe : How to prevent and control non-communicable diseases associated with tobacco, alcohol and unhealthy diets ?* Rapport pour le Swedish Institute for European Policy Studies (SIEPS) publié en décembre 2013 (Etude 2013 :7).

des consommateurs. Du côté des pouvoirs publics, les droits et libertés fondamentales sont mobilisés de manière datée et décalée par rapport aux besoins humains vitaux **(A)**. Du côté des entreprises, les outils de régulation n'y font pas mention **(B)**.

## A- La régulation publique par la préservation des libertés au cœur du bon fonctionnement des marchés

Les mesures adoptées par l'Union européenne pour favoriser des comportements alimentaires plus sains sont adoptées au titre de la protection des consommateurs et de la protection de la santé publique qui convergent autour de la préservation de la sécurité alimentaire. On connaît la portée limitée de l'entrée de la protection des consommateurs dans la Charte des droits fondamentaux à l'article 38. Ainsi, les textes de droit dérivés visant à préserver la liberté de choix dans le domaine de la consommation alimentaire, tels que le règlement 1169/2011 qui impose une déclaration nutritionnelle<sup>9</sup>, et le règlement 1924/2006 sur l'utilisation des allégations nutritionnelles et de santé sur les aliments<sup>10</sup>, se réfèrent au droit à l'information des consommateurs dans le cadre de l'article 169 TFUE<sup>11</sup> sans faire mention de l'article 38. Du reste, le législateur a eu recours à la compétence d'harmonisation en matière de marché commun sur le fondement de l'article 114 TFUE, dès lors que la protection des consommateurs est inféodée à l'objectif de réalisation du marché intérieur<sup>12</sup>. L'approche est indéniablement ancrée dans une logique de marché.

Dans ce contexte où les considérations économiques sont reines, on constate que ce sont paradoxalement les opérateurs économiques qui brandissent les droits fondamentaux, par exemple pour s'opposer aux restrictions publicitaires adoptées au nom de la protection de la santé des consommateurs. Ainsi, dans un arrêt « *Deutsches Weintor* » de 2012<sup>13</sup>, la CJUE a confirmé qu'un juste équilibre doit être trouvé entre la défense des intérêts économiques des entreprises sur le fondement, en l'espèce, de la liberté d'entreprendre, et la protection de la santé en rappelant que l'article 35 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne exige qu'un niveau de protection de la santé humaine soit assuré dans la définition et la mise en œuvre de toutes les politiques et actions de l'Union. Dans cette affaire, la Cour de justice de l'Union s'est appuyée sur cette disposition afin de rejeter l'argument mis en avant par *Deutsches Weintor*, une coopérative viticole allemande, selon lequel l'interdiction de qualifier un vin de « digeste » afin de signaler sa teneur en acidité réduite était contraire à sa liberté professionnelle et sa liberté d'entreprendre telles que protégées par les articles 15 et 16 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>14</sup>. La Cour a conclu dans ce cas que la restriction aux libertés invoquées par *Deutsches Weintor* était nécessaire et proportionnée à l'objectif de protection de santé publique qu'elle poursuivait<sup>15</sup>. Ce cas illustre ainsi la manière dont les droits fondamentaux peuvent être mobilisés au profit des producteurs. Les droits des consommateurs à la préservation de leur santé et leur droit à l'information sont mis en balance avec la liberté d'entreprise ou la liberté d'expression publicitaire sans que la dimension spécifique de l'alimentation soit soulevée. Cette approche est clairement en décalage par rapport aux exhortations du rapporteur spécial du droit à l'alimentation<sup>16</sup> et de la doctrine<sup>17</sup> qui invitent à prendre le droit à l'alimentation saine et durable « au sérieux »<sup>18</sup>, pour ne pas réduire le mangeur citoyen à un consommateur.

9 - Règlement (UE) n°1169/2011 du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2011 concernant l'information des consommateurs sur les denrées alimentaires, *JOUE* L 304 du 22.11.2011, p. 18-63.

10 - Règlement (CE) n°1924/2006 du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 2006 concernant les allégations nutritionnelles et de santé portant sur les denrées alimentaires, *JOUE* L 404 du 30.12.2006, p. 9-25.

11 - Le droit à l'information est consacré à l'article 169 TFUE : « Afin de promouvoir les intérêts des consommateurs et d'assurer un niveau élevé de protection des consommateurs, l'Union contribue à la protection de la santé, de la sécurité et des intérêts économiques des consommateurs ainsi qu'à la promotion de leur droit à l'information, à l'éducation et à s'organiser afin de préserver leurs intérêts ».

12 - L'article 169§2 TFUE prévoyant que « L'Union contribue à la réalisation des objectifs visés au paragraphe 1 par : a) des mesures qu'elle adopte en application de l'article 114 dans le cadre de la réalisation du marché intérieur ».

13 - CJUE, 6 septembre 2012, *Deutsches Weintor eG v Land Rheinland-Pfalz*, C-544/10, ECLI:EU:C:2012:526

14 - L'interdiction découle de l'article article 4§3 du règlement n° 1924/2006 relatif aux allégations nutritionnelles et de santé portant sur les denrées alimentaires, *op.cit.*

15 - Paragraphes 47 à 60. Pour une analyse détaillée des contours du droit à la santé, voir John Tobin, *The Right to Health in International Law*, Oxford University Press, 2012.

16 - AGNU, Systèmes alimentaires et les droits de l'homme - Rapport d'activité du Rapporteur spécial sur le droit à l'alimentation, A/76/237, 27 juillet 2021.

17 - Amandine Garde, Olivier De Schutter et Joshua Curtis, *Ending Childhood Obesity: A Challenge at the Crossroads of International Human Rights and Economic Law*, Edward Elgar Publishing, 2020.

18 - E. Lambert, *Prendre au sérieux le droit à une alimentation saine et durable*, Peter Lang, 2024.

## B- La régulation privée et l'absence de référence au droit à l'alimentation

Les entreprises ont progressivement été soumises à des règles qui les obligent à prendre en considération d'autres intérêts que les leurs dans la conduite de leurs affaires<sup>19</sup>, à s'ouvrir aux enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance<sup>20</sup>. Elles doivent ainsi tenir compte des conséquences de leurs activités sur les hommes et la nature, et plus spécifiquement sur les enfants, leur santé et leurs droits fondamentaux. Selon les principes de Ruggie, les États ne sont pas les seuls à avoir des obligations en matière de droits humains. Pourtant, on constate l'absence de référence aux Principes directeurs des Nations Unies relatifs aux entreprises et aux droits de l'Homme<sup>21</sup> dans les engagements de RSE qui concernent l'alimentation saine. De nombreux engagements volontaires ont été pris par les entreprises multinationales pour améliorer la qualité nutritionnelle des produits vendus en réduisant la quantité de sucres présents ou pour limiter le marketing pour les aliments non sains à destination des enfants. Parmi ces engagements, figure généralement ainsi le marketing responsable sans pour autant que le lien soit opéré avec le respect des droits des enfants et plus spécifiquement le droit à l'alimentation et le droit à la santé. La lecture des documents attestant des démarches RSE des entreprises laisse apparaître qu'ils ne contiennent pas de référence directe aux droits humains et aux principes directeurs des Nations Unies relatifs aux entreprises et leurs droits fondamentaux. Les rubriques mentionnant le respect des droits humains et plus spécifiquement des droits de l'enfant comportent des engagements relatifs au respect de l'interdiction du travail des enfants, mais ne se réfèrent aucunement aux droits humains susceptibles d'être enfreints par ces activités publicitaires comme le droit à la santé. On peut ainsi citer les engagements RSE de Nestlé<sup>22</sup>, Mondelez<sup>23</sup>, Coca cola<sup>24</sup>, et Kraft Heinz<sup>25</sup>.

Cette approche par le marché évacue la spécificité de l'aliment comme bien essentiel et se traduit par la mise en place d'outils incitatifs. Cette normativité souple s'accompagne de quelques mesures plus contraignantes parmi lesquelles figure la taxation nutritionnelle.

## II- Manifestations de la régulation des comportements alimentaires dans un contexte de pandémie d'obésité et de surpoids

Alors même que l'OMS préconise dès 2004 l'adoption de mesures visant à améliorer l'environnement alimentaire (reformulation, taxation, restrictions du marketing...)<sup>26</sup>, l'Union européenne et la France ont privilégié l'action sur les déterminants individuels de la santé. Modérer l'offre en imposant une réduction du sucre, du gras et du sel dans les aliments et limiter le marketing pour les aliments non sains sont des voies encore inexplorées, ou *a minima* par le biais de chartes, de codes de bonnes pratiques dont les effets apparaissent décevants au regard des enjeux de santé publique liés à l'alimentation déséquilibrée. Le droit de l'Union européenne a pour ambition d'orienter les comportements individuels des consommateurs en négligeant l'approche environnementale **(A)**. En France, les marges de manœuvre dont on dispose au niveau national sont peu explorées et l'outil fiscal apparaît ici comme la seule véritable mesure contraignante visant à améliorer la qualité de l'alimentation **(B)**.

### A- En droit de l'Union

L'alimentation et la nutrition constituent des axes récents de la politique de santé de l'Union. Lors du livre blanc « Stratégie européenne pour les problèmes de santé liés à la nutrition, la surcharge pondérale et l'obésité » de 2007, le choix opéré est de considérer chaque individu comme un artisan de sa propre santé. Depuis lors, les principales

19 - Contrairement à ce qu'indiquait Milton Friedman avec une vision réductrice des fonctions de l'entreprise (M. Friedman, « The social Responsibility of Business Is to Increase its Profits », The New York Time Magazine, 13 septembre 1970, p. 32-33.

20 - F.G. Trébulle, « L'accueil en droit des enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance », *Revue des sociétés*, 2023, p. 471.

21 - UN, Principes directeurs des Nations Unies relatifs aux entreprises et aux droits de l'Homme, 2011.

22 - Nestlé, Creating shared value sustainability report 2023, p. 49. <https://www.nestle.com/sites/default/files/2024-02/creating-shared-value-sustainability-report-2023-en.pdf>.

23 - ESG report 2023, p. 18, Mondelez international, ESG Reporting & disclosure, 2023 Snacking Made Right Report. <https://www.mondelezinternational.com/assets/Snacking-Made-Right/SMR-Report/2023/2023-MDLZ-Snacking-Made-Right-ESG-Report.pdf>.

24 - The Coca-Cola Company Human Rights Policy, p. 3, <https://www.coca-colacompany.com/social/human-rights>.

25 - CSR 2017, p. 66, [https://www.kraftheinzcompany.com/pdf/KHC\\_CSR\\_2017\\_Full.pdf](https://www.kraftheinzcompany.com/pdf/KHC_CSR_2017_Full.pdf).

26 - Stratégie Mondiale sur la nutrition, l'activité physique et la santé adoptée par la résolution WHA57.17 en mai 2004.

mesures adoptées en matière nutritionnelle relèvent de la protection du consommateur d'aliments, et se fondent sur la régulation par l'information dans la lignée du droit de la consommation européen. Le livre blanc sur la nutrition est à cet égard très explicite sur l'importance de la réglementation de l'information fournie au consommateur sur les aliments qu'il achète : pour faire des choix alimentaires plus sains, les consommateurs doivent disposer d'une information nutritionnelle suffisante et fiable<sup>27</sup>. Deux textes phares ont été ainsi adoptés à cet effet : le règlement 1169/2011 qui impose une déclaration nutritionnelle<sup>28</sup>, et le règlement 1924/2006 sur l'utilisation des allégations nutritionnelles et de santé sur les aliments<sup>29</sup>. Le bilan dressé n'apparaît que peu satisfaisant. Dans sa stratégie « De la Ferme à la table » de 2020, la Commission déplore ainsi que « *plus de la moitié de la population adulte est aujourd'hui en surpoids, ce qui contribue à une prévalence élevée des maladies liées à l'alimentation (y compris différents types de cancer) et occasionne des dépenses de santé à l'avenant* ». Elle fait par ailleurs le constat qu' « *En général, les régimes alimentaires européens ne sont pas conformes aux recommandations diététiques nationales et l'environnement alimentaire est tel que l'option saine n'est pas toujours la plus simple* »<sup>30</sup>.

Cela a conduit la Commission à formuler des propositions pour clarifier l'information nutritionnelle délivrée aux consommateurs et pour lutter contre les allégations qui peuvent les induire en erreur. En premier lieu, la Commission a annoncé en 2020 la mise en place d'un étiquetage nutritionnel simplifié harmonisé à l'échelle de l'Union afin de compléter la déclaration nutritionnelle sur les emballages alimentaires<sup>31</sup>. Toutefois, l'opposition de sept pays, avec en tête l'Italie, à l'instauration d'un score nutritionnel interprétatif comme le Nutri-score fait craindre que ce projet n'aboutisse pas dans les délais annoncés, voire même soit tout simplement enterré<sup>32</sup>. Lors du Conseil « Agriculture et pêche », en date du 24 juin 2024, la Commission est intervenue en considérant la question comme « complexe, polarisée et délicate » ce qui peut être entendu comme un report *sine die*. La Commission invoque le besoin de plus de données et d'études sur l'impact de l'étiquetage sur le comportement des consommateurs. Pourtant, s'agissant du Nutri-score, les données sont nombreuses pour considérer que ce score est justifié scientifiquement et aide les choix des consommateurs. Sa pertinence scientifique tient à ce que ce système informatif répond aux exigences posées par l'EFSA dans son rapport du 24 mars 2022. S'agissant de sa capacité à aider les consommateurs à faire un choix conforme à leur santé, une étude de l'OCDE du 6 février 2024 a comparé l'impact qu'auraient ses échelles nutritionnelles si elles étaient mises en place dans l'ensemble de l'Europe, et a conclu que la méthode de classification des Français serait la plus adaptée. Pour les chercheurs, le Nutri-Score permettrait ainsi d'éviter deux millions de cas de maladies non transmissibles entre 2023 et 2050. La nouveauté est que l'OCDE a aussi analysé son impact sur l'économie. Sa mise en place à l'échelle européenne permettrait ainsi de faire des économies en termes de dépense de santé avec une baisse de 0,05 % chaque année<sup>33</sup>. En second lieu, dans la Stratégie de la Ferme à la table, la Commission a indiqué vouloir reprendre les travaux initiés en 2006 sur la mise en place de profils nutritionnels. L'objectif est de limiter, voire d'interdire, l'emploi d'allégations nutritionnelles et de santé pour valoriser des denrées alimentaires riches en graisses, en sucre et/ou en sel<sup>34</sup>. Un rapport du Parlement européen sur la mise en œuvre du règlement n° 1924/2006 en date du 17 octobre 2024<sup>35</sup> demande la publication à bref délai d'une proposition de profils nutritionnels pour éviter que les consommateurs soient induits en erreur quant à l'impact des aliments

27 - Stratégie, *op.cit.*, p. 5.

28 - Règlement (UE) n°1169/2011 du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2011 concernant l'information des consommateurs sur les denrées alimentaires, *JOUE* L 304 du 22.11.2011, p. 18-63.

29 - Règlement (CE) n°1924/2006 du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 2006 concernant les allégations nutritionnelles et de santé portant sur les denrées alimentaires, *JOUE* L 404 du 30.12.2006, p. 9-25.

30 - Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Une stratégie «De la ferme à la table» pour un système alimentaire équitable, sain et respectueux de l'environnement, COM(2020) 381 final.

31 - D. Bianchi, « Feu rouge pour les informations nutritionnelles complémentaires en étiquette ! », *Rev.dr.rur.*, n° 462, Avril 2018, étude 5 ; M. Friant-Perrot, « Le « Nutri-score » français : brèves réflexions sur la nature de ce système d'information nutritionnel complémentaire et sa conformité au droit de l'Union européenne », in A. Di Lauro (dir.), *Les métamorphoses de l'aliment. Les frontières entre les aliments, les médicaments et les cosmétiques*, Edizioni ETS, 2019, p. 123-135 ; N. Gokani, "Front-of-pack Nutrition Labelling: A Tussle between EU Food Law and National Measures", *European Law Review*, Issue 2-2022, p. 153-174 ; E. Treuil, Au delà de l'étiquetage nutritionnel obligatoire : les systèmes complémentaires prévus par l'article 35 du règlement INCO (2<sup>ème</sup> partie), *Option Qualité*, N° 359, 1<sup>er</sup> mai 2016.

32 - Le Monde, « Dans les coulisses de la bataille contre le Nutri-score, objet de lobbying intense pour l'agro-industrie », 12 octobre 2023.

33 - Devaux M, Aldea A, Lerouge A, Vuik S, Cecchini M. Establishing an EU-wide front-of-pack nutrition label: Review of options and model-based evaluation, *Obesity Reviews*, 2024;e13719.

34 - Article 4 du règlement n°1924/2006, *op.cit.*

35 - Rapport de mise en œuvre sur le règlement (CE) n° 1924/2006 concernant les allégations nutritionnelles et de santé portant sur les denrées alimentaires — Résolution du Parlement européen du 18 janvier 2024 sur la mise en œuvre du règlement (CE) n° 1924/2006 concernant les allégations nutritionnelles et de santé portant sur les denrées alimentaires (2023/2081(INI)), P9\_TA(2024)0040, *JOUE* C, C/2024/5729, 17.10.2024.

sur leur santé. Mais ici encore, la proposition de la Commission se fait attendre, alors même que l'on estime qu'un quart de l'ensemble des denrées alimentaires disponibles sur le marché de l'Union comporte de telles allégations<sup>36</sup>.

On peut regretter que ces propositions n'aient pas abouti alors même qu'aucune mesure environnementale ambitieuse n'a pour l'heure été adoptée à l'échelon européen. La mise en place de standards de composition nutritionnelle et la limitation du marketing alimentaire sont pourtant envisageables au nom de la santé publique à l'aune de la restriction de la publicité pour le tabac<sup>37</sup>. La mise en place de l'Action Jointe *Best-ReMaP Healthy Food for a Healthy Future* relative à l'obésité et qui contient trois volets de réflexion principaux : la reformulation (Re), le marketing alimentaire (Ma) et les marchés publics (P)<sup>38</sup>, témoigne d'une préférence pour les outils incitatifs. Un infléchissement de cette politique pourrait naître des conclusions du Dialogue stratégique sur l'avenir de l'agriculture de l'UE présentées le 4 Septembre 2024 qui se prononcent en faveur d'une réflexion sur l'étiquetage alimentaire, la promotion de régimes alimentaires moins carnés, l'encadrement du marketing alimentaire auquel sont exposés les enfants, et la politique fiscale<sup>39</sup>.

## B- Au plan national

En France, si la politique de santé inclut la promotion de conditions de vie favorables à la santé (art L.1411-1 CSP), le droit de la santé a peu investi cette dimension préventive. Orienter sans prohiber est l'orientation choisie. Comme au niveau européen, le recours aux instruments incitatifs repose sur l'idée que chacun demeure l'artisan de sa santé et doit être responsable de la composition de son assiette et de sa diète. Les déterminants individuels de la santé sont ainsi privilégiés **(1)** par rapport aux déterminants environnementaux **(2)**.

### 1. Les déterminants individuels

Au niveau national, des campagnes d'information et de sensibilisation des mangeurs sont initiées en complément des mesures informatives européennes<sup>40</sup>. Ce volet éducatif relatif aux modes de vie sains mêle les actions initiées par Santé publique France et celles déployées par les acteurs privés, industriels de l'agro-alimentaire, dans le cadre de leurs engagements volontaires. Par ailleurs, la France a fait le choix dans le cadre de l'article 35 du règlement Inco de préconiser un système d'information nutritionnelle simplifié en sus de la déclaration nutritionnelle, et la progression du score choisi, le Nutri-score, témoigne du succès de cette forme d'étiquetage. En 2023, les produits arborant le logo représentaient ainsi 62 % des parts de marché en volumes de ventes en France<sup>41</sup>. Ces systèmes de notation orientent indéniablement les choix des consommateurs, au point que l'Autorité de la concurrence s'est autosaisie pour avis sur le secteur des systèmes de notation de produits, le 22 février 2024.

L'approfondissement des mécanismes informationnels ne saurait pour autant compenser la quasi-absence d'outils contraignants de nature à façonner l'environnement alimentaire pour le rendre plus favorable à la santé.

### 2. Les déterminants environnementaux

On recense ici un « arsenal de mesures » à visée essentiellement incitatives, une normativité douce qui peine à remodeler l'offre alimentaire et à impulser une transition vers des systèmes alimentaires plus sains. En dehors de la taxe soda, les outils mobilisés relèvent du droit souple, que l'on considère les chartes sur la reformulation des produits ou celles en lien avec leur promotion. En l'absence de seuil réglementaire fixant des taux maximaux de sucres, de matières grasses ou de sel, la reformulation des aliments résulte des seuls engagements volontaires des industriels. Le bilan de ces « chartes d'engagement » ou « accord collectifs » pour la reformation est décevant, à l'exception notable de l'engagement des boulangers de réduire le taux de sel de 30 % pour le pain pour 2025. Ainsi le bilan du PNNS publié en 2024 déplore que « *Dans les autres secteurs, la démarche d'engagements volontaires peine*

36 - *Op.cit.*

37 - M. Friant-Perrot et A. Garde, Le défi d'une alimentation plus saine : l'Union et la lutte contre l'obésité et le surpoids, in (sous la direction de N. De Grove-Valdeyron et M. Friant-Perrot), *Les 20 ans du règlement sur la législation et la sécurité alimentaire dans l'Union européenne - Bilan et perspectives*, Bruylant, 2023.

38 - [www.bestremap.eu](http://www.bestremap.eu). Best ReMaP est financé par le programme européen de santé publique 2014-2020 ; il doit conclure en septembre 2023.

39 - The final report of the Strategic Dialogue on the future of EU agriculture, A shared prospect for farming and food in Europe, 4 sept. 2024.

40 - Voir PNNS 4 (2019-2023) - bilan de sa mise en œuvre, 2024.

41 - Oquali, Suivi du Nutri-score, Bilan annuel 2023, [https://www.oquali.fr/media/2023/12/OQALI-2023\\_Suivi-du-Nutri-Score.pdf](https://www.oquali.fr/media/2023/12/OQALI-2023_Suivi-du-Nutri-Score.pdf).

à se lancer, aucun autre accord collectif n'ayant été signé par les professionnels »<sup>42</sup>. Pour le marketing alimentaire relatif aux aliments nutritionnellement déséquilibrés, aucune restriction quantitative ou qualitative n'est prévue par les textes nationaux, alors même que son influence particulièrement délétère pour la santé des enfants est établie<sup>43</sup>. L'insertion de messages sanitaires<sup>44</sup> dans les publicités alimentaires depuis la loi de santé publique de 2004, doit être notée mais elle n'a pas vocation à limiter la pression publicitaire<sup>45</sup>. Depuis lors, l'article 3 de l'ordonnance n° 2020-1642 du 21 décembre 2020 transposant la directive « Services media audiovisuels »<sup>46</sup>, prévoit uniquement la mise en place de codes de bonne conduite, dans la lignée des orientations prises depuis 2009 avec la Charte alimentaire<sup>47</sup>. Cette charte visant à « promouvoir une alimentation et des comportements favorables à la santé dans les programmes audiovisuels et les publicités » a été adoptée sous l'égide du Conseil supérieur de l'audiovisuel devenu ARCOM, et renouvelée en 2013 et 2020. Et bientôt en 2025. L'étude menée par Santé publique France en 2020 montre une absence de baisse de l'exposition des enfants à la publicité pour les produits gras, sucrés et salés malgré les mesures d'autorégulation consenties par les industries agroalimentaires par cette charte alimentaire et l'interdiction de la publicité pendant les programmes jeunesse des chaînes publiques et le replay sur le web par la loi Gattolin de 2016<sup>48</sup>. L'ARCOM a par ailleurs montré que pour les programmes regardés en famille, les Nutri-Scores des produits présentés montrent que 57,3 % d'entre eux appartiennent aux catégories D et E. Notons également que les écrans les plus regardés ne sont plus seulement télévisés et les enfants sont plus exposés à la publicité via les influenceurs sur les réseaux sociaux sur internet que durant les programmes qui leur sont dédiés.

Parmi ces mesures de nature à modifier l'environnement alimentaire, la fiscalité nutritionnelle constitue à la fois un instrument juridique reposant sur la contrainte et un instrument économique d'incitation financière. Cette fiscalité dite comportementale à vocation sanitaire vise à influencer les consommateurs pour qu'ils soient dissuadés de consommer ces produits nocifs pour la santé. Elle incite les industriels à modifier leurs pratiques et à reformuler leurs produits en diminuant le taux de sucres. C'est cette influence sur les comportements des agents économiques qu'il convenait d'examiner durant ce projet Soda Tax initié en 2019. Son lien avec les autres mesures est nécessaire dès lors par exemple que sa mise en place suppose l'existence d'une déclaration nutritionnelle obligatoire. En l'absence d'une telle mention informative, le contrôle par les autorités publiques du taux de sucre contenu dans les boissons est rendu très difficile, comme a pu le souligner l'OMS<sup>49</sup>. Cet argument est apparu dans les débats parlementaires lors de la discussion sur la première mouture de la taxe pour s'opposer aux propositions de modulation selon la quantité de sucre<sup>50</sup>. Par ailleurs, comme les politiques nutritionnelles nationales sont susceptibles de constituer des mesures d'effet équivalent à une restriction quantitative au sens de l'article 34 TFUE, pouvant être justifiées par un objectif de santé publique, les tests de nécessité et de proportionnalité pourront être plus aisément passés en présence d'un ensemble de mesures au sein d'une politique cohérente et justifiée scientifiquement. On songe ici à l'arrêt *Scotch Whisky* du 23 décembre 2015<sup>51</sup>. Cela implique la mise en place d'un ensemble de mesures agissant de manière globale sur l'environnement alimentaire.

42 - PNNS 4 (2019-2023) - bilan de sa mise en œuvre, 2024, p. 11.

43 - Voir notamment les deux études systématiques conduites pour l'OMS : G. Hastings et al., *The Extent, Nature and Effects of Food Promotion to Children: A Review of the Evidence to December 2008*, WHO, 2009 ; et E. Boyland et al, *Systematic review of the effect of policies to restrict the marketing of foods and non-alcoholic beverages to which children are exposed*, OMS, 2022.

44 - C. Groulier, « Les recommandations sanitaires : entre moralisation et précaution », in C. Groulier (dir.) *L'Etat moralisateur. Regard interdisciplinaire sur les liens contemporains entre l morale et l'action publique*, Mare Martin, 2014, p. 107.

45 - Inserm (dir.), *Agir sur les comportements nutritionnels : Réglementation, marketing et influence des communications de santé*, Collection Expertise collective, EDP Sciences, 2017, XVI, 413 p.

46 - Directive 2018/1808 « Services media audiovisuels », *JOUE* L 303 du 28.11.2018, p. 69-92.

47 - Friant-Perrot M., Garde A. et Chansay A., 'Regulating Food Marketing: France as a Disappointing Example', *European Journal of Risk Regulation*, 2017, 8(2), 311-326.

48 - LOI n° 2016-1771 du 20 décembre 2016 relative à la suppression de la publicité commerciale dans les programmes jeunesse de la télévision publique.

V. Serry A.-J., Escalon H., Friant-Perrot M., Évolution des messages sanitaires devant accompagner les publicités de certains aliments et boissons et préconisations concernant l'encadrement du marketing des produits gras, sucrés, salés en direction des enfants, Santé publique France, 24 juin 2020 ; Escalon, H., Courbet, D., Julia, C., Srour, B., Hercberg, S., & Serry, A.-J. Exposure of French Children and Adolescents to Advertising for Foods High in Fat, Sugar or Salt. *Nutrients*, 2021, 13(11), 3741. doi : 10.3390/nu13113741.

49 - WHO Manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets, OMS, 2022, p. 66.

50 - Sous-Amendement n°387, M. Mancel : proposition de taxation selon la quantité de sucre, rejetée en 2012.

51 - CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 23 décembre 2015, aff. C-333/14, *Scotch Whisky Association and Others v The Lord Advocate and The Advocate General for Scotland*.

En conclusion, l'approche retenue est avant tout une logique de marché pour orienter les choix des acteurs économiques. L'examen des mesures adoptées dans ce cadre est donc essentiel pour montrer les limites et les marges de progression d'une telle approche. A cet égard on ne peut que regretter que des mesures agissant en complément de la taxe soda ne soient pas mises en place pour encadrer l'offre et la promotion des aliments non sains au-delà de la conduite des individus. Miser sur la rationalité des comportements des acteurs économiques suppose par ailleurs qu'ils aient une égale capacité à faire des choix, ce qui est - comme le démontre Alessandra Di Lauro dans sa contribution - largement remis en cause par les neurosciences. Cette égalité supposée est factice et soulève des enjeux de justice sociale. L'article 25 de la Déclaration universelle des droits de l'homme dispose que « Toute personne a droit à un niveau de vie suffisant pour assurer sa santé, son bien-être et ceux de sa famille, notamment pour l'alimentation, l'habillement, le logement, les soins médicaux ainsi que pour les services sociaux nécessaires ». Outre le lien nécessaire avec le droit à la dignité, cette définition nous rappelle que la santé comme droit fondamental est en lien avec l'environnement économique et social. La manière dont on se nourrit ne peut être la seule résultante de choix individuels indépendamment des facteurs économiques et sociaux qui façonnent l'environnement alimentaire dans lequel chacun s'inscrit. Le prix des aliments sains, leur disponibilité, leur promotion ne pèsent pas le même poids pour tous. Ayons ainsi à l'esprit que la nécessaire promotion de la santé ne peut être conçue en évacuant la question sociale et cette question doit être présente dans l'analyse des outils de prévention de l'obésité et du surpoids.

**Marine Friant-Perrot**

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Révision de la taxation des boissons sucrées en France : quelles intentions pour quels effets ?

Yann Le Bodo, Françoise Jabot, Fabrice Etilé, Marine Friant-Perrot, Eric Breton et Chantal Julia  
Consortium de recherche Soda-Tax

#### Résumé

La taxation des boissons sucrées est, depuis 15 ans, une mesure de santé publique appliquée sur un nombre croissant de territoires. Cette intervention gagne à être évaluée, ce qui implique d'en clarifier les finalités. Basé sur les résultats d'un projet de recherche pluridisciplinaire, cet article analyse les conditions de la révision de la taxation des boissons sucrées en France en 2018. Il met en évidence que l'intention est plutôt de faire évoluer la qualité nutritionnelle de l'offre de boissons que d'influencer directement le comportement des consommateurs. Par ailleurs, il présente quelques effets associés à la mise en œuvre de la taxe.

#### Mots-clés

Taxe – Boissons sucrées – Fiscalité – Nutrition – Santé publique – Politique

#### Abstract

Taxing sugary drinks is a public health measure that has been enacted in a growing number of jurisdictions over the past 15 years. This intervention needs to be evaluated, and its aims clarified. Based on the results of a multidisciplinary research project, in this article we report on the conditions that led to the revision of the taxation of sugar-sweetened beverages in France in 2018. We found an intention to improve the nutritional quality of the beverage offer rather than directly influence consumer behavior. We discuss some of the effects associated with the tax implementation.

#### Keywords

Tax – Sugar-sweetened beverage – Fiscal – Nutrition – Public health – Policy

Ces dernières décennies, le concept de taxe nutritionnelle s'est progressivement imposé comme une mesure de prévention parmi d'autres, et la France a fait partie des premiers pays qui ont adopté une taxe sur les boissons sucrées au début des années 2010. Quelles sont les raisons pour lesquelles une taxe a été adoptée puis révisée en 2018 ? Quels en sont les effets ? Cet article a pour objectif d'apporter des éléments de réponse à ces deux questions en se basant sur les résultats d'une recherche réalisée entre 2019 et 2024 par un consortium d'équipes universitaires.

## 1. Les politiques de taxation des boissons sucrées

### L'émergence des taxes nutritionnelles ou sur les boissons sucrées

Le concept de taxe nutritionnelle a émergé dans les années 1990 aux États-Unis. L'objectif évoqué était alors d'allouer les recettes de taxes ciblant les boissons sucrées et certains produits de grignotage au financement d'actions de promotion de la santé<sup>1</sup>. Dans les années 2000, les boissons sucrées ont été particulièrement ciblées par des propositions de taxe, compte tenu notamment du niveau élevé de leur consommation dans certains pays, d'études associant leur consommation à des problèmes de santé, et de l'élasticité de leur demande au prix<sup>2</sup> faisant d'une taxe un levier potentiel pour infléchir les comportements d'achat<sup>3</sup>. A l'exception de quelques îles du Pacifique, il n'existait pas à cette époque de « taxes soda » appliquées avec une finalité explicite de santé publique. Après le Danemark (2009), la Finlande et la Hongrie (2011), la France a donc fait partie en 2012 des premiers pays à mettre en place ce type de taxe à l'échelle d'un large territoire. Depuis, des « taxes soda » ont été adoptées dans plusieurs dizaines de juridictions à travers le monde<sup>4</sup>.

### La diversité des formes de taxation

Derrière le concept général de « taxe soda » se cache une grande diversité de paramètres de taxation, en termes de produits ciblés (boissons gazeuses, avec sucres ajoutés, avec édulcorants de synthèse, jus de fruits...), de structure (basée sur le prix, basée sur le volume, basée sur des seuils ou barèmes de teneur en sucre), de montant (variant de 2 à 50 % du prix ou de moins de 5 centimes à plus de 40 centimes € / L), de territoire d'application (municipal, national), de prélèvement (lors de l'importation, de la fabrication, de la distribution, de la vente au consommateur final) et d'affectation des recettes de la taxe (ciblée ou non, liée à la santé ou non)<sup>5</sup>.

A titre illustratif, au **Mexique**, depuis 2014, une taxe spécifique de 1 peso (eq. € 0,055) / L est appliquée sur toutes les boissons contenant des sucres ajoutés (sauf laits et yaourts). Elle est collectée auprès du fabricant ou de l'importateur. Son montant est estimé à environ 10 % du prix<sup>6</sup>. Il avait été annoncé que les recettes de la taxe seraient allouées à des interventions de prévention, notamment l'installation de fontaines à eaux dans les écoles. En **Californie** aux États-Unis, dans la ville de Berkeley, est appliquée depuis 2014 une taxe d'accise spécifique de 0,01 \$US par once (eq. € 0,3 / litre) de boisson avec sucres ajoutés distribuée dans la ville. Cela aurait occasionné une hausse de prix comprise entre env. 11 % et 31 % selon le format de vente de la boisson<sup>7</sup>. Les revenus ont été alloués à des « besoins généraux » de la population. Par exemple, en 2016, à partir de ce budget, le Conseil municipal a voté le financement de programmes de nutrition et de santé publique. Au **Royaume-Uni**, a été adoptée en 2016 une taxe de £0,18 (eq. € 0,21) / litre et de £0,24 (eq. € 0,28) / litre pour les boissons dont la teneur en sucres ajoutés est respectivement > 5 g / 100 ml et > 8 g / 100 ml. Cette taxe est prélevée à l'échelle du producteur ou de l'importateur depuis avril 2018. Les recettes de la taxe devaient être utilisées pour promouvoir une alimentation équilibrée et l'activité physique chez les jeunes.

1 - Jacobson, M. F., et K. D. Brownell, « Small Taxes on Soft Drinks and Snack Foods to Promote Health », *American Journal of Public Health* 90, n° 6 (juin 2000) : 854#57.

2 - L'élasticité de la demande au prix d'un produit correspond à la variation de la demande des consommateurs en fonction de la variation du prix.  
3 - voir p. ex. Brownell, Kelly D., Thomas Farley, Walter C. Willett, Barry M. Popkin, Frank J. Chaloupka, Joseph W. Thompson, et David S. Ludwig. « The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages », *New England Journal of Medicine* 361, n° 16 (octobre 2009) : 15991605, <https://doi.org/10.1056/NEJMp0905723>.

4 - Voir p. ex. les recensions réalisées par: Hattersley, Libby, et Kate L. Mandeville. « Global Coverage and Design of Sugar-Sweetened Beverage Taxes », *JAMA Network Open* 6, n° 3 (29 mars 2023) : e231412. <https://doi.org/10.1001/jamanetworkopen.2023.1412> ; Popkin, Barry M., et Shu Wen Ng, « Sugar-Sweetened Beverage Taxes: Lessons to Date and the Future of Taxation », *PLOS Medicine* 18, n° 1 (7 janvier 2021) : e1003412. <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1003412> ; World Health Organisation (WHO), « WHO manual on sugar-sweetened beverage taxation policies to promote healthy diets », 2022, <https://www.who.int/publications/i/item/9789240056299>.

5 - Le Bodo, Yann, « Processus politiques et débats associés à la taxation des boissons sucrées en santé publique : du cas français à la situation canadienne », Université Laval, 2020, <https://corpus.ulaval.ca/entities/publication/f5183eef-7e4c89-b529-8f9caa12fe73>.

6 - WHO 2022, *op. cit.*

7 - Cawley, John, et David E. Frisvold, « The Pass-Through of Taxes on Sugar-Sweetened Beverages to Retail Prices: The Case of Berkeley, California », *Journal of Policy Analysis and Management* 36, n° 2 (mars 2017) : 30326, <https://doi.org/10.1002/pam.21960>.

En **France**, la loi adoptée en 2012 prévoyait une taxe d'accise de 0,0716 €/litre sur les boissons avec sucres ajoutés et artificiellement édulcorées<sup>8</sup>. Cette taxe soda a été modifiée en 2018, instaurant un taux graduel selon la teneur en sucres ajoutés dans la boisson, allant de 0,03€/litre (si 5-15 g de sucres ajoutés / L) à 0,235€/litre (si 145-155 g de sucres ajoutés/ L). Les boissons contenant des édulcorants de synthèse se sont vues appliquer un taux fixe de 0,03€/litre<sup>9</sup>.

### La pluralité des logiques sous-jacentes

Les travaux réalisés sur la taxation des boissons sucrées ont mis en évidence quatre logiques, qui ne sont pas mutuellement exclusives, sous-jacentes à cette mesure de santé publique : une logique comportementale, une logique de dénormalisation, une logique de reformulation, une logique fiscale<sup>10</sup>.

La taxe entraîne une hausse de prix des boissons sucrées ce qui devrait se traduire par une baisse de vente de boissons sucrées, donc une moindre consommation par la population : c'est la **logique comportementale**. Une récente méta-analyse de la littérature scientifique sur les effets de taxes mises en œuvre dans une douzaine de pays estime à -1,59 l'élasticité-prix de la demande en boissons sucrées, ce qui équivaut à une baisse moyenne de la demande de 15,9 % advenant une hausse du prix de ces boissons de 10 %<sup>11</sup>. Cette étude ne met pas en évidence de substitution de l'achat de boissons sucrées taxées par l'achat de boissons non-taxées. Par ailleurs, les évaluations selon le niveau de revenus sont peu fréquentes et leurs résultats hétérogènes. Par exemple, des travaux réalisés au Mexique ont détecté une baisse d'achat plus importante dans les groupes aux revenus plus faibles, mais ce n'est pas toujours le cas ailleurs ou parfois l'inverse.

La taxation des boissons sucrées, lorsqu'elle est accompagnée d'actions de sensibilisation, pourrait contribuer à conscientiser la population et à orienter les préférences des consommateurs vers des choix de boissons plus saines : c'est la **logique de dénormalisation**. Cette logique a été moins étudiée. Des travaux (États-Unis, Afrique du Sud) ont montré que les campagnes de communication soulignant la nocivité des boissons sucrées et l'intérêt d'une taxe soda pourraient avoir des effets favorables sur les intentions et comportements d'achat avant même l'adoption de la taxe, mais les méthodes de recherche ne permettent pas toujours d'apprécier et d'isoler cet effet de « signal » avec robustesse. De plus amples travaux sont recommandés sur cet aspect<sup>12</sup>.

La taxation des boissons sucrées induirait une évolution des pratiques des acteurs économiques en termes de réduction de la teneur en sucre des boissons existantes et de développement de produits moins sucrés : c'est la **logique de reformulation**. Des travaux ont montré des reformulations des boissons par les fabricants quand le taux de la taxe augmente au-delà de certains seuils (Royaume-Uni, Chili, Portugal, Philippines). Pour l'OMS, le cas du Soft Drink Industry Levy (SDIL) au Royaume-Uni est particulièrement illustratif des effets d'une taxe basée sur des seuils de teneur en sucre avec « des cibles de niveaux de sucre ambitieuses mais atteignables, ainsi qu'un délai suffisant entre l'annonce et la mise en œuvre [de la taxe] »<sup>13</sup>. Plusieurs études ont globalement montré que le SDIL annoncé au Royaume-Uni en 2016 et mis en œuvre depuis 2018 a été associé en moyenne à une baisse de la teneur en sucre dans les boissons taxées et à une baisse de la quantité de sucre vendue dans ces boissons<sup>14</sup>.

8 - Le Bodo, Y., F. Etilé, F. Gagnon, et P. De Wals, « Conditions Influencing the Adoption of a Soda Tax for Public Health: Analysis of the French Case (2005–2012) », *Food Policy* 88 (octobre 2019) : 101765, <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2019.101765>.

9 - Le Bodo, Yann, Fabrice Etilé, Chantal Julia, Marine Friant-Perrot, Eric Breton, Sébastien Lecocq, Christine Boizot-Szantai, Céline Bergeran, et Françoise Jabot, « Public Health Lessons from the French 2012 Soda Tax and Insights on the Modifications Enacted in 2018 ». *Health Policy*, 27 avril 2022, <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2022.04.012>.

10 - Chaput, Sarah, Marie-Claude Paquette, et Direction du développement des individus et des communautés, *Analyse d'une politique publique: la taxation des boissons sucrées*, Institut national de santé publique du Québec, 2018, <http://www.deslibris.ca/ID/10097297>.

11 - Andreyeva, Tatiana, Keith Marple, Samantha Marinello, Timothy E. Moore, et Lisa M. Powell, « Outcomes Following Taxation of Sugar-Sweetened Beverages: A Systematic Review and Meta-Analysis », *JAMA Network Open* 5, n° 6 (1 juin 2022) : e2215276, <https://doi.org/10.1001/jamanetworkopen.2022.15276>.

12 - Grummon, Anna H., Christina A. Roberto, et James W. Krieger, « Is the Association Between Beverage Taxes and Reductions in Sales Driven by Communication of Health Consequences in Addition to Price Increases? », *JAMA Network Open* 3, n° 12 (28 décembre 2020) : e2032537, <https://doi.org/10.1001/jamanetworkopen.2020.32537>.

13 - WHO 2022, *op. cit.* p. 57, traduction libre.

14 - Voir par exemple Dickson, Alex, Markus Gehrsitz, et Jonathan Kemp, « Does a Spoonful of Sugar Levy Help the Calories Go Down? An Analysis of the UK Soft Drinks Industry Levy », *Review of Economics and Statistics*, 29 mai 2023, 129, [https://doi.org/10.1162/rest\\_a\\_01345](https://doi.org/10.1162/rest_a_01345).

Enfin, le réinvestissement des recettes générées par la taxe soda dans le financement d'interventions de santé au bénéfice de la population relève de la **logique fiscale**. Ces recettes peuvent varier selon les niveaux initiaux de consommation des boissons taxées, l'élasticité de la demande des consommateurs aux prix des produits, le taux de la taxe et le taux de répercussion de la taxe sur le prix des boissons. Sans prétention d'exhaustivité, l'OMS indique qu'au vu des données disponibles dans différents pays ayant mis en place une taxe soda, une levée de recettes fiscales, non-négligeables même si elles représentent une faible part du PIB, est généralement associée à la mise en place de la taxe<sup>15</sup>. Par ailleurs, selon une revue internationale d'études portant sur l'acceptabilité sociale de la taxation des boissons sucrées dans la population, le soutien à cette mesure passe en moyenne de 42 % à 66 % s'il est affiché que les revenus générés seront dédiés à des interventions de santé<sup>16</sup>. Notons toutefois que si la taxe conduit à une baisse de la mise en marché et/ou de la vente des produits taxés, alors une baisse des recettes est susceptible de survenir. En France, les recettes de la taxe soda sont allouées à la branche maladie de la Caisse Centrale de la Mutualité Sociale Agricole (CCMSA).

**Pour conclure**, l'intérêt relatif d'une taxe soda doit être apprécié à l'aune de la ou des logique(s) poursuivie(s) et des paramètres les plus susceptibles de conduire à l'atteinte des objectifs escomptés. Le récent manuel de l'OMS sur la taxation des boissons sucrées inclut un chapitre dédié à la conception d'une taxe soda qui apporte des éclairages sur les effets potentiels de cette mesure, selon les objectifs et le contexte. Il y est notamment préconisé d'analyser le marché pour inclure dans le périmètre de la taxe, les boissons contribuant le plus aux apports en sucres, d'exclure l'eau en bouteille, et d'anticiper les risques de substitution délétères. Il y est aussi souligné l'intérêt des taxes spécifiques (plutôt qu'ad valorem) et de taux suffisamment élevés<sup>17</sup> s'il s'agit d'entraîner un effet-prix sur les comportements d'achat des boissons sucrées, indépendamment de leur prix avant-taxe. Il est également indiqué que mettre en place un taux de taxation augmentant en fonction de seuils ou barèmes de teneur en sucre peut encourager la reformulation des produits par les fabricants, sous réserve que les capacités administratives le permettent<sup>18</sup>.

## 2. Une recherche construite dans une perspective évaluative

### Une contribution à une future évaluation

Le projet de recherche Soda-Tax porte sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe sur les boissons sucrées. Il examine différentes facettes de la taxation à travers l'analyse du processus socio-politique ayant soutenu sa conception et sa mise en œuvre, de son cadre juridique, de la perception qu'en ont les consommateurs et de ses effets économiques sur l'offre de boissons, les prix et la consommation. Cette recherche s'inscrit dans le sillage des nombreux travaux et évaluations qui se sont multipliés ces dernières années avec le déploiement des taxes sur les boissons sucrées<sup>19</sup>. Ces derniers sont d'autant plus nécessaires que la pertinence de cette mesure est régulièrement débattue quant à son efficacité à faire baisser la consommation de boissons sucrées sans hausse indésirable de la consommation d'autres produits, à ses possibles effets régressifs ainsi qu'à ses potentiels effets délétères sur l'économie, et quant à l'utilisation des recettes générées au bénéfice de la santé ou à d'autres fins<sup>20</sup>.

15 - WHO, 2022, *op. cit.*

16 - Eykelenboom, Michelle, Maartje M. van Stralen, Margreet R. Olthof, Linda J. Schoonmade, Ingrid H. M. Steenhuis, et Carry M. Renders, « Political and Public Acceptability of a Sugar-Sweetened Beverages Tax: A Mixed-Method Systematic Review and Meta-Analysis », *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity* 16, n° 1 (décembre 2019) : 78, <https://doi.org/10.1186/s12966-019-0843-0>.

17 - L'OMS indique que des praticiens proposent des taxes entraînant des hausses de prix de l'ordre de 17,5-20% pour être « détectables ». Dans la littérature scientifique, des baisses de vente ont aussi été associées à des hausses de prix moins élevées.

18 - WHO, 2022, *op. cit.*

19 - Popkin et Ng, 2021, *op. cit.*

20 - Le Bodo, Yann, Marie-Claude Paquette, et Philippe de De Wals, *Taxing Soda for Public Health: A Canadian Perspective*, 1<sup>st</sup> ed. 2016. s.l: Springer.

Cette recherche ne constitue pas à proprement parler une évaluation, dans la mesure où elle ne relève pas d'une commande institutionnelle avec un questionnement orienté en fonction de l'utilisation future de cette évaluation et n'a pas été construite comme telle<sup>21</sup>. Néanmoins, les questions explorées rejoignent les préoccupations de décideurs et sont de nature à alimenter l'évaluation prévue dans le cadre du 4<sup>ème</sup> Programme national nutrition santé (PNNS)<sup>22</sup>.

### Le choix de l'évaluation basée sur la théorie

En vue de mettre en cohérence les résultats des différents axes de la recherche, nous avons adopté une perspective évaluative et nous avons eu recours à une approche spécifique, l'évaluation basée sur la théorie (EBT). Cette dernière est, dans ce contexte, bien appropriée car elle cherche à montrer comment et pourquoi une intervention fonctionne<sup>23</sup>. Une intervention<sup>24</sup> est construite plus ou moins explicitement sur des hypothèses selon lesquelles le (ou les) résultat(s) attendu(s) devraient se produire grâce à l'intervention. La théorie d'action de l'intervention est formalisée dans un schéma que l'on appelle le modèle logique, lequel représente graphiquement les relations hypothétiques entre l'intervention et ses résultats, relations matérialisées sous la forme de chaînes causales intriquées. L'évaluation est le test de cette théorie d'action<sup>25</sup>. Elle cherche à confirmer ou infirmer la validité de ces hypothèses. L'EBT est une approche fréquemment utilisée et, au demeurant, préconisée pour les évaluations relatives aux politiques de taxation des boissons sucrées<sup>26</sup>.

### L'élaboration du modèle logique de la mesure

La littérature témoigne d'une diversité de représentations graphiques (modèles logiques) de la chaîne des effets supposés d'une taxe soda. Ces représentations figurent dans des articles relatant les effets à différents niveaux, qu'il s'agisse de la répercussion de la taxe sur les prix, de l'effet d'une hausse de prix sur les achats ou de la simulation des effets de la taxe sur la santé<sup>27</sup>. D'autres représentations, présentées dans des publications scientifiques de synthèse<sup>28</sup> ou dans des ouvrages d'organisations internationales<sup>29</sup> visent à identifier la diversité des chaînes d'effets plausibles d'une taxe soda en santé publique et ainsi les logiques poursuivies par les pouvoirs publics.

En France, on ne retrouve pas de document public exposant la théorie d'action de la politique de taxe soda révisée en 2017, ni *a fortiori* de modèle logique. Il s'agissait donc pour nous de rechercher les logiques sous-jacentes à cette politique en explorant la littérature, les débats parlementaires et les discours de quelques acteurs clés, puis de reconstituer *a posteriori* la théorie d'action de la taxe française (section 3). L'analyse a été construite sur le modèle d'une étude de cas<sup>30</sup> et étayée sur des cadres théoriques du champ de l'analyse des politiques publiques. Le

21 - Wanzer, Dana Linnell, « What Is Evaluation? Perspectives of How Evaluation Differs (or Not) From Research »: *American Journal of Evaluation*, octobre 2020. <https://doi.org/10.1177/1098214020920710>.

22 - Ministère des Solidarités et de la Santé, 2019, « Programme National Nutrition Santé 2019-2023 », [https://solidarites-sante.gouv.fr/IMG/pdf/pnns4\\_2019-2023.pdf](https://solidarites-sante.gouv.fr/IMG/pdf/pnns4_2019-2023.pdf).

23 - Rogers, Patricia J., « Using Programme Theory to Evaluate Complicated and Complex Aspects of Interventions », *Evaluation*, 2008, 14 (1): 29-48, <https://doi.org/10.1177/1356389007084674>.

24 - Le terme intervention est utilisé comme terme générique pour désigner diverses formes d'action influant sur des situations sociales comme les politiques, les programmes, les lois et les règlements (Marceau & Sylvain, 2014).

25 - Weiss, Carol, "Evaluation: methods for studying programs and policies", 2. ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall ; 1998, 372 p.

26 - Ng, Shu Wen, M. Arantxa Colchero, et Martin White, « How should we evaluate sweetened beverage tax policies? A review of worldwide experience », *BMC Public Health*, 2021, 21 (1): 1941, <https://doi.org/10.1186/s12889-021-11984-2>.

27 - Briggs, Adam D M, Oliver T Mytton, Ariane Kehlbacher, Richard Tiffin, Ahmed Elhoussein, Mike Rayner, Susan A Jebb, Tony Blakely, et Peter Scarborough, « Health Impact Assessment of the UK Soft Drinks Industry Levy: A Comparative Risk Assessment Modelling Study », *The Lancet Public Health*, 2017, 2 (1): e15-22, [https://doi.org/10.1016/S2468-2667\(16\)30037-8](https://doi.org/10.1016/S2468-2667(16)30037-8); Eyles, Helen, Cliona Ni Mhurchu, Nhung Nghiem, et Tony Blakely, « Food Pricing Strategies, Population Diets, and Non-Communicable Disease: A Systematic Review of Simulation Studies », édité par David Stuckler, *PLoS Medicine*, 2012, 9 (12): e1001353, <https://doi.org/10.1371/journal.pmed.1001353>; Nakhimovsky, Sharon S., Andrea B. Feigl, Carlos Avila, Gael O'Sullivan, Elizabeth Macgregor-Skinner, et Mark Spranca, « Taxes on Sugar-Sweetened Beverages to Reduce Overweight and Obesity in Middle-Income Countries: A Systematic Review », *Plos One*, 2016, 11 (9), <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0163358>.

28 - Le Bodo et al. 2016, *op. cit.*

29 - World Health Organization, 2015, *Using Price Policies to Promote Healthier Diets*. Copenhagen (Denmark): World Health Organization (WHO). 2016. Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases: Technical Meeting Report, 5-6 May 2015, Geneva, Switzerland, <http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/250131/1/9789241511247-eng.pdf>, World Cancer Research Fund (WCRF). 2018, « Building momentum: lessons on implementing a robust sugar sweetened beverage tax », [www.wcrf.org/buildingmomentum](http://www.wcrf.org/buildingmomentum).

30 - Y Yin, Robert K., *Case study research: design and methods*. 2<sup>nd</sup> ed. Applied social research methods series, 1994, v. 5. Thousand Oaks: Sage Publications.

corpus de données comportait des documents institutionnels, des articles de la littérature scientifique et grise, des articles de presse et 24 entretiens avec des acteurs concernés en 2021-2022. L'extraction et l'analyse de données ont été guidées par l'approche d'analyse des données qualitatives en recherche appliquée sur les politiques de Ritchie et Spencer<sup>31</sup>.

Les principaux résultats des travaux de recherche Soda-Tax ont ensuite été résumés en lien avec les hypothèses identifiées (section 4).

### 3. Le processus de révision de la taxe

La révision de la taxe a été possible grâce à la conjonction d'un ensemble de conditions (**Fig.1**).

Fig. 1: combinaison de conditions ayant influencé la révision et l'adoption de la taxe soda (2012-2017)



Tout d'abord, le ciblage du sucre et des boissons sucrées dans le contexte de la révision de cette taxe a été associé aux enjeux sanitaires et économiques de leur surconsommation, notamment chez les jeunes. Ensuite, même si la taxe de 2012 a eu des effets limités sur les comportements d'achat, cette mesure s'est installée dans le paysage politique nutritionnel, au point que des propositions de modification ou d'extension de la taxe ont continué à être formulées. Par ailleurs, suite aux élections présidentielles et législatives de 2017, une proposition de modification de la taxe soda a été soutenue par le Rapporteur du Projet de loi de financement de la Sécurité sociale à l'Assemblée nationale, avec le soutien du gouvernement et la plupart des groupes parlementaires. Étaient mis en avant, d'une part, le bénéfice de la taxe pour la santé des jeunes et, d'autre part, la priorité donnée à l'incitation à la reformulation nutritionnelle, plutôt qu'à l'influence des consommateurs, ou à la recherche de recettes additionnelles. La préexistence de la taxe depuis 2012 et le caractère annuel du processus législatif permettant d'envisager sa révision ont probablement aussi favorisé son évolution. En effet, au cours des 10 dernières années, des recommandations d'organismes internationaux et français ainsi que des exemples de taxes sodas jugés probants ailleurs dans le monde ont inspiré le processus de modification de la taxe soda en France. Par ailleurs, la collaboration entre les administrations de santé, force de proposition, et l'administration des finances, saisie en bout de chaîne, apparaît avoir été fluide. La taxe, malgré sa visée de santé publique, n'a pas été l'objet d'un traitement différencié. Les modalités de déclaration et de recouvrement de la taxe soda ne présentaient pas de défi technique ou administratif particulier. Enfin, les industriels n'ont pas exprimé d'opposition forte au barème incitatif (sous réserve que l'impôt n'augmente pas dans sa globalité), pas plus que la société civile. Des conditions juridiques ont également favorisé cette évolution, telles que l'obligation européenne d'afficher la quantité de sucres dans les boissons depuis fin 2016 ainsi que la conformité de la nouvelle taxe au droit international, communautaire et interne (nécessité, proportionnalité, faible risque de distorsion de concurrence, rupture d'égalité devant les charges publiques justifiée sur une base sanitaire).

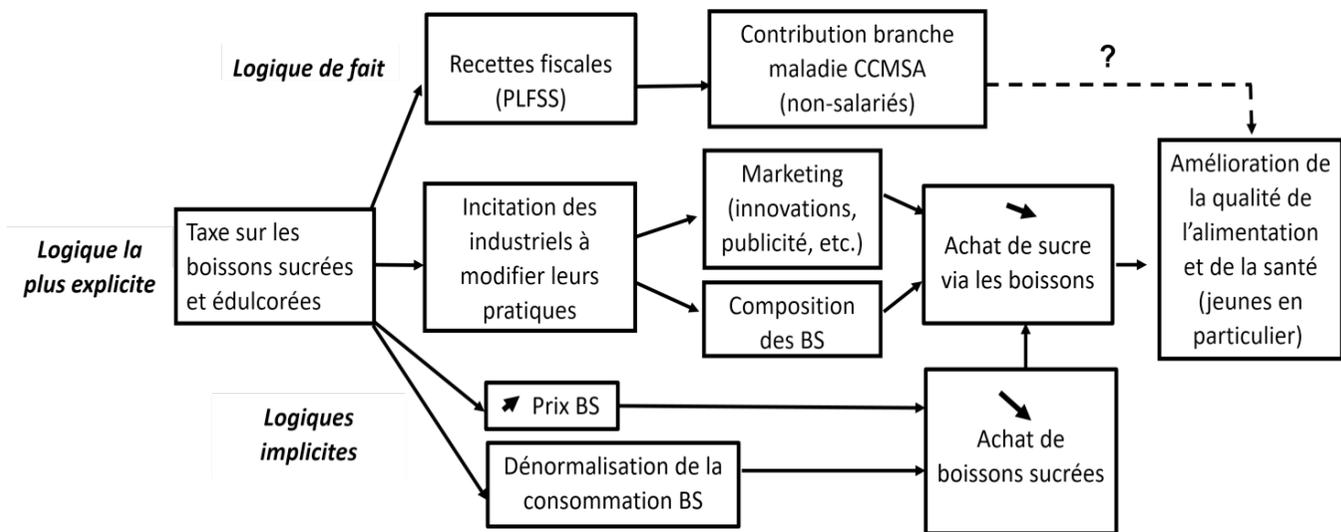
Ces constats démontrent que la justification de santé publique de la nouvelle taxe soda et les modifications techniques qui en ont découlé (taux indexé sur la teneur en sucres ajoutés, réduction du taux fixe sur les boissons artificiellement édulcorées, allocation au financement de la sécurité sociale) ont favorisé la faisabilité politique et juridique de la taxe. Toutefois, les objectifs et les effets précisément attendus de cette révision n'ont été formulés que de façon très générale au moment de son annonce. Ce n'est que plus tard que le 4<sup>ème</sup> PNNS (2019-2023) a inscrit l'évaluation de l'impact de la fiscalité sur les boissons sucrées dans l'une de ses mesures (action n° 3) la considérant

31 - Ritchie, Jane, et Liz Spencer, « Qualitative Data Analysis for Applied Policy Research », In *The Qualitative Researcher's Companion*, par A. Huberman et Matthew Miles, 30529. 2455 Teller Road, Thousand Oaks California 91320 United States of America: SAGE Publications, Inc., 2002, <https://doi.org/10.4135/9781412986274.n12>.

« nécessaire pour tirer les enseignements de ce type de stratégie »<sup>32</sup>. On retrouve dans le document l'explicitation des logiques comportementales et de reformulation sous-jacentes à la taxation : « *divers rapports parlementaires ont souligné l'intérêt de moduler et simplifier la fiscalité des aliments pour contribuer à orienter les choix vers des produits plus favorables pour la santé (...) une telle mesure constitue, pour les entreprises du secteur, une incitation importante à la reformulation de produits existants ou à la mise sur le marché de produits plus satisfaisants pour le régime alimentaire global. La taxe sur les boissons sucrées et édulcorées introduite en 2012 a été modifiée afin de prendre en compte la quantité de sucres ajoutés à ces boissons* ». Ces éléments sont plutôt congruents avec les résultats de la recherche indiquant que l'incitation à la reformulation des produits est la logique la plus explicitement associée à la révision de la taxe soda. Par ailleurs, la non remise en cause de l'allocation des recettes de la taxe à la branche maladie de la Caisse Centrale de la Mutualité Sociale Agricole (CCMSA) en font une logique de fait. Plus implicite, la recherche d'un « effet de signal » et d'un effet sur les comportements d'achat induit par la hausse de prix associée à la taxe gagne toutefois à être documentée.

Ainsi, la logique d'action de la taxe soda révisée en France a été reconstituée comme suit (fig.2).

Fig. 2 : reconstruction a posteriori du modèle logique de taxe soda modifiée en France en 2017



BS : boissons sucrées

#### 4. Les effets de la taxe au regard des logiques identifiées

Les résultats des travaux de recherche Soda-Tax ont permis de documenter certains effets de la taxe en lien avec les logiques identifiées. Ces résultats, détaillés dans un rapport de recherche<sup>33</sup>, sont ici brièvement résumés.

##### Taxe, reformulation des produits, prix et comportement d'achat

A partir d'une analyse de données exhaustives de formulation (contenu en sucre et édulcorant) renseignées dans la base Open Food Facts sur la période 2014-2019, un nombre limité de reformulations de boissons a été identifié dans le contexte de la réforme de la taxe en 2018. Celles-ci témoignent pour la plupart d'une évolution de la composition de produits existants vers une formule allégée en sucres. D'autres travaux de recherche suggèrent que les nouveaux produits lancés en 2018 sur le marché français étaient en moyenne moins denses en sucres par rapport aux années antérieures.

32 - Ministère des Solidarités et de la Santé, 2019, PNNS, p. 25-6, *op. cit.* p. 4.

33 - Consortium Soda-Tax, « Rapport de recherche sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe soda appliquée en France depuis juillet 2018 », Zenodo, 30 mai 2024, <https://doi.org/10.5281/ZENODO.11079650>.

Sur une base plus qualitative, une revue de la presse spécialisée indique, dès le début des années 2010, des démarches de développement de nouveaux produits affichés naturels et plus favorables à la santé dans l'optique de s'adapter, entre satisfaction du goût et santé, aux attentes des consommateurs.

Par ailleurs, l'impact estimé de la réforme sur l'indice de prix des boissons avec sucres ajoutés en comparaison à celui des boissons édulcorées s'est traduit par une baisse modeste des volumes d'achat de boissons avec sucres ajoutés, baisse plus importante pour les ménages à revenus modestes que pour les ménages aisés. La teneur moyenne en sucre des boissons achetées a également baissé. Cependant, les baisses moyennes observées sont en dessous de celles qui sont habituellement recherchées pour des politiques publiques comportementales.

### **Taxe, logique de dénormalisation et changement de comportement**

La logique de dénormalisation associée à la taxation des boissons sucrées repose sur l'hypothèse qu'une taxation des boissons sucrées accompagnée d'actions de sensibilisation contribuerait à conscientiser la population et orienter les préférences des consommateurs vers des choix de boissons moins sucrées. Le projet de recherche Soda-Tax, tel que conçu, ne permettait pas d'explorer cette hypothèse. Néanmoins, d'après l'étude réalisée entre mars et juin 2021 à partir de la cohorte NutriNet-Santé, la taxe soda est bien connue de la population française, même si ses modalités de révision en 2017 le sont beaucoup moins. L'annonce d'une combinaison de la taxe avec une diminution des prix pour les produits favorables à la santé ou de l'allocation des recettes de la taxe au système de santé augmente son acceptabilité<sup>34</sup>.

Par ailleurs, les évolutions de la teneur du débat public et de la perception des consommateurs sur la taxe soda au cours des 10 dernières années, à défaut de renseigner sur les normes de consommation, témoignent d'une perception plus positive de cette politique publique. Les représentations véhiculées dans les médias ont pu jouer un rôle sur la connaissance et la perception de la taxe par les consommateurs.

### **Taxe, recouvrement et réinvestissement des recettes**

Le suivi de l'évolution des rendements comptables propres à la taxe sur les boissons non alcoolisées indique que les recettes de la taxe ont augmenté suite à sa révision puis semblent s'être relativement stabilisées par la suite. Compte tenu de l'objectif premier d'incitation à la reformulation par les fabricants, les raisons de cette stabilité mériteraient d'être explorées.

En effet, si la taxe produit les effets escomptés (que ce soit du fait d'une reformulation des boissons ou d'un report du consommateur vers des boissons moins sucrées), on pourrait s'attendre à ce que ces recettes diminuent. Du fait de la tension existante entre ces différents objectifs, il apparaît nécessaire de clarifier et d'afficher en toute transparence l'ordre de priorité des objectifs assignés à une taxe soda. Ceci favoriserait son pilotage, son évaluation et sa compréhension par l'ensemble des parties concernées<sup>35</sup>.

Par ailleurs, il est à noter que les modalités de déclaration et de recouvrement de la taxe soda révisée ne semblent pas présenter de défi technique ou administratif particulier, mais ne permettent pas d'apprécier l'incitation à la reformulation des produits, compte tenu de l'absence de remontée d'information systématisée sur le recouvrement de la taxe en fonction de la teneur en sucre dans les boissons.

34 - Sarda, Barthélemy, Charlotte Debras, Eloi Chazelas, Sandrine Péneau, Yann Le Bodo, Serge Hercberg, Mathilde Touvier, et Chantal Julia, « Public Perception of the Tax on Sweetened Beverages in France », *Public Health Nutrition* 25, n° 11 (novembre 2022) : 324051, <https://doi.org/10.1017/S1368980022001665>.

35 - WHO 2022, op. cit. ; Wright, Alexandra, Katherine E. Smith, et Mark Hellowell, 2017, « Policy Lessons from Health Taxes: A Systematic Review of Empirical Studies », *BMC Public Health* 17 (1), <https://doi.org/10.1186/s12889-017-4497-z>.

## Conclusion

Pour conclure, les taxes soda mises en œuvre à grande échelle ne datent que d'une quinzaine d'années et les travaux de recherche et d'évaluation doivent être poursuivis afin de mieux comprendre ce qui est le plus susceptible de conduire aux effets escomptés et dans quelles circonstances. Pour y parvenir, plusieurs conditions sont à réunir.

Premièrement, la traduction de la politique de taxation en objectifs clairs, précis, mesurables, réalistes et définis dans le temps, permet l'explicitation de la logique d'action et favorise l'évaluabilité de l'intervention. Dans l'hypothèse où plusieurs logiques seraient simultanément poursuivies, exposer et/ou hiérarchiser les finalités d'une taxe soda avec cohérence, transparence et en s'appuyant sur les données probantes disponibles permettrait d'atténuer les risques de critique à son encontre<sup>36</sup>.

Deuxièmement, la compréhension des caractéristiques des politiques de taxation des boissons sucrées, de la structure de la taxe et des finalités poursuivies est essentielle à l'identification des questions évaluatives et à la construction de la méthode d'évaluation. L'évaluation doit être envisagée précocement afin de mettre en place un recueil d'informations nécessaires à la future évaluation.

Troisièmement, l'évaluation d'une telle mesure ne peut être envisagée de façon déconnectée d'autres interventions ciblant des déterminants de la consommation de boissons sucrées et, plus globalement, de la promotion d'une alimentation favorable à la santé. En effet, la consommation de boissons sucrées dépend d'un ensemble de facteurs tels que la disponibilité des produits, leur prix, la publicité, les normes socio-culturelles, l'environnement familial et social, les préférences individuelles, etc. La taxation n'est donc pas la seule option envisageable pour réduire la consommation de boissons sucrées dans la population. Plusieurs revues de littérature en font la démonstration<sup>37,38</sup>. L'action en santé publique nécessite de mobiliser plusieurs stratégies et d'agir à plusieurs niveaux : sur l'environnement physique et social dans lequel les individus vivent et font des choix, à travers les politiques publiques sectorielles, des actions spécifiques sur les milieux de vie (scolaire, travail, cadre de vie, loisirs etc.) et au niveau individuel. Par conséquent, dans l'éventualité d'un élargissement de la taxe à d'autres produits, une évaluation approfondie planifiée *ex ante* permettrait d'explorer de façon plus fine les effets qu'elle produirait ainsi que ses interactions avec d'autres mesures qu'il convient de mettre en œuvre au sein d'une politique nutritionnelle plus globale.

**Yann Le Bodo, Françoise Jabot, Fabrice Etilé, Marine Friant-Perrot, Eric Breton et Chantal Julia**

36 - Wright et al, 2017, *op. cit.*

37 - Costa D, Warkentin S, Oliveira A., Sugar-sweetened beverages, effects on appetite and public health strategies to reduce the consumption among children: a review, *Porto Biomedical Journal*. janv 2022;7(1):e172.

38 - Von Philipsborn P, Stratil JM, Burns J, Busert LK, Pfadenhauer LM, Polus S, et al., Environmental Interventions to Reduce the Consumption of Sugar-Sweetened Beverages: Abridged Cochrane Systematic Review. *OFA*. 2020;13(4):397-417.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Pour un éclaircissement des objectifs poursuivis par la taxe soda

**Florent Rombourg**

Maître de conférences en droit public à la faculté de droit de Nantes Université - UMR CNRS 6297 Droit et changement social

#### Résumé

L'étude de la taxe soda démontre la réticence du législateur à concevoir des normes fiscales comportementales qui s'inscriraient en dehors de tout objectif de rendement budgétaire. Cet effort de conciliation, entre objectif financier et comportemental, antinomiques par nature, questionne dès lors l'efficacité de cet impôt. Afin d'assurer une protection effective de la santé publique par le biais de l'usage de l'outil fiscal, le législateur doit pourtant accepter de faire de l'objectif comportemental le seul et unique objectif poursuivi par l'imposition. Cela implique par conséquent une structuration de l'impôt - à travers son assiette imposable, son taux d'imposition et ses modalités de recouvrement - de nature à réorienter effectivement les consommateurs vers d'autres produits non-nocifs pour leur santé.

#### Mots-clefs

Fiscalité comportementale – Fiscalité nutritionnelle – Efficacité – Impôt – Boissons sucrées – Sécurité sociale – Projet de loi de financement de la sécurité sociale – Justice fiscale

#### Abstract

The study of the soda tax demonstrates the legislator's reluctance to design behavioral tax norms that would fall outside any budgetary yield objective. This effort to reconcile financial and behavioral objectives, which are inherently antinomic, calls into question the effectiveness of this tax. In order to ensure effective protection of public health through the use of the tax tool, the legislator must nevertheless agree to make the behavioral objective the one and only objective pursued by taxation. This implies structuring the tax - through its tax base, tax rate and collection procedures - in such a way as to effectively redirect consumers towards other products that are not harmful to their health.

#### Keywords

Behavioural Taxation – Nutritional Taxation – Efficiency – Tax – Sugary drinks – Social security – Social security financing bill – Tax justice

Premier des dix principes généraux pour la mise en œuvre du Programme National Nutrition Santé (PNNS), la liberté de choix alimentaire des individus dans le contexte culturel et social qui leur est propre ne semble souffrir en apparence d'aucune forme de restriction. L'évolution des politiques de santé vers un renforcement de la prévention centrée sur l'orientation des comportements amène toutefois inéluctablement à une redéfinition des contours de cette liberté. Si les instruments juridiques adoptés dans ce domaine poursuivent principalement

l'objectif de modifier la structure de l'environnement de choix des consommateurs en les incitant à adopter une certaine conduite, avec par exemple le *nudge*<sup>1</sup>, l'usage de l'outil fiscal est susceptible de faire peser une contrainte visible et indépassable sur certains comportements, de sorte à en empêcher la réalisation, sans toutefois jamais les prohiber explicitement. Pour le dire autrement, l'impôt constitue un outil qui est en mesure, à lui seul, d'écarter définitivement les consommateurs de produits jugés par l'État comme nocifs pour leur santé. « *La fiscalité peut ainsi être utilisée pour détruire purement et simplement le marché du produit taxé* »<sup>2</sup> en produisant des effets semblables à une mesure d'interdiction de commercialisation. Sans doute, la preuve la plus manifeste de l'efficacité de l'impôt dans ce domaine se situe dans la taxation en 1997 des boissons à base d'un alcool fort additionné de sodas ou de jus de fruits. L'objectif de santé publique que poursuivait cet impôt, renforcé qui plus est par la nécessité de prévenir l'alcoolisme chez un public vulnérable comme les adolescents et les jeunes adultes - particulièrement friands de ces boissons - commandait la conception d'une assiette taxable et d'un taux d'imposition de nature à majorer très fortement le prix de vente final. Dès lors, toutes boissons entre 1,2 et 12 % d'alcool et disposant d'un taux de sucre supérieur à 35 grammes par litre étaient assujetties à un montant d'imposition s'élevant à 11 euros par décilitre d'alcool pur, soit pour une bouteille de rhum et de coca mélangé de 75 centilitres, plus de 8 euros de taxes. Les conséquences à l'instauration de cette taxe sont connues : les ventes de boissons alcoolisées pré-mélangées ont chuté fortement à tel point que le rendement budgétaire de la taxe est aujourd'hui particulièrement faible, avoisinant les 1 million d'euros. L'impôt a donc permis de « tuer dans l'oeuf » un marché qui était pourtant en pleine expansion avant son adoption<sup>3</sup>.

De tels effets s'écartent ainsi frontalement de l'objectif de neutralité fiscale qui commandait traditionnellement que l'impôt « *n'ait ni pour but, ni pour résultat d'exercer une pression sur les contribuables pour les inciter à une action ou une abstention quelconque* »<sup>4</sup>. Disons tout de suite que la neutralité du droit fiscal semble relever du mythe tant il apparaît incontestable que la structure de l'impôt, à travers son assiette taxable et son taux d'imposition, influe sur les comportements des agents économiques « *que ce soit en modifiant le prix relatif des biens et des services, ou le coût des instruments de financement des opérateurs (instruments de dette ou de capital)* »<sup>5</sup>. L'influence serait ainsi tellement forte qu'il faudrait reconnaître que toutes dispositions fiscales, en plus de poursuivre traditionnellement un objectif de rendement budgétaire, comportent une dimension « *comportementaliste* »<sup>6</sup>.

Il n'est dès lors guère étonnant que la conception des normes fiscales comportementales se soit presque toujours - hormis l'exemple des boissons alcoolisées mélangées à base de sodas - réalisée en y intégrant l'objectif de rendement budgétaire. Dans son Traité sur les impôts de 1815, Félix Esquirou de Parieu notait déjà à propos de l'impôt sur l'eau-de-vie que « *son élévation peut avoir pour but de concilier souvent l'accroissement du revenu public avec la restriction hygiéniquement et moralement utile de la consommation, ou du moins avec l'obstacle apporté à son accroissement* »<sup>7</sup>. Deux siècles plus tard, l'étude de la taxe française sur les boissons à sucres ajoutés dite « *taxe soda* », adoptée en 2012, démontre que rien, ou presque, n'a changé dans la détermination par les parlementaires des objectifs que doit poursuivre l'impôt. Plus précisément, l'étude des travaux parlementaires relatifs à la mouture originelle de la taxe mais aussi à sa modification, par le biais de la loi de financement de la sécurité sociale (LFFSS) pour 2018, révèle de nombreuses tergiversations dans la détermination de la finalité de la taxe, ayant finalement conduit à ce que soient retenus des objectifs pluriels (**I**). Cet effort de conciliation, entre objectifs antinomiques par nature, nous semble toutefois contrevenir à l'efficacité de cet impôt. Certes, le dégagement de substantiels revenus publics à travers la collecte d'un impôt comportemental apparaît rassurant, qui plus est dans un contexte inédit de détérioration de la situation des finances publiques françaises. En effet, les pathologies de l'alimentation,

1 - C. BOUBAL, L'art de ne pas gouverner les conduites, Étude de la conception des campagnes de prévention en nutrition, Revue française de sociologie, 2019/3, n° 60, p. 457 et s.

2 - Sénat, Rapport d'information fait au nom de la MECSS sur la fiscalité comportementale, n° 399, 26 février 2014.

3 - Le rapporteur de la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale et dépositaire de l'amendement sur les boissons prémix Alfred Recours était d'ailleurs clair quant aux objectifs poursuivis : « Certes, je suis rapporteur pour les recettes. Mais, en ce domaine, j'ai le même objectif que vous : avoir une recette zéro. Notre objectif, c'est de tuer les prémix. Nous nous efforçons donc de nous en donner les moyens ».

4 - J.-P. JARNEVIC, *Interventionnisme et neutralité en matière fiscale*, in L'interventionnisme économique de la puissance publique. Mélanges en l'honneur du Doyen Péquignot, CERAM, Université Montpellier I, 1984, n°1, p. 380.

5 - L. BOMMIER, L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition unitaire de l'entreprise, Thèse, Université Paris Panthéon Assas, 2019, § 9.

6 - F. BIN, Une fiscalité française vert-pâle : périmètre et enjeux financiers, Revue Gestion & Finances publiques, 2021/2, p. 35 à 42.

7 - F. ESQUIROU DE PARIEU, Traité des impôts, 2 : considérés sous le rapport historique, économique et politique, Paris, 1866.

alcoolisme inclus, représentent un coût pour l'assurance-maladie approchant les 20 milliards d'euros selon certaines estimations<sup>8</sup>. L'adoption d'une fiscalité nutritionnelle se justifierait donc économiquement par l'objectif fiscal d'équilibrer les comptes de l'assurance publique. Mais il n'en demeure pas moins qu'un faible rendement budgétaire d'une taxe sur des produits alimentaires nocifs est un indicateur du détournement des consommateurs vers d'autres produits censés, en principe, disposer de meilleures vertus nutritionnelles. La difficulté des institutions politiques à adopter une vision à moyen et long terme dans la conduite des politiques budgétaires explique en partie cette réticence à reléguer au second rang le motif de rendement financier de l'impôt. La vision court-termiste du pouvoir financier national, viscéralement attaché à la préservation intacte du principe constitutionnel d'annualité budgétaire, empêche ainsi l'éclosion d'impôts dont le but poursuivi ne serait pas d'abonder dans l'immédiat les caisses de l'État. Pourtant, la corrélation entre la diminution substantielle de consommation de sucres et la baisse des maladies chroniques liées à l'alimentation semble clairement établie de sorte que la perte de rendement budgétaire serait largement compensée sur le long terme par une baisse des dépenses de santé liées à leur traitement<sup>9</sup>. Il semble par conséquent nécessaire d'éclaircir la finalité comportementale de cette imposition, en modifiant sa structure, pour que soit écartée définitivement la volonté de poursuivre un objectif de rendement budgétaire (II).

## I. Les objectifs hybrides poursuivis par la taxe soda

Mise en œuvre à partir de 2012, la taxe soda poursuivait prioritairement un objectif de rendement budgétaire, la finalité comportementale ne ressortant que très faiblement de la structure de l'imposition. La volonté d'enrayer l'augmentation continue de la proportion de sodas et autres boissons non alcoolisées à sucres ajoutés dans la structure de la dépense de consommation des ménages, favorisant certaines pathologies sanitaires coûteuses pour les finances publiques, a toutefois nécessité une modification des contours de la taxe soda. Si la mouture de 2018 poursuit en apparence une fonction incitative, les déclamations lors des travaux préparatoires ne sauraient toutefois à elles seules apparaître suffisantes pour donner une consistance concrète à cette finalité. « *Encore faut-il que la finalité soit inscrite dans le régime de l'impôt et que ses mécanismes soient dessinés de manière à agir sur les comportements des [consommateurs]* »<sup>10</sup>.

- **La prédominance originelle de l'objectif de rendement budgétaire** – À la lecture des motifs originels introduisant la proposition de taxation des boissons sucrées en 2012, il ne faisait guère de doutes que l'objectif poursuivi par cette contribution était d'ordre comportemental. Était en effet indiqué que « *cette contribution s'inscrit dans le cadre du plan national nutrition santé publique qui promeut une alimentation équilibrée comme composante essentielle de la santé publique. Son montant [...] vise, en augmentant le prix de ces produits, à dissuader le consommateur et à l'orienter vers d'autres types de boissons* ». Toutefois, au fil du déroulé des débats parlementaires, la finalité comportementale se diluera progressivement, l'objectif devenant de concevoir une imposition en capacité de combler les coûts substantiels des pathologies de l'alimentation pour l'assurance maladie. En a résulté une taxe au taux fixe, sans variation selon la quantité de sucres ajoutés dans la boisson, et au champ d'application déconnecté de considérations nutritionnelles puisqu'étaient tout autant concernées des boissons contenant des édulcorants de synthèse. Sans surprise, la majoration infime du prix final des boissons sucrées, environ 7,55 euros pour un hectolitre, n'entraînera aucune modification substantielle des comportements des fabricants et des consommateurs. Analysant la constitutionnalité de cette contribution, le Conseil constitutionnel constatera dès lors que la redéfinition des termes de la contribution, intervenue en cours de débat à l'Assemblée nationale, amenait « *à privilégier le rendement fiscal par rapport à l'objectif de santé publique initialement poursuivi* »<sup>11</sup>.

- **La prédominance en apparence actuelle de la fonction comportementale** – L'ambition renouvelée des parlementaires, dans le cadre de la LFSS pour 2018, d'agir directement sur la protection de la santé des consommateurs par l'intermédiaire de l'outil fiscal nécessitait d'opérer un renforcement de la taxation des

8 - V. à ce titre Programme ensemble bien vivre, bien manger du Secours Catholique, L'injuste prix de notre alimentation – Quels coûts pour la société et la planète ?, Septembre 2024.

9 - Cour des comptes, La fiscalité nutritionnelle, Note n°5, Juillet 2023.

10 - R. HERZOG, L'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal : en vert pâle, Actes du colloque de Lyon, 1er juillet 2018, dir. Ch. ROUX, L'environnementalisation du droit, Paris, IFDJ, 2020, p. 248.

11 - DC n° 2011-644, 28 décembre 2011, § 7 à 14.

boissons sucrées. L'objectif comportemental était ainsi clairement affiché par son rapporteur général, Olivier Véran, en incitant les industriels à la reformulation de la composition de leurs produits plutôt qu'en sanctionnant les consommateurs en leur faisant supporter l'essentiel de la charge fiscale induite par cette nouvelle taxation<sup>12</sup>. Pour ce faire, le législateur a choisi de moduler le taux en fonction de la quantité de sucres ajoutés, amenant dès lors à l'introduction d'une dose de progressivité dans le calcul du montant de l'imposition. Plus précisément, la réforme du barème de taxation, par l'introduction de l'article 19 de la LFSS pour 2018, révèle la préférence pour un barème en escaliers relativement lisse<sup>13</sup>, sans établir ainsi un seuil en grammes de sucres ajoutés par litre de boissons à partir duquel une cassure nette apparaît dans l'augmentation de l'impôt à acquitter. L'efficacité de cette taxe à visée clairement comportementale se mesurerait donc au regard de ses effets sur les comportements des consommateurs mais aussi des industriels fabricants, afin de déterminer si la préservation de leur compétitivité en termes de prix a nécessité une modification de la composition de leurs produits en faveur d'une baisse de la quantité de sucres ajoutés. Après plus de 5 ans de recouvrement, force est néanmoins de constater que si la restructuration de la taxe soda a permis l'intégration d'un objectif de santé publique, celui-ci n'est atteint que très imparfaitement. La fonction de rendement budgétaire à court terme, bien loin d'avoir été reléguée au second plan, apparaît donc encore aujourd'hui largement prépondérante. Plusieurs éléments tendent à le démontrer.

D'une part, les recettes liées à la taxe soda n'ont cessé d'augmenter de 2018 à 2021 pour se stabiliser depuis trois ans autour des 450 millions d'euros, soit une évolution de 18,1 % en cinq ans<sup>14</sup>. Cette augmentation continue de la rentabilité budgétaire de l'imposition démontre alors la réorientation quasiment imperceptible des pratiques de consommation, la réduction observée dans les achats de sucres étant, selon les dernières études, de seulement 30 grammes de sucres par ménage et par mois<sup>15</sup>. Or, cette évolution de la rentabilité budgétaire, si elle est présentée par de nombreux parlementaires comme un motif de satisfaction dans un contexte de crise des finances publiques, n'en reste pas moins évocatrice de l'inefficacité d'une taxe à visée comportementale dont l'objectif est la détermination d'un montant de prélèvement proche du supportable pour forcer les consommateurs à se détourner des produits concernés. La logique selon laquelle de telles impositions ne doivent pas procurer de recettes nouvelles mais donner un signal-prix fort aux consommateurs apparaît donc loin d'être parachevée<sup>16</sup>.

D'autre part, l'impact de la révision de 2018 s'est finalement révélé très limité concernant l'évolution de l'offre via la reformulation des boissons à sucres ajoutés par les contribuables fabricants redevables de la taxe soda. En effet, si durant la période 2014-2019, les industriels ont fait évoluer positivement la composition de 69 de leurs boissons, seules 26 ont été significatives, entendues comme des baisses de sucres supérieures à 2 milligrammes pour 100 millilitres<sup>17</sup>. Tout au plus peut-on se satisfaire de la circonstance selon laquelle depuis 2018, les nouveaux produits lancés sur le marché français apparaissent moins denses en sucres de 6 % en comparaison aux autres États européens qui n'ont pas fait le choix d'adopter une telle taxation des boissons sucrées<sup>18</sup>. L'effet de la taxation fut qui plus est d'autant plus limité à l'égard des principaux industriels du secteur. En effet, la position oligopolistique occupée par ces entreprises sur le marché français couplée à la diversité des gammes de leurs produits édulcorés ou sans sucres leur a permis de maintenir une rentabilité économique proche de celle antérieure à 2012 sans même avoir à opérer une modification de la composition de leurs boissons les plus sucrées grâce aux effets de report des consommateurs dont elles bénéficient sur leurs produits exclus du champ de la taxe.

Il convient dès lors de considérer que la taxe soda actuelle, au regard de la structuration de son barème d'imposition, n'est pas un impôt à visée comportementale. Ainsi, le taux retenu n'est pas en adéquation avec l'objectif poursuivi en apparence qui est d'éviter une consommation excessive de boissons contenant un taux élevé de sucres ajoutés. Cette imposition rejoint dès lors la longue liste des mesures en apparence comportementale « *qui finissent en mesures simplement budgétaires, car il a fallu renoncer en route à atteindre le taux d'imposition qui*

12 - Le Monde, Une nouvelle version de la taxe soda votée à l'Assemblée nationale, 27 octobre 2017.

13 - La taxe soda contient 16 paliers selon la quantité de kilogrammes de sucres ajoutés par hectolitre de boissons. Le tarif s'étend de 3,17 à 24,78 euros par hectolitre lorsque la boisson contient plus de 15 kg de sucres ajoutés par hectolitre.

14 - Sénat, La fiscalité comportementale : stop ou encore ?, Rapport d'information fait au nom de la MESSEC, n° 638, 29 mai 2024.

15 - *Ibid.*

16 - Sénat, *préc.* n° 2.

17 - Sénat, *préc.* n° 14.

18 - O. ALLAIS, G. ENDERLI, F. SASSI et L-G. SOLER, Effective policies to promote sugar reduction sugar in soft drinks : lessons from a comparison of six european countries, *European Journal of Public Health*, 2023, Vol. 33, n° 6, p. 1095-1101.

aurait forcé le contribuable à changer de comportement »<sup>19</sup>. Sans prétendre à l'exhaustivité concernant les raisons qui ont entraîné la dilution de l'objectif comportemental prétendument recherché par les parlementaires, il nous semble que les obstacles corporatifs sont l'une des explications principales à la difficulté d'opérer une réforme d'ampleur de la taxation des boissons sucrées, ainsi que l'ont démontré les protestations de Coca-cola à la suite de l'adoption de la taxe soda en 2012<sup>20</sup> ou encore la place centrale accordée dans le débat public au Syndicat National des Boissons Rafraichissantes (SNBR) dont l'action vise, entre autres, à sensibiliser les décideurs publics sur le caractère néfaste de l'outil fiscal pour réguler la consommation de produits sans réels intérêts nutritionnels voire néfastes en terme de santé publique.

L'évolution à dose homéopathique<sup>21</sup> de la fiscalité nutritionnelle n'est néanmoins pas une fatalité. L'année 2025 pourrait en effet ouvrir une « fenêtre politique » permettant d'éclaircir enfin l'objectif comportemental de la taxe soda, seul à même de lutter effectivement contre les maladies chroniques associées à l'alimentation.

## II. La nécessité d'éclaircir la visée comportementale de la taxe soda

La clarification des objectifs poursuivis par la taxe soda afin de les hiérarchiser et ainsi prioriser l'objectif comportemental requiert un soutien politique fort qui à l'heure actuelle apparaît relativement incertain. En tout état de cause, la proposition de modification de la taxe soda, pour atteindre son objectif, doit être conçue en se détachant de l'analyse des capacités contributives des consommateurs. Enfin, l'éclaircissement de la visée comportementale de la taxe soda ne doit pas se cantonner uniquement à la conception d'un barème de taxation plus progressif en fonction du taux de sucres ajoutés présent dans une boisson, mais doit aussi s'étendre aux modalités de son recouvrement ce qui, actuellement, fait aussi défaut. Nous ne reviendrons pas sur ce point dans la présente contribution si ce n'est pour mentionner que la mise en œuvre d'une obligation pour les redevables de déclarer auprès de l'administration fiscale de manière détaillée le montant de la contribution en fonction de la teneur en sucres dans les boissons « *permettrait de contribuer à l'évaluation des efforts de reformulation ou de développement de nouveaux produits par les fabricants* »<sup>22</sup>. L'importance de cette évolution ne doit pas être minimisée, tant elle semble indispensable pour que le législateur fiscal puisse s'approprier enfin la culture de l'évaluation de l'efficacité d'une norme fiscale afin, si besoin est, de réajuster ses contours et s'assurer, à tout moment, qu'elle satisfasse aux objectifs qui lui ont été initialement assignés.

- **Le temps des incertitudes politiques** - Disons-le d'emblée, de manière quelque peu surprenante, l'éclaircissement de la visée comportementale de la taxe soda apparaît loin d'être à l'ordre du jour dans le calendrier politique lorsqu'il est fait mention des propos tenus par les membres de la Mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale (MECSS) durant la dernière table ronde sur la fiscalité des boissons sucrées, de l'alimentation grasse et sucrée d'avril 2024. Le président, Alain Milon, lui-même tint ces propos : « *Notre but n'est sûrement pas de proposer une augmentation de la taxation. Ce n'est pas notre volonté, bien au contraire. Nous avons constaté depuis longtemps, en particulier dans l'alimentaire, que l'augmentation de la taxation n'entraînait pas de diminution ni des obèses, ni des diabétiques* ». Ces propos tranchent pourtant avec un évènement marquant dont la nature laissait envisager dans un avenir proche une refonte de l'ordre de priorité des objectifs assignés à la taxe soda. En effet, dans le cadre du PLFSS pour 2024, deux amendements conçus pour diminuer la consommation des produits excessivement sucrés avaient été adoptés par le Sénat contre l'avis du Gouvernement. Le premier alourdissait conséquemment la taxe soda en remplaçant le barème actuel très graduel de calcul par un nombre limité de seuils de teneur en sucres espacés, au-dessus desquels son taux augmentait fortement. Le second amendement créait quant à lui une taxe sur les produits alimentaires transformés contenant des sucres ajoutés. Les multiples recours à l'article 49 alinéa 3 de la Constitution, dès le 25 octobre sur la partie recettes du PLFSS et dans un dernier temps le 1<sup>er</sup> décembre

19 - M. TALY, Quelle fiscalité pour le monde d'après ?, L'ENA hors les murs, 2020/4, n° 500, p. 100.

20 - L'entreprise Coca-cola avait par exemple décidé en représailles de l'instauration de la taxe soda en 2012 de geler un investissement d'un montant de 17 millions d'euros dans une usine des Bouches-du-Rhône ; pour une analyse à l'échelle européenne des actions des entreprises en réaction à l'instauration de taxes soda, K. LAUBER, H. RIPPIN et A. GILMORE, Corporate political activity in the context of sugar-sweetened beverage tax policy in the WHO European Region, European Journal of Public Health, Volume 32, Issue 5, October 2022, p. 786-793.

21 - J-R PELLAS, Fiscalité et santé publique, RFFP, n° 138, mai 2017, p. 293 et s.

22 - Consortium Taxe Soda, Rapport de recherche sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe soda appliquée en France depuis juillet 2018, 2024.

suite au rejet du texte en nouvelle lecture par le Sénat, ont toutefois eu pour conséquence d'épurer le projet de loi de financement de ces deux contributions. Cet évènement ne doit cependant pas amener à considérer que le gouvernement refuserait en toutes circonstances un alourdissement de la fiscalité nutritionnelle. En effet, les débats tenus lors de la discussion du PLFSS devant le Sénat ont révélé que les réticences gouvernementales se situaient principalement dans les incertitudes entourant l'évaluation de l'efficacité de la taxe soda. Thomas Cazenave, alors Ministre délégué aux comptes publics, avait ainsi opté pour le choix de la prudence afin d'éviter tout risque qu'une augmentation de la taxation des boissons sucrées ne se répercute négativement sur le pouvoir d'achat des ménages français<sup>23</sup>.

La publication du rapport sur la mise en œuvre et les effets de la taxe soda au cours de l'été 2024<sup>24</sup> lève en partie ces incertitudes et pourrait constituer un élément de nature à justifier que soit réouvert un débat sur l'extension de la taxation des boissons sucrées. Surtout, il nous semble que le contexte de crise inédite des finances publiques, révélant un déficit presque deux fois supérieur en % du PIB (environ 6 %) à celui devant être atteint conformément à nos engagements européens, ne doit pas être un motif pour concevoir exclusivement des impôts à rendement budgétaire. Bien au contraire, la résorption du déficit public français passera inévitablement par l'adoption d'impôts véritablement comportementaux dont les bénéfices pour les finances publiques ne se révéleront que sur le moyen et le long-terme. Cela semble qui plus est particulièrement vrai en matière nutritionnelle où la diminution des dépenses de santé liées au traitement des maladies chroniques liées à l'alimentation ne s'établira clairement qu'au bout de plusieurs années de mise en œuvre de la nouvelle imposition.

- **La pertinence d'un impôt comportemental exclusivement prélevé sur les boissons à sucres ajoutés** - Il est communément admis que les impôts à assiette large et taux faible sont les plus efficaces économiquement. Or, dans l'hypothèse où la fiscalité souhaite intégrer dans le prix des produits les externalités négatives liées à des consommations nocives, elle « *doit au contraire présenter un caractère incitatif et pratiquer un taux qui peut être élevé sur une assiette aussi ciblée que possible* »<sup>25</sup>. Ainsi, la reformulation de l'offre des produits par les industriels ou la réorientation des consommateurs vers l'achat de produits moins nocifs pour leur santé ne surviendra massivement que si l'impôt est ressenti comme excessif par l'un de ces deux acteurs voire les deux.

Reste toutefois que la conception d'un impôt à visée comportementale est susceptible d'aboutir à des résultats inéquitablement en faisant reposer *in fine* l'essentiel de la charge fiscale sur des contribuables déjà fortement contraints financièrement. En effet, le caractère régressif de ce type d'imposition est une réalité, les droits d'accises et les contributions indirectes représentant pour les ménages les moins aisés un pourcentage de leur revenu bien supérieur à celui des ménages les plus riches<sup>26</sup>. L'avènement d'une fiscalité incitative nous « *éloignerait donc d'une tradition séculaire qui a constitué un élément fondateur du contrat social de l'État, selon lequel la contribution commune est, au sens de l'article 13 de la DDHC « également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés »* »<sup>27</sup>. Il nous semble toutefois que l'idée de justice fiscale n'est pas en tout point absente dans la construction d'un impôt comportemental et peut même prendre des formes nouvelles lorsque l'assiette de l'imposition est déterminée étroitement. En effet, s'agissant d'un impôt n'accordant aucune importance à l'analyse de la richesse d'un contribuable, une forme de justice est susceptible de survenir dans un second temps sous la forme d'une augmentation du bien-être général des populations qui auront réussi à se sortir de consommations nocives pour leur santé<sup>28</sup>. Une fois encore, la nécessité de se projeter dans un avenir relativement lointain - en faisant primer une conception inter-générationnelle de l'équité - contrevient à notre vision constitutionnelle court-termiste où la

23 - Public Sénat, Budget de la Sécu : le Sénat alourdit la taxation des produits les plus sucrés, 16 novembre 2023, consultable au lien suivant : <https://www.publicsenat.fr/actualites/sante/budget-de-la-secu-le-senat-alourdit-la-taxation-des-produits-les-plus-sucres>.

24 - Consortium Taxe Soda, *préc.*

25 - Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, Document d'orientation sur les évolutions de la politique fiscale, 2007, p. 6.

26 - À titre d'exemple, les accises sur le tabac et les alcools représentent 4,3 % des revenus des ménages dans le premier décile et seulement 1,3 % dans le dernier. V. à ce titre N. RUIZ et A. TRANNOY, Le caractère régressif des taxes indirectes : l'enseignement d'un modèle de microsimulation, Économie et statistique, 2008, 413, p. 21-46.

27 - J-R. PELLAS, *préc.*

28 - Pour un avis opposé, cf. N. DELALANDE, Gouverner les conduites par la fiscalité, Une brève histoire des débats sur le pouvoir incitatif de l'impôt (XVIIIe-XXIe siècle), GOUVERNER LES CONDUITES : « L'insistance mise sur la responsabilité individuelle et sur la capacité de chacun à répondre à des incitations économiques laisse de côté l'ensemble des déterminants sociaux qui façonnent et informent les pratiques de consommation. Derrière un souci affiché de santé publique se jouerait en réalité une politique de transfert des charges vers les plus pauvres, doublement victimes, sur les plans fiscaux et médicaux, de leur plus grande propension à consommer du tabac ou à acheter de la « *junk food* » ».

charge d'impôt doit, à tout instant, être répartie conformément aux facultés contributives des contribuables. Bien loin de nous l'idée toutefois de promouvoir la construction d'un système fiscal dont la pierre angulaire ne serait plus celle de l'égalité entre contribuables dans la répartition de la charge fiscale. Plutôt, il conviendrait d'admettre, dans des circonstances exceptionnelles, que l'outil fiscal puisse satisfaire des objectifs autres que ceux poursuivis par l'article 13 DDHC.

La taxation des boissons sucrées, sur un modèle réellement incitatif, nous semble constituer, au regard de deux éléments principaux, un de ces rares cas justifiant un impôt *prima facie* régressif.

D'une part, il ne doit jamais être perdu de vue qu'un impôt mal calibré induit des réponses comportementales susceptibles d'affecter négativement l'activité économique et par voie de conséquence tend à réduire l'assiette taxable sur laquelle l'impôt est prélevé<sup>29</sup>. Or, au regard de la spécificité du marché français des sodas, dominé par deux entreprises multinationales étrangères en situation de quasi-duopole, un renforcement de la taxation des boissons sucrées ne devrait pas amener outre mesure à des réactions impactant négativement la production de valeur sur le territoire français. La comparaison avec une mesure de taxation renforcée qui toucherait cette fois-ci les vins et les spiritueux, toujours dans un objectif incitatif, est à ce titre instructive. Dans ce dernier cas, de nombreux éléments justifient de porter une vigilance accrue à toute évolution de la fiscalité, au risque de voir les entreprises françaises viticoles victimes d'une perte de compétitivité économique non-négligeable dans un secteur aussi concurrentiel que celui de l'exportation des boissons alcoolisées<sup>30</sup>. En effet, outre la circonstance que la très grande majorité des entreprises du secteur du spiritueux sont des petites et moyennes entreprises (environ 90 %) et peuvent donc éprouver plus de difficultés à résorber les conséquences d'une nouvelle taxe que des entreprises multinationales, l'analyse des systèmes fiscaux des principaux États exportateurs de vins démontre qu'ils ne possèdent pour leur grande partie aucun impôt à visée comportementale ou, tout au plus, une fiscalité symbolique. Là encore, rien de tel dans le domaine des boissons sucrées où les taxes soda se sont multipliées dans le monde ces dix dernières années, avec des résultats particulièrement probants notamment au Royaume-Uni et dans la ville de Seattle aux États-Unis<sup>31</sup>, où la forte progressivité du barème de calcul de l'imposition au-dessus du seuil de 50 grammes par litre de boisson a entraîné une diminution substantielle de la consommation de sucres par an et par foyer<sup>32</sup>.

D'autre part, afin de minimiser les effets anti-redistributifs qui découlent de l'adoption d'une taxe comportementale nutritionnelle, il convient de s'assurer que les produits concernés par le champ de l'imposition puissent être substitués par d'autres produits, plus sains, dans une gamme de prix similaire. Une fois encore, la question de la substitution des produits ne se pose pas de la même manière entre les boissons sucrées et les boissons alcoolisées. Alors que pour ces dernières, le risque est réel que les consommateurs trouvent d'autres alternatives, moins chères, se révélant tout aussi nocives pour leur santé que le produit concerné par la taxe<sup>33</sup>, la substituabilité des boissons sucrées semble poser moins de difficultés, ainsi qu'en atteste une étude récente sur les conséquences de la mise en œuvre de la taxe soda britannique<sup>34</sup>. S'il est, en tout état de cause, toujours complexe de prévoir les substitutions opérées par les consommateurs, l'élasticité relativement importante de la demande au prix des boissons taxées<sup>35</sup>, au regard de la diversité des biens substituables, tend à démontrer qu'un alourdissement substantiel de la taxe soda, répercuté sur le prix de vente final, aurait pour effet de diminuer grandement la consommation de ces produits. Sans doute, le risque le plus important est ici un déport des consommateurs vers des boissons à forte

29 - N. FRÉMEAUX, Qu'est-ce qu'un bon impôt sur les successions et les donations ?, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 2024/2, p. 150.

30 - La précaution doit être particulièrement de mise car le secteur viticole constitue l'un des derniers domaines dans lesquels la balance commerciale française apparaît largement excédentaire. Au titre de l'année 2023, les exportations représentaient environ 14,8 milliards d'euros.

31 - J. JONES-SMITH, M. KNOX et S. CHAKRABARTI, Sweetened Beverage Tax Implementation and Change in Body Mass Index Among Children in Seattle, JAMA Network open, May 2024.

32 - A. DICKSON, M. GEHRSTZ et J. KEMP, Does a Spoonful of Sugar Levy Help the Calories Go Down? An Analysis of the UK Soft Drinks Industry Levy, Review of Economics and Statistics, mai 2023, p. 1-29.

33 - L'exemple de la taxe sur les boissons « pré-mix » est à ce titre intéressant. Certes, l'impôt a eu pour conséquence de diminuer la consommation de ces boissons particulièrement nocives pour la santé des consommateurs, tant au regard de leur teneur en sucres que de leur teneur en alcool. Toutefois, il est évident que les consommateurs se sont substantiellement réorientés vers l'achat séparé de sodas et de bouteilles d'alcools forts, pratique bien moins onéreuse qui, pourtant, aboutit au même résultat.

34 - A. DICKSON, *préc.*

35 - *Ibid.*

teneur en sucres naturels (ex. jus de fruit) ou contenant des édulcorants de synthèse. Concernant ces dernières, les effets néfastes en termes de santé publique commencent en tout état de cause à être documentés, l'OMS notant dans une recommandation du 15 mai 2023 que la consommation sur le long terme d'édulcorants de synthèse entraînerait un risque accru de diabète de type 2, de maladies cardiovasculaires et de décès prématuré chez les adultes. L'alignement du calcul de la contribution fiscale sur ces édulcorants, inchangé depuis 2012<sup>36</sup>, sur celui de la nouvelle taxe soda pourrait ainsi parfaire l'arsenal fiscal afin de réorienter effectivement les consommateurs vers des produits d'une gamme de prix similaire mais cette fois-ci non nocifs pour leur santé.

Au terme de cette analyse, nous ne pouvons que nous inscrire dans la continuité des résultats des études de l'OMS et de l'OCDE qui font de l'usage de la fiscalité un outil essentiel pour lutter contre les pathologies de l'alimentation. À ce jour, force est d'admettre « *qu'en France, l'outil fiscal est encore peu et mal utilisé en ce sens, du fait d'objectifs peu clairs et d'une fiscalité trop légère et complexe* »<sup>37</sup>. Si les boissons à sucres ajoutés constituent depuis maintenant plus d'une décennie l'assiette taxable de prédilection de la fiscalité nutritionnelle, le barème d'imposition de la taxe soda doit faire l'objet de modifications, en prenant appui sur les expériences étrangères, pour lui adosser une véritable visée comportementale. Certes, l'alourdissement de la taxe soda ne saurait apporter une solution à toutes les difficultés relatives à la protection de la santé des consommateurs, notamment à l'égard de ceux souffrant d'un trouble addictif qui sont en tout état de cause peu réceptifs aux augmentations du prix des produits dont ils sont captifs. Toute nouvelle norme fiscale nutritionnelle comportementale devra dès lors s'intégrer dans un plan global de mise en œuvre dans lequel l'État et les collectivités mèneront, dans l'idéal au côté des industriels, des politiques d'ampleur d'information, de prévention et d'éducation nutritionnelle des consommateurs<sup>38</sup>. Le choix récent du Luxembourg d'exposer dans les cantines scolaires des bouteilles de sodas avec leur équivalent en morceaux de sucres pourrait ainsi servir d'exemple et constituer un complément efficace à une augmentation de la fiscalité pour s'assurer que l'ensemble des consommateurs, notamment les publics les plus vulnérables, soient sensibilisés aux effets généraux de leur consommation.

**Florent Rombourg**

36 - La contribution sur les boissons édulcorées équivaut actuellement, selon l'article 1613 quater CGI, à un montant forfaitaire minime égal à 3,17 € par hectolitre, soit un peu plus de 3,2 centimes par litre.

37 - Sénat, Rapport d'information n° 399, *préc.* n° 16.

38 - Consortium Taxe Soda, *préc.* p. 43.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### L'encadrement constitutionnel de la fiscalité comportementale

#### Jean-Raphael Pellas

Docteur en droit, Professeur honoraire des grandes écoles de commerce, chercheur associé à l'Institut de droit public de l'université Paris-Saclay, chargé de mission Fondafip

#### Résumé

En raison d'une logique de différenciation, la fiscalité comportementale fait l'objet d'un contrôle de constitutionnalité étendu sur le fondement d'un principe d'égalité devant les charges publiques. Le contrôle de la rationalité des critères sur lesquels le législateur s'est fondé confine à un examen des motifs d'intérêt général.

#### Mots-clés

Fiscalité comportementale – Contrôle de constitutionnalité – Principe d'égalité devant les charges publiques

#### Abstract

Because of the logic of differentiation, behavioural taxation is subject to extensive constitutional review on the basis of the principle of equality before public burdens. The review of the rationality of the criteria on which the legislature has based its decision is confined to an examination of the general interest.

#### Keywords

Behavioural taxation – Constitutionality review – Principle of equality before public charges

1- Un Huron déambulant dans le labyrinthe de la jurisprudence fiscale serait étonné des fonctions économiques, sociales et culturelles assignées à l'impôt dont l'objectif est de modifier les comportements des agents économiques. Pourtant, ni la doctrine, ni la jurisprudence ne se sont prononcées sur le contenu d'une expression qui transcende les catégories fiscales établies. Il s'agit tantôt d' « internaliser les externalités » sur le modèle économique des taxes pigouviennes, tantôt de compléter des dispositifs juridiques pour se conformer à des objectifs d'intérêt général liés à la santé publique. À bien des égards, la fiscalité comportementale se confond avec la notion de fiscalité incitative, utilisée par le juge administratif ou constitutionnel. Le concept demeure flou dans ses contours, hésitant entre la primauté vertueuse des finalités et sa force dissuasive l'assimilant à une contrainte effective. La fiscalité comportementale se déploie ainsi sur un mode incitatif pour accorder un avantage fiscal ou dissuasif pour détourner un agent d'une action contraire à l'intérêt général. Ce sont les deux mêmes faces d'une action publique conquise par la théorie du *nudge*<sup>1</sup>. En somme, la multiplication des taxes comportementales ne serait que le reflet d'une transformation de l'État qui tend « à encadrer, orienter, rationaliser l'ensemble des activités humaines,...

1 - J. Bonnet, « L'utilisation de la théorie du *nudge* dans la mise en œuvre des politiques publiques », RDP 2/2023, p. 333.

leurs conduites »<sup>2</sup>. Dans cette veine, le professeur Paul Amssek soulignait l'importance de l'érosion de la contrainte normative dans les sociétés occidentales. Distinguant entre une « direction autoritaire » et une « direction souple » des conduites humaines, le professeur Jacques Chevallier qualifie un tel phénomène de « *droit nouveau, reflet de la postmodernité* »<sup>3</sup>.

2- Selon le Conseil d'État<sup>4</sup>, « *la fiscalité incitative désigne l'ensemble des prélèvements fiscaux ayant pour but d'orienter le comportement des personnes susceptibles d'y être assujetties* ». Ayant pour objet d'encourager ou de dissuader certains comportements, la fiscalité incitative est fréquemment utilisée pour poursuivre des objectifs économiques (soutien à la création d'entreprise, à l'investissement...) ou partiellement économiques (développement durable, économie sociale...), environnementaux (taxe générale sur les activités polluantes, préservation de la biodiversité), culturels (redevance d'archéologie préventive) et de santé publique (tabac, alcools, boissons sucrées et plus généralement fiscalité nutritionnelle). Dans ce dédale, le contrôle de l'impôt doit tenir compte des objectifs législatifs mais également de la fonction budgétaire de l'impôt<sup>5</sup>, à savoir celle d'un rendement financier, d'une ressource destinée à couvrir des dépenses publiques, selon un dogme théorisé par Gaston Jeze. L'encadrement constitutionnel de la fiscalité comportementale souligne s'il en est besoin, le rapport de force et de légitimité entre les organes politiques et juridictionnels et somme toute l'interaction entre l'idée et la concrétisation de la justice fiscale. Le juge constitutionnel a rappelé au législateur que « *la loi n'exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution* » tout en affirmant qu'il ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation.

3- La fiscalité incitative constitue un outil spécifique eu égard aux exigences constitutionnelles particulières qui s'imposent à elle. De manière générale, le législateur doit épuiser sa compétence pour éviter une censure pour incompétence négative, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel en la matière<sup>6</sup>. Bien plus, l'appréciation constitutionnelle d'une norme n'est ni le fait ni le fruit exclusif du Conseil constitutionnel. Par un glissement conceptuel, il est certes devenu le « *juge naturel de la Constitution* »<sup>7</sup>, qui a pour vocation « *d'assurer la cohérence et l'unité du droit positif* »<sup>8</sup>. Toutefois, l'imbrication des jurisprudences constitutionnelle et administrative est bien établie selon une focale dialogique<sup>9</sup>. Ainsi, pour apprécier la constitutionnalité d'une mesure législative au regard du principe d'égalité, le Conseil constitutionnel peut être amené à se référer à l'interprétation qui avait été faite par le juge administratif, à l'aune des dispositions européennes<sup>10</sup>. Sans sous-estimer l'influence de jurisprudences croisées des cours suprêmes, voire de l'autorité de la chose interprétée par les juges du palais Montpensier, je limiterais mes propos au principe d'égalité au miroir d'une fiscalité comportementale par le Conseil constitutionnel. L'une des premières particularités des normes de référence du contrôle de constitutionnalité tient à ce que certaines d'entre elles visent explicitement l'impôt et plus généralement la matière fiscale. Quelle peut-être la portée de l'article 13 de la DDHC au regard de la fiscalité comportementale ? **(I)**. Quels sont alors les degrés de contrôle du Conseil constitutionnel ? **(II)**

2 - P. Amssek, « L'évolution générale de la technique juridique dans les sociétés occidentales », Charles-Albert Morand (publié par), L'Etat propulsif. Contribution à l'étude des instruments d'action de l'Etat, p. 279 et RDP 1982, p. 275-294.

3 - J. Chevallier, *L'Etat post-moderne*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, 4e éd., 2017, p. 126.

4 - CE, section du rapport et des études, *Guide des outils d'action économique*, juillet 2015 actualisation 2023/2024.

5 - A. Barilari, « Au confluent boueux de la fiscalité incitative et de la fiscalité de rendement », *Constitutions*, 2012, p. 468 ; Cons. const., 8 juin 2012, n° 2012-251 QPC, AJDA 2012. 1132.

6 - CC, n° 85-198 DC du 13 décembre 1985, cons. 11-12.

7 - M. Guillaume, « L'autorité des décisions du Conseil constitutionnel : vers de nouveaux équilibres ? », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°30, 2011/1, p. 49 et s.

8 - F. Moderne, « L'intégration du droit administratif par le Conseil constitutionnel », in *La légitimité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Actes du colloque des 20-21 septembre 1996, Rennes, Coll. « Études juridiques », Economica, 1999, p. 67 et s.

9 - Voir A. Faye, *Les bases administratives du droit constitutionnel français*, thèse Paris II, 2016.

10 - CC, 3 février 2016, n°2015-520 QPC, Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote.

## I/ La fiscalité comportementale dans les rets du principe d'égalité devant les charges publiques

4- L'ambivalence du principe d'égalité est connue ; elle a été largement mise en lumière par la doctrine<sup>11</sup>. Dans sa conception formelle, l'égalité est immanente à la règle de droit qui, conçue comme générale, est censée ne pas distinguer entre les situations qu'elle régit. Le principe d'égalité devant la loi, consacré à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en est la meilleure traduction. Le professeur François Luchaire assimilait le principe d'égalité à un « Janus constitutionnel » : « *Les deux faces de l'égalité sont donc contradictoires : l'une est d'ordre formel ; elle impose l'égalité dans la loi ; l'autre est matérielle ; elle impose l'égalité par la loi* »<sup>12</sup>. Dans sa conception matérielle, la réalisation de l'égalité suppose alors la différenciation des cas particuliers non équivalents<sup>13</sup>, et justifie que soit corrigée la règle de droit<sup>14</sup> **(B)**. Mais au préalable, il convient d'identifier la notion de taxe comportementale **(A)**.

### A/ La notion de taxe de rendement et de taxe comportementale

5- La locution « taxe de rendement ou taxe comportementale » relève a priori, soit d'un pléonisme soit d'un oxymore. Néanmoins, en tant que « locution-valise », ce syntagme introduit une réflexion sur les fonctions de l'impôt et plus précisément sur l'usage doctrinal ou juridictionnel induit. Cette construction binaire permet certes de saisir les finalités de l'impôt, budgétaire ou interventionniste, mais demeure une grille d'analyse pour des juridictions suprêmes. Pour le juge communautaire, une imposition indirecte doit poursuivre « une ou plusieurs finalités spécifiques »<sup>15</sup>. Il ne s'agit somme toute que de l'appréhension fonctionnelle d'une notion, celle d'un droit d'accises. Toutefois, la Cour semble imposer une notion plus délicate : « *une finalité spécifique est une finalité autre que spécifiquement budgétaire* ». Dans sa décision de 2014, la Cour considérait que les recettes de la taxe litigieuse avaient été affectées aux communautés autonomes d'Espagne afin de financer l'exercice par ces dernières de certaines de leurs compétences. Or, d'après la jurisprudence de la Cour, le renforcement de l'autonomie d'une collectivité territoriale par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales constitue un objectif purement budgétaire et ne peut être regardé comme représentant, à lui seul, une finalité spécifique. La modalité principale de poursuite d'une finalité spécifique tient à la structure de l'imposition, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition : la taxe poursuit une finalité spécifique si elle est conçue d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant la réalisation de la fin spécifique invoquée, par exemple en taxant fortement les produits considérés afin de décourager leur consommation<sup>16</sup>.

6- La locution « fiscalité de rendement ou fiscalité incitative » est également utilisée par le Conseil constitutionnel. Par homothétie, l'objectif de rendement épouse les contours d'une taxe de rendement. Il en va de même pour un objectif comportemental subsumé sous les traits d'une fiscalité comportementale ou incitative<sup>17</sup>. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une classification des impôts, cette typologie introduit une approche fonctionnelle des impôts. Pour une taxe de rendement, ayant pour objet de lever des ressources fiscales, le respect du principe d'égalité dans la façon dont sont traitées les différentes personnes assujetties s'analyse au regard de leurs capacités/facultés contributives. Pour une taxe comportementale, ayant pour objet d'encourager ou de décourager certains comportements, le traitement des contribuables est rapporté à leur situation au regard de ces comportements. Lorsque l'impôt poursuit un objectif de rendement, le principe d'égalité permet ainsi au législateur fiscal de traiter différemment des situations différentes au regard de cet objectif, pour autant qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, c'est-à-dire essentiellement au regard de l'existence de capacités contributives différentes chez les assujettis. De plus, en vertu de l'article 13 de la DDHC, le dispositif ne doit pas entraîner de

11 - Voir notamment J. Rivero, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », in Association Henri Capitant, Les notions d'égalité et de discrimination en droit interne et en droit international, Tome 14, Dalloz, 1965 (842 p.), p. 343-360.

12 - F. Luchaire, « Un Janus constitutionnel : l'égalité », RDP 1986, p. 1229-1274.

13 - N. Belloubet-Frier, « Le principe d'égalité », AJDA 1998, n° spécial, p. 152-164.

14 - Voir F. Cafarelli, « La traduction juridique de la notion d'égalité réelle », AJDA 2018, p. 86-90.

15 - CJCE 9-3-2000 aff. 437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien, RJF 7-8/00 n° 1038, CJUE 3<sup>e</sup> ch. 27-2-2014 aff. 82/12, Transportes Jordi Besora SL, RJF 5/14 no 527 et CJUE 3<sup>e</sup> ch. 5-3-2015 aff. 553/13, Tallinna Ettevõtlusamet.

16 - Voir CJUE 3<sup>e</sup> ch. 27-2-2014 aff. 82/12, Transportes Jordi Besora SL, § 30 à 32.

17 - Voir B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Lexis Nexis, En particulier n°s 524, 575, 614, 3<sup>ème</sup> éd, 2023.

rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques. En d'autres termes, l'impôt ne peut revêtir un caractère confiscatoire ni faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Monsieur Cyrille Beaufiles dresse ainsi le cadre général du contrôle constitutionnel d'une taxe de rendement et d'une taxe comportementale au regard du principe d'égalité<sup>18</sup>. En ce qui concerne la cohérence dans le traitement de situations identiques, il relève pour une taxe de rendement que le juge « *peut seulement examiner si l'assiette retenue par le législateur correspond bien à une faculté contributive identifiable et s'il n'a pas exclu de manière injustifiée des éléments d'assiette identiques ou très comparables à ceux retenus* », alors que pour une taxe incitative le juge « *examine si le critère retenu pour fixer le champ d'application ou la base taxable est suffisamment large pour avoir l'effet que le législateur veut promouvoir* »<sup>19</sup>. Le premier point d'attention est d'abord la définition de l'objectif poursuivi. Cette analyse discursive permet au juge de fixer l'enjeu budgétaire ou comportemental de la taxe litigieuse, le caractère prédominant de l'un d'entre eux en fonction des travaux parlementaires. D'autre part, cette première étape fixe l'objectif au regard duquel le Conseil constitutionnel va apprécier la cohérence de la taxe. Une fois l'objectif de la taxe identifié, le juge constitutionnel s'assure en effet que l'assiette, le taux et ses autres caractéristiques font de la taxe un moyen adapté à la poursuite de cet objectif.

**7-** Dans sa décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, relative à la première taxe sur les boissons énergisantes dite « *taxe Red Bull* », le Conseil constitutionnel a opéré le constat suivant : l'objectif du législateur était d'introduire une contribution sur les boissons énergisantes contenant un certain seuil de caféine ou de taurine qui, mélangées à de l'alcool, auraient des conséquences néfastes sur la santé des consommateurs. Après avoir relevé que l'intention du législateur, bien que louable puisque basée sur des objectifs de santé publique, était de lutter contre la consommation d'alcool des jeunes, le Conseil constitutionnel a relevé « *qu'en taxant des boissons ne contenant pas d'alcool à des fins de lutte contre la consommation alcoolique des jeunes, le législateur a établi une imposition qui n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789* ». En outre, le Conseil constitutionnel veille au respect des capacités ou facultés contributives des contribuables. Dans le cadre des boissons sucrées, le Conseil constitutionnel a écarté les griefs relatifs au caractère confiscatoire de la contribution : « *Considérant [...] que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; que ce tarif est relevé au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, dans une proportion égale au taux de croissance de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'avant-dernière année ; que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* »<sup>20</sup>.

## **B/ De quel principe d'égalité relève une taxe comportementale ?**

**8-** Du principe d'égalité découlent, pour la fiscalité comportementale, des contraintes particulières. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». Le Conseil constitutionnel en tire la règle selon laquelle « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ». L'article 6 permet de contrôler les différences de situation introduites par la loi, entre plusieurs catégories de contribuables. Pour Monsieur Bastien Lignereux, « *Alors que l'égalité devant la loi ne permet de contrôler le bien-fondé que d'un critère séparant deux catégories et suppose une comparaison entre elles, l'égalité devant les charges publiques conduit à examiner d'un même mouvement, l'ensemble des critères conduisant à définir le champ des personnes, ou éléments d'assiette sur lesquels porte la règle fiscale* »<sup>21</sup>. Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789 et de l'article 34 de la Constitution, le Conseil constitutionnel considère qu'« *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 appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit 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*

18 - C. Beaufiles, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale*, CPO, rapport relatif à la fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique, février 2019, p. 26-28.

19 - C. Beaufiles, *op.cit.* p. 28.

20 - CC, *op.cit.* consid.13.

21 - B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Lexis Nexis, 3<sup>ème</sup> éd., p. 368, 2023.

publiques ». L'articulation et les éventuelles imbrications entre les principes d'égalité devant l'impôt, d'égalité devant les charges publiques et d'égalité devant la loi fiscale, divisent la doctrine quant à l'interprétation de la jurisprudence constitutionnelle qui découle de ces deux articles<sup>22</sup>. Le juge n'a jamais donné de définition propre à chacun des deux principes de l'égalité devant l'impôt et de l'égalité devant les charges publiques. Toutefois, le principe d'égalité devant l'impôt est invoqué en tant que tel par les requérants, sur la base de l'article 13 de la Déclaration de 1789. Selon le professeur Didier Ribes : « Une première interprétation consisterait à considérer que l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen est la *lex specialis* prévalant en matière fiscale sur la *lex generalis* incarnée par les articles 1<sup>er</sup> et 6 de la même Déclaration »<sup>23</sup>. Pour le professeur Jean Lamarque, le principe d'égalité devant les charges publiques a acquis une *autonomie fonctionnelle*<sup>24</sup>. Cependant, au visa de l'article 13, le juge se cantonne à vérifier, dans son contrôle de la rationalité des critères sur lesquels le législateur s'est fondé, l'existence ou non d'une erreur manifeste d'appréciation<sup>25</sup>. De manière substantielle, le Conseil constitutionnel adapte ses modalités de contrôle à la fiscalité comportementale. Pour le professeur Didier Ribes, « La fiscalité incitative génère sa propre logique de différenciation. En effet, les différences de traitement fiscal sont alors l'instrument de réalisation de l'objectif spécifique poursuivi par le législateur. Ainsi, la plupart des dispositifs fiscaux sont marqués par la coexistence de plusieurs dynamiques de différenciation. À la taxation équitable et au rendement financier s'ajoutent des finalités parallèles de type incitatif. C'est au regard de la pluralité de ces sources de différenciation que le Conseil constitutionnel veille à l'absence de discriminations fiscales »<sup>26</sup>.

**9-** Le Conseil constitutionnel a déjà été amené à déclarer contraires à la Constitution des taxes dites « comportementales » incitant à adopter un comportement ou à renoncer à un comportement. Dans le cadre de la loi de finances rectificative pour l'an 2000, le législateur avait décidé d'étendre la taxe générale sur les activités polluantes aux consommations intermédiaires d'énergie fossile et d'électricité. Si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que la loi établisse 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 directement en rapport avec ces objectifs. En l'espèce, l'objectif de la mesure contestée est de renforcer la lutte contre l'« effet de serre », dans le cadre des engagements internationaux de la France, en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques. Or, compte tenu de la nature des sources de production de l'électricité en France, et de l'autosuffisance de celle-ci en énergie électrique, l'assujettissement de l'électricité conduisait à une rupture d'égalité. L'efficacité de la mesure fiscale contredit le bien-fondé de l'objectif poursuivi. D'une part, la consommation d'électricité ne contribue que très faiblement au rejet de gaz carbonique et d'autre part, sa substitution à celle des produits énergétiques fossiles doit donc être au contraire encouragée pour lutter contre l'effet de serre<sup>27</sup>. Le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux sous la réserve qu'il applique des critères objectifs en fonction des buts recherchés.

**10-** En matière de santé publique, la France a choisi de mettre en place une taxe en 2012 sur les sucres ajoutés des boissons sucrées. Cette taxe se présentait sous la forme d'un droit d'accise forfaitaire. La loi de financement de la Sécurité sociale pour 2018 a modifié la contribution sur les boissons sucrées en rendant son barème progressif en fonction de la quantité de sucres ajoutés. Toutefois, dans sa décision relative aux contributions perçues sur certains jus de fruits, eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, et autres boissons non alcooliques, conditionnées dans des récipients pour la vente au détail et destinés à la consommation humaine, le Conseil avait relevé que le Parlement avait privilégié le rendement fiscal de ces contributions par rapport à l'objectif de santé

22 - Voir O. Fouquet, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, 2011/4 n° 33, pour qui les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques constitueraient les deux branches du principe juridique d'égalité devant l'impôt. Au contraire pour le professeur Ludovic Ayrault, c'est bien le principe d'égalité en matière fiscale qui comporte deux branches et non le principe d'égalité devant l'impôt qui au demeurant n'est plus invoqué ces dernières années, « Le principe d'égalité en matière fiscale », titre VII 2020 /4.

23 - D. Ribes, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique* n° 650, Février 2008, étude n°2, § 5.

24 - J. Lamarque, *Droits fondamentaux constitutionnels, Principe d'égalité devant l'impôt*. Fasc.112, Jurisclasseur procédures fiscales, 1/10/2016, § 69.

25 - Voir CC 16 juin 2017, n° 2017-638 QPC, M. Gérard. S. consid. 7.

26 - D. Ribes, *op.cit.*, § 13.

27 - CC n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, consid. 32 à 38. Voir S. Cottin ; D. Ribes, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel », *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, 2001, p. 659-689 ; S. Caudal, « Un nouvel obstacle pour l'écotaxe sur l'énergie », *Revue juridique de l'environnement*, 2001, p. 215-230.

publique initialement poursuivi. Pour les juges du Palais Montpensier : « *Les contributions instaurées par les articles 26 et 27 sont applicables à un ensemble de boissons défini de manière objective et rationnelle, qui contiennent soit des sucres ajoutés soit des édulcorants de synthèse ; qu'en instituant ces contributions, assises sur des opérations précisément définies, le législateur n'a pas soumis à des impositions différentes des contribuables placés dans une situation identique ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>28</sup>.

## II/ La taxe comportementale, fer de lance d'un contrôle constitutionnel étendu ?

**11-** Le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur ou l'autorité investie du pouvoir réglementaire règlent de façon différente des situations différentes ni à ce qu'ils dérogent à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un comme l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la norme qui l'établit et ne soit pas manifestement disproportionnée au regard des motifs susceptibles de la justifier. Cette prudence s'est traduite par l'adoption d'une position formelle du Conseil constitutionnel : « *l'article 61 de la Constitution ne [lui] confère pas un pouvoir général d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement* ». Les juges du palais Montpensier tentent de moduler les limites d'une telle réserve en fonction d'une fiscalité incitative ou de rendement (**A**). Toutefois, la notion d'intérêt général détermine la portée d'un tel contrôle (**B**).

### A/ La constitutionnalité d'une taxe comportementale, en opportunité et en régularité ?

**12-** Comme le résume le service juridique du Conseil constitutionnel, « *En matière de fiscalité incitative, le Conseil constitutionnel développe un contrôle plus approfondi qu'en matière de fiscalité de rendement. Dès lors que le but du législateur est de susciter un comportement, le Conseil constitutionnel vérifie que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi. Le Conseil, sans se substituer au Parlement dans l'appréciation de l'opportunité du régime fiscal en cause, opère un contrôle qui va au-delà de la simple erreur manifeste d'appréciation* »<sup>29</sup>. Au soutien de son argumentation, le service juridique donne l'exemple de la taxe sur les boissons énergisantes « *le Conseil constitutionnel a vérifié que chacun des critères retenus par le législateur était bien en adéquation avec l'objectif poursuivi, qui est d'éviter une consommation excessive de canettes de boissons contenant un taux élevé de caféine. Il a ainsi admis que le législateur pouvait opérer une distinction selon que les boissons étaient conditionnées ou non en canettes. En revanche, en excluant du champ d'application de la taxe les boissons faisant l'objet d'une commercialisation dans les mêmes formes et ayant une même teneur en caféine, mais avec un nom différent (sans être qualifiées de « boissons énergisantes »), le législateur a créé « une différence de traitement qui est sans rapport avec l'objet de l'imposition* »<sup>30</sup>. Le caractère extensif de son contrôle, sur le fondement de l'article 13, contraste avec le contrôle de constitutionnalité d'une taxe de rendement. Pour cette dernière, le Conseil rappelle de manière récurrente qu'il se livre à un contrôle « restreint » de cette adéquation entre le dispositif et ses motifs, ne sanctionnant que les éventuelles « ruptures caractérisées » de l'égalité devant les charges publiques<sup>31</sup>. Cependant, le Conseil constitutionnel n'admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur se prévale à la fois d'un objectif de rendement, qui est l'objectif « naturel » de l'impôt, et d'un objectif comportemental. En cas d'objectifs mixtes, l'analyse prépondérante permet au juge constitutionnel de porter l'estocade. Soulignons qu'un objectif de rendement ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier la différence de traitement instituée.

**13-** En réalité, même s'il n'utilise plus l'expression « d'erreur manifeste », le Conseil constitutionnel vérifie, et le cas échéant, le caractère « déraisonnable » de l'intervention du législateur. Le contrôle de l'erreur manifeste qu'il s'agisse du contentieux administratif ou du contentieux constitutionnel, est le plus souvent présenté comme un contrôle restreint ou un contrôle minimum. Le juge se contente de sanctionner les erreurs les plus grossières commises par le législateur. L'erreur manifeste d'appréciation a pu être présentée comme un facteur de renforcement des pouvoirs du Conseil constitutionnel, notamment parce qu'elle permet à celui-ci, dans certaines circonstances, d'alléger le

28 - CC n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011, consid.13.

29 - CC n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, commentaire page 11.

30 - CC n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, commentaire page 11.

31 - CC n° 2019-825 QPC du 7 février 2020, commentaire p. 9.

poinds de la contrainte juridique<sup>32</sup>. Lorsqu'il contrôle l'adéquation des moyens aux fins, au titre de l'assiette et du taux d'imposition litigieux, son contrôle s'apparente à un examen de proportionnalité. Pour autant, ce contrôle est loin d'être entièrement conforme au test de proportionnalité. Le professeur Valérie Goesel-Le Bihan remarque que dans le cadre de ce contrôle de l'adéquation, il n'y a en réalité qu'un contrôle particulièrement restreint, notamment en ce que le Conseil ne vérifie ni l'adéquation de la mesure aux objectifs de la loi, ni d'ailleurs, le bien-fondé de la différence de traitement<sup>33</sup>. Lorsque l'impôt poursuit un objectif de rendement, le principe d'égalité permet ainsi au législateur fiscal de traiter différemment des situations différentes au regard de cet objectif, pour autant qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, c'est-à-dire essentiellement au regard de l'existence de capacités contributives différentes chez les assujettis. Le caractère restreint du contrôle exercé par le Conseil en présence d'une mesure de rendement est récurrent<sup>34</sup>.

**14-** Le contrôle de l'adéquation à l'objectif poursuivi au titre d'une taxe comportementale conduit le Conseil à accorder une attention particulière aux travaux parlementaires<sup>35</sup>. La recherche de l'intention de l'auteur dans les travaux parlementaires interroge les méthodes d'interprétation et l'étendue du contrôle du juge constitutionnel. Ce paradoxe apparent s'explique en ce que les travaux parlementaires constituent un précieux outil permettant d'éclairer le juge sur la signification de l'énoncé de la loi et sur la finalité poursuivie par le législateur. Dans le cadre d'une taxe comportementale relative aux boissons, le juge constitutionnel s'est référé aux travaux parlementaires pour expliciter les objectifs visés par la création de deux contributions dans la décision du 28 décembre 2011. La première frappait les boissons contenant des sucres ajoutés, afin d'orienter les comportements dans un but de santé publique. La seconde visait les boissons contenant des édulcorants, poursuivant moins un objectif dissuasif qu'un objectif de rendement budgétaire. Le contrôle de l'objectif poursuivi par le Conseil constitutionnel n'est pas dépourvu de limites : il se refuse à proposer un objectif alternatif à celui choisi par le législateur ; il ne procède à aucune « substitution d'objectifs ». Il lui arrive néanmoins de contrôler non pas l'adéquation de l'objectif contesté mais bien de celui existant une fois l'imposition modifiée. Monsieur Bastien Lignereux donne l'exemple de la contribution carbone de 2009<sup>36</sup>. Les exemptions trop nombreuses conduisent à ruiner l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique. Le juge constitutionnel ne condamne pas a priori tout avantage fiscal non justifié par l'objectif dissuasif mais s'attache à une approche globale de l'imposition, une fois modifiée pour apprécier la constitutionnalité de la taxe.

**15-** Bien plus, le test de proportionnalité conduit à analyser l'assiette et les taux d'imposition pour vérifier que l'imposition globale n'est pas confiscatoire ou excessive. A la différence des ménages, le juge constitutionnel demeure réservé quant à l'appréciation des capacités contributives des entreprises. Ainsi, la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux réceptionnés dans des installations de stockage, dont le Conseil constitutionnel a écarté le caractère confiscatoire en relevant que le redevable était autorisé à la répercuter sur son cocontractant<sup>37</sup>. Sur le terrain d'une taxe comportementale, le Conseil constitutionnel apprécie la portée d'un dispositif dissuasif en s'assurant que la charge supplémentaire imposée à une catégorie n'est pas manifestement excessive<sup>38</sup>. En d'autres termes, comme le précise avec réalisme Monsieur Bastien Lignereux, l'appréciation d'un avantage fiscal incitatif conduit le juge à analyser les effets des dispositifs fiscaux : « *c'est-à-dire que l'objectif ne pourrait pas être manifestement atteint par un montant plus limité et moins coûteux pour les finances publiques* »<sup>39</sup>. Une telle approche imprègne des considérations d'opportunité qui vont au-delà d'un test de proportionnalité.

32 - L. Habib, « La notion d'erreur manifeste d'appréciation dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », RDP 1986, p. 722.

33 - V. Goesel-le Bihan, « Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel », CCC n° 22 juin 2007.

34 - Voir par exemple à propos d'une contribution exceptionnelle sur les stocks pétroliers dans une loi de finance rectificative pour 2012.

35 - Voir A. Rosa, « La référence aux travaux parlementaires dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : un instrument de renforcement du juge et du législateur », RFDC 2014 p. 641-664.

36 - B. Lignereux, *op. cit.* p. 364.

37 - CC 17 sept. 2015, n° 2015-482 QPC, Sté Gurdebeke SA, pt 8 : JurisData n° 2015-020579 ; Environnement 2015, alerte 232 ; RJF 12/2015, n° 1041 ; Dr. fisc. 2016, n° 10, chron. 208, M. Pelletier, spéc. n° 8.

38 - B. Lignereux, *op. cit.* p. 414.

39 - B. Lignereux, *op. cit.* p. 414.

**B/ La plasticité de la notion d'intérêt général, facteur de renforcement des pouvoirs du juge ?**

**16-** Dans son rapport de 1999, le Conseil d'État corrobore l'emprise de la notion d'intérêt général sur les finalités de l'action publique<sup>40</sup>. S'agissant d'une notion fonctionnelle, ce sont ses effets dans un processus décisionnel qui soulignent son attractivité. Surmontant l'absence de source écrite, le Conseil constitutionnel décide d'intégrer l'intérêt général parmi ses instruments de contrôle de la loi. Plus précisément, en puisant ses racines dans un droit administratif abouti<sup>41</sup>, elle l'érige en « *condition de constitutionnalité de la loi* ». La banalisation du recours à l'intérêt général atteste de sa plasticité dans le contentieux constitutionnel<sup>42</sup>. L'essentiel du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel sur le respect de la condition d'intérêt général consiste à rechercher les objectifs que le législateur s'est assignés à l'appui de sa mesure. Une fois que le juge est parvenu à les identifier, ils peuvent être qualifiés d'intérêt général. Bien plus, le Conseil procède désormais à l'examen des objectifs poursuivis par la loi en cas d'atteinte aux droits fondamentaux : son office s'étend du constat de « l'existence » de l'enjeu à celui de sa qualification<sup>43</sup>. L'objectif d'intérêt général, en tant qu'élément de la loi, fait donc l'objet d'un contrôle de conformité à la Constitution<sup>44</sup>. Le contrôle de l'intérêt général par le Conseil constitutionnel est d'ailleurs loin d'être purement formel. Lorsque le Conseil constitutionnel recourt à la notion d'intérêt général « suffisant », dit-il en substance, il effectue le contrôle de proportionnalité au sens strict.

**17-** Faute d'un pouvoir général d'appréciation identique à celui du législateur, le contrôle de l'objectif poursuivi par le législateur, et par conséquent de l'intérêt général, est subordonné à la « *[mise] en cause [d'un principe de valeur constitutionnelle]* »<sup>45</sup>. En matière de fiscalité comportementale, le juge examine sur la base d'un contrôle approfondi les motifs d'intérêt général de nature à justifier des règles différentes. Dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2011, le juge a examiné la portée des motifs d'intérêt général dans le cadre d'une modification d'un crédit d'impôt d'intéressement des salariés, et plus précisément d'une disposition relative à une incitation fiscale. Dans un considérant de principe, le Conseil considère, pour toutes les entreprises de moins de deux cent cinquante salariés, que « *le bénéfice de cette incitation au développement de l'intéressement dans les petites et moyennes entreprises en ce qui concerne les primes dues en application des accords conclus ou renouvelés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011 ; qu'il s'est fondé sur une différence entre entreprises qui repose sur un critère objectif et rationnel ; que, dès lors, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 doit être rejeté* »<sup>46</sup>.

**18-** Le contrôle des justifications des atteintes au principe d'égalité, qu'il s'agisse du contrôle des différences de situation, ou du contrôle des raisons d'intérêt général, conduit nécessairement le Conseil constitutionnel à faire dans certains cas prévaloir sa propre conception sur celle du législateur, comme s'il était doté d'une capacité supérieure de discernement<sup>47</sup>. La notion d'intérêt général apparaît finalement comme une sorte de notion-balai, destinée à légitimer des mesures dont la constitutionnalité n'est a priori pas évidente. Sur un plan stratégique, la notion d'intérêt général a été introduite dans le contentieux constitutionnel pour atténuer la rigueur du principe d'égalité et justifier des différences de traitement que la seule prise en compte des différences de situations n'aurait pas suffi à justifier. Sous le masque d'un contrôle de proportionnalité, plus ou moins étendu selon qu'il s'agit d'une taxe comportementale ou d'une taxe de rendement, la puissance évocatrice de l'intérêt général est contrôlée par le juge constitutionnel, au risque de brouiller le distinguo régularité/opportunité. À défaut de pouvoir examiner des voies alternatives au mode d'imposition proposé, contesté, le contrôle des taxes comportementales autorise néanmoins une appréciation matérielle de l'imposition créée ou modifiée dans le respect d'une justice distributive qui s'impose au Conseil constitutionnel. « *Filtrer le moustique et laisser passer le chameau* ». C'est, on s'en souvient, la

40 - CE, *Rapport sur l'intérêt général*, études et documents n° 50, 1999.

41 - Voir F. Moderne, « L'intégration du droit administratif par le Conseil constitutionnel », in *La légitimité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, colloque Rennes 20 et 21 sept. 1996, G. Drago, B. François et N. Molfessis (dir.), Economica, p. 67 et s.

42 - Voir V. Goesel-Le Bihan, *Contentieux constitutionnel*, Ellipses, coll. « Cours magistral », 2<sup>e</sup> éd., 2016.

43 - B. Mathieu, « Les rôles du juge et du législateur dans la détermination de l'intérêt général », dossier *La création du droit par le juge*, APD n° 50, janv. 2007, p. 41 et s.

44 - J-B. Duclercq, *Les mutations du contrôle de proportionnalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, préf. M. Verpeaux, LGDJ, coll. « Bibl. const. sc. pol. », t. 146, 2015, p. 177-178.

45 - V. Goesel-Le Bihan, « Réflexion iconoclaste sur le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel », RFDC 1997 p. 247.

46 - CC 2011-638 DC du 28 juillet 2011, consid. 24.

47 - A. Roux, « Le discernement du juge constitutionnel dans le contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation », in « *Le discernement en droit public* », dir. Urbain Ngampio, 2017.

formule tirée de l'Évangile de Matthieu utilisée par Jean Rivero qui se demandait alors si la protection des libertés par le Conseil constitutionnel « *ne s'avérait pas inversement proportionnelle à la gravité des atteintes que leur porte la loi : efficace contre les éraflures, elle serait impuissante contre les mises en question* »<sup>48</sup>.

**Jean-Raphael Pellas**

---

48 - J. Rivero, « Autour de la loi sécurité et liberté. Filtrer le moustique et laisser passer le chameau ? », AJDA 1981, p.275.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Taxes nutritionnelles et contentieux constitutionnel italien

**Alessandra Di Lauro**

Professeur agrégée auprès de l'Université de Pise, Italie

#### Résumé

L'introduction en Italie d'un impôt sur les boissons non alcoolisées sucrées destinées à la consommation humaine obtenues par addition d'édulcorants a donné lieu à un contentieux constitutionnel intéressant. L'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 49 du 26 mars 2024 permet de réfléchir sur le rôle que l'on peut attribuer à la connaissance scientifique dans la fiscalité comportementale (notamment dans l'évaluation de l'égalité fiscale, de la capacité contributive, de la « raisonabilité », de l'équité distributive) et sur les ombres et les lumières de ce type de fiscalité dont la capacité dissuasive dépend de multiples facteurs (réponse des contribuables, élasticité de la demande, modificabilité de l'offre, responsabilisation des agents économiques, etc.).

La fiscalité comportementale permet d'évaluer les opportunités et les points critiques qui peuvent être liés aux politiques de nudge et d'interroger l'évolution des connaissances neuroscientifiques afin de mieux comprendre l'architecture des choix. Une répartition appropriée des charges fiscales et des ressources contribue à la démocratie, à la justice sociale et à la protection des droits fondamentaux.

#### Mots-clés

« Taxe sucre » – Fiscalité comportementale – Cour constitutionnelle – Science – Nudge – Choix – Justice sociale

#### Abstract

The introduction in Italy of sugar-sweetened beverage tax intended for human consumption has given rise to an interesting constitutional dispute. Constitutional Court ruling no. 49 of 26 March 2024 provides an opportunity to reflect on the role that scientific knowledge can play in behavioural taxation (particularly in assessing tax equality, taxpaying capacity, rationality and distributive equity) and on the light and shade of this type of taxation, whose deterrent capacity depends on a number of factors (taxpayer response, elasticity of demand, modifiability of supply, accountability of economic agents, etc.).

Behavioural taxation makes it possible to assess the opportunities and criticisms that may be associated with nudge policies and to examine the development of neuroscientific knowledge in order to better understand the architecture of choices. An appropriate distribution of tax burdens and resources contributes to democracy, social justice and the protection of fundamental rights.

#### Keywords

Sugar tax – Behavioural taxation – Constitutional Court – Science – Nudge – Choices – Social justice

## Prémises

La « Sugar tax » a été introduite en Italie, après de nombreuses contestations et des débats houleux, par la loi n° 160 du 27 décembre 2019 (loi de finance 2020)<sup>1</sup>, qui, à l'article 1 paragraphes (par.) 661 à 676, a établi un impôt sur la consommation de boissons non alcoolisées édulcorées. L'objectif affiché par la loi est de décourager l'utilisation de sucres et d'édulcorants et de lutter contre les problèmes de santé dus notamment à l'obésité et au diabète.

La loi n° 160 du 27 décembre 2019 fait référence à un « impôt sur la consommation » et non à une taxe. L'impôt est un prélèvement pécuniaire obligatoire dont le paiement n'implique pas de contrepartie alors que la taxe est un prélèvement financier dont le fond sert au fonctionnement ou à l'utilisation d'un service public. Paradoxalement, en Italie, cet impôt est connu sous le nom « Sugar Tax ».

La législation prévoit un impôt de 10 euros par hectolitre pour les produits finis et de 0,25 euro par kilo pour les produits à diluer (par. 665). L'impôt s'applique aux boissons non alcoolisées sucrées relevant des nomenclatures combinées de l'UE NC 2009 et NC 2202, conditionnées pour la vente, destinées à la consommation humaine, obtenues par addition d'édulcorants, dont le titre alcoométrique est inférieur ou égal à 1,2 % et qui sont obtenues par l'ajout d'édulcorants naturels et synthétiques (par. 662). Cet impôt ne s'applique pas en dessous du seuil de « sucrosité », c'est-à-dire lorsque la teneur totale en édulcorants est inférieure ou égale à 25 grammes par litre pour les produits finis et à 125 grammes par kilogramme pour les produits préparés en vue de leur utilisation après dilution (par. 666).

Par décret du ministère de l'Économie et des Finances du 15 octobre 2020, le tableau indiquant le pouvoir édulcorant conventionnel de chaque substance a été publié<sup>2</sup>. Un décret ultérieur du ministère de l'Économie et des Finances du 12 mai 2021<sup>3</sup> a précisé les modalités d'application de l'impôt.

Toutefois, l'application de l'impôt a été perturbée. D'une part, alors que la loi n° 160 du 27 décembre 2019 prévoyait sa mise en œuvre après la publication d'un décret ministériel à l'horizon 2020, elle a d'abord été reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2021<sup>4</sup>, puis à nouveau au 1<sup>er</sup> janvier 2022<sup>5</sup>, puis au 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>6</sup>, au 1<sup>er</sup> janvier 2024<sup>7</sup> et au 1<sup>er</sup> juillet 2024<sup>8</sup>.

D'autre part, la Cour constitutionnelle italienne a prononcé l'arrêt du 26 mars 2024, numéro 49<sup>9</sup>, dans lequel elle a déclaré infondées les questions de constitutionnalité soulevées dans l'ordonnance du 14 novembre 2022 par le Tribunal administratif régional du Latium (TAR Lazio). Au lieu d'éteindre le débat, la sentence l'a alimenté, conduisant à un nouveau report de la mise en œuvre de l'impôt au 1<sup>er</sup> juillet 2026<sup>10</sup>.

Les questions qui ont été posées à la Cour constitutionnelle peuvent contribuer à alimenter la réflexion sur les principes du système fiscal italien face à la fiscalité comportementale et à la science **(1)**, ainsi que sur les lumières et les ombres de la fiscalité comportementale **(2)**.

1 - Legge 27 dicembre 2019 n. 160, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, in GU 30/12/ 2019, n. 304.

2 - Decreto Ministero dell'economia e delle finanze 15 ottobre 2020 in GU del 20/10/ 2020, n. 260.

3 - Decreto Ministero dell'economia e delle finanze 12 maggio 2021 in GU del 27/5/ 2021, n. 125.

4 - Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, G.U. 18/07/2020, n. 180.

5 - Legge 30 dicembre 2020 n. 178, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023, in GU 30/12/2020, n.322.

6 - Legge 30 dicembre 2021, n. 234, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024, art. 1, comma 12, lett. b), in GU 31/12/ 2021, n. 313.

7 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197 art. 1, comma 64, lett. b), Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, in GU 29/12/ 2022, n. 303.

8 - Legge 30 dicembre 2023, n. 213, art. 1, comma 44, lett. b), Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026, in G.U. 30/12/ 2023, n.303.

9 - Corte costituzionale, 26 marzo 2024, n. 49.

10 - Art. 9 bis, Legge di conversione 23 maggio 2024, n. 67 con modificazioni, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, recante misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria, in GU 28/5/2024, n. 123.

## 1. Les principes du système fiscal italien face à la fiscalité comportementale et à la science

### a) La « Taxe sucre » dans les analyses du Tribunal administratif régional du Latium (TAR Lazio)

La Cour constitutionnelle italienne a été saisie par une ordonnance de renvoi du Tribunal administratif régional du Latium (TAR Lazio) deuxième section du 14 novembre 2022 qui a soulevé des questions de légitimité constitutionnelle en référence à l'article 1 paragraphes 661 à 676 de la loi n° 160 du 27 décembre 2019.

Le TAR Lazio avait été saisi par Assobibe (Association italienne des boissons non alcoolisées) et Sibeg srl (distributeur en Sicile des boissons de la marque *The Coca Cola Company*), en annulation du décret du ministre de l'Économie et des Finances du 12 mai 2021.

Après avoir joint les deux recours et avant de renvoyer les questions de constitutionnalité à la Cour, le TAR Lazio a statué sur certaines questions préliminaires sur lesquelles la Cour constitutionnelle est revenue brièvement.

En particulier, le Tribunal, constatant que les recours pouvaient être interprétés comme des recours contre une loi, a précisé qu'en l'espèce la saisine du juge administratif n'était pas entachée d'un défaut de compétence puisque les questions posées relevaient de la compétence de la juridiction administrative, appelée à exercer le pouvoir d'annuler un acte administratif vraisemblablement affecté par des vices de légitimité découlant de l'illégitimité constitutionnelle de la loi dont il est l'application.

Revenant sur cette question, la Cour constitutionnelle, dans la sentence du 26 mars 2024, n. 49, a établi qu'il appartient bien au juge de renvoi de vérifier le lien de pertinence entre les jugements et que le TAR Lazio a correctement appliqué la jurisprudence constitutionnelle constante selon laquelle le juge de renvoi évalue l'intérêt à introduire le jugement constitutionnel et ne peut le reconnaître que s'il identifie une motivation « *suffisante et non invraisemblable* » (la Cour rappelle à ce titre, entre autres, les arrêts n° 240/2021 ; n° 4/2000; n° 240/2021 ; n° 161/2023).

Le TAR Lazio a considéré également comme infondée l'objection relative à « *l'irrecevabilité pour défaut d'intérêt à agir* » des requérants en raison de l'absence de préjudice. Le décret ministériel contesté est lié à des dispositions dont la mise en œuvre a été prorogé à plusieurs reprises. Malgré cela, le Tribunal a constaté que les dispositions du décret créaient un préjudice actuel aux requérants, indépendamment de l'adoption de l'acte d'exécution ultérieur. En effet, ce décret contient des obligations rigoureuses à la charge des producteurs et des commerçants de boissons édulcorées non alcoolisées, prévoyant, par exemple, la déclaration de l'activité au bureau de l'Agence des douanes et des monopoles territorialement compétents, l'établissement d'états récapitulatifs spécifiques et le recensement des quantités de boissons édulcorées. Ces dispositions se réfèrent donc à des activités antérieures à la mise en œuvre de l'impôt et, pour cette raison, la demande d'irrecevabilité fondée sur le fait que l'impôt n'est pas encore applicable, n'est pas pertinente. À cet égard, la Cour constitutionnelle a ajouté que les obligations comptables et administratives prévues par le décret ministériel contesté exigent que les opérateurs se préparent en temps utile, comme le confirme le fait que l'article 1 par. 675 de la loi n° 160/2019 soit entré en vigueur immédiatement, même si les autres dispositions ont eu une efficacité différée.

Le TAR Lazio a aussi abordé la question du vice d'« *incompatibilité avec le droit de l'Union européenne* » qui avait été soulevée et qu'il a considérée comme infondée. Le Tribunal a en effet estimé que l'impôt en question faisait partie des impôts « *relatifs aux produits autres que les produits soumis à accise* » que, conformément à la directive 118/2008 (Directive (UE) 2020/262 du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise), les États sont autorisés à appliquer à condition de ne pas introduire de « *formalités liées au franchissement des frontières* »<sup>11</sup>.

11 - La Directive (UE) 2020/262 du conseil du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise prévoit « La présente directive établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits suivants (ci-après dénommés « produits soumis à accise »): a) les produits énergétiques et l'électricité relevant de la directive 2003/96/CE; b) l'alcool et les boissons alcoolisées relevant des directives 92/83/CEE et 92/84/CEE; c) 2. Les tabacs manufacturés relevant de la directive 2011/64/UE. Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation de l'Union applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations. 3. Les États membres peuvent prélever des taxes sûres : a) les produits autres que les produits soumis à accise ; b) les prestations de services, y compris celles relatives aux produits soumis à accise, n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, ces prélèvements ne peuvent pas entraîner de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre États membres. (Article 1).

Le TAR Lazio a en outre rejeté les motifs d' « illégitimité dérivée » de la mesure en ce qui concerne : la « proportionnalité » de la mesure, considérant que l'impôt est apte à atteindre l'objectif de réduction de la consommation des boissons en question) ; le caractère non « déraisonnable » de la discipline, étant donné, pour le Tribunal, que l'objectif extra fiscal de l'impôt rend celui-ci moins préjudiciable pour les producteurs vu que l'impôt va être répercuté économiquement sur le consommateur final ; la violation du « principe de capacité contributive » de l'article 53 de la Constitution italienne<sup>12</sup> estimant que l'impôt est proportionnel à la quantité du produit mis sur le marché et que « *le pouvoir d'imposition peut également porter sur des faits non pécuniaires, à condition qu'ils soient naturellement décelables et mesurables en argent* »<sup>13</sup>. Nous reviendrons sur ce point (*infra*, par. 2b).

Le TAR Lazio a posé en revanche la question de la légitimité constitutionnelle pour « violation du principe d'égalité fiscale » au regard des articles 3<sup>14</sup> et 53 de la Constitution italienne, dans la mesure où cet impôt ne concerne que les boissons non alcoolisées contenant des substances édulcorantes (au-delà d'un certain seuil) et non les autres produits alimentaires contenant les mêmes substances. Le Tribunal a rappelé que le principe de l'égalité fiscale conduirait à appliquer le même traitement à deux « cas homogènes » et que la « répartition de la charge publique » doit suivre les critères de « cohérence interne », de « non-contradiction », d' « adéquation » et de « non-arbitrarité » afin de garantir que des régimes fiscaux égaux correspondent à des situations de fait égales (*infra* par. 2b).

### **b) La Cour constitutionnelle italienne et la « Taxe sucre » : l'égalité fiscale face à la science**

L'approche suivie par le TAR Lazio dans l'ordonnance de renvoi à la Cour constitutionnelle, aurait pu conduire cette dernière à considérer que la question de constitutionnalité n'était pas recevable puisqu'elle pouvait être qualifiée d'intervention « manipulatrice-ablative », si elle visait à étendre l'impôt à des produits alimentaires autres que les boissons édulcorées mais qui contiennent néanmoins du sucre ajouté.

Cependant, la Cour a estimé qu'il est possible d'identifier un contenu et une « direction » dans la question soulevée par le TAR Lazio de nature à dépasser l'examen de la recevabilité de la demande et à aboutir à un arrêt. A partir de l'examen de cette question, la Cour a commencé à se référer aux connaissances qui proviennent d'autres sciences contenues dans des rapports que la Cour a considérés comme décisifs.

La Cour a considéré que le « principe de l'égalité fiscale », n'avait pas été violé. Dans la jurisprudence constitutionnelle italienne. En effet, la Cour a souvent reconnu un large pouvoir discrétionnaire au législateur dans l'exercice de l'activité fiscale, pouvoir soumis toutefois au contrôle du respect des principes constitutionnels visés aux articles 3 et 53 de la Constitution, entendu comme une évaluation de l'utilisation raisonnable de l'activité fiscale et des pouvoirs discrétionnaires en matière fiscale afin que l'intervention ne soit pas considérée comme arbitraire et soit ancrée dans une justification objective adéquate.

Dans cette décision, pour évaluer l'absence d'arbitraire et la présence d'une justification objective par rapport aux différences entre les secteurs, la Cour s'est appuyée sur le rapport de l'OMS cité dans l'exposé des motifs de la loi 160/2019, qui invite les gouvernements à introduire une taxation spécifique des boissons non alcoolisées fabriquées avec l'ajout de substances édulcorantes d'origine naturelle ou synthétique<sup>15</sup>. Les juges se réfèrent également à un rapport de 2022 publié par le Bureau européen de l'OMS<sup>16</sup> qui réitère la nécessité d'introduire des « taxes » « dans les Pays européens qui ne l'ont pas encore fait ».

Les deux rapports reposent sur la contribution de connaissances provenant de différentes disciplines scientifiques et, sur cette base, soulignent le lien entre la consommation de ces boissons et l'augmentation des maladies non

12 - Art. 53 de la Costituzione italiana "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

13 - Ainsi, dans l'arrêt de la Cour constitutionnelle commenté par. 1,5.

14 - Articolo 3 Costituzione. Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

15 - WHO, *Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases: technical meeting report*, 5-6 May 2015, Geneva, Switzerland.

16 - World Health Organization. Regional Office for Europe. (2022). *Sugar-sweetened beverage taxes in the WHO European Region: success through lessons learned and challenges faced*. World Health Organization. Regional Office for Europe. <https://iris.who.int/handle/10665/351781>.

Voir, WHO, *Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes*, 2023.

transmissibles (obésité, diabète, maladies cardiovasculaires, hypertension) et leurs responsabilités dans les décès.

C'est aussi la base scientifique qui justifie la « différence de traitement » à l'égard d'une catégorie de denrées alimentaires autres que les boissons contenant les mêmes édulcorants. Selon la Cour, penser à d'autres produits contenant des édulcorants signifie faire référence à un groupe de produits qui, d'une part, n'est possible à identifier que de manière générique et, d'autre part, présentent des caractéristiques « fonctionnelles et nutritionnelles » très différentes les unes des autres et, en tout état de cause, différentes de celles des boissons édulcorées.

La référence aux connaissances scientifiques pour l'évaluation de la *Sugar Tax* est d'autant plus significative qu'elle intervient dans un contexte où la Cour doit apprécier un impôt qui a des objectifs extra-fiscaux.

Selon la jurisprudence constante de la Cour, la présence d'objectifs extra-fiscaux devrait conduire à une évaluation encore plus minutieuse des actions du législateur pour établir dans quelle mesure ils risquent d'affecter le principe d'« égalité fiscale », de « capacité contributive », « de raisonabilité »<sup>17</sup> et d'« équité distributive »<sup>18</sup>. Les dispositions combinées des articles 3 et 53 de la Constitution, exigent, selon la Cour, que toute diversification du régime fiscal, par zones économiques ou par types de contribuables, soit étayée par des justifications adéquates, faute de quoi la différenciation dégénère en discrimination arbitraire.

L'objectif non fiscal de la « taxe sur le sucre », est évident et il apparaît clairement dans le rapport explicatif du projet de loi de finances pour 2020<sup>19</sup> que, plutôt que de générer des recettes, l'impôt a pour but de prévenir et de limiter les dommages à la santé et à l'environnement afin d'orienter la consommation et la production de manière à les rendre plus conscientes et plus responsables.

Malgré la rigueur avec laquelle les mesures extra-fiscales doivent être évaluées, la Cour ne constate pas de violations des profils susmentionnés dans la loi examinée.

Le juge de renvoi (TAR Lazio) avait souligné que, bien que la détermination des faits individuels exprimant la capacité contributive, qui peut être déduite de tout indice révélateur de la richesse et non seulement du revenu individuel, relève du pouvoir discrétionnaire du législateur, « *ce dernier doit néanmoins répartir la charge fiscale selon des critères de cohérence interne, de non-contradiction, d'adéquation et de non-arbitraire, en veillant à ce que les situations de fait ne soient pas soumises à des critères identiques* »<sup>20</sup>.

L'arrêt sur la « *sugar tax* » confirme une position consolidée de la Cour selon laquelle le « *législateur ordinaire peut considérer comme des assujettis capables de contribuer aux dépenses publiques, également ceux qui mettent en place des éléments d'importance économique et sociale, mais pas nécessairement d'importance patrimoniale, à condition qu'ils soient objectivement détectables, qu'ils se prêtent à une comparaison avec d'autres situations fiscales et qu'ils soient économiquement mesurables (...)* ». Selon cette ligne directrice, tout prélèvement fiscal doit trouver sa cause justificative dans des « *indices de richesse concrètement décelables* » dont il est « *rationnellement possible de déduire l'éligibilité subjective à l'obligation fiscale (...)* »<sup>21</sup>.

Le législateur doit, pour déterminer la capacité contributive, opérer des choix qui ne sont pas arbitraires ou irrationnels et qui prennent en considération la « cohérence interne » des impôts individuels, c'est-à-dire la nécessité que la structure de l'impôt soit cohérente avec sa prémisse économique<sup>22</sup>.

17 - Lavagna C., *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*, in *Studi in memoria di Carlo Esposito*, III, Padova, 1973, p. 1577 ; Paladin L., *Corte costituzionale e principio generale di eguaglianza*, in *Scritti su La giustizia costituzionale*, in onore di V. Crisafulli, Padova, 1985, I, p. 620 ; Paladin L., *Esiste un principio di ragionevolezza nella giustizia della Corte costituzionale italiana? In Il principio di ragionevolezza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Milano, 1994, p. 163.

18 - Giovannini A., *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 6, 2017, p. 2335.

19 - Il convient de rappeler à cet égard qu'en Italie, l'impôt sur les boissons sucrées a été introduite en même temps que l'impôt sur la consommation de produits à usage unique fabriqués à partir de matières plastiques (« taxe plastique ») (Legge 27 dicembre 2019 n. 160, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 et bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, cit., article 1, par. 634-658 ) dont l'entrée en vigueur a été reportée plusieurs fois dont l'entrée en vigueur a été reportée plusieurs fois (Article 9 bis de la Legge di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, cit.). Ces deux impôts sont discutés et critiqués, bien que pour des raisons différentes. Dans les deux cas, la finalité extra-fiscale l'emporte sur la finalité fiscale.

A.F. URICCHIO, *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di sugar tax e plastic tax*, in *Diritto agroalimentare*, 1, 2020, p. 204.

20 - Traduction par l'auteur.

21 - On peut citer les arrêts de la Cour constitutionnelle italienne n. 156/ 2001, n. 111/ 1997, n. 21/ 1996, n. 143/ 1995 et n. 159/ 1985». Voir notamment, Gallo G., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, 4, 2015, p. 771.

22 - L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

Quant au caractère « raisonnable » et à l'« équité distributive », il s'agit de questions qui renvoient au principe de l'égalité substantielle et formelle qui exige que la force économique du sujet affecté par l'impôt soit proportionnelle à l'impôt et soit telle que les sujets exprimant la même force économique soient soumis au même impôt, tandis que les sujets possédant une force économique différente soient soumis à un prélèvement fiscal différencié<sup>23</sup>.

Il s'agit alors de savoir si la taxe a sa propre cohérence interne afin d'apprécier si elle est légitime au regard des principes d'« égalité fiscale », de « capacité contributive », de « raisonnabilité » et d'« équité distributive ».

L'analyse de la cohérence interne de l'impôt par rapport à la diversité des contribuables est particulièrement importante car elle suggère que, peut jouer un rôle dans l'appréciation de la Cour, la connaissance des modes de consommation et de la « charge » de l'impôt sur les individus en termes de pouvoir d'achat et d'accessibilité.

Ce n'est pas un hasard si ces positions jurisprudentielles ont pu être confirmées en référence à un impôt qui ne pèse pas sur les denrées alimentaires de base.

La Cour dit expressément que le législateur italien est intervenu avec précision en identifiant à la fois le « champ d'application » de l'impôt, la « base imposable » correspondant à la quantité de boisson mise sur le marché, le « seuil maximal » de sucres contenus dans l'ensemble (25 grammes par électrolyte ou, dans le cas de produits destinés à être dilués, un maximum de 125 grammes par kilogramme).

La Cour fonde sa décision sur « l'attestation scientifique » et la « justification scientifique » à l'origine de l'impôt, à savoir le fait que les boissons non alcoolisées édulcorées par leur composition particulière sont susceptibles de provoquer des maladies non transmissibles. La connaissance scientifique devient l'origine tant du champ d'application de l'impôt (livraison et/ou mise sur le marché sur le territoire national) que de la base d'imposition (quantité de boisson mise sur le marché) et de l'individualisation des destinataires de l'impôt identifiés comme les producteurs, les conditionneurs, les acheteurs ou les importateurs. Ces motivations de la Cour sont remarquables.

### c) La « Taxe sucre » et la Région Sicile

Il est important de souligner que la loi n° 160 de 2019 avait déjà fait l'objet d'un recours en légitimité constitutionnelle de la part de la Région Sicile sur lequel la Cour constitutionnelle s'était prononcée dans un arrêt du 24 septembre 2021, n° 187. La Sicile avait introduit des contestations à l'égard de plusieurs dispositions de la loi n° 160 de 2019, en particulier sur les impôts prévus à l'article 1er, paragraphes 634 à 658 (introduction de l'impôt sur la consommation de produits manufacturés à usage unique dite taxe sur le plastique) et 661 à 676 (impôt sur la consommation de boissons gazeuses sucrées dite taxe sur le sucre). Selon la requérante, le législateur aurait dépassé les limites du principe de « raisonnabilité » en violant les principes de capacité contributive et de liberté d'initiative économique<sup>24</sup> et les impôts visés auraient porté atteinte à l'autonomie financière de la Région puisqu'ils auraient entraîné une réduction considérable du chiffre d'affaires des entreprises opérant dans le secteur, au point qu'il y aurait eu un risque d'abandon et de délocalisation hors d'Italie de ces entreprises.

La Cour constitutionnelle a jugé que le cadre juridique proposé par le requérant était lacunaire en ce qu'il ne démontrait pas si les impôts visés par la plainte pouvaient être comptés parmi ceux qui relèvent de la compétence de la région de Sicile. La région requérante avait effectivement identifié de manière très générale les domaines de compétence régionale affectés et violés par la réglementation de l'État et avait illustré de manière tout aussi générale la contrainte dite « de redondance » concernant l'existence d'une compétence régionale. La Cour constitutionnelle a conclu que la législation contestée relevait de la compétence exclusive de l'État en ce qui concerne le système des impôts, en vertu de l'article 117, deuxième alinéa, lettre e, de la Constitution.

Cette sentence donne un aperçu de la multiplicité des intérêts qui se cachent derrière la question des boissons sucrées, intérêts des producteurs mais aussi des entités et territoires liés à certaines productions qui craignent qu'elles ne se déplacent vers d'autres lieux plus « tolérants ».

23 - Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2023; Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2023.

24 - Art. 21 de la Costituzione italiana "L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali e ambientali."

## 2. Fiscalité comportementale sur les produits alimentaires : ombres et lumières

La « taxation » des denrées alimentaires en Italie a une histoire complexe, caractérisée par différentes phases et motivations, allant du financement des guerres aux politiques modernes de santé publique. Dans la littérature sur les taxes/impôts qui ont porté sur des aliments en Italie en relation avec la consommation, la production, le traitement ou la transformation de certaines denrées alimentaires, l'objectif dominant a été fiscal. L'intention plus ou moins déclarée était d'augmenter les recettes de l'État, comme dans le cas de l'impôt sur la mouture du blé et des céréales moulues introduit dans la période qui a suivi immédiatement l'unification de l'Italie en 1868, précisément pour assurer l'équilibre du bilan de l'État<sup>25</sup>. Comme on peut le lire dans la littérature juridique sur le sujet<sup>26</sup>, il s'agissait de « tributs » liés à une soit-disant « taxation différentielle des excès de la consommation » ou à une consommation facultative, où l'aspect de la finalité extra-fiscale était complètement absent ou en tout cas très limité.

Les méthodes de taxation les plus récentes, telles que la « Taxe sucre » dans le cas de l'Italie, mais aussi celles qui font l'objet de discussions dans d'autres Pays, la « taxe sur le gras » (taxe sur les aliments à forte teneur en graisses saturées afin de réduire la consommation de graisses nocives), la « taxe sur le sel » (taxe sur les aliments à forte teneur en sel afin de réduire l'apport en sodium et de prévenir les maladies cardiovasculaires), semblent avoir des objectifs différents qui dépassent ceux de la taxation.

Les objectifs de l'imposition des denrées alimentaires vont de la promotion de la santé publique à la génération de recettes fiscales, en passant par la collecte de fonds pour les programmes de santé publique, l'éducation nutritionnelle et les infrastructures de santé. Parmi les objectifs, on trouve également la volonté d'inciter l'industrie alimentaire à reformuler ses produits et à les rendre plus sains en réduisant notamment la consommation de sucre, de graisse et de sel.

Les « taxes » susmentionnées entrent dans la catégorie des « taxes » dites dissuasives, au sein de laquelle sont placées les « taxes » qui poursuivent un objectif extra-fiscal et qui peuvent conduire à la réduction du prélèvement jusqu'à son annulation totale. De cette manière, l'intérêt fiscal peut céder le pas à d'autres intérêts. En fait, le contribuable pourrait choisir de corriger son comportement jusqu'à ce qu'il n'ait plus besoin d'être soumis au prélèvement. On pourrait dire que ce n'est que lorsque le prélèvement peut effectivement être effectué que l'objectif extra-fiscal peut fonctionner, en particulier dans les cas où la taxe est liée à des contraintes de destination, par exemple pour améliorer les installations des structures pour les soins. Cependant, la « taxe » ne cesse pas de poursuivre son objectif extra-fiscal lorsqu'elle ne peut pas être prélevée, car la non-perception de la « taxe » est liée à l'amélioration du mode de vie, à l'adoption des régimes alimentaires jugés souhaitables et qui ne produisent pas d'externalités négatives<sup>27</sup>.

Une analyse des arguments théoriques et des preuves empiriques concernant les mesures fiscales ayant un impact sur la santé a mis en évidence les points forts, ainsi que les limites et les pièges, de certaines mesures spécifiques.

L'adoption de « taxes » à des fins nutritionnelles a été jugée compatible avec le « principe de la capacité contributive », car les taxes touchent des domaines qui correspondent à des indices de richesse en affectant la consommation, qui est considérée comme un indice révélateur de la capacité contributive.

D'autre part, en ce qui concerne le caractère « raisonnable » et « proportionnel » de la mesure, certains auteurs ont proposé de reconnaître à ces taxes un caractère para-commutatif dans la mesure où le contribuable qui consomme des aliments malsains est appelé à participer davantage aux dépenses publiques, y compris les soins de santé.

25 - URICCHIO A. F., *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, in *Rassegna tributaria*, 2013, 6, p. 1268.

26 - URICCHIO A. F., *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di sugar tax e plastic tax*, in *Diritto agroalimentare*, 1, 2020, p. 185; Chironi G., *Fiscalità nutrizionale: prime esperienze e prospettive di riforma*, in *Diritto agroalimentare*, 2, 2021, p. 225; G. ZIZZO, *I tributi sui grassi ... ovvero come dimagrire con le imposte*, [www.liuc.it](http://www.liuc.it), 10 novembre 2014.

27 - Voir dans ce sens Balladores Saballos R., *Le imposte con fini extrafiscali. Profili fiscali e di teoria generale*, in A. Uricchio (a cura di) *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, p. 31. Si veda anche A. URICCHIO, *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di sugar tax e plastic tax*, in *Diritto agroalimentare*, 1, 2020, p. 194.

Il a cependant été souligné que la disparité de traitement entre les contribuables - qui peut paraître raisonnable d'un point de vue que je qualifierais d' « anticipation » dans la mesure où la personne ayant une alimentation malsaine est susceptible de peser plus lourdement sur les dépenses publiques - serait disproportionnée lorsque le consommateur occasionnel est également mis à contribution et supporte la même responsabilité qu'un consommateur régulier.

Il reste donc à comprendre dans quelle mesure l'apparition d'externalités négatives, qui représentent des coûts pour la société, non couverts par le producteur ou le consommateur<sup>28</sup>, peut conduire à qualifier la mesure fiscale comme une subvention indirecte sur le bien vu que le coût n'est pas couvert par le vendeur et l'acheteur et finit par être répercuté sur d'autres sujets. S'il s'agit de reporter les coûts de sa propre activité de production et/ou d'achat sur les sujets responsables des déséconomies, il faut considérer que, si l'intervention de l'État permet de réduire la demande en raison d'une augmentation du prix du produit par le biais de la « taxation », il est évident que plus l'effet de la « taxe » est important, plus les recettes perçues seront faibles. La finalité extra-fiscale s'oppose à la finalité fiscale mais peut conduire à des bénéfices en orientant la consommation.

De nombreux facteurs déterminent la réalisation de l'objectif extra-fiscal. L'effet combiné de la « taxation » nutritionnelle et de l'allègement fiscal pourrait avoir une plus grande influence sur les habitudes de consommation des citoyens<sup>29</sup>. D'autres études mettent l'accent sur l'élasticité de la demande, qui dépend fortement des possibilités et des habitudes de consommation des acheteurs, ainsi que du nombre d'alternatives disponibles. En effet, si la demande du produit est élastique, cela entraînera une plus grande contraction de ces achats<sup>30</sup>. Un autre effet est particulièrement étudié : celui du montant de la « taxe » imposée. Si celui-ci est en effet modeste, il ne sera vraisemblablement pas répercuté sur le consommateur et l'acheteur n'aura aucune indication sur la politique de dissuasion mise en place. Cela pourrait compromettre le résultat de la « taxe »<sup>31</sup>.

Une objection souvent soulevée à l'encontre de l'introduction d'une « taxe nutritionnelle » est celle du risque qu'elle soit « régressive ». Le prélèvement pourrait affecter les moins aisés, et je dirais même qu'il pourrait les affecter doublement. En effet, les moins aisés contribueraient de la même manière que les plus aisés et le feraient même davantage dans les cas où ils sont plus intéressés par ce type de consommation, comme le montreraient certaines recherches. Toutefois, ce sont précisément ces segments de la population qui pourraient, selon certains, avoir les plus grands avantages, car la taxation pourrait orienter précisément la consommation des contribuables qui consomment le plus de « malbouffe » parce qu'elle est moins chère<sup>32</sup>. Il faudrait toutefois vérifier qu'ils puissent avoir effectivement accès à d'autres aliments, ce qui dépend de divers aspects culturels et structurels.

Un impôt qui tend à être régressif dans un Pays comme l'Italie, dont la fiscalité a été définie dans l'ensemble comme non progressive, peut entraîner certains problèmes en termes de conformité du système fiscal avec les principes de « raisonnabilité » et d' « équité », en provoquant des distorsions dans l'industrie et le commerce alimentaires, avec pour conséquence l'abandon d'un territoire par certains producteurs. Cette objection rappelle quelque peu les arguments présentés dans le recours introduit par la région de Sicile, ainsi que les événements liés à l'histoire de la « fat tax » au Danemark où, une fois vérifiée l'apparition de certaines distorsions, telles que les achats en dehors du territoire et le dumping de la consommation et production, la « taxe » a été supprimée.

Les motifs d'opposition des producteurs italiens à l'introduction de cette typologie de mesure fiscale reprennent pour l'essentiel des arguments qui ont été formulés par d'autres producteurs dans d'autres pays.

28 - WHO, Using Price Policies to Promote Healthier Diets, Copenhagen, 2015, [www.who.int](http://www.who.int), passim.

29 - Nordström L.J. - Thunström L., *Can Targeted Food Taxes and Subsidies Improve the Diet? Distributional Effects Among Income Groups*, in *Food Policy*, 2011, 2, p. 259 ss. Sur le projet de révision de la fiscalité britannique si v. Nnoaham K.E. - Sacks G. - Rayner M. - Mytton O. - Gray A., *Modelling Income Group Differences in the Health and Economic Impacts of Targeted Food Taxes and Subsidies*, in *Int. J. Epidemiol.*, 2009, 5, p. 1324.

30 - L'étude sur l'élasticité de l'introduction d'une taxe sur les boissons sucrées au Brésil peut être intéressante dans ce sens : Claro R.M. - Levy R.B. - Popkinc B.M. - Monteiro A., *Sugar-sweetened beverage taxes in Brazil*, in *Am. J. Public Health*, 2012, 1, p.178. Voir aussi, Pereira Vieira dos Santos F. F. - Trentini F., *O Imposto Seletivo sobre a Mesa: Limitações e Potencialidades da Tributação como Instrumento para a Indução de uma Alimentação Saudável no Brasil*, in *Revista Direito Tributário Atual*, 2, 2024, p. 149.

31 - Sassi, F., A. Belloni, C. Capobianco "The Role of Fiscal Policies in Health Promotion", *OECD Health Working Papers*, N° 66, OECD Publishing, Paris, (2013), <https://doi.org/10.1787/5k3twr94kvzx-en>.

32 - Cfr. Mytton O. - Gray A. - Rayner M. - Rutter H., *Could Targeted Food Taxes Improve Health?*, in *J. Epidemiol Community Health*, 2007, 61, p. 689. Cf. Smed S. - Jensen J.D - Denver S., *Socio-economic Characteristics and the Effect of Taxation as a Health Policy Instrument*, in *Food Policy*, 2007, 5-6, p. 624.

Comme on peut lire, par exemple, sur le site web d'Assobibe, les entreprises du secteur refusent l'impôt puisqu'elles auraient déjà réduit de manière significative l'utilisation de sucre dans les boissons, soit une réduction de 41 % par rapport à 2008. L'objectif aurait été atteint grâce à une réduction constante de l'empreinte calorique, en offrant des solutions alternatives sur le marché, en adoptant des contenants plus petits et même refermables qui inciteraient à des formes d'autolimitation<sup>33</sup>. Ces affirmations seraient étayées par un rapport commandé par Assobibe à Nomisma, intitulé « *The soft drinks market in Italy: impact of the category on the caloric offer* »<sup>34</sup>.

L'objection selon laquelle ces « taxes » frappent davantage les classes pauvres, qui « mangent moins sainement », pourrait être surmontée si la taxe aboutit à une réduction de la consommation et à des bénéfices considérables pour la santé<sup>35</sup>.

Les contestations des industriels calquent celles que l'on trouve dans d'autres pays. Assobibe appelle à la nécessité de ne pas « enfoncer » les entreprises du secteur avant la saison d'été, de ne pas « pénaliser » les entreprises qui produisent « l'excellence *Made in Italy* » comme les agrumes, les orangeades, les chinottos, etc. On peut remarquer que l'annonce d'un ultérieur report dans l'application de l'impôt est décrite comme une « bouffée d'air frais » pour le secteur<sup>36</sup>.

Il est frappant de constater que, dans la plupart des cas, les motivations sont complètement vagues (comme dans le cas de la référence à une excellence générique et en tout cas non spécifiée des produits « *Made in Italy* ») parfois même de nature presque idéologique, par exemple lorsque Assobibe qualifie d'exemple vertueux l'opposition des entreprises du secteur au Nutri-score et l'adhésion au Nutrilinform.

Rappelons que le Nutri-score<sup>37</sup> est déjà répandu dans de nombreux pays européens et considéré plutôt favorablement puisqu'il semble pouvoir être compris par les consommateurs et capable - avec toutes les limitations conséquentes à la synthétisation de plusieurs données dans un signe - de rendre au mieux les informations nutritionnelles des aliments et de conduire à une modification des habitudes des consommateurs<sup>38</sup>. En Italie, par contre, l'étiquette Nutri-score a été considérée comme trompeuse<sup>39</sup> et une autre forme d'étiquetage nutritionnel simplifié, la « NutriInform Battery »<sup>40</sup>, a été adoptée. L'étiquette simplifiée italienne renonce au système d'avertissement immédiat par les couleurs et choisit une présentation graphique qui fait référence aux piles pleines et vides, en adoptant un registre qui va à l'encontre du sens commun qui attribue précisément à la pile pleine une valeur positive<sup>41</sup>.

Les « taxes nutritionnelles » pourraient trouver leur place et être étudiées dans le cadre du « Nudge »<sup>42</sup> devenu de plus en plus important dans la conception et l'application de politiques publiques fondées sur l'approche « *evidence based policy* ». A la base de la fiscalité comportementale on peut bien retrouver l'idée, très répandue dans les

33 - Voir les déclarations de Giangiacomo Pierini, président de l'association Assobibe in <https://www.assobibe.it/industria-bibite-analcoliche-24-mila-tonnellate-di-zucchero-in-3-anni/>.

34 - Le Rapport de Nomisma est cité in <https://www.assobibe.it/industria-bibite-analcoliche-24-mila-tonnellate-di-zucchero-in-3-anni/>. Nomisma avait déjà en 2001 lancé une alerte sur la « sugar tax » pour les probables effets de contraction sur les consommations des boissons. Voir : <https://www.nomisma.it/focus/i-soft-drinks-in-italia-nellera-post-covid/>.

35 - Sassi F., Belloni A., Mirelman A. J., Suhrcke M., Thomas A., Salti N., Vellakkal S., Visaruthvong C., Popkin B. M., Nugen R., *Equity impacts of price policies to promote healthy behaviours*, Lancet 2018; 391: 2059-70 Published Online April 4, 2018, [http://dx.doi.org/10.1016/S0140-6736\(18\)30531-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0140-6736(18)30531-2).

36 - <https://www.assobibe.it/sugar-tax-assobibe-il-rinvio-e-una-boccata-daria-per-il-settore/>.

37 - Le Nutri-score a été adopté en France par arrêté le 31 octobre 2017 en application de la Loi de modernisation du système de santé du 26 janvier 2016.

38 - Egnell M., Crosetto P., d'Almeida T., Kesse E. -Guyot M. Touvier, Ruffieux B., Hercberg S., Muller L, Julia C., *Modelling the impact of different front-of-package nutrition labels on mortality from non-communicable chronic disease*, in *Int. J. Behav. Nutr. Phys. Act.*, 2019, 16. Voir v. <https://solidarites-sante.gouv.fr/prevention-en-sante/preserver-sa-sante/nutrition/article/articles-scientifiques-et-documents-publies-relatifs-au-nutri-score>.

Sur le Nutri-score European Public Health Association. Statement on *Front-of-Pack Nutrition Labelling in the European Union*. 2023. <https://eupha.org/repository/advocacy/2023/EUPHA%20Statement%20on%20FoPNL%20FINAL.pdf>; Gokani N., Garde A., *Front-of-pack nutrition labelling: time for the EU to adopt a harmonized scheme*, in *European Journal of Public Health*, 2023; Friant Perrot M. *Le Nutriscore français : brèves réflexions sur ce système d'information nutritionnelle complémentaire et sa conformité au droit de l'Union européenne*, in *Les métamorphoses de l'aliment. Les frontières entre les aliments, les médicaments et le cosmétiques*, Collana NutriDialogo. Il Diritto incontra le altre Scienze su Agricoltura, Alimentazione e Ambiente, Ets, Pisa, 2019, p. 123.

39 - Voir les décisions de l'Autorité garante de la concurrence e du marché (AGCM) 12 juillet n. 30240 ; n. 30241 ; n. 30243.

40 - Decreto 19 novembre 2020, *Forma di presentazione e condizioni di utilizzo del logo nutrizionale facoltativo complementare alla dichiarazione nutrizionale in applicazione dell'articolo 35 del regolamento (UE) 1169/2011*, GU du 07-12-2020 n.304.

41 - Di Lauro A., *La comunicazione nel mercato*, in (directo da) L. Costato e F. Albisinni con la collaborazione di V. Paganizza, *Trattato breve di diritto agrario italiano e dell'Unione europea. Agricoltura, pesca, alimentazione e ambiente*, tomo II, Milano, 2023, p. 1196.

42 - Thaler R.H. - Sunstein C.R., *Nudge. La spinta gentile*, Milano, 2009.

interventions de « Nudge », de guider le consommateur à travers une « architecture de choix » appropriée.

Toutefois l'application de ces pratiques n'est pas toujours accompagnée de la transparence nécessaire et son encadrement est complexe puisqu'il semble osciller entre le paternalisme<sup>43</sup> et la manipulation<sup>44</sup>. En outre il est indispensable de comprendre les mécanismes dont dépendent la robustesse, la persistance et l'exportabilité des nudges dans leurs différentes modalités d'application.

Pour réaliser cette évaluation peuvent être utiles les études sur les biais cognitifs qui conduisent l'individu à prendre une décision pour des raisons que ne sont pas conscientes. Un biais cognitif, par exemple, est celui qui conduit à confirmer, par de fausses raisons, les décisions prises à un niveau inconscient afin de retrouver une consonance cognitive et à opérer une construction de soi socialement acceptable. Ce processus aboutit à dissimuler les modalités de la prise de décision en reconstruisant un parcours a posteriori pour se le présenter comme volontaire. Les illusions cognitives décrites dans les premiers travaux de Kahneman D. et Tversky A<sup>45</sup> continuent à être étudiées et la liste des biais est continuellement mise à jour (biais de confirmation, d'ancrage, de planification, rétrospectif, etc.). Que faire, enfin, des erreurs qui peuplent aussi nos jugements et nos décisions?<sup>46</sup>

Si les connaissances neuroscientifiques ont progressé, cela ne signifie pas pour autant que nous soyons en mesure de connaître véritablement les phénomènes mentaux. Certains neuroscientifiques affirment que remonter de l'image cérébrale à l'explication n'est pas simple<sup>47</sup>. Mais les neurosciences peuvent participer à ébranler la théorie de l'agent rationnel avec des conséquences dans de nombreux domaines du droit<sup>48</sup>.

Récemment, la question de l'évolution des connaissances scientifiques sur la rationalité comportementale est arrivée devant la Cour de justice de l'UE<sup>49</sup>. La première question posée par la juridiction de renvoi (le Conseil d'État italien) est la suivante : « *La notion de consommateur moyen figurant dans la directive [2005/29/CE], entendue comme désignant le consommateur normalement informé et raisonnablement attentif et avisé ne devrait-elle pas, en raison de sa souplesse et de son imprécision, être définie en fonction du meilleur état des connaissances et de l'expérience, de sorte qu'elle renverrait non seulement à la notion classique de l' « homo economicus », mais aussi aux apports [de la théorie] sur la rationalité limitée, qui ont démontré que les personnes agissent souvent en réduisant les informations nécessaires et en prenant des décisions « irrationnelles » par rapport à celles qu'aurait prises une personne qui serait, par hypothèse, attentive et avisée, apports qui justifient un niveau de protection plus élevé du consommateur en cas de risque d'influence cognitive, ce qui est de plus en plus courant dans les dynamiques de marché modernes ? ».* Pour l'instant, nous ne disposons que des Conclusions de l'Avocat général présentées le 25 avril 2024 selon lesquelles, en ce qui concerne la première question, la Directive 2005/29<sup>50</sup> doit être interprétée en ce sens que le « consommateur moyen » « *n'est pas nécessairement une personne rationnelle et proactive dans l'obtention des informations pertinentes, qui traite rationnellement les informations qui lui sont présentées et qui est, ainsi, en mesure de prendre des décisions en connaissance de cause. Alors que, dans certaines situations, le « consommateur moyen » peut être considéré comme capable d'agir de manière rationnelle et de prendre une décision en connaissance de cause, cette notion est suffisamment souple pour que le consommateur soit perçu, dans d'autres situations, comme une personne ayant une « rationalité limitée, qui agit sans obtenir les informations pertinentes ou qui n'est pas en mesure de traiter rationnellement les informations qui lui sont fournies, y compris celles qui lui sont présentées par le professionnel ».*

43 - Sunstein C. - Thaler R.H, Libertarian Paternalism, in *The American Economics Review*, 93(2), 2003, 175.

44 - Baldwin R. - Cave M.- Lodge M., *Understanding Regulation. Theory, Strategy, and Practice*, 2012, Oxford.

45 - Tversky A., Kahneman D., *Judgment Under Uncertainty: Heuristics And Biases*, Science, New Series, Vol. 185, N° 4157. (Sep. 27, 1974) ; Kahneman D. - Tversky A., *Choices, values, and frames*, in *American Psychologist*, 1984, 39(4), 341-350.

46 - Kahneman D., Sibony O., Susteir R., Noise: Pourquoi nous faisons des erreurs de jugement et comment les éviter, 2021.

47 - Gazzaniga M., La mente etica, Torino, 2006, p. 87 ; Pietrini P., La macchina della verità alla luce delle recenti acquisizioni delle neuroscienze, in *Cassazione penale*, 2008, p. 407 ; Farahany N. A, Greely H., Neuroscience and the Criminal Justice System, in *Annual Review of Criminology*, 2019, vol. 2, 451.

48 - Di Lauro A., *Neuroscienze e diritto. Ripensare il libero arbitrio in campo penale, civile ed alimentare*, in *Rivista italiana di Medicina Legale e del Diritto in campo sanitario*, n. 4/2018, 1429 ; Di Lauro A., *Il neuromarketing*, in *Trattato di diritto alimentare italiano e dell'Unione europea*, (a cura di), P. Borghi, I. Canfora, A. Di Lauro, L. Russo, 2024 Milano, Giuffrè, 2024, p. 857.

49 - Il s'agit de l'Affaire C-646/22, *Compass Banca SpA/Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato et A. Sur l'Affaire 646/22 et le lien entre cette décision et le rôle des connaissances neuroscientifiques* : Di Lauro A., *Il neuromarketing*, cit., p. 857.

50 - Directive 2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n° 2006/2004 du Parlement européen et du Conseil (« directive sur les pratiques commerciales déloyales »).

Lorsque l'on pense à la finance comportementale et aux raisons d'adopter des « taxes nutritionnelles », on revient inévitablement au livre de Moss « *Salt, sugar, fat* »<sup>51</sup>, qui a eu le mérite de révéler au grand public que le sel, le sucre, le gras sont des leurres pour le cerveau et qu'à travers ces substances, on peut construire des aliments qui attirent le consommateur, agissent sur les émotions, limitent la capacité à ressentir la satiété, et créent une sorte d'addiction.

Mais si certains aliments sont particulièrement nocifs pour la santé, il est légitime de se demander dans quelle mesure une augmentation des prix ne peut pas contribuer à freiner leur consommation et ne peut pas amener les producteurs à limiter l'édulcoration.

L'application des théories de Nudge et des connaissances en neuroscience posent plusieurs problèmes : comment peut-on passer de la connaissance d'un cas concret à des connaissances qui peuvent être utilisées au-delà de ce cas ? Quand peut-on déplacer les résultats obtenus sur d'autres personnes et contextes ? Comment peut-on « honorer » à la fois l'unité et la diversité de la science ?

De nombreuses études sont consacrées à cette question et, ces derniers temps, un intérêt particulier a été porté aux recherches épistémologiques fondées sur des modèles neuroscientifiques et en particulier sur la « *new mechanical philosophy* »<sup>52</sup> dont les connaissances peuvent également être utiles pour évaluer les politiques fiscales comportementales.

## Conclusion

La croissance des maladies liées à une alimentation déséquilibrée et à une meilleure connaissance des effets de certains aliments sur la santé, notamment en termes d'accoutumance et d'addiction, conduit à l'adoption d'instruments fiscaux appliqués aux denrées alimentaires comme moyen de générer de nouvelles recettes pour le budget de l'État, de réduire les coûts des soins de santé, de promotion d'une production plus respectueuse des besoins humains. L'utilisation du levier fiscal peut influencer le comportement des consommateurs, en les orientant vers des produits plus sains, avec des bénéfices conséquents pour l'alimentation et la santé individuelle, à condition que ces mesures soient appliquées correctement.

Il pourrait être intéressant de retracer l'histoire des interventions publiques en matière de santé sur la nutrition pour identifier si, dans quel contexte et à quelle époque, a prévalu une conception libérale du corps entendu comme un espace protégé à l'intérieur duquel chaque individu exerce sa souveraineté.

Cette conception, caractérisée par un renoncement de la politique publique à disposer de règles de nature coercitive pour imposer aux individus des modes d'alimentation jugés appropriés, manifeste également l'absence d'un véritable examen approfondi des différents problèmes et des conséquences concernant les modes d'alimentation. À certains stades, les interventions liées à l'alimentation ont été caractérisées par une perspective liée au domaine de l'hygiène publique et à la considération sociale de la santé en tant qu'attente de la communauté pour sa préservation<sup>53</sup>.

La littérature sur le sujet est désormais très vaste et des orientations très différentes semblent apparaître à propos de la « Sugar Tax »<sup>54</sup>. Mais ce qui ressort clairement, c'est à quel point les modalités de mise en œuvre de la fiscalité dite nutritionnelle ou comportementale ne peuvent être envisagées sans prendre en compte les différences qui existent entre les réalités réglementaires et/ou culturelles globales<sup>55</sup>.

Sur la base de ce qui ressort d'autres expériences, on peut tenter de dresser une sorte de première carte conceptuelle des faiblesses les plus évidentes de l'impôt italien.

51 - Moss M., *Salt, sugar, fat*, New York, 2013.

52 - Glennan Stuart, *The New Mechanical Philosophy*, Oxford University Press, 2017.

53 - En ce sens, Masini S. *Il giusto equilibrio tra alimentazione e salute. Dinamica delle regole giuridiche e valore della persona nel consumo*, in *Il diritto agroalimentare*, 2, 2018, p. 365.

54 - Voir Consortium Soda-Tax (2024), *Rapport de recherche sur l'élaboration, la mise en œuvre et les effets de la taxe soda appliquée en France depuis juillet 2018*.

55 - WHO, *Global report on the use of sugar-sweetened beverage taxes*, 2023 ; Thow A. M., Rippin H. L., Mulcahy G., Duffey K., Wickramasinghe K., *Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future*, 2022.

On peut souligner, par exemple, le manque d'implication au moment de son adoption du *Ministero delle Imprese e del Made in Italy* (MIMIT) et du *Ministero dell'Agricoltura, della Sovranità alimentare e delle Foreste* qui auraient pu contribuer à la question dans le cadre de leurs propres compétences. La Conférence État-régions aurait également pu apporter une contribution, notamment en ce qui concerne les compétences régionales en matière de santé et d'agriculture.

Cela aurait peut-être permis d'éviter des recours comme celui de la Région Sicile devant la Cour constitutionnelle, mais l'implication des ministères et des différents niveaux de gouvernement aurait également pu concourir à la réalisation des objectifs de l'impôt car, comme l'ont souligné certaines études, c'est précisément la collaboration entre les différents organismes qui a été considérée comme un élément de réussite de ce genre d'imposition.

Certains rappellent également que la taxe, selon les premières propositions, aurait pu être liée à l'objectif de soutenir la recherche scientifique du système universitaire ; la démission du ministre de l'Éducation de l'époque, Lorenzo Fioramonti, est en partie liée au manque d'orientation des recettes<sup>56</sup>.

La taxe serait en outre trop faible et donc inefficace et imposerait aux opérateurs une charge peut-être excessive en termes d'organisation provoquant un rejet.

Malheureusement, le problème de l'excès de sucre dans le régime alimentaire des Italiens est grave. Les données révèlent que les Italiens consomment trop de sucres simples par jour et l'indice d'obésité chez les 8-9 ans parmi les 50 pays de la région européenne place l'Italie en mauvaise position<sup>57</sup>. Les dernières données compilées par Epicentro de l'*Istituto Superiore di Sanità* indiquent que 24,6 % des enfants consomment quotidiennement des boissons sucrées et/ou gazeuses<sup>58</sup>.

Toutefois, en 2018, le Conseil italien pour la recherche agricole et l'analyse de l'économie agraire (CREA) s'est exprimé comme suit : « *Les hypothèses de projets visant à dissuader la consommation de certains aliments sur la base de la taxation ne sont pas seulement déséducatives, elles sont également incompatibles avec l'éducation nutritionnelle et les connaissances actuelles dans le domaine de la nutrition. Il faut plutôt travailler davantage sur le front de l'information et de l'éducation nutritionnelle. Il est clairement établi que plus les gens sont conscients de la relation entre l'alimentation et la santé, meilleur est l'état nutritionnel de la population. Cela s'explique à la fois par le fait que les personnes mieux informées sont moins sensibles aux propositions miraculeuses des régimes à la mode et par le fait qu'une plus grande attention des consommateurs à l'égard de l'alimentation incite également les producteurs à accorder beaucoup plus d'attention à la qualité, à la salubrité et à la durabilité des denrées alimentaires qu'ils mettent sur le marché* ».

Dans cette situation d'urgence, cependant, il devrait y avoir de la place pour différents types d'intervention. L'équilibre général du régime alimentaire - et la bonne santé qui en résulte - est certainement le fruit d'une combinaison de circonstances dont fait partie l'éducation alimentaire. Mais le temps nécessaire à un changement culturel est long, et risque de trop peser sur les consommateurs qui sont de plus en plus appelés à « rendre des comptes »<sup>59</sup>.

Un changement est nécessaire et le régime fiscal peut, peut-être, y contribuer. Holmes et Sunstein dans leur livre *The Cost of Rights: Why Freedom Depends on Taxes*<sup>60</sup> soulignent la nécessité de considérer la politique fiscale comme une composante essentielle de la démocratie et de la justice sociale. Ils explorent l'idée que les droits ne sont pas seulement des abstractions juridiques, mais qu'ils nécessitent des ressources concrètes pour être effectifs. Les auteurs soutiennent que la reconnaissance des droits implique un coût, et que ces coûts doivent être couverts par des taxes. En d'autres termes, la liberté et les droits individuels sont intimement liés à la manière dont une société choisit de financer ses institutions et ses services. Sans une allocation adéquate de ressources, même les droits les plus fondamentaux peuvent devenir illusoire. Ainsi, les droits dépendent non seulement de leur reconnaissance

56 - Uricchio A. F., *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di sugar tax e plastic tax*, in *Diritto agroalimentare*, 1, 2020, p. 185.

57 - Données de l'étude CREA sur la consommation alimentaire en Italie - IV SCAI 2023.

58 - Voir les dernières données compilées par Epicentro de l'Istituto Superiore di Sanità <https://www.epicentro.iss.it/okkioallasalute/indagine-2023-convegno-10-maggio-2024>.

59 - Di Lauro A. *Nuove regole per le informazioni sui prodotti alimentari e nuovi alfabetismi. Verso la costruzione di una responsabilità del consumatore*, in [www.rivistadirittoalimentare.it](http://www.rivistadirittoalimentare.it), n. 2, 2012, p. 4.

60 - Holmes, S., & Sunstein, C. R., *The Cost of Rights: Why Freedom Depends on Taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

formelle, mais aussi des mécanismes économiques et fiscaux qui permettent leur réalisation.

Cette perspective incite à réfléchir sur le rôle de l'État dans la promotion des droits et sur l'importance des politiques fiscales pour garantir une véritable liberté et égalité des chances.

**Alessandra Di Lauro**

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Une flexibilité contrainte ? – La réglementation relative aux aides d’État adaptée aux particularités de la fiscalité nutritionnelle

**Fabrice Pezet**

Maître de conférences en droit public à la faculté de droit de l’Université de Paris-Est Créteil (UPEC)

#### Résumé

A l’instar de toutes les mesures fiscales introduites par les États membres, la fiscalité nutritionnelle est contrainte par les règles issues du droit de l’Union européenne, notamment la réglementation relative aux aides d’État issue de l’article 107 TFUE. Si les objectifs non-budgétaires et non-économiques poursuivis par les États membres ne sauraient justifier leur exclusion du champ d’application de l’article 107 TFUE, la mise en œuvre de cette disposition fait apparaître certaines spécificités. Les particularités de la fiscalité nutritionnelle (mais le constat est vrai pour tout type de fiscalité comportementale) conduisent ainsi à une adaptation des modalités de son contrôle au regard de la réglementation relative aux aides d’État.

#### Mots-clés

Droit fiscal – Fiscalité comportementale – Fiscalité nutritionnelle – Nourriture – Santé publique – Droit de l’Union européenne – Droit de la concurrence – Aides d’État

#### Abstract

As with all tax measures introduced by Member States, nutritional taxation is subject to the rules of European Union law, in particular the rules on state aid set out in Article 107 TFEU. While the non-budgetary and non-economic objectives pursued by Member States cannot justify their exclusion from the scope of Article 107 TFEU, the implementation of this provision does reveal certain specificities. The particularities of nutritional taxation (but the same is true of all types of behavioral taxation) mean that the arrangements for monitoring it must be adapted in line with the rules on state aid.

#### Keywords

Taxation Law – Regulatory Taxation – Fat Tax – Food Products – Public Health – EU Law – Competition Law – State Aid Rules

1. La taxe soda, et plus largement la fiscalité nutritionnelle, c'est-à-dire « la fiscalité applicable spécifiquement aux boissons et aliments »<sup>1</sup>, offre un exemple particulièrement probant de « fiscalité comportementale ». Il s'agit, entre autres choses, « d'influencer les comportements des consommateurs pour les détourner de pratiques jugées nocives pour leur bien-être »<sup>2</sup>. Si le recours à la fiscalité comportementale est particulièrement reconnu en matière de protection de l'environnement, notamment à travers la mise en œuvre de taxes dites « pigouviennes », son emploi a été généralisé à d'autres domaines, notamment la santé publique.

2. La fiscalité comportementale pose toutefois des difficultés de deux ordres. En premier lieu, elle soulève une difficulté quant à sa définition exacte. Son objet premier n'est pas de recouvrer des recettes mais de modifier, voire de faire disparaître les comportements des agents économiques. En cela, elle se rattache à la fonction « régulatrice » de l'impôt. Elle offre donc une singularité au regard des autres impôts qui ont pour objet de frapper une capacité contributive déterminée (le revenu, la consommation ou encore le patrimoine), avec une finalité de rendement financier. En second lieu, elle pose question quant à son impact effectif. La fiscalité comportementale a une fonction régulatrice des comportements des agents économiques, en particulier des consommateurs qui en supportent le poids économique. Or, ces agents économiques, qu'ils soient consommateurs, producteurs, investisseurs ou entrepreneurs, n'interviennent pas indépendamment les uns des autres : ils se rencontrent et interagissent sur un espace donné : le marché. Or, la fiscalité comportementale a précisément vocation à influencer sur ce marché en en modifiant les paramètres et les conditions d'équilibre entre l'offre et la demande. Ainsi, la fiscalité comportementale participe à une modification plus large des interactions entre l'offre et la demande. En conséquence, elle ne se veut pas neutre sur les conditions de concurrence. Elle a pour principe directeur de produire des effets sur les comportements des agents économiques sur le marché. Elle entre directement en contradiction avec le concept de neutralité fiscale, en ce sens que l'instrument fiscal est mobilisé pour modifier les conditions de rencontre entre l'offre et la demande sur le marché. Ce faisant, elle peut paraître contraire à l'objectif d'une concurrence libre et non faussée.

3. L'absence revendiquée de neutralité fiscale est susceptible d'entrer en conflit avec les principes guidant le marché intérieur européen. Le droit de l'Union européenne a en effet pour finalité d'assurer la construction d'un « marché intérieur », caractérisé par l'élimination des entraves aux échanges entre États membres et une concurrence libre et non faussée<sup>3</sup>. Cet objectif conduit à ce que l'exercice de leurs compétences fiscales par les États membres soit le plus neutre possible sur l'édification et la cohésion du marché intérieur. Les impôts harmonisés s'inscrivent d'ailleurs dans cette perspective. C'est ainsi que la directive de 2006 relative à la taxe sur la valeur ajoutée revendique clairement un principe de neutralité fiscale. Cela ne signifie pas pour autant que l'harmonisation fiscale exclut toute fiscalité incitative ou comportementale. La directive relative aux droits d'accise portant sur les alcools, le tabac ou encore les huiles minérales et certains produits énergétiques, si elle établit des règles communes aux États membres, autorise ceux-ci à frapper les produits en question « d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques »<sup>4</sup>. La notion de « finalité spécifique » admet que les États membres puissent poursuivre « une finalité autre que budgétaire », comme la préservation de l'environnement ou encore la santé publique<sup>5</sup>. Dans ce contexte, le recours à la fiscalité comportementale et ses modalités, s'il est autorisé, reste encadré par la directive et notamment la jurisprudence de la Cour de justice.

1 - V. Conseil des prélèvements obligatoires, « La fiscalité nutritionnelle », note n° 5 établie par Capucine Grégoire et Pierre Prady, inspecteurs des finances, Juillet 2023. Accessible à l'adresse suivante : <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/la-fiscalite-nutritionnelle>.

2 - V. France-Stratégie, L'effet des taxes comportementales, Document de travail, janvier 2013. Accessible à l'adresse suivante : <https://www.strategie.gouv.fr/publications/leffet-taxes-comportementales>.

3 - V. CJCE, 5 mai 1982, aff. 15/81, *Gaston Schul*, Recueil CJCE 1982, T.I, p. 1409, point 33.

4 - V. le considérant (4) de la Directive (UE) 2020/262 du Conseil du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise précitée : « Les produits soumis à accise peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. Dans ce cas, toutefois, et afin de ne pas compromettre l'utilité de la réglementation de l'Union relative aux impositions indirectes, il convient que les États membres respectent certains éléments essentiels de cette réglementation ». Cette faculté a été initialement introduite par la directive de 1992 sur les droits d'accises. V. article 3 de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, JO L 76 du 23.3.1992, p. 1-13.

5 - V. CJUE, 1<sup>ère</sup> ch., 25 juillet 2018, aff. C-103/17, *Messer France SAS*, publié au recueil numérique ; CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 5 mars 2015, aff. C-553/13, *Tallinna Etevõtlusamet c/ Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, publié au recueil numérique ; CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 27 février 2014, aff. C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL c/ Generalitat de Catalunya*, publié au recueil numérique ; CJCE, 5<sup>ème</sup> ch., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, Recueil CJCE 2000, T.I, p. 1157.

4. En dehors des impôts harmonisés, le principe est que les États membres demeurent libres d'exercer leurs compétences fiscales. Toutefois, ils ne peuvent le faire que dans le respect du droit de l'Union européenne, notamment les libertés de circulation ou encore la réglementation relative aux aides d'État. Prévue à l'article 107 TFUE, la réglementation relative aux aides d'État a pour but d'éviter que les États membres n'utilisent leurs ressources financières pour favoriser « *certaines entreprises ou certaines productions* » et, ce faisant, perturber la concurrence libre et non faussée. Il doit être noté que ce dispositif ne s'applique qu'aux aides en faveur des « *entreprises* » au sens qu'a ce terme en droit de la concurrence<sup>6</sup>. L'article 107 TFUE distingue trois catégories d'aides : les aides « *incompatibles avec le marché intérieur* » (article 107 TFUE, paragraphe 1<sup>er</sup>) ; les aides « *compatibles avec le marché intérieur* » (article 107 TFUE, paragraphe 2) ; les aides « *[potentiellement] compatibles avec le marché intérieur* » (article 107 TFUE, paragraphe 3). La compatibilité d'une aide est parfois difficile à apprécier. C'est pourquoi les États membres sont, en principe, tenus à une obligation de notification préalable des projets d'aide à la Commission européenne (article 108 TFUE). Pour être considérée comme « *incompatible avec le marché intérieur* », une aide doit remplir quatre critères cumulatifs<sup>7</sup>. Esquissés par l'article 107 TFUE, paragraphe 1<sup>er</sup><sup>8</sup>, ces critères sont issus de la jurisprudence de la Cour de justice. Les deux premiers, l'utilisation de ressources étatiques et l'origine étatique de la mesure, ne posent pas de difficulté particulière s'agissant d'une mesure fiscale. En effet, ils sont réputés satisfaits. Dans ces conditions, les deux autres critères, à savoir l'avantage et la sélectivité, s'avèrent décisifs. Le premier se rapporte aux effets de la mesure, à savoir une augmentation de l'actif ou une diminution du passif, tandis que le second renvoie aux bénéficiaires, c'est-à-dire « *certaines entreprises ou certaines productions* ». En théorie distincts, ces deux critères sont, en matière fiscale, confondus par la jurisprudence qui parle d'« *avantage sélectif* ». Celui-ci s'analyse comme un avantage favorisant « *en droit ou en fait* » « *certaines entreprises ou certaines productions* » par rapport à des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard de l'impôt<sup>9</sup>, dès lors que cette sélectivité ne se justifie pas par l'économie générale du système d'imposition<sup>10</sup>. Dans un premier temps, la Cour de justice détermine le cadre de référence (ou « *système de référence* »). Dans un deuxième temps, elle apprécie l'existence d'une différence de traitement au regard de l'impôt. Dans un troisième temps (souvent fusionné en pratique avec la deuxième étape), elle recherche si cette différence de traitement se justifie par l'économie générale du système d'imposition.

5. Du point de vue de la définition de la sélectivité, à savoir « *une différenciation entre des entreprises se trouvant pourtant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal en cause, dans une situation factuelle et juridique comparable, et si, partant, elle révèle une discrimination à l'égard des entreprises qui en sont exclues* »<sup>11</sup>, la fiscalité comportementale et notamment nutritionnelle présente deux grandes spécificités. La première est sa nature sectorielle puisque, par définition, seules « *certaines entreprises ou certaines productions* » sont concernées par l'impôt. La deuxième est l'existence de plusieurs objectifs non-budgétaires et, plus largement, non-économiques, puisque ceux-ci sont moins le rendement financier que le changement des comportements. A vrai dire, cette circonstance n'est pas de nature à faire échapper ces mesures au champ d'application des règles relatives aux aides d'État, cette notion s'appréciant eu égard aux effets de la mesure, et non à ses objectifs allégués. Pour autant, la fiscalité comportementale et notamment la fiscalité nutritionnelle ne peuvent se comprendre indépendamment des objectifs poursuivis. Il importe de savoir si cette singularité de la fiscalité nutritionnelle se traduit par une spécificité du contrôle de ces mesures sur le fondement de la réglementation relative aux aides d'État.

6 - V. CJCE, 6<sup>ème</sup> ch., 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Klaus Höfner et Fritz Elser c/ Macrotron GmbH*, Recueil CJCE 1991, T.1, p. 1979, point 21 : « *la notion d'entreprise comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement* ».

7 - V. CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, Recueil CJCE 2003, T.1, p. 7747, points 74 et 75.

8 - V. article 107 TFUE : « *1. Sauf dérogations prévues par les traités, 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 [...]* ».

9 - Par exemple, v. CJUE, Gde Ch., 15 novembre 2011, aff. jointes C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Recueil CJUE 2011, T.I, p. 11113 ; CJCE, 3<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates Association c/ Commission et Royaume-Uni*, Recueil CJCE 1008, T.I, p. 10515 ; V. CJCE, Gde ch., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *Portugal c/ Commission*, Recueil CJCE 2006, T.I, p. 7115 ; CJCE, 5<sup>ème</sup> ch., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH c/ Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Recueil CJCE 2001, T.I, p. 8365.

10 - V. CJCE, 2 juillet 1974, aff. 173/73, *Italie c/ Commission*, Recueil CJCE 1973, p. 709, point 33.

11 - V. CJUE, Gde ch., 21 décembre 2016, aff. Jointes C-20/15 P et C-21/15 P, *Commission européenne c/ World Duty Free Group SA e.a.*, publié au recueil numérique, point 86.

6. En soi, la fiscalité nutritionnelle a fait l'objet de peu de décisions sur le fondement de l'article 107, para. 1<sup>er</sup> TFUE. Néanmoins, celles qui ont été rendues révèlent deux points essentiels. Le premier concerne l'application de principe de la réglementation relative aux aides d'État à la fiscalité nutritionnelle. Les objectifs particuliers qu'elle poursuit ne justifient donc pas son exclusion de principe du champ de cette réglementation. L'examen des dispositifs en question obéit aux règles dégagées tant par la jurisprudence de la Cour de justice que par la pratique de la Commission. Le second tient aux modalités du contrôle. Celui-ci tient compte des spécificités de la fiscalité comportementale, et notamment nutritionnelle, que ce soit au regard de sa nature sectorielle ou des objectifs qu'elle poursuit. La mise en œuvre de la réglementation relative aux aides d'État en la matière fait donc apparaître certaines particularités. Si celles-ci ne divergent pas significativement de ce qui se fait pour les autres dispositifs fiscaux, elles s'en distinguent précisément au regard de la prise en compte des différents objectifs de ce type d'impôt.

7. Ainsi, les objectifs spécifiques de la fiscalité nutritionnelle justifient un contrôle adapté sur le fondement de la réglementation relative aux aides d'État. Le principe même d'une fiscalité comportementale, nutritionnelle en l'espèce, n'est pas en soi contraire à la réglementation relative aux aides d'État tant elle se justifie par la liberté d'appréciation des États membres pour déterminer les objectifs de leurs systèmes fiscaux (I). La liberté qu'ont les États membres s'agissant de la définition des objectifs exerce une influence directe sur le cadre de référence retenu dans l'examen de la mesure en ce que celui-ci va nécessairement tenir compte de ceux-là (II). Mais la pluralité des objectifs poursuivis en la matière impose, dans l'appréciation de la sélectivité, une « *mise en balance* » de ces derniers (III).

## I. Le recours à une fiscalité nutritionnelle justifié par la liberté d'appréciation des États membres

8. La fiscalité nutritionnelle traduit dans le champ de la fiscalité un objectif de santé publique. Les États membres sont fondés à poursuivre une telle finalité dans la mesure où, en l'absence d'harmonisation, ils disposent librement de leurs compétences fiscales. Cet état de fait a été reconnu, quoique de façon ambiguë, par la Cour de justice. Dans l'arrêt *Schumacker* de 1995, celle-ci a rappelé que « *si, en l'état actuel du droit [de l'Union européenne], la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de [l'Union], il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit [de l'Union européenne]* »<sup>12</sup>. Ce dictum fonde les grandes logiques de l'intégration négative que ce soit en matière de libertés de circulation ou d'aides d'État sous forme fiscale.

9. L'encadrement, parfois extensif, des systèmes fiscaux par le droit de l'Union européenne ne remet pas en question la liberté d'appréciation des États membres en la matière. La Cour de justice reconnaît le principe suivant lequel les États membres demeurent libres de déterminer et d'organiser leurs systèmes fiscaux. Ce point a été rappelé et explicité dans les conclusions rédigées par les Avocats généraux. Introduisant sa théorie de la « *double neutralité* », l'Avocat général Miguel Poiares Maduro a indiqué que « *l'organisation [des systèmes fiscaux] relève en principe de la seule compétence des États membres* »<sup>13</sup>. Pour l'Avocat général Leendert Geelhoed, les disparités sont inévitables dès lors que, « *comme les États membres détiennent la compétence dans ce domaine, dans l'état actuel du droit communautaire, dans l'Union européenne, les impôts directs sont régis par différents systèmes fiscaux nationaux distincts* », lesquels manifestent des « *choix de politique économique* » et, plus généralement, une « *décision politique au cœur de la souveraineté des États membres en matière d'impôts directs* »<sup>14</sup>.

10. Par conséquent, les États membres sont fondés à déterminer eux-mêmes l'organisation et les finalités de leurs systèmes fiscaux. En matière d'aides d'État, ce point a été souligné en des termes très généraux par la Cour de justice. Ainsi, « *en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, relève de la compétence des États membres ou des entités infraétatiques disposant d'une autonomie fiscale la désignation des bases d'imposition et la répartition de la*

12 - V. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Schumacker*, Recueil CJCE 1995, T.1, p. 225, point 21.

13 - V. points 65 à 67 des conclusions de l'Avocat général Miguel Poiares Maduro présentées le 7 avril 2005 sous CJCE, Gde ch., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Recueil CJCE 2005, T.1, p. 10837.

14 - V. points 37 à 44 des conclusions de l'Avocat général L.A. Geelhoed présentées le 23 février 2006 sous CJCE, Gde ch., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation c/Commissioners of Inland Revenue*, Recueil CJCE 2006, T.1, p. 11673.

charge fiscale sur les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques »<sup>15</sup>. Les États sont autorisés à poursuivre des objectifs qui ne sont pas à proprement parler économiques, notamment à travers la mise en œuvre d'une fiscalité sectorielle. La Cour de justice a ainsi validé, dans son principe, l'existence d'une « mesure spécifique telle qu'une écotaxe adoptée par les États membres dans un domaine dans lequel ils restent compétents en l'absence de mesures d'harmonisation »<sup>16</sup>. En conséquence, les compétences fiscales reconnues aux États membres les autorisent à mettre en œuvre des impôts sectoriels potentiellement incitatifs ou relevant de la fiscalité comportementale.

**11.** Ce principe se décline en matière de fiscalité nutritionnelle. Cet argument est invoqué par le Danemark à l'occasion de l'examen de la taxe sur les graisses saturées<sup>17</sup>. Afin de justifier l'existence d'un seuil de taxation de 2,3 %, les autorités danoises ont soutenu qu'« 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 »<sup>18</sup>. La Commission ne conteste nullement le bien-fondé de cet objectif. Elle semble d'ailleurs le reconnaître pleinement puisqu'elle précise que « 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 »<sup>19</sup>. Un constat similaire peut être fait s'agissant de la taxe irlandaise sur les boissons sucrées<sup>20</sup>. Dans sa décision, la Commission « note que les objectifs poursuivis par la taxe sont principalement en lien avec la santé publique et qu'il est admissible, dans ce contexte, de poursuivre simultanément plusieurs objectifs de santé publique »<sup>21</sup>.

**12.** Ainsi, la réglementation relative aux aides d'État admet, au moins dans son principe, la réalisation d'objectifs non-fiscaux comme l'environnement et la santé. La compétence pour introduire une fiscalité nutritionnelle ou environnementale n'en reste pas moins contrainte par les exigences tirées du droit des aides d'État. En particulier, le prélèvement litigieux ne saurait être « sélectif », c'est-à-dire ne saurait créer de différence de traitement injustifiée entre des opérateurs se trouvant dans la même situation au regard de l'impôt, ce qui suppose d'identifier au préalable le « cadre de référence ».

## II. La détermination du cadre de référence adapté aux objectifs spécifiques de la fiscalité nutritionnelle

**13.** Une difficulté, assez classique en matière d'aides d'État sous forme fiscale, est d'identifier le cadre de référence à l'aune duquel apprécier une éventuelle sélectivité. Le système de référence doit donc se définir eu égard aux objectifs intrinsèques ou encore à la logique interne de la mesure en question. Cette opération permet alors de distinguer ce qui relève des objectifs extérieurs au système fiscal lui-même et des mécanismes qui lui sont inhérents. A l'exception d'une incompatibilité du système de référence avec le droit de l'Union européenne<sup>22</sup>, la Cour de justice apprécie le cadre de référence en se fondant sur les caractéristiques constitutives de l'impôt tel que défini par les États membres<sup>23</sup>. Dès lors qu'ils sont compatibles avec le droit de l'Union européenne, ce sont bien les

15 - V. CJUE, Gde Ch., 15 novembre 2011, aff. jointes C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, Recueil CJUE 2011, T.1, p. 11113, point 97.

16 - V. CJCE, 3<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2008, aff. C-487/06, *British Aggregates Association c/ Commission et Royaume-Uni*, Recueil CJCE 2008, T.I, p. 10515, point 90.

17 - V. 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, JO L 264/5 du 17 octobre 2019, p. 5-38. Accessible à l'adresse suivante : [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2019.264.01.0005.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2019.264.01.0005.01.ENG).

18 - *Ibidem*, point 59.

19 - *Ibid.*, point 159.

20 - V. Décision (UE) 2018/N de la Commission du 24 avril 2018 concernant l'aide d'État SA.45862 – Irish tax on Sugar Sweetened Drinks, JO C/180/2018 du 25 mai 2018. Accessible à l'adresse suivante : [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/273201/273201\\_1982362\\_113\\_4.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/273201/273201_1982362_113_4.pdf).

21 - *Ibidem*, point 40 (traduction par l'auteur).

22 - V. CJUE, 15 novembre 2011, aff. jointes C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar*, préc.

23 - Cette appréciation s'explique par la nature de principe général du droit reconnu au principe de légalité de l'impôt. V. CJUE, 2<sup>ème</sup> ch., 8 mai 2019, aff. C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach c/ Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, publié au recueil numérique, point 39. V. également CJUE, Gde ch., 5 décembre 2023, aff. Jointes C-451/21 P et C-454/21 P, *Grand-Duché de Luxembourg, Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA et Engie SA c/ Commission*, publié au recueil numérique, point 119.

objectifs déterminés par le législateur qui dessinent le cadre de référence. Ainsi, « *les États membres sont libres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production [...] dans le respect du droit de l'Union* »<sup>24</sup>.

14. Cela étant dit, la nature sectorielle et les objectifs spécifiques de la fiscalité nutritionnelle conduisent à ce que le « cadre de référence » soit apprécié suivant des modalités particulières.

Etant sectorielle, la mesure fiscale constitue un « *prélèvement autonome* » ne « *[s'inscrivant] pas vraiment dans un régime d'imposition plus vaste* »<sup>25</sup>. L'examen du système de référence tient compte de cette spécificité. En principe, ce dernier s'apprécie eu égard aux « *caractéristiques constitutives de l'impôt* », notamment l'assiette de l'impôt, son fait générateur et ses éventuelles exonérations<sup>26</sup>. Dans le cas d'un « *prélèvement autonome* », le cadre de référence est déterminé eu égard au prélèvement lui-même<sup>27</sup>. S'agissant de la fiscalité nutritionnelle, c'est bien la mesure fiscale elle-même, et non le système fiscal dans son ensemble, qui constitue le système de référence. Pour autant, les « *caractéristiques constitutives de l'impôt* » ne se limitent pas à des aspects techniques. Ils doivent également intégrer les objectifs poursuivis par le législateur.

L'appréciation du système de référence ne peut s'opérer indépendamment des objectifs de la mesure. C'est pourquoi ceux-ci « *doivent également être évalués lors de l'établissement du système de référence global applicable à une telle mesure* »<sup>28</sup>. L'exemple des mesures environnementales est probant quant à la prise en considération d'objectifs autres que budgétaires. Saisie d'une taxe britannique sur les granulats, la Cour de justice a considéré que le principe du pollueur-payeur est complété d'autres objectifs comme le souci d'internaliser les coûts environnementaux liés à la production et à l'utilisation de granulats vierges ou encore la rationalisation de leur extraction et de leur emploi. La prise en considération de l'ensemble de ces objectifs explique que le prélèvement fiscal ne concerne que les granulats et puisse exclure d'autres matériaux d'extraction<sup>29</sup>. Ce raisonnement peut être décliné en matière de fiscalité nutritionnelle. Dans les deux décisions de la Commission relatives à la taxe irlandaise sur les boissons sucrées (2018) et à la taxe danoise sur les graisses saturées (2019), la Commission prend en considération tant le caractère autonome des taxes en question que la pluralité d'objectifs poursuivis par le législateur national. Dans le premier cas, il s'agit de décourager la consommation de produits nocifs et dangereux pour la santé en raison de leur teneur importante en sucre et qui sont dépourvus d'effets de satiété tout en respectant les autres objectifs de santé publique poursuivis par l'Organisation mondiale de la santé<sup>30</sup>. Le système de référence se définit alors comme « *la taxation d'une teneur élevée en sucre ajoutée tout en préservant d'autres objectifs de santé publique* »<sup>31</sup>. Dans le second cas, le but est « *de promouvoir une meilleure alimentation et d'améliorer la santé de la population danoise* »<sup>32</sup>. Ces objectifs permettent alors de délimiter le cadre de référence comme étant « *le système fiscal danois et, en particulier, les règles de taxation des graisses saturées contenues dans les denrées alimentaires* »<sup>33</sup>. Ainsi, la détermination du cadre de référence tient compte des objectifs invoqués par les États membres qui disposent, de ce fait, d'une certaine marge d'appréciation. L'exercice de cette liberté d'appréciation est révélé par la capacité reconnue aux États membres à poursuivre plusieurs objectifs mais également à les combiner entre eux et à les hiérarchiser. Si l'arrêt *British Aggregates*<sup>34</sup> est parlant à cet égard, une logique similaire se retrouve dans la décision *ANGED*<sup>35</sup> où la Cour de justice a jugé conforme une exonération d'impôt régional sur les grands établissements commerciaux au profit de certains établissements dès lors qu'ils ne causent pas des atteintes à l'environnement et

24 - V. point 156 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 juillet 2016, p. 1-50. Repris dans CJUE, 1<sup>ère</sup> ch., 26 avril 2018, aff. Jointes C-234/16 et C-235/16, *ANGED*, publié au recueil numérique, point 44.

25 - V. Décision (UE) 2019/1732 *préc.*, point 159.

26 - V. CJUE, 5 décembre 2023, aff. Jointes C-451/21 P et C-454/21 P, *Engie, préc.*, point 112.

27 - V. CJUE, Gde ch., 19 décembre 2018, aff. C-374/17, *Finanzamt B c/ A Brauerei*, publié au recueil numérique, point 37.

28 - V. Décision (UE) 2019/1732 *préc.*, point 159.

29 - V. CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates Association, préc.*

30 - V. Décision (UE) 2018/N *préc.*, point 39.

31 - *Ibidem*, point 44.

32 - V. Décision (UE) 2019/1732, *préc.*, point 13.

33 - *Ibidem*, point 162.

34 - V. CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates Association, préc.*

35 - V. CJUE, 26 avril 2018, aff. Jointes C-234/16 et C-235/16, *ANGED, préc.*, point 45 à 55.

à l'aménagement du territoire aussi importantes que les entreprises qui y sont normalement soumises. Comme le rappelle la Commission dans la décision sur la taxe danoise sur les graisses saturées, « *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* »<sup>36</sup>.

15. Les spécificités de fiscalité comportementale, et notamment nutritionnelle conduisent à la mise en œuvre d'un raisonnement adapté tant à sa nature sectorielle qu'à ses objectifs propres. Celui-ci est révélé par les modalités particulières d'appréciation du cadre de référence. Pour autant, adaptation ne signifie pas différenciation. A ce titre, le raisonnement suivi et les problématiques qu'il soulève ne diffèrent pas significativement de ce qui prévaut pour les autres mesures fiscales. La détermination de la sélectivité offre également un exemple d'adaptation de la réglementation relative aux aides d'État aux particularités de la fiscalité comportementale.

### III. Un contrôle de la sélectivité marqué par la « mise en balance » des objectifs de la fiscalité nutritionnelle

16. De par sa nature sectorielle, la fiscalité nutritionnelle n'a pas vocation à s'appliquer de façon générale à l'ensemble des agents économiques, mais à certains d'entre eux. Or, la notion de sélectivité renvoie précisément à « *une différenciation entre des entreprises se trouvant pourtant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal en cause, dans une situation factuelle et juridique comparable, et si, partant, elle révèle une discrimination à l'égard des entreprises qui en sont exclues* »<sup>37</sup>. Tout le problème est de savoir si la mesure fiscale s'applique à l'ensemble des entreprises ou des productions concernées par l'objectif poursuivi. Le contrôle de la sélectivité d'un dispositif implique de déterminer si celui-ci s'applique de façon cohérente ou s'il exclut de façon arbitraire et discriminatoire certaines entreprises ou certaines productions. Cela revient à examiner la cohérence du champ d'application de la taxe au regard de l'objectif invoqué.

Le raisonnement suivi consiste à identifier si le schéma de la taxe « *introduit des différenciations entre les entreprises se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation comparable* ». L'étape préalable de délimitation du « système de référence » est cruciale car c'est à la lumière de celui-ci que sera appréciée la possible existence d'une « *dérogation* »<sup>38</sup> ou d'une « *discrimination* »<sup>39</sup> au regard de la logique de la mesure fiscale. Il importe alors d'examiner si le champ d'application de la taxe s'applique suivant des critères objectifs et cohérents au regard de la finalité ou des finalités poursuivies.

17. En matière de fiscalité comportementale, la pluralité des objectifs peut d'ailleurs expliquer que certaines entreprises ou certaines productions ne soient pas soumises à la taxe. Dans l'affaire *British Aggregates*, la combinaison entre les différents objectifs poursuivis, à savoir le principe du pollueur-payeur et la rationalisation de l'utilisation de granulats a conduit la Cour de justice à exclure le grief de sélectivité s'agissant de l'exonération d'autres matériaux pourtant tout aussi polluants<sup>40</sup>. De même, dans la décision relative à la taxe irlandaise sur les boissons sucrées, la Commission a estimé que le non-assujettissement de certains produits peut se justifier par la pluralité des objectifs poursuivis par la taxe. Les produits sucrés ne contenant pas de sucres ajoutés mais du sucre naturel ne se trouvent donc pas dans une situation comparable à celle des produits contenant du sucre ajouté puisque les effets des premiers sur la santé publique ne sont pas aussi nocifs que ceux générés par les seconds<sup>41</sup>. Similairement, l'exonération des édulcorants artificiels s'explique par l'absence de données concluantes quant à l'impact effectif de ceux-ci sur la santé publique. Se dessine une forme de « *test de cohérence* » : l'exclusion de ces produits du champ de la taxe apparaît comme conforme, sinon cohérente avec l'objectif de santé publique invoqué par les autorités irlandaises.

36 - V. Décision (UE) 2019/1732 préc., point 160.

37 - V. CJUE, 21 décembre 2016, aff. Jointes C-20/15 P et C-21/15 P, *World Duty Free Group SA*, préc., point 86.

38 - V. CJUE, 7<sup>ème</sup> ch., 9 octobre 2014, aff. C-522/13, *Navantia SA*, publié au recueil numérique, points 35 à 37 ; v. CJUE, 1<sup>ère</sup> ch., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, Recueil CJUE 2011, T.I, p. 7611, points 49 à 51.

39 - V. CJUE, 21 décembre 2016, aff. Jointes C-20/15 P et C-21/15 P, *World Duty Free Group SA*, préc., point 86.

40 - V. CJCE, 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates Association*, préc., points 158 à 161.

41 - V. Décision (UE) 2018/N préc.

18. Cela étant dit, même s'il existe des différences de traitement au regard de l'objectif (sélectivité *prima facie*), celles-ci peuvent être justifiées par la logique générale du système d'imposition<sup>42</sup>. Bien que cette étape soit parfois perçue comme distincte du contrôle de la sélectivité, elle s'y rattache néanmoins. Des différences de traitement entre des productions se trouvant apparemment dans la même situation peuvent pourtant ne pas être sélectives dans la mesure où elles s'expliquent par les objectifs poursuivis. La pluralité des objectifs affichés par la fiscalité nutritionnelle impose parfois une « *mise en balance* » de ceux-ci, susceptible d'expliquer des différences de traitement. Par exemple, le législateur irlandais a exclu du champ d'application de la taxe sur les boissons sucrées, la nourriture solide contenant des sucres ajoutés, les produits laitiers contenant du sucre ajouté ou les boissons contenant du sucre ajouté et du lait. Bien qu'*a priori* sélective, cette exclusion peut néanmoins s'expliquer par le fait que ces produits ont un effet de satiété qui empêche toute surconsommation et que la consommation de produits laitiers procure en soi des bénéfices en termes de santé publique<sup>43</sup>. Pour le Danemark<sup>44</sup>, la « *mise en balance des objectifs sanitaires et nutritionnels* » peut justifier l'exclusion de certains produits du champ d'application de la taxe. Le non-assujettissement des légumes, des fruits, du poisson et ses produits laitiers dont la consommation est pourtant conforme aux recommandations nutritionnelles s'explique par le souci de ne pas décourager ou réduire leur consommation. De même, l'objectif incitatif de la taxe explique que celle-ci ne cible que les seules sources primaires de graisses saturées ou encore justifie l'application de la taxe aux produits ayant une teneur en graisses saturées supérieure à 2,3 %.

La pluralité des objectifs poursuivis par la fiscalité nutritionnelle impose donc une forme de flexibilité dans le contrôle de la sélectivité de la mesure, mais elle contraint les États membres à une exigence de cohérence et, partant, un certain soin dans la réalisation et la justification des différences de traitement. L'examen de la sélectivité des mesures en question révèle à son tour une forme d'adaptation du contrôle, ce que met en évidence la « *mise en balance* » des objectifs poursuivis par la mesure.

19. De ce point de vue, les objectifs particuliers de la fiscalité nutritionnelle, et plus largement comportementale, participent à leur conférer une spécificité au regard du champ de la réglementation relative aux aides d'État. Sans pour autant justifier l'exclusion de la fiscalité nutritionnelle du champ des aides d'État, les objectifs non-budgétaires et non-économiques de la fiscalité nutritionnelle contribuent à reconnaître aux États membres une marge de manœuvre dans l'articulation et, partant, la « *mise en balance* » des finalités poursuivies. Celles-ci aboutissent à un contrôle adapté aux caractéristiques de la fiscalité nutritionnelle et qui traduit une conciliation entre les exigences de la réglementation relatives aux aides d'État et les finalités de la fiscalité nutritionnelle. S'il existe une certaine flexibilité au profit des États membres, celle-ci est effectivement contrainte par les impératifs du marché intérieur.

**Fabrice Pezet**

42 - V. CJCE, 2 juillet 1974, aff. 173/73, *Italie c/ Commission*, Recueil CJCE 1974, T.I, p. 709, point 33.

43 - V. Décision (UE) 2018/N préc.

44 - V. Décision (UE) 2019/1732 préc.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Les pistes de réflexion pour une ré-affectation de la taxe soda

**Anne-Claire Dufour**

Maîtresse de conférences en Droit Public, Université de Nantes

#### Résumé

La loi organique relative aux lois de finances offre des options pour affecter la taxe Soda au financement de politiques de santé publique. Il est également possible d'envisager l'affectation de la taxe Soda à la branche Maladie, afin de couvrir une partie du coût des pratiques alimentaires sur la santé.

#### Mots-clés

Taxe Soda – Principe d'affectation – Taxes comportementales – Branche maladie

#### Abstract

The organic law on finance laws provides options to direct the Soda tax to public health policies. It also enables the government allocate to the health insurance fund in order to cover part of the costs pertaining to healthy food practices.

#### Keywords

Soda tax – Tax allocation – Behavioural taxes – Health insurance fund

Dès le 19<sup>e</sup> siècle, la doctrine relevait le double intérêt de la fiscalité sur l'alcool à savoir limiter la consommation<sup>1</sup>, tout en procurant de nouvelles recettes à l'État : « *si les sociétés de tempérance réclament l'augmentation des droits sur l'alcool afin de restreindre les progrès de la consommation de ce funeste breuvage, le fisc ne peut que s'associer à leurs salutaires intentions* »<sup>2</sup>. La taxation de l'alcool et du tabac était considérée comme d'autant plus opportune que la consommation de ces produits générerait des dépenses publiques. Ainsi, Pierre Leroy-Beaulieu notait que l'alcoolisme « *est la cause d'une foule de dépenses pour l'État et les communes : accroissement des dépenses de police, des tribunaux, des maisons d'aliénés et d'assistance ; cette cause perturbatrice de l'économie nationale, l'alcoolisme, doit être mise à sérieuse contribution par les pouvoirs publics. Ce serait, en quelque sorte, un crime de la part de l'État moderne que de se refuser à récupérer sur la consommation de l'alcool au moins l'équivalent des frais considérables que lui causent la prévention, la répression et la réparation des désordres produits par cette denrée* ». De même, le tabac « *peut former une bonne base imposable, à titre de compensation indirecte pour les désagréments que les indiscrets qui y recourent en*

1 - V. les développements sur la fiscalité au service de la santé publique : le cas de la lutte antialcoolique : DELALANDE (N.), « Chapitre 1 / Gouverner les conduites par la fiscalité ? Une brève histoire des débats sur le pouvoir incitatif de l'impôt (XVIIIe-XXIe siècle) », in DUBUISSON-QUELLIER (S.), *Gouverner les conduites*, Presses de Sciences Po, 2016, p. 59-92.

2 - STOURM (R.), *Systèmes généraux d'impôts*, Librairie Guillaumin et Cie, 1893, p. 42.

*dehors de leur domicile infligent à autrui. Il y a là une sorte de rachat d'un préjudice social »<sup>3</sup>.*

Pour autant, la possibilité d'utiliser une taxe sur les tabacs, les alcools ou les produits sucrés pour compenser directement un trouble à l'ordre social ou à la santé publique n'a été que récemment expérimentée. Par exemple, dans les années 2020, sept villes américaines ont réinvesti 85 % du produit de la taxe sur les boissons sucrées dans des programmes éducatifs, des infrastructures récréatives ou encore l'amélioration de l'accès à des produits alimentaires plus sains<sup>4</sup>.

Or, en 2015, l'Organisation mondiale de la Santé (OMS) recommande que les taxes portant sur des produits alimentaires néfastes à la santé soient prioritairement affectées à certaines dépenses : amélioration du système de santé, campagnes d'éducation à la nutrition, développement de l'activité physique<sup>5</sup>.

Non seulement l'affectation ciblée de la taxe sur les boissons sucrées contribuerait au déploiement d'actions en faveur de la santé, mais encore il a été prouvé que cette affectation renforcerait l'acceptabilité de la taxe Soda, voire son extension à d'autres produits<sup>6</sup>. A propos de la fiscalité environnementale plus étoffée, l'affectation de recettes renforce également l'acceptabilité d'un prélèvement. Des chercheurs en sciences cognitives ont expliqué cela par un biais de « comptabilité mentale » soit un « *mécanisme cognitif qui relie de manière thématique les recettes et les dépenses et que les individus mettent en œuvre dans leur rapport quotidien à l'argent : les contribuables plébiscitent ainsi une mesure montrant une continuité entre l'origine et l'emploi des recettes, qui leur paraît inspirée par le bon sens quand bien même elle serait peu justifiée du point de vue des finances publiques* »<sup>7</sup>.

Dans son rapport de mai 2024, la mission sénatoriale d'évaluation et de contrôle de la Sécurité sociale prend acte qu'une mesure de fiscalité comportementale est d'autant mieux comprise et acceptée que les recettes fiscales qu'elle génère sont réinvesties dans des actions et permettent de servir les mêmes objectifs que ceux que poursuit la taxe et préconise alors d'orienter davantage les recettes de la fiscalité comportementale vers des actions de prévention<sup>8</sup>.

La question qui nous préoccupe alors est de savoir si, en l'état de notre droit, la taxe Soda peut être affectée à un organisme, à un régime de Sécurité sociale, à une politique publique ? autrement dit, l'usage d'une taxe nutritionnelle peut-il être fléché ?

S'agissant du budget de l'État, les options pour affecter la taxe Soda doivent respecter le principe d'universalité qui interdit, sauf exception limitativement prévue par le législateur organique, l'affectation de recettes fiscales à une dépense déterminée **(I)**. Les marges de manœuvre sont plus importantes s'agissant du budget de la Sécurité sociale **(II)**.

## I. Les pistes d'affectation se heurtant au principe d'universalité budgétaire applicable à l'État

La règle de non-affectation des ressources publiques consiste à établir « *un fonds unique où se confondront tous les revenus de l'État et d'où seront tirées, sans distinction d'origine, les sommes nécessaires pour acquitter toutes les dépenses publiques* »<sup>9</sup>. Cette règle, consacrée par le législateur organique, empêche *a priori* l'affectation de la taxe Soda à des dépenses particulières au sein du budget de l'État **(A)**. Cependant, la règle de non-affectation connaît des dérogations qui permettent d'envisager des pistes d'affectation de la taxe Soda **(B)**.

3 - LEROY-BEAULIEU (P.), *Traité de la science des finances*, Tome 1, Guillaumin et Cie et Félix Alcan, 7<sup>ème</sup> édition, 1906, p. 297.

4 - KRIEGER (J.), MAGEE (K.), HENNINGS (T.), SCHOOF (J.), MADSEN (KA), « How sugar-sweetened beverage tax revenues are being used in the United States. », *Prev Med Rep.* 2021 Apr 30.

5 - World Health Organization (WHO), Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases: Technical Meeting Report, 5-6 May 2015, Geneva, Switzerland, p. 24.

6 - EYKELENBOOM (M.), M. VAN STRALEN (M.), R. OLTHOF (M.), J. SCHOONMADE (L.), H. M. STEENHUIS (I.) et M. RENDERS (C.), « Political and Public Acceptability of a Sugar-Sweetened Beverages Tax: A Mixed-Method Systematic Review and Meta-Analysis », *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 2019, 16 (1): 78.

7 - MUS (M.), *Mental Accounting shapes citizens' preference for green earmarking of carbon taxes*, mémoire de M2, Laboratoire de neurosciences cognitives et computationnelles (LNC2), Département d'études cognitives, École normale supérieure, Université PSL, INSERM, 2021, cité par ANNE-BRAUN (J.) et GUESDON (T.), « La fiscalité sur l'énergie peut-elle devenir acceptable ? », *Revue de l'OFCE*, n° 176, 2022, p. 55-85.

8 - DOINEAU (E.) et APOURCEAU-POLY (C.), rapport d'information n° 638 fait au nom de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale de la commission des affaires sociales sur la fiscalité comportementale dans le domaine de la santé, Sénat, 29 mai 2024, p. 97.

9 - JEZE (G.), « La règle de la non-affectation des recettes publiques », *R.S.L.F.*, 1909, p. 401.

## A. La contrainte issue de la règle de non-affectation des recettes fiscales

Dès la Restauration, les différents ministres des Finances ont souhaité mettre de l'ordre dans les finances publiques en s'appuyant sur la formulation de principes budgétaires. La règle de la non-affectation des recettes publiques n'a pas immédiatement été inscrite dans les textes, mais elle a su convaincre et l'Exécutif, et le Parlement de son utilité<sup>10</sup>. Le décret-loi du 19 juin 1956 a finalement pour la première fois consacré la règle de la non-affectation des recettes : « *l'ensemble des recettes s'applique à l'ensemble des dépenses* »<sup>11</sup>. Cette règle est de nouveau affirmée par l'ordonnance du 2 janvier 1959<sup>12</sup> et figure aujourd'hui à l'article 6 de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 : « *l'ensemble des recettes assure l'exécution de l'ensemble des dépenses* ».

La règle de non-affectation des ressources se justifie par le souci d'une allocation optimale des ressources publiques : le fait d'affecter une ressource à un service ou un organisme et donc à certaines politiques publiques fait naître le risque d'une déconnexion entre le montant des ressources et les besoins réels du service ou organisme qui en bénéficie<sup>13</sup>. Les ressources peuvent manquer pour la satisfaction de l'intérêt général ou, à l'inverse, être gaspillées. L'autorisation de dépenses dépend *in fine* du montant de la ressource affectée, alors même que le Parlement est censé procéder en amont aux arbitrages sur l'emploi des ressources.

## B. Les dérogations à la règle de non-affectation des recettes fiscales

En dépit de la pertinence de la règle de non-affectation, le législateur « *n'a jamais souhaité rompre avec [la] pratique de l'affectation de recettes fiscales qu'on peut faire remonter au XV<sup>e</sup> siècle, lorsque le produit de la taille royale, créée en 1439, fut affecté au financement de la première armée régulière française* »<sup>14</sup>. La pratique de l'affectation des recettes fiscales est aujourd'hui encadrée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).

### L'encadrement des affectations internes au Budget de l'État

La LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001 consacre un chapitre aux « *affectations de recettes* »<sup>15</sup>. Le législateur organique a prévu limitativement des hypothèses où « *certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses* »<sup>16</sup>. Il a précisé que ces affectations doivent prendre la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux ou de procédures comptables particulières au sein du budget général, d'un budget annexe ou d'un compte spécial<sup>17</sup>.

Les budgets annexes permettent de retracer les seules opérations des services de l'État résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services<sup>18</sup>. Les budgets annexes correspondent à la possibilité d'affecter une recette tirée de l'activité d'un service au dit service et ne sont pas un moyen de flécher l'emploi des recettes fiscales.

Les procédures particulières sont la procédure de fonds de concours, la procédure d'attribution de produits et la procédure de rétablissement de crédits<sup>19</sup>. Or, là encore, aucune de ces procédures ne concerne les recettes fiscales et ne peut donc être employée pour affecter la taxe Soda.

Restent donc les comptes spéciaux qui pourraient être envisagés pour l'affectation d'une taxe-Soda, en particulier les comptes d'affectation spéciale<sup>20</sup>. Selon l'article 21 de la LOLF, les comptes d'affectation spéciale retracent des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, *par nature*, en relation directe

10 - CZEREPAK (A.-C.), *Les transformations du principe d'universalité budgétaire : d'une dynamique politique à une dynamique gestionnaire*, thèse soutenue le 21 déc. 2018 sous la dir. du Pr. M.-C. ESCLASSAN, p. 104-136.

11 - Art. 6, décret-loi du 19 juin 1956, *JORF*, 19 juin 1956, p. 5632.

12 - Art. 18, ord. 2 janv 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, *JORF*, 3 janv. 1959.

13 - COLLET (M.), « Retour sur les taxes affectées », *RFDA*, 2018, p. 1190

14 - COLLET (M.), *ibidem*.

15 - Chapitre III intitulé « Des affectations de recettes », L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

16 - Art. 16, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

17 - Art. 16, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

18 - Art. 18, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

19 - Art. 17, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

20 - Art. 19, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

avec les dépenses concernées<sup>21</sup>. Par exemple, le compte d'affectation spéciale « Contrôle de la circulation et du stationnement routiers » est alimenté par les amendes perçues grâce aux radars routiers et sert notamment à financer des dépenses l'achat, le déploiement et l'entretien de radars.

Le Conseil constitutionnel s'assure qu'il existe bien un lien direct entre les recettes affectées et les dépenses financées par un compte d'affectation spéciale. Ainsi, le Conseil a censuré une disposition concernant le compte d'affectation spéciale « Contrôle et sanction automatisés des infractions au code de la route » qui prévoyait que le produit des amendes perçues grâce aux radars finance la compensation auprès des banques des prêts souscrits pour le permis de conduire<sup>22</sup>.

On peut alors envisager la création d'un compte d'affectation spéciale affectataire de la taxe Soda et dont les dépenses consisteraient à financer des programmes de promotion d'une alimentation saine. Les campagnes de prévention ou d'éducation à la santé sont actuellement financées par le Budget général de l'État, mais rien ne s'oppose à ce qu'une recette telle que la taxe Soda soit expressément dédiée à des dépenses liées, par exemple, à la lutte contre l'obésité. Un compte d'affectation spéciale établit une correspondance entre les recettes et les dépenses, en ce sens où, d'une part, le total des dépenses engagées ou ordonnancées ne peut excéder le total des recettes constatées, d'autre part, si, en cours d'année, les recettes effectives sont supérieures aux évaluations des lois de finances, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts dans la limite fixée par la loi de finances créant le compte<sup>23</sup>. Les potentialités de dépenses d'un tel compte seraient donc particulièrement sensibles à l'évolution du rendement de la taxe Soda.

### La reconnaissance de la constitutionnalité des affectations externes

Les affectations au sein du budget de l'État doivent être distinguées du procédé qui consiste à affecter des recettes fiscales à des personnes morales autres que l'État. Autrement dit, la règle de non-affectation ne joue qu'au sein du budget de l'État et n'empêche pas l'affectation fiscale d'une recette à un tiers.

Dès le XIX<sup>e</sup> siècle, l'État a transféré certaines de ses compétences aux collectivités locales et à des établissements publics et a concomitamment affecté à ces personnes morales des ressources propres, dont des ressources fiscales<sup>24</sup>. La création d'une taxe affectée peut rassurer l'organisme chargé de la mission de service public en lui garantissant sur le long terme une ressource propre dont il n'a pas à négocier chaque année le pouvoir avec le pouvoir politique<sup>25</sup>. La pratique s'est imposée et a perduré.

L'ordonnance du 2 janvier 1959 ne prévoyait pas expressément la possibilité d'affecter des impositions de toutes natures à des personnes morales autres que l'État. Toutefois, sous réserve de respecter le champ exclusif de la loi de finances<sup>26</sup>, le Conseil constitutionnel a reconnu qu'« aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle n'interdit d'affecter le produit d'une imposition à un établissement public »<sup>27</sup>. En 1982, le législateur a ainsi pu instaurer, au profit de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS), une taxe sur la consommation de tabacs manufacturés et de boissons d'une teneur en alcool supérieure à 25 p. 100 vol<sup>28</sup>. A sa création en 1991, la contribution sociale généralisée (CSG) a pu être affectée à la Caisse nationale des allocations familiales (CNAF)<sup>29</sup>. Non seulement une imposition de toute nature peut être affectée à un établissement public, mais encore le Conseil constitutionnel a admis qu'elle puisse être attribuée à une personne privée chargée d'une mission de service public<sup>30</sup>.

21 - Ces recettes peuvent éventuellement être complétées par des versements du budget général.

22 - Cons. 34 et 35, décision n° 2005-530 DC du 29 déc. 2005, Loi de finances pour 2006, *Rec.* p. 168.

23 - Art. 21 II, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

24 - Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes*, juill. 2013, p. 13-16.

25 - COLLET (M.), *Finances publiques*, LGDJ, 7<sup>e</sup> éd., 2022, p. 444.

26 - Cons. 14 à 16, décision n°93-328 DC du 16 déc. 1993, Loi quinquennale relative au travail, à l'emploi et à la formation professionnelle, *Rec.*, p. 547.

27 - Cons. 3 et 4, décision n° 82-152 DC du 14 janv. 1983, Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale, *Rec.* p. 34.

28 - Cons. 3 et 4, décision n° 82-152 DC du 14 janv. 1983, Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale, *Rec.* p. 34.

29 - Cons. 25 et 26, décision n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, Loi de finances pour 1991, *Rec.* p. 95.

30 - Cons. 67, décision n°98-405 DC du 29 déc. 1998 relative à la loi de finances pour 1999, *Rec.* p. 326.

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 a confirmé la position du juge constitutionnel et reconnu expressément que les impositions de toute nature pouvaient être affectées à une personne morale autre que l'État - sans qu'il soit fait référence à son caractère public ou privé -, à raison des missions de service public qui lui sont confiées<sup>31</sup>.

En 2021, le législateur organique a souhaité instaurer une nouvelle doctrine d'affectation des taxes en imposant un lien entre la taxe affectée et la mission de service public qu'elle permet de financer. L'objectif affiché est de renforcer le consentement à l'impôt<sup>32</sup>. Les organismes de Sécurité sociale, les collectivités territoriales ainsi que les établissements publics sont exclus de cette doctrine d'affectation. Parmi les établissements publics auxquels pourrait être affectée la taxe Soda, on peut penser à l'Agence nationale de sécurité sanitaire, de l'alimentation, de l'environnement et du travail (ANSES), aux agences régionales de Santé (ARS) ou à l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM).

Par ailleurs, pour être affectées à un autre tiers, qui doit nécessairement être doté de la personnalité morale<sup>33</sup>, les impositions doivent désormais être en lien avec les missions de service public qui sont confiées au tiers<sup>34</sup>. L'affectation d'une taxe à un tiers est justifiée par le lien de la taxe avec la mission de service public confiée au tiers. Comme le préconisait le Conseil d'État<sup>35</sup>, l'entrée en vigueur de cette doctrine est repoussée au projet de loi de finances pour 2025 afin de permettre les modifications qu'elle induit en termes de circuits de financement pour les affectations existantes. La taxe Soda pourrait alors être affectée à une personne morale de droit privé à laquelle serait confiée, par exemple, une mission de service public pour intervenir dans les établissements scolaires pour éduquer à l'alimentation ou encore pour diligenter des études en matière de santé publique.

En pratique, le produit de la taxe Soda est actuellement affecté à la branche maladie de la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA), qui est un organisme de droit privé chargé d'une mission de service public.

## II. Les pistes d'affectation envisagées dans le cadre de la Sécurité sociale

Les dispositions organiques relatives aux finances de la Sécurité sociale permettent d'affecter une taxe **(A)**. Cette possibilité n'a pas conduit à une cohérence de l'affectation de la taxe Soda **(B)**.

### A. Les marges de manœuvre en matière d'affectation de la taxe Soda

La loi organique relative aux lois de financement de la Sécurité sociale (LOLFSS) du 2 août 2005 dispose que les recettes de la Sécurité sociale sont affectées à une branche de la Sécurité sociale, à un régime ou même à un organisme chargé de la mise en réserve de recettes, de l'amortissement de la dette ou concourant au financement des régimes<sup>36</sup>. Le Code de la Sécurité sociale prévoit effectivement l'affectation de chacune des ressources de la Sécurité sociale. Dès lors, une taxe comportementale peut être affectée à des dépenses de santé pour faire participer les consommateurs d'alcool, de tabac ou de sodas au financement des surcoûts liés à leurs habitudes de consommation.

A partir des années 1980, la nouveauté des « taxes comportementales » consiste à envisager d'utiliser leur produit pour financer des dépenses liées à l'usage des produits taxés. Les « taxes comportementales » peuvent plus particulièrement être affectées au financement du coût de la réalisation d'un risque, ce qui est une manière de légitimer politiquement leur création ou leur augmentation. La taxe comportementale permet alors à la fois d'éviter qu'un risque ne se réalise tout en garantissant, le cas échéant, le financement des conséquences de

31 - Art. 2, L.O. n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *JORF*, 2 août 2001.

32 - Amendement n° 134 présenté par M. SAINT-MARTIN, rapporteur et M. WOERTH, projet de loi de modernisation de la gestion des finances publiques (n° 4110), AN, 13 juill. 2021.

33 - Art. 3 L.O. n° 2021-1836 du 28 déc. 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques, *JORF*, 29 déc. 2021. V. Rapport d'information n° 2210 par la commission des Finances en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, AN, 11 sept. 2019, p. 92 et s.

34 - Art. 3 L.O. n° 2021-1836 du 28 déc. 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques, *JORF*, 29 déc. 2021.

35 - CE, ass. sect. des finances, 1<sup>er</sup> juill. 2021, avis n° 402909 et n° 492910.

36 - Art. LO 111-3, III, CSS.

sa réalisation. A cet égard, un rapport de la mission d'évaluation et de contrôle de la Sécurité sociale en 2008 proposait d'abandonner l'expression « fiscalité comportementale » et de lui substituer celle de « contribution de santé publique » afin d'établir un lien clair et assumé entre la contribution assise sur le produit concerné et le cout sanitaire et financier susceptible d'être lié à sa consommation<sup>37</sup>.

C'est dans cette perspective que la loi du 19 janvier 1983 a instauré une « cotisation sur le tabac et les boissons alcooliques en raison des risques que comporte l'usage immodéré de ces produits pour la santé » au profit de la Caisse nationale d'assurance maladie (CNAM)<sup>38</sup>. Pierre Beregovoy, ministre des affaires sociales, indiquait lors des débats précédant l'adoption de la loi : « à partir du moment où l'on considère que l'usage immodéré est une cause des maladies dont on a parlé, avec des conséquences néfastes sur la santé, il convient de se demander (...) si ceux qui usent de manière excessive de l'alcool ou du tabac, nuisant à leur santé et, parfois aussi, par les accidents de la route, à la collectivité tout entière, n'ont pas le devoir de contribuer, d'une manière modeste, au financement des dépenses ainsi engendrées »<sup>39</sup>.

## B. Une affectation imparfaite

Selon un récent rapport de la Cour des comptes, « les accises comportementales (droits sur le tabac, les alcools, les boissons sucrées et édulcorées) ont pour objet de corriger des externalités négatives liées à des comportements de consommation nocifs pour la santé. Elles pourraient être affectées intégralement à la branche maladie – contre le retrait d'une fraction de TVA – pour concourir au financement des actions de prévention et des soins relatifs aux pathologies favorisées par ces consommations »<sup>40</sup>.

En pratique, le produit des taxes comportementales n'est pas systématiquement affecté à la branche maladie, laquelle prend en charge les pathologies et dommages résultant de la consommation des produits taxés. Certes, la taxe « Premix »<sup>41</sup>, destinée à prévenir l'alcoolisme chez les jeunes<sup>42</sup>, a toujours été perçue au profit de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS)<sup>43</sup>.

En revanche, ce n'est que depuis 2017 que le produit du droit de consommation sur les tabacs est quasiment intégralement versé à la branche maladie<sup>44</sup>. Jusqu'en 2016, le produit était réparti entre la CCMSA (non-salariés-maladie, non-salariés-RCO et salariés), la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS), la Caisse Nationale des Allocations Familiales (CNAF), les autres régimes de sécurité sociale, la Caisse Nationale de Solidarité pour l'Autonomie (CNSA), le Fonds de cessation anticipée d'activité des travailleurs de l'amiante (FCAATA) et le Fonds CMU-C.

Les droits de consommation sur les alcools sont partagés entre l'assurance maladie des non-salariés agricoles (46,6 %), la branche vieillesse des non-salariés agricoles (24,51 %)<sup>45</sup> et le régime d'assurance vieillesse complémentaire obligatoire (28,89 %)<sup>46</sup>.

Le droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels<sup>47</sup>, le droit sur les bières et boissons non alcoolisées (0,54 €/hl)<sup>48</sup>, le produit du droit de consommation sur les produits intermédiaires<sup>49</sup>, la cotisation spéciale sur les boissons alcooliques plus de 18°<sup>50</sup> sont affectés au financement de l'assurance vieillesse et veuvage du régime de protection sociale des non-salariés agricoles.

37 - DAUDIGNY (Y.) et DEROCHE (C.), Rapport d'information n° 399, fait au nom de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale et de la commission des affaires sociales, Fiscalité et santé publique : état des lieux des taxes comportementales, Sénat, déposé le 26 fév. 2014, p. 113.

38 - Art. 26, L. n° 83-25 du 19 janv. 1983 portant diverses mesures relatives à la Sécurité sociale, *JORF*, 20 janv. 1983, p. 374.

39 - Intervention de BEREGOVOY (P.), AN, séance du 18 oct. 1982.

40 - Rapport de la Cour des comptes sur l'application des lois de financement de la Sécurité sociale, oct. 2022, p. 122.

41 - Art. 29, L. n° 96-1160 du 27 déc. 1996 de financement de la sécurité sociale pour 1997, *JORF*, 29 déc. 1996.

42 - Art. 29, L. n° 96-1160 du 27 déc. 1997 de financement de la sécurité sociale pour 1997, *JORF*, 29 déc. 1996.

43 - Art. L. 1613 bis, CGI.

44 - Art. L. 131-8 7, CSS.

45 - Art. L. 731-2 et L. 731-3 3°, Code rural et de la pêche maritime.

46 - Art. L. 732-58, Code rural et de la pêche maritime.

47 - Art. L. 731-3 4, Code rural et de la pêche maritime.

48 - Art. L. 731-3 4° bis, Code rural et de la pêche maritime.

49 - Art. L. 731-3 2° bis, Code rural et de la pêche maritime.

50 - Art. L. 731-3 4° ter, Code rural et de la pêche maritime.

On constate que les taxes comportementales servent de variables d'ajustement pour équilibrer des branches ou des régimes, en particulier le régime des exploitants agricoles.

En 2012, il avait d'abord été question de créer une contribution sur les seules boissons contenant des sucres ajoutés afin de « *dissuader le consommateur et à l'orienter vers d'autres types de boissons* »<sup>51</sup>. Le projet du gouvernement prévoyait d'affecter le produit de la contribution à la CNAMTS, c'est-à-dire « *au régime général d'assurance maladie, sur lequel repose le financement des politiques de santé publique* »<sup>52</sup>. Dans sa version initiale, la taxe Soda était envisagée comme un des volets d'un plan de Santé publique. Or, ce plan de Santé publique « *est venu télescoper une réflexion en cours à l'Assemblée sur un tout autre sujet, un sujet économique, relatif au coût de l'emploi permanent dans le secteur agricole* »<sup>53</sup>. Certains parlementaires ont alors vu dans la taxe sur les boissons sucrées, étendue aux boissons contenant des édulcorants de synthèse, un moyen de financer des dispositifs d'allègement de cotisations des exploitants agricoles et ont cherché à réorienter l'affectation de la taxe Soda vers le régime des exploitants agricoles. A l'issue des débats parlementaires autour du projet de loi de finances pour 2012, le produit de la contribution sur les boissons sucrées avait été affecté pour moitié à la CNAMTS et pour moitié au budget général de l'État<sup>54</sup>, celui de la taxe sur les boissons avec édulcorants étant entièrement affecté au budget général<sup>55</sup>.

Un an plus tard<sup>56</sup>, dans un mouvement de rationalisation des relations financières entre État et Sécurité sociale, la loi de finances pour 2013 a affecté l'ensemble du produit de la taxe sur les boissons sucrées et de celle sur les boissons contenant des édulcorants à la branche maladie du régime des non-salariés des professions agricoles. Il s'agit moins d'une volonté de lier la taxe au financement de la santé que d'un ajustement technique, qui a cependant perduré<sup>57</sup>.

## Conclusion

Les pistes d'affectation ou de réaffectation de la taxe Soda sont juridiquement variées. Reste à identifier quelles sont les dépenses qui pourraient être plus précisément couvertes par le produit de la taxe Soda.

Le montant des recettes tirées de la fiscalité sur les boissons sucrées est faible (471 M€) et représente 0,2 % des ressources de la branche maladie (243,4 Md€). Même en poursuivant l'affectation de la taxe Soda à la branche maladie, il ne s'agit que d'une ressource très marginale. Le rendement de la taxe Soda apparaît complètement déconnecté du coût de la prise en charge des pathologies liées à l'obésité. Ainsi, d'après les calculs d'un cabinet d'études, le coût de l'obésité pour l'Assurance maladie s'élève à 8,4 Md€ par an, ce qui représente 5 % du total des dépenses remboursées par l'Assurance maladie en 2020 (hors Covid-19)<sup>58</sup>. Par ailleurs, la seule consommation de sodas ne peut être rendue responsable du phénomène de l'obésité.

On peut alors envisager que la taxe Soda soit affectée, à travers le budget de l'État, d'un établissement public ou de la branche maladie, à la couverture de dépenses de prévention, d'information ou d'éducation. Si la piste est séduisante pour renforcer l'acceptabilité de la fiscalité sur les boissons sucrées, l'affectation d'une recette exclusive à une politique de santé publique comporte un risque sérieux. La politique de santé est conditionnée par le rendement de la taxe Soda, taxe qui si elle remplit sa fonction dissuasive, est censée diminuer. L'affectation de la taxe Soda ne suffit pas nécessairement à couvrir les dépenses de promotion d'une alimentation saine et pourrait même en altérer les ambitions.

**Anne-Claire Dufour**

51 - Exposé des motifs, art. 46., texte n° 3775 de PÉCRESSÉ (V.), ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, AN, déposé le 28 sept. 2011.

52 - Exposé des motifs, art. 46., texte n° 3775 de PÉCRESSÉ (V.), ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, AN, déposé le 28 sept. 2011.

53 - PÉCRESSÉ (V.), débat en séance publique, AN, 3ème séance du 21 oct. 2011.

54 - Art. 26 VI, L. n° 2011-1977 du 28 déc. 2011 de finances pour 2012, *JORF*, 29 déc. 2011.

55 - Art. 27, L. n° 2011-1977 du 28 déc. 2011 de finances pour 2012, *JORF*, 29 déc. 2011.

56 - Art. 53 V et VI, L. n° 2012-1509 du 29 déc. 2012 de finances pour 2013, *JORF*, 30 déc. 2012.

57 - Art. L. 1613 ter et L. 1613 quater, CGI.

58 - Asterès, *L'obésité en France : un coût de 10,6 Mds€ par an pour la collectivité*, mars 2023, p. 19-23.

## Les enjeux juridiques de la Taxe Soda

### Taxes nutritionnelles, fiscalité environnementale : quel avenir pour les taxes comportementales ?

**Fabrice Bin**

Professeur HDR de droit public, Sciences Po Toulouse, LaSSP

#### Résumé

Fiscalité nutritionnelle et fiscalité environnementale sont deux exemples de la fiscalité comportementale. Malgré leurs limites et les critiques légitimes dont elles sont l'objet, elles restent plus que jamais d'actualité car elles peuvent être d'utiles instruments de politique publique.

#### Mots-clés

Fiscalité comportementale – Fiscalité nutritionnelle – Droit fiscal de l'environnement – Politiques publiques

#### Abstract

Nutritional taxation and environmental taxation are two examples of behavioural taxation. Despite their limitations and the legitimate criticisms levelled at them, they remain as relevant as ever, because they can be useful instruments of public policy.

#### Keywords

Behavioural Taxation – Sin Tax – Nutritional Taxation – Health Tax – Environmental Tax Law – Public Policies

Il faut remercier les organisateurs d'avoir inclus dans cette réflexion collective à propos de la taxe soda une comparaison entre les taxes nutritionnelles et la fiscalité environnementale.

#### Définition des taxes comportementales

C'est une ouverture d'autant plus pertinente qu'elle permet tout d'abord de revenir sur l'identité de la taxe soda en tant que taxe comportementale<sup>1</sup>. En effet, il existe actuellement, au sein de la représentation parlementaire notamment, un engouement certain pour la fiscalité comportementale mais en lui donnant un sens assez restreint. Par exemple, dans le récent rapport Doineau-Apourceau-Poly, les sénatrices définissent « la fiscalité comportementale » comme « *un outil susceptible d'être utilisé par les pouvoirs publics au soutien d'une politique visant à réduire le tabagisme, la consommation nocive d'alcool et l'obésité. On distingue souvent la fiscalité comportementale de la fiscalité de rendement, cette dernière ayant pour objet principal d'accroître les recettes publiques, alors que la fiscalité dite « comportementale » vise prioritairement à orienter les comportements des individus afin d'améliorer la santé de la*

1 - Précisons que dans l'expression « taxe comportementale », le terme de taxe n'a aucun rapport avec la notion de droit positif. En droit, une taxe est un impôt affecté au financement d'un service public rendu en contrepartie du prélèvement. Ici, au contraire, taxe n'est qu'un synonyme de l'impôt. Il n'existe évidemment aucun service public rendu en échange de la « taxe soda ».

population »<sup>2</sup>. Les taxes comportementales ne seraient alors qu'une forme d'interventionnisme fiscal. Ainsi, pour le sociologue P.-Y. Cusset, « la fiscalité comportementale désigne un ensemble de taxes dont la finalité est d'influencer les comportements des consommateurs pour les détourner de pratiques jugées nocives pour leur bien-être »<sup>3</sup>.

C'est pourtant plus largement un synonyme moderne de l'interventionnisme fiscal<sup>4</sup>, qui se distingue de la fiscalité classique, logiquement assignée à procurer des recettes aux budgets publics et donc qualifiée actuellement de fiscalité « de rendement ». La fiscalité comportementale peut être appelée « fiscalité incitative »<sup>5</sup>. Il y a eu à ce sujet une sorte d'évolution purement sémantique notamment au sein de la doctrine organique (au sens de Bienvenu<sup>6</sup>), qui l'a mise en avant il y a vingt-cinq ans pour expliquer la jurisprudence du Conseil constitutionnel censurant les taxes carbone<sup>7</sup>. Pour leur part, parlementaires et gouvernement auraient privilégié la formule de fiscalité « comportementale » pendant les années 2009-2011<sup>8</sup>. Elle s'impose désormais.

L'approche comparée avec la fiscalité environnementale permet de prendre conscience des limites d'une définition réduisant la fiscalité comportementale à la lutte contre le tabagisme, l'alcoolisme et l'obésité. Est comportemental tout impôt qui a pour objet de modifier le comportement des contribuables. La fiscalité environnementale en fait bien évidemment partie.

## Pertinence de la comparaison taxes nutritionnelles — fiscalité environnementale

Comparer la fiscalité nutritionnelle à la fiscalité environnementale permet aussi de prendre conscience des points communs mais aussi, au travers de leurs différences, des particularités de la première par rapport à la seconde en tant que fiscalité comportementale.

Sur le plan fondamental de la définition de la notion, il faut rappeler avec Robert Hertzog que « seule paraît acceptable une définition finaliste et instrumentale de la notion »<sup>9</sup> de fiscalité environnementale mais aussi de la fiscalité nutritionnelle. Au sens scientifique strict, une fiscalité comportementale devrait être adoptée avec l'objectif affiché de modifier le comportement des contribuables. Mais la comparaison avec la fiscalité environnementale permet de rappeler qu'au sens statistique, cette dernière est beaucoup plus large que la définition finaliste défendue par la doctrine puisqu'elle inclut tous les impôts qui ont un effet bénéfique pour l'environnement<sup>10</sup>. D'ailleurs, l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) utilise la formulation plus large de taxes

2 - E. Doineau et C. Apourceau-Poly, *La fiscalité comportementale en santé : stop ou encore ?*, Rapport d'information n° 638 (2023-2024), Paris, Sénat, 29 mai 2024, p. 28. C'était aussi le point de vue adopté par leurs collègues Y. Daudigny et C. Deroche, *Fiscalité et santé publique : état des lieux des taxes comportementales*, Rapport d'information n° 399 (2013-2014), Paris, Sénat, 26 fév. 2014, 166 p.

3 - V. le document de travail n°2013-1 qu'il a rédigé pour France Stratégie : *L'effet des « taxes comportementales » - Une revue (non exhaustive) de la littérature*, Paris, Commissariat général à la stratégie et à la prospective, juin 2013, 26 p. : <https://www.strategie.gouv.fr/publications/leffet-taxes-comportementales>, consulté le 21 juill. 2024.

4 - V. G. Orsoni, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Puf, coll. « Fiscalité », 1995, 320 p.

5 - V. par ex. les travaux du Conseil d'Etat : v. la première fiche de son Guide des outils d'action économique : <https://www.conseil-etat.fr/publications-colloques/etudes/guide-des-outils-d-action-economique>, consulté le 21 juill. 2024.

6 - J.-J. Bienvenu, « Remarques sur quelques tendances de la doctrine contemporaine en droit administratif », *Droits*, n° 1, 1985, p. 153.

7 - V. l'évolution sémantique autour d'une même idée opposant fiscalité « incitative » puis « comportementale » à fiscalité « de rendement » depuis la chronique d'E. Schoettl, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *LPA*, 2 janv. 2001, p. 8, reprise par le Conseil des impôts, devenu depuis Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), dans son rapport de 2005, *Fiscalité et environnement*, p. 95-96, jusqu'à B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, Lexisnexis, 2<sup>e</sup> éd., 2023, p. 329 sq., en passant not. par P. Collin, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Nouv. Cahiers du Cons. constit.*, 2014/2, n°43, p.74 (qui utilise le terme de « fiscalité comportementale » puis, à nouveau celui de « fiscalité incitative p. 79) et surtout C. Beauflis, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale*, Rapport particulier n°2, Paris, CPO, 2019, p. 25-33.

8 - V. V. de Briant, « La « fiscalité comportementale » ou les fondements incertains de la morale par l'impôt ? », in C. Groulier (dir.), *L'Etat moralisateur. Regards interdisciplinaires sur les liens contemporains entre la morale et l'action publique*, Paris, Mare & Martin, 2014, coll. « Droit et Science politique », p. 80. L'auteur défend l'émergence de la « fiscalité comportementale » en 2009 en s'appuyant sur les travaux parlementaires cette année-là, puis sa revendication par la ministre du budget en 2011 à propos du régime fiscal de la location de logement (p. 84).

9 - R. Hertzog, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *RFFP* n°114, 2011, p. 149.

10 - Selon Eurostat : « est considérée comme une taxe environnementale une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) de quelque chose qui a un impact spécifique et avéré sur l'environnement et qui est considéré comme une taxe pour le système européen de comptes. Les taxes considérées relèvent des domaines de l'énergie, des transports, de la pollution et des ressources » : Règlement n°691/2011 du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques européens de l'environnement. Art. 2. Notons que les taxes (au sens français strict du terme : v. *supra*) et les redevances en sont exclues car elles ont une contrepartie : les taxes d'enlèvement des ordures ménagères et les redevances perçues sur la consommation d'eau ne font donc pas partie des 2,4 % du PIB que représente en France la fiscalité environnementale.

« liées à l'environnement<sup>11</sup> ». Il faut donc rappeler que si le caractère intentionnel est fondamental, une taxe peut être incitative sans intention initiale de modifier le comportement des consommateurs.

Au-delà de ces questions de définition, il faut observer les nombreux points communs qui rapprochent en droit la fiscalité nutritionnelle de la fiscalité environnementale. C'est notamment le cas quand on adopte une approche en termes de droits fondamentaux<sup>12</sup> : par exemple de droit à la dignité<sup>13</sup> mais aussi et surtout de droit fondamental à la santé. La question environnementale est aussi une question de santé publique.

Taxes nutritionnelles et taxes environnementales partagent aussi à la fois l'enthousiasme qu'elles peuvent provoquer et les nombreuses critiques qu'elles suscitent. Compte tenu du sujet du présent article, la problématique est assez simple : la fiscalité comportementale a-t-elle un avenir malgré ses défauts ?

La comparaison entre les taxes nutritionnelles et les taxes environnementales permet d'observer que, au-delà de leur différence majeure (les premières correspondent à une incitation beaucoup plus ciblée que les secondes), l'avenir des taxes comportementales est certain, car, en dépit de leurs nombreuses limites **(I)**, elles demeurent des outils pertinents de politique publique **(II)**.

## I – Des taxes comportementales qui seront toujours l'objet de critiques multiples

De façon assez simple, distinguons les problèmes de pertinence juridique **(A)** des questions de pertinence sociologique ou économique **(B)**.

### A) Les problèmes de pertinence juridique de la fiscalité comportementale

Rappelons rapidement ces questions qui sont abordées sous différents angles par les contributions à la présente revue de M. Pellas, de Mme Di Lauro ou de M. Pezet.

Si l'objectif poursuivi par la fiscalité comportementale est rattachable à l'intérêt général, éminent motif législatif, encore faut-il que plusieurs principes juridiques soient respectés, que ce soit le principe d'égalité en matière fiscale (en droit constitutionnel français) ou l'interdiction des distorsions de concurrence (en droit de l'Union européenne).

Contrairement à ce qui semble défendu par la doctrine organique (v. note 7), et comme M. Pellas par exemple le rappelle, il n'existe pas une fiscalité comportementale par essence qui serait soumise à un contrôle plus rigoureux puisque 1°) l'impôt comportemental reste un impôt – il a donc aussi un rendement<sup>14</sup> et 2°) poursuivant un objectif précis, il est logique qu'il soit contrôlé par le Conseil au regard de celui-ci, ce qui entraîne mécaniquement une évaluation parfois plus rigoureuse<sup>15</sup>.

### B) Les problèmes de pertinence sociologique de la fiscalité comportementale

Le premier problème d'ampleur posé par la fiscalité comportementale tient à l'absurdité relative de certains objectifs de politique fiscale. Evidemment, cette absurdité peut s'expliquer par le caractère archaïque, voire dépassé de l'objectif initial, souvent moralisateur, de la mesure fiscale, face à l'évolution de la société. Par exemple, on prête à Cromwell la création en Angleterre d'un impôt sur le savon, autant pour des raisons financières<sup>16</sup> (un produit dont la consommation augmente constitue une matière intéressante à imposer) que pour des raisons puritaines<sup>17</sup> (la

11 - V. par ex. J.-Ph. Barde, N. A. Braathen, S. Clark et C. Heady, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE. Problèmes et stratégies*, Paris, OCDE, 2001, 152 p.

12 - Bien que les principes du droit de l'environnement, spécialement celui du pollueur-payeur, s'appliquent moins à la fiscalité environnementale que les principes classiques du droit fiscal contenus dans la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

13 - V. dans la présente revue la contribution de M. Friant-Perrot.

14 - V. les remarques de Florent Rombourg dans sa contribution à la présente revue : par définition un impôt a un rendement, les taxes comportementales ont une double nature.

15 - Observons que dans son ouvrage d'une très grande subtilité B. Lignereux nuance beaucoup l'opposition entre fiscalité de rendement et fiscalité comportementale. V. la synthèse de la jurisprudence constitutionnelle par le même auteur, « Quel impact de la transition écologique sur le droit fiscal ? », *RFFP* n°163, 2023, p. 119-130.

16 - V. Ph. Minard, « L'État militaro-fiscal anglais au XVIII<sup>e</sup> siècle », *RHMC*, 2018, n° 65-4, p. 168.

17 - C'est le point de vue défendu par l'écrivain libertarien J.-F. Nimsgern, *Histoire des impôts improbables*, Paris, Les belles lettres, coll. « Les insoumis », 2016, p. 68.

méfiance à l'égard d'un tropisme grandissant de la population britannique pour les soins du corps)<sup>18</sup>. Devenue une absurdité sanitaire, il faut tout de même attendre le XIX<sup>e</sup> siècle pour qu'il soit supprimé par Gladstone en 1853.

La fiscalité comportementale non intentionnelle peut aussi être contraire aux objectifs de la politique de santé publique. On peut donc parler ici d'effets pervers et il faut garder ce problème à l'esprit quand on parle de fiscalité comportementale. Par exemple, les taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) appliquée aux aliments ont provoqué plusieurs comportements indésirables. En Angleterre, l'exclusion législative des chips de pomme de terre du taux à 0 % pour les aliments, appliquée strictement par le juge<sup>19</sup>, a provoqué un avantage inattendu pour les produits apéritifs ne comportant que peu de pommes de terre et beaucoup d'additifs encore plus néfastes pour la santé<sup>20</sup> : plus la tige apéritive comporte de gras, de sel et d'émulsifiants plutôt que de la pomme de terre, moins elle est taxée à la TVA ! De même, en France, le taux de TVA normal appliqué au chocolat (héritage de l'époque où il s'agissait d'un produit de luxe), aboutit à ce que le chocolat de bonne qualité (noir) soit surtaxé par rapport aux produits vaguement chocolatés issus de la grande transformation industrielle<sup>21</sup>.

Mais observons tout de même que l'absurdité arguée de la fiscalité comportementale, et particulièrement nutritionnelle, est souvent une présentation biaisée de ces mesures fiscales formulées par les lobbys défendant les intérêts des producteurs.

Le second problème qu'il faut soulever est celui de l'efficacité de la fiscalité comportementale, quelle que soit sa forme : économique, sociale, etc. Les points de vue sur cette question sont multiples. C'est d'abord la question historique de l'efficacité de l'impôt lui-même, son efficacité financière. Adam Smith prônait à ce sujet une règle d'économie qui voulait que les frais de recouvrement et de contrôle de l'impôt soient les plus réduits possibles afin que le rendement de celui-ci soit positif<sup>22</sup>. Il est vrai que la fiscalité comportementale peut être volontairement dissuasive et préférer l'objectif de santé publique plutôt que le rendement. Il y a ensuite, et surtout, le problème de la mesure de l'efficacité de l'impôt sur le comportement des contribuables. Cela pose non seulement une question méthodologique (en simplifiant, c'est celle de la distinction scientifique entre les effets de l'impôt et les effets d'autres facteurs sur la consommation des contribuables) mais aussi une difficulté d'identification des conséquences de l'impôt. Sur ce dernier point, nous renvoyons dans la présente revue à la contribution de Fabrice Etilé et Yann Le Bodo : en apparence l'impact direct de la taxe nutritionnelle peut être faible mais, comme ils le remarquent très justement, c'est peut-être que l'impact est différent, indirect. Il peut être d'alerter les industriels pour qu'ils modifient leurs productions. C'est donc une question complexe et logiquement sujette à controverse.

Cette question de l'efficacité de la fiscalité comportementale est aussi liée à la question lancinante de la pertinence de son tarif. Relevons, à ce sujet, la faiblesse fréquemment soulignée de l'effet prix de la fiscalité environnementale<sup>23</sup>. Dans sa contribution précitée, Florent Rombourg pose le problème à propos de l'hybridité de la taxe soda. Et cela renvoie directement à la difficulté classique de contradiction de politiques publiques. Il y a ici une opposition entre politique de santé et politique du pouvoir d'achat. M. Rombourg souligne à ce propos la déconnexion entre fiscalité nutritionnelle et justice fiscale, ce qui freine le développement de la première.

Ce dernier point mène très logiquement au troisième problème principal posé par la fiscalité comportementale : celui de son acceptabilité sociale. C'est une question délicate qui se trouve au cœur de notre sujet, tant du point de vue de l'analyse économique de la répercussion des mesures fiscales, que de celui de l'analyse politique. C'est évidemment en matière de fiscalité environnementale que le sujet est le plus brûlant, en raison des récents mouvements sociaux qui l'ont pris, notamment, pour cible : « bonnets rouges » en Bretagne en octobre 2013 contre

18 - Il n'était évidemment pas spécifique au Royaume-Uni et ce droit d'accise existait autant dans un pays protestant comme la Hollande que catholique comme l'Autriche : v. F. Esquirol de Parieu, *Traité des impôts*, Paris, Cotillon-Guillaumin, T. 2, 2<sup>e</sup> éd. 1866, p. 484-486.

19 - *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Procter & Gamble UK* [2009] Court of Appeal (England and Wales) Civ 407.

20 - V. R. De La Feria, « EU VAT rate structure: towards unilateral convergence? », in F. Querol (dir.), *La réorientation européenne de la TVA*, Toulouse, Presses UT1, 2014, p. 105.

21 - Nous nous permettons de renvoyer à F. Bin, « N comme Nutella. Chocolat et finances publiques », in M. Touzeil-Divina et D. Espagno-Abadie (dir.), *Les mots d'Annie Héritier. Droit(s) au cœur et à la culture, Mélanges à la mémoire d'Annie Héritier*, Paris, CLUD L'épitoge - LGDJ, 2017, p. 181-186. V. aussi V. Alvarez et R. Roquebert in F. Le Mentec et al., « Fiscalité et fêtes de fin d'année », *Dr. fisc.* 2012, n°51-52, ét. 562, §.4-7.

22 - A. Smith, *Recherches sur la nature et la cause de la richesse des nations*, trad. de G. Garnier et Ad. Blanqui, Paris, GF-Flammarion, 1991, vol. 2, p. 458.

23 - Par ex., sur l'insuffisance des taux de la taxe général sur les activités polluantes (TGAP) à l'époque, v. Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement*, 23<sup>e</sup> rapport au président de la République, Paris, JO, 2005, p. 62.

l'eurovignette sur les poids lourds<sup>24</sup> ou « gilets jaunes », mouvement provoqué en octobre 2018 par le prix des carburants à la pompe et qui visait les hausses de tarif de la taxe sur l'essence (taxe intérieure sur la consommation de produits énergétique) provoquées par la taxe carbone qui y avait été introduite en 2014. Cette récurrence explique que le CPO lui ait consacré un rapport particulier récemment<sup>25</sup>.

Il ne s'agit pas ici de reprendre les critiques d'ordre moral des économistes néolibéraux, opposés par principe à la fiscalité, mais de poser un problème concret : comment appliquer les mesures comportementales en obtenant l'assentiment des contribuables ? Sur ce sujet, en matière de taxe carbone, il faut bien observer une différence de méthode et de résultats entre les *Green Tax commissions* scandinaves<sup>26</sup> et les réformes fiscales françaises : il y a à la fois un problème d'information et un problème d'adhésion. Sur ce point, il y a une nette différence entre la fiscalité environnementale, qui cherche à modifier les comportements à long terme et nécessite une adhésion continue des contribuables, et la fiscalité nutritionnelle dont l'efficacité repose sur la réaction provoquée à court terme sur les comportements de consommation<sup>27</sup>.

En conclusion, il faut observer combien les lobbys se mobilisent sur les questions que nous venons de soulever<sup>28</sup>. C'est bien parce que leurs intérêts sont touchés, que la fiscalité comportementale a un impact et que, dès lors, son abandon pur et simple est des moins probables.

## II – Des taxes comportementales qui répondent malgré tout à plusieurs objectifs des politiques publiques

La première raison de la pérennité future des impôts comportementaux tient simplement à leur origine ancienne. Cela a parfois donné lieu à des illustrations assez baroques. C'est le cas de la taxe sur la barbe de Pierre le Grand. Il ne s'agissait pas d'une banale imposition sur une pratique à la mode. Ce cas russe diffère de l'objectif purement budgétaire et se rapproche de notre sujet<sup>29</sup>. En effet, après avoir constaté la mode en Occident, le tsar, soucieux d'occidentaliser son pays, interdit costumes traditionnels et barbes. Face aux protestations il convertit l'interdiction en un impôt annuel par un oukase de 1705<sup>30</sup>. L'obligation de payer l'impôt pour ceux qui voulaient conserver leur barbe s'accompagnait de la remise d'un jeton attestant le paiement. L'ambition était grande et le résultat forcément limité. Après avoir été aggravé par ses successeurs, l'impôt fut supprimé par la Grande Catherine. Même s'il s'agit d'un symbole (ce qui n'est pas négligeable), la cible de la mesure fiscale comportementale ne pouvait à elle seule provoquer le changement culturel visé.

De semblable façon, taxer les cigarettes ne suffit pas pour lutter contre le tabagisme et imposer certaines pollutions ne suffit pas à freiner le réchauffement climatique. Pourtant, les résultats existent et, au-delà de cette

24 - Cour des comptes, « L'écotaxe poids lourds : un échec stratégique, un abandon coûteux », in *Rapport public 2017*, Paris, La documentation française, T.1, p. 199-230.

25 - J. Anne-Braun et T. Guédon, *Le consentement à la fiscalité environnementale*, Rapport particulier n°1, Paris, CPO, 9 fév. 2022, 107 p.

26 - Nous nous permettons de renvoyer à notre étude publiée avec P. Beltrame : « La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord : un exemple de politique fiscale concertée », in *Réformes de Finances Publiques et Modernisation de l'Administration. Mélanges Robert Hertzog*, Paris, Economica, 2010, p. 31-42.

27 - E. Deglaire « Pour être efficace, la hausse ou la baisse des taxes comportementalistes doit être significative et soudaine », *Observatoire de la fiscalité comportementale*, Tribune, 12 juin 2023, <https://fiscalite-comportementale.org/tribune-demmanuelle-deglair/> consulté le 10 juin 2024.

28 - « 70 % des Suisses rejettent un impôt sur le sucre » : résultats présentés par le Groupe d'information Boissons rafraîchissantes (GIBR), association suisse regroupant les producteurs de soda, de la onzième édition de son sondage « Alimentation et activité physique » en mars 2024 : <https://www.gi-boissons-rafraichissantes.ch/actualites/les-suisses-et-les-suissesses-veulent-avoir-le-choix-en-matiere-dalimentation/> consulté le 10 juin 2024.

29 - Certes, les besoins militaires – la guerre du Nord entraîna l'augmentation des dépenses et le creusement du déficit à compter de 1703 : v. F.-D. Liechtenhan, *Pierre le Grand : Le premier empereur de toutes les Russies*, Paris, Tallandier, 2015, p. 303 – nécessitaient des recettes supplémentaires au début du XVIII<sup>e</sup> siècle, contribuant à un contexte très favorable à l'inventivité fiscale.

30 - « L'impôt sur la barbe en Russie », *Le magasin pittoresque*, 1855, p. 327-328. Contrairement à ce que diverses compilations anglo-saxonnes de curiosités fiscales prétendent, il n'a jamais existé de taxe semblable en Angleterre sous Henri VIII : v. la mise au point sur l'absence de source historique qui en attesterait par un « historien de la barbe » (une spécialité britannique sans doute), le Dr Alun Withey, cité par E. Ailes, « Hirsute poursuit: Dodging the 'beard tax' and other historical levies », *BBC*, 11 avr. 2016 : <https://www.bbc.com/news/uk-35997919>, consulté le 26 juill. 2024.

ancienneté, la profusion récente d'études sur le sujet<sup>31</sup> montre que loin de disparaître, la fiscalité comportementale a de beaux jours devant elle. Sans exhaustivité, nous pouvons identifier plusieurs facteurs de cette persistance : cette fiscalité évolue avec la société **(A)**, elle complète d'autres mesures de régulation **(B)**, elle présente malgré tout des résultats positifs **(C)** et, enfin, comme tout impôt, elle procure d'utiles recettes financières **(D)**.

### **A) La fiscalité comportementale est protéiforme quant à ses motifs, ce qui est un gage de mutabilité et d'adaptabilité aux changements sociaux**

Mme Friant-Perrot souligne elle-aussi dans sa communication la souplesse de cet instrument qui assure son renouvellement permanent. Nous avons déjà cité l'exemple historique anglais de la taxe sur le savon, supprimé par Gladstone quand elle ne fut plus opportune. De même, si les perruques furent taxées au XVIII<sup>e</sup> siècle<sup>32</sup>, ainsi que la poudre pour ces dernières en Angleterre<sup>33</sup>, ces impositions sur la consommation de luxe, soutenues par J.-J. Rousseau<sup>34</sup>, disparurent avec la mode correspondante.

Au-delà de ces mesures passagères, des impôts anciens peuvent se renouveler : taxes sur le tabac, l'alcool. C'est la question qui se pose pour les jeux d'argent. Interdits en principe, ils sont tolérés dans le cadre d'un monopole public rapportant des recettes budgétaires substantielles aux budgets de l'État et des collectivités locales<sup>35</sup>. Si la dimension morale du sujet explique l'ancienneté des prohibitions en la matière, les problématiques de santé publique sont désormais posées en termes de ludopathie, mais sans que la question de son traitement fiscal n'ait beaucoup évoluée malgré les suggestions d'adaptation aux nouvelles pratiques économiques et sociales en la matière<sup>36</sup>.

Sur ce plan, la taxe soda marque un renouvellement de la fiscalité comportementale, en attendant d'autres innovations. Une fiscalité sur la viande<sup>37</sup>, pour des raisons sanitaires et environnementales, est discutée depuis quelques années.

### **B) La fiscalité comportementale est une alternative à d'autres moyens de politiques publiques et notamment à l'interdiction de comportements.**

Là encore, le point est souligné par notre collègue, M. Friant-Perrot. La fiscalité comportementale est à la fois une alternative et un complément à des mesures de police, ou mesures de régulation<sup>38</sup>.

Il est vrai que le résultat peut être le même, comme on a pu le voir avec la taxe « prémix », sur les boissons mélangeant alcool et sodas, en 1997 : le marché en a été asséché, comme l'a souligné dans sa communication notre collègue Florent Rombourg. Cette taxe est ainsi rattachée aux taxes « à faible rendement », comme elles le sont en Allemagne<sup>39</sup>.

31 - V. les rapports sénatoriaux précités et les propositions de forte hausse de la taxe soda dans les débats du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2024.

Pour les perspectives en droit de l'Union européenne, v. la récente note de P. Baert qui évoque les perspectives de taxe sur le sucre, l'avion ou la viande : « Shaping choices: Behavioural taxation in the EU », Parlement européen, 16 oct. 2024, 11 p. : [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/fr/document/EPRS\\_BRI\(2024\)762466](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/fr/document/EPRS_BRI(2024)762466), consulté le 26 oct. 2024.

32 - M. K. Gayne, « La taxe de 1706 sur les perruques : l'intégration du corps dans la société marchande de l'Ancien Régime », in C. Lanoë, M. Da-Vinha et B. Laurieux (dir.), *Cultures de cour, Cultures du corps, XIV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle*, Paris, PUPS, 2011, p. 227-242.

33 - *Duty on Hair Powder Act* du 30 avr. 1795, abrogé en 1861.

34 - V. sa contribution à l'Encyclopédie : J.-J. Rousseau, *Discours sur l'économie politique*, Paris, Vrin, 2002, p. 79-80 et les commentaires de « Chapitre 1 / Gouverner les conduites par la fiscalité ? Une brève histoire des débats sur le pouvoir incitatif de l'impôt (XVIII<sup>e</sup>-XXI<sup>e</sup> siècle) », in S. Dubuisson-Quellier (dir.), *Gouverner les conduites*, Paris, Presses de Sciences Po, 2016, p. 68. C. Lanoë, « Les perruques de Jean-Jacques Rousseau et de Jacques-Louis Ménétra, artisan vitrier parisien », *Parlement[s], Revue d'histoire politique*, 2021/3, n° 34, p. 135-144.

35 - F. Trucy, *Les jeux de hasard et d'argent en France : l'Etat croupier, le Parlement croupion ?*, Rapport d'information n° 223 (2001-2002), Paris, Sénat, 13 fév. 2002, 337 p.

36 - V. sur ce sujet A. Rosa, « La fiscalité des paris en ligne », *Dr. fisc.*, n°26, 2024, ét. 292, spéc. p. 21-22.

37 - Malgré l'exemple de l'échec de la taxe danoise sur les graisses saturées en 2011-2013 : v. E. Doineau, Rapport sénat. précité, p. 39-40. D'autres outils fiscaux sont explorés : v. les suggestions en Belgique : « Les experts mandatés par le ministre des Finances suggèrent de relever le taux de TVA sur la viande de 6 à 12 %, voire à 21 %. Ce serait bon pour l'environnement mais aussi pour la santé, assurent-ils. » : D. Berns, « Pour les experts, taxer le carbone est nécessaire mais insuffisant », *Le Soir*, 7 juill. 2022, p. 4-5.

38 - Le professeur Didier Truchet distingue les deux dans son manuel de Droit administratif, aux Puf, 10<sup>e</sup> éd., 2023, mais en précisant qu'il s'agit de régulation économique, ce qui ne correspond pas exactement au cas de la fiscalité comportementale, complément (et donc plus proche) de mesures de police.

39 - Th. Wahl (dir.), *Les taxes à faible rendement*, Paris, Inspection générale des finances, Rapport n° 2013-M-095-02, fév. 2014, tome 1, p. 4 et p. 6.

### C) La fiscalité comportementale présente des résultats significatifs malgré les critiques dont elle fait l'objet et les limites observées

Il n'est pas contesté que les taxes sur le tabac ont un impact sur la consommation, même si cela peut aussi être une baisse de la consommation interne en raison de la fraude. Ce phénomène, dont la taxe « prémixée » est la version la plus poussée, est observable aussi en fiscalité de l'environnement, et plus particulièrement sur la fiscalité qui est statistiquement incluse par l'OCDE et Eurostat dans celle-ci, non pas pour son objectif, qui à l'origine n'avait rien d'incitatif, mais pour cet effet prix sur les carburants. A l'inverse du cas français et plus largement européen, le prix réduit de l'essence a favorisé en Amérique la fabrication de moteurs très consommateurs de carburants avec les effets environnementaux associés<sup>40</sup>. Ainsi, aujourd'hui, la taxe sur les carburants procure plus de la moitié de la fiscalité environnementale française (30 milliards d'euros sur 56).

Mais tout le problème est de savoir à quel niveau se situer. Par exemple la taxe soda n'a que peu d'impact sur les consommateurs aisés, même conscients de leur problème d'obésité. Mais comme le remarque une récente note du CPO<sup>41</sup> le caractère régressif de cette fiscalité en assure l'efficacité sur la population dotée d'un faible pouvoir d'achat où se situent particulièrement des problèmes nutritionnels. C'est un autre aspect de la dissociation entre fiscalité comportementale et justice fiscale étudiée dans sa communication par Fl. Rombourg. On peut d'ailleurs envisager de répondre aux problèmes de pouvoirs d'achat avec un autre outil économique<sup>42</sup>.

De la même façon, la question de la fiscalité des boissons est importante dans un contexte de choix en terrasse : la santé publique n'est pas compatible avec un alcool meilleur marché que les boissons non alcooliques<sup>43</sup>. De même se pose le problème d'un choix entre les boissons sucrées et non sucrées.

### D) La fiscalité comportementale permet de sécuriser des recettes utiles

Enfin, il est notable que la question de l'affectation des recettes est intimement liée à la celle de la fiscalité comportementale. C'est le sujet traité par ma collègue A.-C. Dufour dans sa communication.

Ainsi, comme le remarquait fort utilement le professeur Hertzog à propos de la fiscalité environnementale, l'affectation permet de sanctuariser des financements<sup>44</sup>. Ce fut fort utile pour financer la politique de l'environnement avant que les critiques de la Cour des comptes n'amènent le législateur à réaffecter plusieurs recettes environnementales au budget général de l'État. Et cela n'empêche évidemment pas que ces affectations soient évolutives et parfois hasardeuses<sup>45</sup>.

## En conclusion

Lors d'un colloque organisé il y a dix ans par le Conseil d'État sur la fiscalité sectorielle<sup>46</sup>, qui touche en partie notre sujet, se posait déjà la question de l'avenir de celle-ci. Le problème, juridique, qui semblait central était celui de la rationalisation de cette fiscalité pour en assurer l'avenir. Dans sa contribution, notre collègue M. Friant-Perrot ne dit pas autre chose : la taxe soda pose le problème d'un ensemble de mesures cohérentes et complémentaires.

40 - Evidemment, cet effet prix n'explique pas tout et doit être replacé dans un ensemble : par exemple l'impact des grands espaces sur la taille des véhicules aux Etats-Unis, là où l'étroitesse des rues rendait les Cadillac impropres à la circulation dans nombre d'agglomérations françaises. De la même façon, l'absence de limitation autoroutière de la vitesse a favorisé la production de grosses cylindrées en Allemagne alors que la France est spécialisée dans la production de petites cylindrées.

41 - V. R. Hertzog, *La fiscalité nutritionnelle*, note n°5 de 2023, p. 8 : <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/la-fiscalite-nutritionnelle> consulté le 10 juin 2024.

42 - Comme le rappelait Tinbergen, il faut un instrument par objectif de politique économique : J. Tinbergen, *On the Theory of Economic Policy*, North-Holland, 1952 : trad. fr. *Techniques modernes de la Politique économique*, Paris, Dunod, 1961.

43 - v. la communication dans cette revue de Fl. Rombourg sur ces questions de substitution.

44 - V. R. Hertzog, « Les politiques de l'environnement doivent-elles disposer de ressources spécifiques ? », in O. Godard (dir.), *Le Droit et l'environnement* : Actes des Journées de l'Environnement du CNRS-PIREN, Paris, CNRS, 1990, p. 103-127.

45 - V. les critiques de R. Hertzog à propos de la TGAP affectée un temps à la politique de réduction du temps de travail : « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) : un impôt contestable, mal adapté à la lutte contre les gaz à effet de serre », in Y. Petit (dir.), *Le Protocole de Kyoto : mise en œuvre et implications*, Presses univ. de Strasbourg, 2002, spéc. p. 197-205.

46 - Conseil d'Etat, *La fiscalité sectorielle*, Actes du colloque du 5 juin 2015, Paris, La documentation française, 2016, 148 p.

C'est donc la question que nous devons nous poser, que ce soit pour la fiscalité environnementale – où le problème est d'ampleur, soulevé depuis longtemps et objet d'une politique de longue haleine<sup>47</sup> – ou pour la taxe soda : quelle rationalisation au regard de son environnement et quelle rationalisation interne, celle de ses modalités au regard de ses objectifs ? Cela exige une approche pluridisciplinaire, à l'image du colloque d'aujourd'hui.

**Fabrice Bin**

---

47 - V. notamment les analyses de Guillaume Sainteny sur son action au ministère de l'environnement : *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Paris, Buchet-Chastel 2012, p. 209-217. C'est un problème constant : « les actifs émetteurs de CO2 et leurs revenus sont sous-taxés, alors que les espaces naturels qui sont des puits de carbone sont surtaxés », entretien avec Irène Inchauspé, *L'Opinion*, 7 mars 2022 : <https://www.lopinion.fr/economie/guillaume-sainteny-la-fiscalite-francaise-entrave-la-transition-ecologique>. Consulté le 10 juin 2024.

## CHARTRE DES CONTRIBUTEURS DU JOURNAL DE DROIT DE LA SANTE ET DE L'ASSURANCE MALADIE

Pour soumettre un article ou pour tout échange avec l'équipe éditoriale, veuillez écrire à [jdsamids@gmail.com](mailto:jdsamids@gmail.com).

### **Format des contributions**

Les articles comportent approximativement entre 20 000 et 40 000 caractères (espaces compris) et sont envoyés à la rédaction sous format Word. Les notes de bas de page sont à privilégier par rapport aux notes de fin d'article.

Les débuts d'articles doivent être présentés ainsi : le prénom, le nom et la fonction de l'auteur, le titre de la contribution, puis un résumé de cinq lignes de l'article, en français et en anglais. A la suite du résumé, l'auteur indique 3 à 6 mots-clés représentatifs de sa contribution, en anglais et en français.

Les citations de plus d'une ligne sont mises en italique. Les notes de bas de page se terminent par un point.

### **Qualité des contributions**

Les auteurs s'engagent à envoyer des articles publiables en l'état.

Le travail de l'équipe éditoriale doit se limiter à un travail de mise en forme et ne doit pas constituer un travail de réécriture du contenu. Si tel devait être nécessaire, l'article pourrait être refusé.

L'article, une fois réceptionné par l'équipe éditoriale, est soumis, en aveugle, au comité de lecture de la revue pour validation ou refus. Des demandes de corrections ou de précisions pourront aussi être formulées à l'auteur.

Les articles soumis par des doctorants ou des étudiants de Masters doivent être au préalable validés par le directeur de recherche ou un responsable pédagogique.

Après mise en page par l'équipe de rédaction selon les exigences éditoriales, les articles sont soumis aux auteurs pour validation.

### **Lutte contre le plagiat et l'auto-plagiat**

Les contributions soumises doivent être des textes originaux non publiés ailleurs. Les auteurs et coordonnateurs de la revue doivent faire preuve de vigilance sur les problématiques de plagiat et d'auto-plagiat. La direction de la revue attire l'attention des auteurs sur le fait que les articles sont contrôlés par un logiciel anti-plagiat.

### **Respect des délais de soumission des articles**

Les dates butoirs pour la soumission des articles sont les suivantes :

- 31 octobre
- 31 janvier
- 31 mai

### Directeur de la publication

**EDOUARD KAMINSKI**  
Président de l'Université Paris Cité

### Directrice de la rédaction

**LYDIA MORLET-HAÏDARA**  
Directrice de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

### Appui à la relecture

**ADÉLIE CUNÉO**  
Juriste à l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**LAURENCE WARIN**  
Docteure en droit public de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

### Conception graphique

**CHARLOTTE DE BRUYN**  
Ingénieur d'études à l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

### Comité international

**FERNANDO AITH**  
Professeur à l'Université de Sao Paulo - USP, Co-Directeur du Centre d'Etudes et de Recherches en Droit de la Santé

**SABRINA BURGAT**  
Professeure aux Facultés de droit de Neuchâtel et Genève, Co-directrice de l'Institut de droit de la santé

**ANNE-SYLVIE DUPONT**  
Professeure aux Facultés de droit de Neuchâtel et Genève, Co-directrice de l'Institut de droit de la santé, Chaire de droit de la sécurité sociale

**JEAN-MARC HAUSMAN**  
Professeur, Faculté de droit et de criminologie, Université de Louvain (Belgique) et Gastdocent, Faculteit Rechtsgeleerdheid en Criminologische Wetenschappen, Katholieke Universiteit Leuven (Belgique)

**SANDRA HOTZ**  
Professeure à la Faculté de droit de Neuchâtel, Co-directrice de l'Institut de droit de la santé

**LARA KOURY**  
Professeure agrégée, Codirectrice du Groupe de recherche en santé et droit de McGill

**MÉLANIE LÉVY**  
Professeure à la Faculté de droit de Neuchâtel, Co-directrice de l'Institut de droit de la santé

**AUDREY FERRON-PARAYRE**  
Professeure agrégée, Section de droit civil, Faculté de droit de l'Université d'Ottawa (Canada), codirectrice de l'Observatoire pluridisciplinaire sur le devenir du droit privé et chercheuse au Centre de droit, politique et éthique de la santé

**CATHERINE RÉGIS**  
Professeure à la Faculté de droit de l'Université de Montréal, titulaire d'une Chaire de recherche du Canada en droit et politiques de la santé, chercheuse au Centre de recherche en droit public et co-directrice du Hub santé - Politique, Organisations et Droit (H-POD)

**GENEVIÈVE SCHAMPS**  
Professeur à l'Université Louvain-la-Neuve, Directrice du centre de droit médical et biomédical, Vice-rectrice du Secteur des sciences humaines

### Comité éditorial et scientifique

**STÉPHANE BRISSY**  
Maître de conférences en droit privé à l'Université de Nantes, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**CAROLINE CARREAU**  
Maître de conférences émérite en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**PHILIPPE COURSIER**  
Maître de conférences HDR en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**ANNE DEBET**  
Professeur en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**ALBANE DEGRASSAT-THÉAS**  
Maître de conférences HDR, praticien hospitalier, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**LUC GRYNBAUM**  
Professeur en droit privé à l'Université Paris Cité, Chef du département de droit, économie et de gestion de l'école de droit d'Abu Dhabi, Avocat Of Counsel chez de Gaulle Fleurance & associés, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris

**ANNE LAUDE**  
Professeur des Universités en droit privé, doyen honoraire de la Faculté de droit, d'économie et de gestion, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France, Présidente d'honneur de l'Association française de droit de la santé

**CAROLINE LE GOFFIC**  
Professeur de droit privé à l'Université de Lille, Membre du CRDP - Equipe LERADP, membre associée de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**CLÉMENTINE LEQUILLERIER**  
Maître de conférences en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**CAMILLE MARÉCHAL POLLAUD-DULIAN**  
Maître de conférences HDR en droit privé, Directrice du Master 2 DGAN, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**MARIE MESNIL**  
Maîtresse de conférences en droit privé, Faculté de droit Jean Monnet, Université Paris Saclay, Chercheuse à l'Institut Droit Ethique et Patrimoine (IDEP), Paris-Saclay, Chercheuse associée à l'Institut Droit et Santé (IDS), Université Paris Cité

**LYDIA MORLET-HAÏDARA**  
Maître de conférences HDR en droit privé à l'Université Paris Cité, Directrice de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**DAVID NOGUÉRO**  
Professeur en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**PASCAL PAUBEL**  
Professeur associé à l'Université Paris Cité, Chef de service du SEPBU, AGEPS, AP-HP, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**JÉRÔME PEIGNÉ**  
Professeur à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**DIDIER TABUTEAU**  
Professeur associé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France

**ANA ZELCEVIC-DUHAMEL**  
Maître de conférences HDR en droit privé à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, F-75006 Paris, France