



**HAL**  
open science

# **Les enjeux juridiques de la Taxe Soda Taxes nutritionnelles, fiscalité environnementale : quel avenir pour les taxes comportementales ?**

Fabrice Bin

## ► To cite this version:

Fabrice Bin. Les enjeux juridiques de la Taxe Soda Taxes nutritionnelles, fiscalité environnementale : quel avenir pour les taxes comportementales ?. Journal de droit de la santé et de l'assurance maladie, 2024, 41. <hal-04903280>

**HAL Id: hal-04903280**

**<https://hal.science/hal-04903280v1>**

Submitted on 21 Jan 2025

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

## 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. Beaufile, *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 XVIIIe 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.