



HAL
open science

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

Fabrice Pezet

► To cite this version:

Fabrice Pezet. Une flexibilité contrainte ? – La réglementation relative aux aides d’État adaptée aux particularités de la fiscalité nutritionnelle. *Journal de droit de la santé et de l’assurance maladie*, 2024, 41. <hal-04903314>

HAL Id: hal-04903314

<https://hal.science/hal-04903314v1>

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

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-clefs

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* »¹, 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* »². 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 faussée³. 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* »⁴. 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 publique⁵. 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^{ère} ch., 25 juillet 2018, aff. C-103/17, *Messer France SAS*, publié au recueil numérique ; CJUE, 3^{ème} ch., 5 mars 2015, aff. C-553/13, *Tallinna Etevõtlusamet c/ Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, publié au recueil numérique ; CJUE, 3^{ème} ch., 27 février 2014, aff. C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL c/ Generalitat de Catalunya*, publié au recueil numérique ; CJCE, 5^{ème} 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 concurrence⁶. L'article 107 TFUE distingue trois catégories d'aides : les aides « *incompatibles avec le marché intérieur* » (article 107 TFUE, paragraphe 1^{er}) ; 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 cumulatifs⁷. Esquissés par l'article 107 TFUE, paragraphe 1^{er}⁸, 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'impôt⁹, dès lors que cette sélectivité ne se justifie pas par l'économie générale du système d'imposition¹⁰. 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* »¹¹, 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^{ème} 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^{ème} 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^{ème} 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^{er} 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]* »¹². 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 Poiras Maduro a indiqué que « *l'organisation [des systèmes fiscaux] relève en principe de la seule compétence des États membres* »¹³. 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* »¹⁴.

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 Poiras 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 »¹⁵. 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 »¹⁶. 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 saturées¹⁷. 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 »¹⁸. 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 »¹⁹. Un constat similaire peut être fait s'agissant de la taxe irlandaise sur les boissons sucrées²⁰. 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 »²¹.

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 européenne²², 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 membres²³. 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^{ème} 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.

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.

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^{ème} 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* »²⁴.

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* »²⁵. 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 exonérations²⁶. Dans le cas d'un « *prélèvement autonome* », le cadre de référence est déterminé eu égard au prélèvement lui-même²⁷. 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* »²⁸. 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'extraction²⁹. 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 santé³⁰. 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* »³¹. Dans le second cas, le but est « *de promouvoir une meilleure alimentation et d'améliorer la santé de la population danoise* »³². 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* »³³. 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*³⁴ est parlant à cet égard, une logique similaire se retrouve dans la décision *ANGED*³⁵ 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^{ère} 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* »³⁶.

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* »³⁷. 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* »³⁸ ou d'une « *discrimination* »³⁹ 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 polluants⁴⁰. 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 seconds⁴¹. 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^{ème} ch., 9 octobre 2014, aff. C-522/13, *Navantia SA*, publié au recueil numérique, points 35 à 37 ; v. CJUE, 1^{ère} 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'imposition⁴². 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 publique⁴³. Pour le Danemark⁴⁴, 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.