Intitulé du cours : DRT-7022 *Gouvernance de l'entreprise*
Année d'étude : Maîtrise, automne 2019.
Nom du professeur : TCHOTOURIAN.

UNIVERSITÉ LAVAL
Faculté de droit

TRAVAIL DE RECHERCHE

SUJET:

Irresponsabilité fiscale des grandes entreprises : la solution de la taxe française ?

Nom et Prénom : NAUT Cyriaque
Numéro d'étudiant : 1111274148

Table des matières

Résumé……3
Introduction……4
Section 1. Le constat d'une fiscalité mise à mal par l'internationalisation des acteurs……..6
Section 2. Les solutions nationales contre les GAFA……8
Paragraphe. 1 Retour sur le régime exact de la taxe française……8
Paragraphe 2. L'hésitation du Canada……9
Section 3. Une taxe imparfaite……..10
Paragraphe 1. Une légitimité de la TSN contestable en droit interne……...11
Paragraphe 2. Une légitimité de la TSN contestable en droit interne de l'Union européenne.12
Section 4. Une solution supranationale……13
Conclusion……16
Tables Bibliographiques……17

Résumé

Ce papier a pour objectif de revenir sur la taxe sur les services numériques adoptée par la France le 11 juillet 2019 pour tenter de lutter contre l'optimisation fiscale des grandes entreprises du numérique. Sa création s'explique par un contexte économique nouveau qui a remis en cause le système fiscal traditionnel. Critiquable à plusieurs titres, cette nouvelle taxe a pour intérêt de démontrer une volonté de donner une responsabilité fiscale aux entreprises à l'égard de la société. Sans faire une revue des solutions alternatives, il s'agit donc de montrer la prise de conscience internationale des États à réévaluer leur politique fiscale. Cette nouvelle réglementation ne vise pas à traiter la fiscalité à l'égard de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) en tant que moyen, mais bien traiter la fiscalité comme un élément et une fin de la RSE.

The purpose of this paper is to review the digital services tax adopted by France on 11 July 2019 in an attempt to combat tax optimisation for large digital companies. Its creation is explained by a new economic context that has challenged the traditional tax system. This new tax is criticizable in several respects, and has the advantage of demonstrating a desire to give companies fiscal responsibility towards society. Without reviewing alternative solutions, it is therefore a question of showing the international awareness of States to reassess their tax policy. This new regulation does not aim to consider taxation of CSR as a means, but rather to see it as an element and an end of CSR.

Introduction

Qu'est-ce qu'une grande entreprise? Les critères les plus souvent appliqués sont ceux du chiffre d'affaires, du bilan ou du nombre d'employés. La France retient des seuils respectifs de 1,5 milliards d'euros de chiffre d'affaires, plus de 2 milliards d'euros de total de bilan et de 5000 salariés[1]. Les critères sont alternatifs: dès lors qu'une entreprise dépasse un de ces seuils, elle sera considérée comme une grande entreprise. De la tertiarisation, en passant de la robotisation à la digitalisation, une entreprise peut avoir un impact économique considérable tout en disposant de peu de moyens humains. A cette déconnexion de la ressource humaine au résultat économique s'est superposée une autre dissociation: celle du lieu de la ressource économique au lieu de taxation. Plus exactement, le caractère international ou transnational d'une entreprise permet de choisir le pays d'imposition: la localisation des profits n'est plus la localisation des activités. Optimisation fiscale, planification fiscale ou évitement fiscal, il n'en reste pas moins que ces pratiques totalement légales sont de plus en plus dénoncées pour leur manque de moralité. Toutefois, au-delà de l'appréciation subjective, se posent des difficultés plus profondes. En effet, l'impôt constitue un élément essentiel au bon fonctionnement de la société. Particulièrement fort en France, le préambule de la Constitution de 1958 rappelle l'égalité des contribuables devant l'impôt qui se décompose en deux branches: d'un côté, le principe d'égalité devant la loi fiscale[2] et de l'autre, le principe d'égalité devant les charges publiques[3]. Ainsi, « si un même régime fiscal doit s'appliquer à tous les contribuables placés dans la même situation » [4], rien n'empêche le législateur de régler de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général. Cependant, « cette appréciation ne doit pas entraîner une rupture d'égalité devant les charges publiques : notamment l'impôt ne

[1] Décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique, JO n° 0296, 20 décembre 2008, p.19544, art. 3.

[2] France, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, art. 6. La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

[3] France, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

[4] Vie publique, « Qu'est-ce que le principe d'égalité fiscale ? », 16 avril 2018, en ligne <https://www.vie-publique.fr/fiches/21832-fiscalite-principe-degalite-par-et-devant-la-loi-fiscale>

doit pas revêtir un caractère confiscatoire ou faire peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives »[5]. Dès lors, que faut-il entendre par responsabilité fiscale?

Se fixer sur le sens des mots est essentiel: la responsabilité recouvre une pluralité de significations que la langue anglaise détaille parfaitement (*responsibility*, *liability*, *accountability*, *responsivness*)[6]. Le caractère légal de l'optimisation fiscale conduit à retenir une responsabilité avant tout morale: le défaut de moralité cherchant donc ici par rétroaction une solution dans la normativité juridique. Payer l'impôt fait partie intégrante du contrat social[7]: « nulle contribution ne peut être établie que pour l'utilité générale » rappelle d'ailleurs la Constitution du 24 juin 1793 en son article 20. Dès lors, l'entreprise possède à l'égard de la société une sorte de « redevabilité ». Ce postulat se présente comme une invitation à l'intégration de la fiscalité à la définition de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), et pas seulement comme moyen incitatif[8], mais bien comme objet de la RSE. Certains auteurs vont même jusqu'à se demander si la fiscalité ne serait pas le grand oublié de la RSE, « le point aveugle de la responsabilité sociale »[9]. Pour comprendre cette situation, un retour plus spécifiquement sur la notion d'entreprise s'impose:

> « Comme d'autres enjeux de responsabilité sociale, les lois visant l'intérêt public viennent ici se heurter à un principe enchâssé dans le droit des entreprises, à un principe constitutif de l'existence même de l'entreprise capitaliste […] : l'intérêt de l'actionnaire comme finalité de l'entreprise. […] L'optimisation fiscale est rationalisée à travers l'obligation de maximiser les profits pour l'actionnaire. L'impôt est donc traité comme un coût, et à l'instar des salaires, il est géré comme une contrainte à l'égard de cet objectif de premier ordre que serait la maximisation de la valeur pour l'actionnaire »[10].

---

[5] FOUQUET Olivier, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, vol. 33, n°. 4, 2011, pp. 7-13, en ligne <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-conseil-constitutionnel-et-le-principe-d-egalite-devant-l-impot>

[6] TCHOTOURIAN Ivan, *Entreprise et responsabilité sociale. La gouvernance en question*, Presse de l'Université Laval, 2019, p.86

[7] France*, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*, art. 14. Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

[8] BUFFA Stéphane et GAINET Céline, « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises », en ligne <https://aderse.org/docatelecharger/congres_aderse_2008/actes/Articles/Session%203.7/Optimisation%20fiscale%20de%20la%20politique%20ethique%20des%20entreprises.pdf>

[9] GENDRON Corinne, « Les pratiques fiscales: une occasion de questionner le périmètre de la responsabilité sociale de l'entreprise », *Environnement et Développement durable, LexisNexis*, 2013, vol. 12, n°2, p. 19-25, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/les-pratiques-fiscales-une-occasion-de-questionner-le-perimetre-de-la-responsabilite-sociale-de/di8JbpGUuAHFxCmlXC9ysMNWewrG3_JyYHPQ9DrojC81?source=DocURL>

[10] GENDRON Corinne, *Ibidem*

Simple vision, rien n'empêche donc de changer le paradigme « entreprise » pour considérer le « Fisc » comme un *stakeholder*[11], cet « actionnaire minoritaire le plus important de toutes les entreprises, actionnaire qui participe aux bénéfices sans participer à la direction ni même au capital »[12].

Il faut s'entendre, si c'est l'évolution des relations commerciales qui a obligé le législateur à intervenir pour mettre à jour son arsenal juridique (Section 1), la taxe française ne concerne pas toutes les grandes entreprises (Section 2). Certainement critiquables sur certains points (Section 3), les taxes sur les services du numérique ne sont que des prémices à une évolution en profondeur des systèmes fiscaux nationaux (Section 4).

Section 1. Le constat d'une fiscalité mise à mal par l'internationalisation des acteurs

Il est courant d'associer, pour simplifier, le taux d'imposition et une modélisation mathématique simple: la courbe de Laffer selon laquelle « trop d'impôt, tue l'impôt ». La pression fiscale influe sur le comportement des acteurs économiques. Or, dans un contexte internationalisé, il est devenu particulièrement simple de pratiquer un « *tax-shopping* ». Les États sont devenus des concurrents qui cherchent à attirer et retenir les entreprises sur leur territoire pour obtenir des recettes fiscales. On assiste alors à une érosion continue depuis ces dernières décennies à la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) définit ces pratiques comme des:

> « stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire "disparaître" des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle »[13].

---

[11] DEBRUYNE Michel, « Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, vol. 271, n°. 1, pp. 99-108, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-des-sciences-de-gestion-2015-1-page-99.htm>

[12] DESAI Mihir Arvind , DYCK I.J. Alexander et ZINGALES Luigi, (2003), « Corporate governance and taxation » cité par Rossignol J.L. dans *« Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise »*, 2010, Revue management et avenir, n°33 dans DEBRUYNE Michel. « Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, vol. 271, n°1, pp. 99-108, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-des-sciences-de-gestion-2015-1-page-99.htm>

[13] Définition donnée sur page d'accueil sur l'Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices du site web de l'OCDE, en ligne <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/>

Au niveau européen, cette *race to the bottom* est d'autant plus paradoxale qu'elle intervient dans des contextes d'efforts budgétaires. Au-delà, cette concurrence fiscale remet directement en cause le principe de solidarité et d'intégration entre les États membres de l'Union européenne. Ainsi, si le pouvoir d'imposition relève de la compétence des États membres, l'adoption à l'unanimité[14] constitue un important frein à l'harmonisation, le « protectionnisme fiscal » allant parfois même jusqu'à une véritable obstruction[15]. Superposé à l'abattement des frontières physiques, techniques et fiscales, le marché commun a indirectement encouragé les grandes entreprises à une optimisation fiscale encore plus poussée. La mobilité des capitaux et la peur de perdre des recettes fiscales conduisent à réduire la capacité des Parlements et des Gouvernements à proposer, adopter et appliquer des lois et des règlements. L'épée de Damoclès du déménagement fiscal menace la souveraineté de l'État. Cette situation semble d'autant plus figée, que les conventions fiscales entre États:

> « prévoient, comme la quasi-totalité des conventions de par le monde, que les bénéfices d'une entreprise ne sont imposables que dans l'État où celle-ci a sa résidence, à moins qu'elle ne dispose dans l'État de source du profit d'un "établissement stable". Or le concept d'établissement stable suppose un minimum de présence physique ou l'existence d'un agent ayant le pouvoir d'engager cette entreprise dans des relations commerciales avec des tiers »[16].

Les nouveaux modèles d'affaires[17] sur lesquels sont basés les entreprises du numériques ont rendu les principes traditionnels de taxation dépassés[18]. Comme le soulignait le vice-président de la commission des finances du Sénat français, « nous ne devons plus seulement faire face à l'économie numérique, mais à la numérisation globale de l'économie, en même temps qu'à la mondialisation; ce qui provoque l'obsolescence de nos règles de droit, plus que leur violation »[19].

---

[14] *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, JO C 326 du 26 nov. 2012, pp. 47-390, art. 110-113 et 115.

[15] DUCOURTIEUX Cécile et MICHEL Anne, « Lutte contre l'évasion fiscale : comment l'Europe a fermé les yeux pendant dix ans », *Le Monde*, 6 novembre 2015, en ligne <https://www.lemonde.fr/economie/article/2015/11/06/lutte-contre-l-evasion-fiscale-comment-l-europe-a-evite-le-sujet-pendant-dix-ans_4804890_3234.html#wFwLLLjJ1SKgGErh.99>

[16] GUTMANN Daniel, « La "taxe GAFA": quelques éléments d'analyse », N° 30/7831 du 12/09/2019, *Dalloz*, p.1704 Souligne qu'en "conséquence, certains opérateurs, et notamment Google, ont été considérés comme non imposables en France, faute d'y disposer d'un établissement stable (TA Paris, 12 juill. 2017, n° 1505113/1-1, jugement confirmé en appel par CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03065 à n° 17PA03069)."

[17] Le consommateur n'est plus seulement une fin, mais devient avant tout un moyen en contribuant lui-même à la création de valeur.

[18] Sur les spécificités de l'économie du numérique : France Stratégie, « Fiscalité du numérique », 9 mars 2015, en ligne <https://www.strategie.gouv.fr/publications/fiscalite-numerique> (plus particulièrement la note d'analyse).

[19] GUENE Charles, « Retour sur l'espoir d'un ordre mondial », *Revue française de finances publiques*, 2019, n° 146, p. 19-22, en ligne < https://www-labase-lextenso-fr.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-francaise-de-finances-publiques/RFFP2019-146-005?em=Retour%20sur%20l%27espoir%20d%27un%20ordre%20mondial>

Face à une réponse internationale et européenne[20] qui tarde à venir, certains États dont la France ont décidé de créer une « taxe GAFA »[21]. Toutefois, la position française est clairement assumée: il ne s'agit que d'une disposition transitoire avant l'adoption d'un régime commun européen ou international[22].

Section 2. Les solutions nationales contre les GAFA

A défaut d'accord international, les États tentent à leur échelle d'établir une régulation sur les services numériques. La France s'est illustrée par sa fameuse taxe GAFA (§1), mais elle est loin d'être la seule. Le Canada longtemps réfractaire à une *Netflix Tax* apparait de plus en plus hésitant (§2).

Paragraphe. 1 Retour sur le régime exact de la taxe française

La taxe GAFA française ou plus exactement *taxe sur les services numériques* (« TSN ») ne concerne pas toutes les grandes entreprises[23]. D'abord, seules deux activités sont concernées: « la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec

---

[20] D'un côté, certains États veulent réglementer bien que non-entièrement d'accord sur la règlementation à adopter (France, Allemagne, Grande-Bretagne, Italie, Espagne, etc.). De l'autre, ceux qui sont contre ou réticent en raison du risque de remise en cause de leur modèle fiscal ou champions nationaux (Chypre, Malte, Luxembourg, Irlande, Suède, Finlande, Danemark). D'après un article de GLON Guillaume, « Pour un consensus européen sur la taxation des GAFA ! », *Le Figaro*, 3 décembre 2018, en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/politique/2018/12/03/31001-20181203ARTFIG00348--pour-un-consensus-europeen-sur-la-taxation-des-gafa.php>

In fine, le bloc réfractaire s'est limité au Danemark, Finlande, Irlande et Suède qui ont « maintenu leurs réserves ou leur totale opposition à l'égard du train de mesure sur la taxe sur les services numériques lors de la réunion du Conseil Ecofin du 12 mars 2019 ». PARLEMENT EUROPEEN, *Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121(INI)). Rapport sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale*, 26 mars 2019, point 72. Toutefois, on observe une inversion de la position irlandaise depuis le revirement américain sur les travaux de l'OCDE (voir *infra*).

[21] *Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, JO n°0171, 25 juillet 2019

[22] France, ASSEMBLEE NATIONALE*, Etude d'impact, Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, compte rendu du 5 mars 2019, p.7, en ligne <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737-ei.pdf>

"Point 2.1. Il n'en demeure pas moins que, la France étant pleinement impliquée dans les travaux internationaux de refonte des principes de la fiscalité directe, elle appliquera dès leur adoption les principes en cours de rénovation. La taxe ici introduite n'a donc vocation à s'appliquer que de manière temporaire et sera abrogée lorsque les nouveaux principes internationaux seront adoptés."

[23] Toutefois, le taux de 3% est fixe pour toutes les entreprises soumises à la taxe. On voit aussi que cette règlementation a sa propre définition de grande entreprise qui ne reprend pas la nomenclature générale (cf. *supra*).

eux »[24] (service d'intermédiation) et « les services commercialisés auprès des annonceurs, ou de leurs mandataires, visant à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction de données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces »[25] (publicité numérique). Ensuite, l'entreprise devra dépasser à la fois un seuil d'au moins 750 millions d'euros au titre des services fournis au niveau mondial et à la fois un seuil de 25 millions d'euros au titre des services fournis en France. La loi ne manque par ailleurs pas de préciser que « pour les entreprises, quelle que soit leur forme, qui sont liées, directement ou indirectement […] le respect des seuils mentionnés […] s'apprécie au niveau du groupe qu'elles constituent »[26].

La taxe française reprend très largement les dispositions prévues dans la proposition de directive de l'Union européenne du 1er mars 2019[27]. L'esprit reste d'ailleurs identique: « concevoir un instrument ayant vocation à imposer, non plus le bénéfice, mais le chiffre d'affaires »[28]. Si l'intention apparait bonne et a su faire consensus au sein de la classe politique française[29], la mise en application révèle quand même plusieurs défauts. Pionnière pour certains, tentative ratée pour d'autres, la taxe sur les services numériques semble néanmoins gagner peu à peu du terrain, en témoigne le récent revirement du Canada.

Paragraphe 2. L'hésitation du Canada

Le pays à la feuille rouge se caractérise par un discours ambivalent. D'un côté, plusieurs travaux ont eu l'occasion de montrer l'implication du Canada dans le développement de l'évitement fiscal[30]. La jurisprudence favorise aussi indirectement ces pratiques d'optimisation à outrance

---

[24] Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, JO n°0171, 25 juillet 2019, art. 1.

[25] Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019, Ibid.

[26] Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019, Ibid.

[27] CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur la publicité numérique applicable aux produits tirés de la fourniture de services de publicité numérique, Bruxelles, le 1er mars 2019, 2018/0073(CNS), 31 pages.

L'article 8 propose un taux de 3 % pour la taxe, l'article 4 propose que le montant total des produits au niveau mondial déclaré par l'entité pour l'exercice concerné dépasse 750 millions d'euros (le seuil au sein de l'Union européenne était quant à lui de 50 millions d'euros).

[28] GUTMANN Daniel, *supra* note 16, p.1704

[29] DANIEL Justine, « Qu'est-ce que la taxe GAFA ? », *Toute l'Europe*, 22 octobre 2019, en ligne: <https://www.touteleurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa.html>

[30] Lire par exemple : DENEAULT Alain, Paradis fiscaux: la filière canadienne, Ecosociété, Février 2014, 392 pages, en ligne <http://ecosociete.org/livres/paradis-fiscaux-la-filiere-canadienne> ou encore TCHOTOURIAN Ivan, « Quand les impôts volent la vedette – 1re partie », Contact, 31 mai 2018, en ligne <http://www.contact.ula-val.ca/article_blogue/quand-les-impots-volent-la-vedette-1re-partie/>

depuis *Commissioners of Inland Revenue c. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1 (H.L.) : « Tout homme a le droit, s'il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu'il ne le serait autrement. S'il réussit à obtenir ce résultat, alors, même si le percepteur ou les autres contribuables n'apprécient guère son ingéniosité, on ne peut pas l'obliger à payer plus d'impôt » (point 19 et 20), autrement dit, « le contribuable a le droit d'organiser ses affaires de façon à réduire au maximum l'impôt qu'il doit payer »[31]. Le gouvernement du Canada n'a d'ailleurs pas manqué de communiquer sur son excellent classement en terme *d'Indice de fardeau fiscal global*[32]. Toutefois, de l'autre côté, la situation semble en train de peu à peu changer[33]. Le domaine politique s'est emparé de la question au travers des élections fédérales de 2019 par la promesse de nombreux candidats à l'établissement d'une *Netflix Tax*[34].

Cette pression populaire se révèle aussi au travers de la multiplication des rapports sur la taxation de l'économie numérique[35]. Mais, si cette prise de conscience est un premier pas, elle ne doit pas non plus occulter les défauts de la taxe française.

Section 3. Une taxe imparfaite

Si la taxe GAFA se veut être un moyen de responsabiliser les entreprises, les faits démontrent une résistance de ces-dernières tant par le biais de l'Association des services internet communautaires (ASIC), principal interlocuteur des pouvoirs publics sur les sujets liés à la régulation des activités numériques[36], que de leurs politiques. Le cabinet TAJ, entité du réseau

---

[31] *Canada Trustco Mortgage Co v Canada*, [2005] 2 SCR 601, point 11.

[32] GOUVERNEMENT DU CANADA, Avantages du Canada sur le plan des couts et de la fiscalité-Services financiers, en ligne <https://www.international.gc.ca/investors-investisseurs/assets/pdfs/download/Fiche-ServicesFinanciers-2016.pdf>

[33] DELOITTE, Fiche de pointage de la compétitivité du Canada, 2019, en ligne <https://www2.deloitte.com/ca/fr/pages/finance/articles/carte-de-pointage-de-la-competitivite-du-canada.html> ou encore LA REDACTION, « Fiscalité : le Canada, meilleur élève du G7 », Conseiller, 11 décembre 2018, en ligne <https://www.conseiller.ca/nouvelles/fiscalite/fiscalite-le-canada-meilleur-eleve-du-g7/>

[34] MONTPETIT Jonathan, « How it suddenly became chill to tax Netflix and other web giants », *CBC*, 12 octobre 2019, en ligne <https://www.cbc.ca/news/canada/montreal/netflix-tax-2019-federal-election-1.5318942>

[35] Canada, GOUVERNEMENT DU QUEBEC, Paradis fiscaux : Plan d'action pour assurer l'équité fiscale, novembre 2017, partie 2, pp. 35-56, en ligne <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_ParadisFiscaux.pdf> ou encore, Canada, COMMISSION D'EXAMEN SUR LA FSCALITE QUEBECOISE, Se tourner vers l'avenir, Rapport final, mars 2015, point 6.2, pp. 178-187 ou encore la TVQ au Québec : Gouvernement du Québec, Le plan économique du Québec, mars 2018, en ligne <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2018-2019/fr/documents/RenseignementsAdd_1819.pdf#page=13>

[36] Voir les communiqués de l'ASIC en ce sens, en ligne <https://www.lasic.fr>

Deloitte, a ainsi estimé qu'à peine 5% de cette nouvelle charge fiscale sera effectivement assurée par les entreprises visées[37]. Cette analyse semble se confirmer: après l'entrée en vigueur de la loi française, Amazon a simplement répercuté la hausse de 3% sur la commission de vente[38]: *in fine*, c'est donc le consommateur qui payera, le chemin de la responsabilisation s'annonce encore long! Au surplus, « comme la loi ne peut faire la différence entre les Gafa et les autres entreprises du numérique, les leaders locaux comme Criteo risquent de ne pas être capables eux de répercuter ce surcoût et donc d'être mis en danger »[39]. Au surplus, la TSN se présente comme un mécanisme incomplet en ce qu'il ne vise que les activités numériques qui n'est pas le seul « cœur de métier » des multinationales, un important pan des bénéfices échappe donc au champ d'application de la TSN[40].

Par ailleurs, la nouvelle taxe interroge sur ses effets et sa conformité à la fois au niveau national (§1) et européen (§2).

Paragraphe 1. Une légitimité de la TSN contestable en droit interne

D'un point de vue interne, certains États ne manquent pas de soulever qu'une « taxe sur les services numériques s'écarterait des principes fondamentaux de l'impôt en ne s'appliquant qu'au chiffre d'affaires, sans prendre en compte le fait de savoir si le contribuable réalise un bénéfice ou non »[41]. Or, ce manque de considération apparait entré frontalement en opposition avec le principe de l'égalité devant l'impôt protégé par la Constitution qui se base sur la « capacité contributive des contribuables »[42]. Toutefois, comme le font remarquer MM. SOUMAGNE, ROCH et RUTSCHMANN, pour parer cette défense, le Conseil d'État retient que les opérateurs assujettis et les entreprises exclues du champ d'application de la taxe ne se basent pas sur le

---

[37] PELLEFIGUE Julien, « Taxe sur les services numériques. Etude d'impact économique », *Deloitte et TAJ*, 22 mars 2019, en ligne <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2019/03/ccia-dst-economic-analysis-vf.pdf> Pour le reste: 55 % de la charge fiscale totale sera supportée par les consommateurs, 40 % par les entreprises utilisant les plateformes numériques

[38] BOUTIN Nicolas, « Taxe Gafa : Amazon laisse ses clients la payer », *Le journal de l'économie*, 2 octobre 2019, en ligne <https://www.journaldeleconomie.fr/Taxe-Gafa-Amazon-laisse-ses-clients-la-payer_a7894.html>

[39] LAYE Sébastien, « Amazon répercute la "taxe Gafa" sur ses tarifs: pourquoi la taxation française n'est pas efficace», *Le Figaro*, 5 août 2019, en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/economie/amazon-repercute-la-taxe-gafa-sur-ses-tarifs-pourquoi-la-taxation-francaise-n-est-pas-efficace-20190805>

[40] ATTAC FRANCE, *La "taxe GAFA", une fausse solution à l'évasion fiscale*, 7 avril 2019, en ligne <https://france.attac.org/nos-publications/notes-et-rapports/article/la-taxe-gafa-une-fausse-solution-a-l-evasion-fiscale>

[41] GUARASCIO Francesco et TISON Véronique, « UE: Les pays nordiques opposés à la taxation des Gafa », *Reuters*, 1er juin 2018, en ligne <https://fr.reuters.com/article/technologyNews/idFRKCN1IX3LB-OFRIN>

[42] SOUMAGNE Adrien, ROCH Pierre-Marie et RUTSCHMANN Yves, « Projet de taxe sur les services numériques: une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », *Revue de droit fiscal*, n° 13, 28 mars 2019, p.4, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/taxe-sur-les-services-numeriques-projet-de-taxe-sur-les-services-numeriques-une/ikvd-dHfl2gWlKhY2U73Qf1oA4rVGgIi1o7V7_JZVC801?source=DocURL>

même modèle économique[43]. En poursuivant cette analyse, « à supposer même qu'il faille considérer que les grandes entreprises de l'économie numérique se distinguent par un modèle économique spécifique, les modalités d'appréciation des critères d'assujettissement pourraient être à l'origine de différences de traitement injustifiées »[44]. Si sur le papier le calcul parait simple, en pratique « il incombera à chaque société redevable de déterminer la part du chiffre d'affaires afférent à des services rattachés à la France à partir des revenus mondiaux auquel sera appliqué un coefficient de présence numérique en France »[45], ce qui *in fine* pourra changer d'une entreprise à une autre. De manière parallèle, le « contrôle de cette taxe s'avérera extrêmement complexe pour l'administration fiscale dans la mesure où la plupart des entreprises visées ne sont pas implantées en France »[46].

Paragraphe 2. Une légitimité de la TSN contestable en droit interne de l'Union européenne

D'un point de vue européen, la principale limite réside dans les fondements même de la construction de l'Union européenne: la liberté de circulation et le principe de libre concurrence[47]. Ainsi l'étude d'impact[48] ne manque pas d'écarter le risque d'une violation des aides d'État[49], proscrites par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne[50]. Néanmoins, dans les faits, le champ d'application de la TSN englobe « un nombre réduit de sociétés et de surcroît

---

[43] France, CONSEIL D'ETAT (assemblée générale, section des finances), 28 février 2019, Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, n° 396878, p.3, point 14, en ligne <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737-ace.pdf>

[44] SOUMAGNE Adrien, ROCH Pierre-Marie et RUTSCHMANN Yves, *supra* note 42

[45] FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, « 3 questions. Adoption de la "taxe GAFA"», La Semaine Juridique - Entreprise et Affaires, n°30, 25 Juillet 2019, pp.5-6, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/fiscalite-internationale-3-questions-adoption-de-la-taxe-gafa-veille/2WXdmMr-VAC6XWrhHeQJRc7VeL33Bo4EIl17IteJbtDw1?source=DocURL>

[46] FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, *Ibidem*

[47] Pour un détail, on pourra lire SOUMAGNE Adrien, ROCH Pierre-Marie et RUTSCHMANN Yves, *supra* note 42, point 9 et 10

[48] France, ASSEMBLEE NATIONALE, *supra* note 22, p.18, point 4.1.2 Articulation avec le droit international et le droit de l'Union européenne

[49] France, DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES DES MINISTERES ECONOMIQUES ET FINANCIERS, « Vade-mecum des aides d'État », Portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics, Paris, 2016, pp.17-42, en ligne <https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/daj/publications/vademecum_aides_etat-2016/pdf-vade-mecum-aides-etat/Vade-mecum_aides_etat-2016_complet.pdf>
L'aide d'Etat répond à quatre critères, (1) une aide accordée à une entreprise, (2) par l'État au moyen de ressources publiques (3) procurant un avantage sélectif, et (4) affectant les échanges entre États membres et la concurrence.

[50] *Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, supra* note 14, art. 107-109.

quasiment toutes étrangères, ce qui pourrait être perçu comme une restriction à leur encontre »[51]. Preuve du doute du caractère discriminatoire, les États-Unis ont « récemment annoncé l'ouverture d'une enquête en application de l'article 301 du *Trade Act* de 1974 afin de déterminer si la TSN pouvait être analysée comme une mesure discriminatoire à l'encontre des entreprises américaines »[52].

Finalement, la solution pourrait bel et bien venir d'un consensus supranational, qu'il soit au niveau européen ou international.

Section 4. Une solution supranationale

Après la France, l'Australie, Singapour, Israël, le Royaume-Uni, l'Espagne et pourquoi pas l'Inde, le pluralisme juridique pourrait faire le bonheur des entreprises multinationales par le *forum shopping*, mais il peut aussi devenir un véritable casse-tête dès lors qu'il s'agit de se mettre en conformité à des dizaines de régimes fiscaux nationaux différents. Si le *statu quo*[53] sert les intérêts des GAFA, il n'en reste pas moins qu'une harmonisation européenne ou internationale constitue la « moins pire des solutions ». Si l'Union européenne avance lentement à cause de la règle de l'unanimité[54], il convient tout de même de souligner que des solutions continuent d'être proposées[55].

Cependant, la véritable avancée pourrait venir de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Le 29 janvier 2019, 127 États représentant 90 % de l'économie mondiale[56] révèlent leur volonté commune de poursuivre les travaux entamés dans

---

[51] FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, *supra* note 45

[52] FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, *supra* note 45

[53] OCAMPO José Antonio, « Il faut un accord international pour taxer les Gafa! », *Le Figaro*, 16 juillet 2019, en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/economie/il-faut-un-accord-international-pour-taxer-les-gafa-20190716>

[54] Règle de l'unanimité en matière de fiscalité qui fait actuellement débat au sein de l'Union européenne. Voir en ce sens COMMISSION EUROPEENNE, COM(2019) 8 final, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, Strasbourg, 15 janvier 2019, COM/2019/8 final, 17 pages, en ligne <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:52019DC0008>

[55] COMMISSION EUROPEENNE, *Budget de l'Union: l'accord de financement donne un élan salutaire à la coopération fiscale entre les États membres de l'UE*, Communiqué de presse, Bruxelles, 20 mars 2019, en ligne <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_19_1754> ou toujours en cours d'examen, COMMISSION EUROPEENNE, *Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*, 21 mars 2018, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS), en ligne <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN>

[56] MICHEL Anne, « Vers un accord mondial pour mieux taxer Google, Amazon, Facebook et Apple ? », *Le Monde*, 29 janvier 2019, en ligne <https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/01/29/taxation-des-gafa-l-ocde-veut-parvenir-a-un-accord-mondial-en-2020_5416080_3234.html>

le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)[57]. L'action de l'OCDE connait une accélération avec le G20 sous présidence japonaise où les parties prenantes (dont les États-Unis[58]) reconnaissent qu'ils redoubleront leurs efforts *for a consensus-based solution with a final report by 2020*[59]. Un mois plus tard, au sommet du G7 Finances à Chantilly (France) qui réunissait ministres des Finances et Gouverneurs de Banque centrale de l'Allemagne, du Canada, des États-Unis, de la France, de l'Italie, du Japon et du Royaume-Uni, est annoncée la « conclusion d'un accord pour mettre en place de nouvelles règles fiscales de territorialité assurant une juste taxation des entreprises, notamment numérique, y compris sans présence physique » et la mise en place d'un « niveau minimal d'imposition effective des bénéfices des entreprises, face aux schémas agressifs d'optimisation fiscale »[60]. Puis, le G20 qui rassemblait les ministres des Finances à Washington les 17-18 octobre 2019 a également annoncé son entier soutien au projet de l'OCDE pour un délai ambitieux de fin-2020[61]. Que propose le projet de l'OCDE pour avoir un tel soutien des États ? Le projet de l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS), décomposé en 15 piliers[62], vise un objectif simple dans sa description mais complexe dans sa mise en œuvre : que « les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée »[63]. Après s'être d'abord intéressée « aux défis fiscaux soulevés par la transformation numérique dans les domaines de la fiscalité directe comme de la fiscalité indirecte »[64] dans son pilier 1 pour dresser un bilan, l'OCDE vise entre autre l'amélioration de la transparence (pilier

---

[57] OCDE, *La communauté internationale a accompli d'importants progrès sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Communiqué de presse, 29 janvier 2019, en ligne <https://www.oecd.org/fr/presse/la-communaute-internationale-a-accompli-d-importants-progres-sur-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.htm>

[58] HIAULT Richard, « Fiscalité numérique : Paris et Washington veulent accélérer », *Les Echos*, 29 août 2019, en ligne <https://www.lesechos.fr/monde/enjeux-internationaux/fiscalite-numerique-paris-et-washington-veulent-accelerer-1127505>

[59] G20 OSAKA, *Leaders' Declaration*, 29 juin 2019, 13 pages, particulièrement point 16, en ligne <https://g20.org/pdf/documents/FINAL_G20_Osaka_Leaders_Declaration.pdf>

[60] France, DIRECTION GENERALE DU TRESOR, MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, *Retour sur le G7 Finances à Chantilly*, 22 juillet 2019, en ligne <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/2019/07/
22/retour-sur-le-g7-finances-a-chantilly>

[61] G20, *Press Release on International Taxation*, 18 octobre 2019, 1 page, en ligne <https://www.g20fukuoka2019.mof.go.
jp/en/meetings/pdf/20191017_1.pdf>

[62] Voir notamment la page web de l'OCDE « Les Actions du projet BEPS », en ligne <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

[63] OCDE, *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2015, en ligne <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>

[64] OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, 2018, Éditions OCDE, en ligne <http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-f>

5)[65], à empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (pilier 6)[66] ou encore revoir la définition d'établissement stable (pilier 7). Concrètement, l'OCDE en collaboration directe avec le G20 s'est concentrée sur deux axes. D'une part : revoir les règles relatives au lien et à la répartition des bénéfices autour de trois positions :

> « l'approche fondée sur la "participation de l'utilisateur"; l'approche fondée sur les "biens incorporels de commercialisation"; et la proposition fondée sur le critère de "présence économique significative" »[67].

D'autre part, il s'agit de proposer des moyens de lutter contre l'érosion fiscale au travers de deux règles :

> « 1) une règle d'inclusion du revenu visant à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à l'impôt à un taux effectif inférieur à un taux minimum ; et 2) un impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition qui consisterait à refuser une déduction ou à prélever une imposition de source (y compris la retenue à la source), conjointement avec toute modification nécessaire des conventions de double imposition, au titre de certains paiements, à moins que ces paiements n'aient été soumis à l'impôt à un taux égal ou supérieur au taux minimum »[68].

Toujours en cours de réflexion, ces pistes, non-arrêtées, font en ce moment même l'objet de consultation publique pour avis[69]. Indéniablement, la fiscalité n'a jamais occupé une place aussi importante dans les actuels débats internationaux. Cette tendance traduit sans aucun doute un besoin de révision d'un modèle fiscal en vigueur défaillant.

---

[65] OECD, *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, 2018, OECD Publishing, en ligne <https://doi.org/10.1787/9789264309586-en>

[66] OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, 2019, Éditions OCDE, en ligne <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr>

[67] OCDE, *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20*, Paris, 2019, en ligne < http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>

[68] OCDE*, Ibidem*

[69] Pour l'axe 1, en ligne < http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>

Pour l'axe 2, en ligne <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/ocde-sollicite-les-commentaires-du-public-sur-la-proposition-globale-de-lutte-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-au-titre-du-pilier-2.htm>

Conclusion

« *Taxes are an evil—a necessary evil, but still an evil, and the fewer we have of them the better* »[70]. Si les impôts sont rarement perçus comme un bien, leur contextualisation dans une approche globale avec l'ensemble des parties prenantes, permet de comprendre qu'il ne s'agit là que d'une simple redevance: la société assure à l'entreprise son bon fonctionnement. Se soustraire à cette obligation, c'est refuser le contrat social. Or, comment sanctionner ce manquement? La logique initiale de la RSE ne semble pas pouvoir trouver ici application. Si la normativité sociale est impuissante, c'est que le consommateur se retrouve face à des entités devenues « indispensables » à sa vie de tous les jours. Si le pouvoir du marché est impuissant, c'est que les très grandes entreprises du numérique se trouvent dans des situations de quasi-monopole. Dès lors, on comprend que le manque de « responsabilité fiscale » sera difficilement sanctionnable par le consommateur. Plus largement, on peut même s'interroger sur la capacité de résistance des entreprises du numérique face à la pression de la RSE.

Finalement, seules la puissance étatique et la force du droit apparaissent être en mesure de contraindre les géants du numérique à assumer leurs obligations[71]. Au même titre que l'obligation fiduciaire, l'entreprise est soumise à une obligation fiscale. Un écrit détourné de son esprit implique une réécriture: si le respect des règles ne permet plus d'atteindre « l'objectif du jeu », changer les règles devient nécessaire. Les nouveaux modèles d'affaires et le nouvel espace de jeu mondial sur lesquels se basent les entreprises du numérique conduisent les États à réviser leur législation fiscale. La France avec sa *taxe sur les services numériques* a franchi un premier pas. Loin d'être parfaite, ses initiateurs admettant même son caractère provisoire, elle se veut être un dispositif avant tout transitoire pour mieux laisser sa place à une régulation internationale. La levée du secret bancaire, l'échange automatique d'informations, la déclaration des montages par les intermédiaires[72], la détermination du calcul de l'assiette, la répartition des bénéfice[73], etc. les pistes envisageables sont nombreuses.

---

[70] CHURCHILL Winston, King's speech (motion for an address), House of Commons, 12 février 1907, HC Deb 12 February 1907, vol 169 cc133.

[71] Condamnations de Google, scandales de Facebook, conscience écologique sur le numérique énergivore, etc.

[72] LEROY Marc, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n°. 5, 2019, pp. 44-52, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-5-page-44.htm>

[73] Voir les travaux de l'OCDE et de l'Union européenne.

COMMISSION EUROPEENNE, *Une transition progressive vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique pour la politique fiscale de l'UE - Questions et réponses, Fiche d'information*, Strasbourg, 14 janvier 2019, en ligne <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_19_224> et OCDE, *supra* note 67

Tables Bibliographiques

LEGISLATION ET REGLEMENTATION

Droit européen et documents issus de l'Union européenne

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, JO C 326 du 26 nov. 2012, pp. 47-390, art. 110-113 et 115.

France

Bloc constitutionnel

France, *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*

Loi

Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, JO n°0171, 25 juillet 2019

Décret

Décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique, JO n° 0296, 20 décembre 2008, p.19544

Canada

Jurisprudence

Canada Trustco Mortgage Co v Canada, [2005] 2 SCR 601

OUVRAGE ET MONOGRAPHIES

DENEAULT Alain, *Paradis fiscaux: la filière canadienne*, Ecosociété, Février 2014, 392 pages

TCHOTOURIAN Ivan, *Entreprise et responsabilité sociale. La gouvernance en question*, Presse de l'Université Laval, 2019, 476 pages

ARTICLES

DEBRUYNE Michel, « Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, vol. 271, n°. 1, pp. 99-108, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-des-sciences-de-gestion-2015-1-page-99.htm>

DESAI Mihir Arvind , DYCK I.J. Alexander et ZINGALES Luigi, (2003), « Corporate governance and taxation » cité par Rossignol J.L. dans *« Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise »*, 2010, Revue management et avenir, n°33 dans DEBRUYNE Michel. « Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2015, vol. 271, n°1, pp. 99-108, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-des-sciences-de-gestion-2015-1-page-99.htm>

FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, « 3 questions. Adoption de la "taxe GAFA"», *La Semaine Juridique - Entreprise et Affaires,* n°30, 25 Juillet 2019, pp.5-6, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/fiscalite-internationale-3-questions-adoption-de-la-taxe-gafa-veille/2WXdmMrVAC6XWrhHeQJRc7VeL33Bo4EIl17IteJbtDw1?source=DocURL>

FOUQUET Olivier, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, vol. 33, n°. 4, 2011, pp. 7-13, en ligne <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-conseil-constitutionnel-et-le-principe-d-egalite-devant-l-impot>

GENDRON Corinne, « Les pratiques fiscales: une occasion de questionner le périmètre de la responsabilité sociale de l'entreprise », *Environnement et Développement durable, LexisNexis*, 2013, vol. 12, n°2, p. 19-25, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/les-pratiques-fiscales-une-occasion-de-questionner-le-perimetre-de-la-responsabilite-sociale-de/di8JbpGUuAHFxCmlXC9ysM-NWewrG3_JyYHPQ9DrojC81?source=DocURL>

GUENE Charles, « Retour sur l'espoir d'un ordre mondial », *Revue française de finances publiques*, 2019, n° 146, p. 19-22, en ligne <https://www-labase-lextenso-fr.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-francaise-de-finances-publiques/RFFP2019-146-005?em=taxe%20gafa>

GUTMANN Daniel, « La "taxe GAFA": quelques éléments d'analyse », N° 30/7831 du 12/09/2019, *Dalloz*, p.1704

LEROY Marc, « Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (1). La régulation internationale de l'évasion fiscale », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n°. 5, 2019, pp. 44-52, en ligne <https://www-cairn-info.passerelle.univ-rennes1.fr/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-5-page-44.htm>

SOUMAGNE Adrien, ROCH Pierre-Marie et RUTSCHMANN Yves, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », *Revue de droit fiscal*, n° 13, 28 mars 2019, 7 pages, en ligne <https://www.lexis360.fr/Document/taxe-sur-les-services-numeriques-projet-de-taxe-sur-les-services-numeriques-une/ikvd-dHfl2gWlKhY2U73Qf1oA4rVGgIi1o7V7_JZVC801?source=DocURL>

RAPPORTS, ETUDES ET AUTRES PUBLICATIONS DE GROUPE GOUVERNEMENTAUX OU D'ORGANISATIONS PRIVEES.

Internationaux

COMMISSION EUROPEENNE, *Une transition progressive vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique pour la politique fiscale de l'UE - Questions et réponses, Fiche d'information*, Strasbourg, 14 janvier 2019, en ligne <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_19_224>

COMMISSION EUROPEENNE, COM(2019) 8 final, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, Strasbourg, 15 janvier 2019, COM/2019/8 final, 17 pages, en ligne <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:52019DC0008>

COMMISSION EUROPEENNE, *Budget de l'Union: l'accord de financement donne un élan salutaire à la coopération fiscale entre les États membres de l'UE*, Communiqué de presse, Bruxelles, 20 mars 2019, en ligne <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_19_1754>

COMMISSION EUROPEENNE, *Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*, 21 mars 2018, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS), 22 pages, en ligne <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN>

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE, *Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur la publicité numérique applicable aux produits tirés de la fourniture de services de publicité numérique*, Bruxelles, le 1er mars 2019, 2018/0073(CNS), 31 pages.

G20, *Press Release on International Taxation*, 18 octobre 2019, 1 page, en ligne <https://www.g20fukuoka2019.mof.go.jp/en/meetings/pdf/20191017_1.pdf>

G20 OSAKA, *Leaders' Declaration*, 29 juin 2019, 13 pages, en ligne <https://g20.org/pdf/documents/FINAL_G20_Osaka_Leaders_Declaration.pdf>

OCDE, *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2015, 26 pages, en ligne <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>

OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, 2018, Éditions OCDE, 247 pages, en ligne <http://dx.doi.org/10.1787/9789264301627-f>

OECD, *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, 2018, OECD Publishing, 484 pages, en ligne <https://doi.org/10.1787/9789264309586-en>

OCDE, *La communauté internationale a accompli d'importants progrès sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Communiqué de presse, 29 janvier 2019, en ligne <https://www.oecd.org/fr/presse/la-communaute-internationale-a-accompli-d-importants-progres-sur-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.htm>

OCDE, *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, 2019, Éditions OCDE, 268 pages, en ligne <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr>

OCDE, *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20*, Paris, 2019, 47 pages, en ligne <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/programme-de-travail-visant-a-

elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>

PARLEMENT EUROPEEN, *Résolution du Parlement européen du 26 mars 2019 sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121(INI)). Rapport sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale*, 26 mars 2019

Nationaux

France

France, ASSEMBLEE NATIONALE, *Etude d'impact, Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, compte rendu du 5 mars 2019, en ligne <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737-ei.pdf>

France, CONSEIL D'ETAT (assemblée générale, section des finances), 28 février 2019, *Avis sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, n° 396878, en ligne <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737-ace.pdf>

France, DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES DES MINISTERES ECONOMQIUES ET FINANCIERS, « Vade-mecum des aides d'État », *Portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics*, 2016, Paris, pp.17-42, en ligne <https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/daj/publications/vademecu

France, DIRECTION GENERALE DU TRESOR, MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES, *Retour sur le G7 Finances à Chantilly*, 22 juillet 2019, en ligne <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/2019/07/22/retour-sur-le-g7-finances-a-chantilly>

Canada

Canada*, COMMISSION D'EXAMEN SUR LA FSCALITE QUEBECOISE, Se tourner vers l'avenir, Rapport final de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise*, mars 2015.

GOUVERNEMENT DU CANADA, Avantages du Canada sur le plan des couts et de la fiscalité-Services financiers, en ligne < https://www.international.gc.ca/investors-investisseurs/assets/pdfs/download/Fiche-ServicesFinanciers-2016.pdf>

Canada, GOUVERNEMENT DU QUEBEC, *Paradis fiscaux : Plan d'action pour assurer l'équité fiscale*, novembre 2017, partie 2, pp. 35-56, en ligne <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_ParadisFiscaux.pdf>

Canada, GOUVERNEMENT DU QUEBEC*, Le plan économique du Québec*, mars 2018, en ligne <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2018-2019/fr/documents/RenseignementsAdd_1819.pdf#page=13>

Privés

ATTAC FRANCE, *La "taxe GAFA", une fausse solution à l'évasion fiscale*, 7 avril 2019, en ligne <https://france.attac.org/nos-publications/notes-et-rapports/article/la-taxe-gafa-une-fausse-solution-a-l-evasion-fiscale>

DELOITTE*, Fiche de pointage de la compétitivité du Canada*, 2019, en ligne <https://www2.deloitte.com/ca/fr/pages/finance/articles/carte-de-pointage-de-la-competitivite-du-canada.html>

PELLEFIGUE Julien, « Taxe sur les services numériques. Etude d'impact économique », *Deloitte et TAJ*, 22 mars 2019, en ligne <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2019/03/ccia-dst-economic-analysis-vf.pdf>

ARTICLE DE PRESSE, BILLETS DE BLOGUE ET AUTRES RESSOURCES EN LIGNE

France Stratégie, « Fiscalité du numérique », 9 mars 2015, en ligne <https://www.strategie.gouv.fr/publications/fiscalite-numerique>

Vie publique, « Qu'est-ce que le principe d'égalité fiscale ? », 16 avril 2018, en ligne <https://www.vie-publique.fr/fiches/21832-fiscalite-principe-degalite-par-et-devant-la-loi-fiscale>

BOUTIN Nicolas, « Taxe Gafa : Amazon laisse ses clients la payer », *Le journal de l'économie*, 2 octobre 2019, en ligne <https://www.journaldeleconomie.fr/Taxe-Gafa-Amazon-laisse-ses-clients-la-payer_a7894.html>

BUFFA Stéphane et GAINET Céline, « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises », en ligne <https://aderse.org/docatelecharger/congres_aderse_2008/actes/Articles/Session%203.7/Optimisation%20fiscale%20de%20la%20politique%20ethique%20des%20entreprises.pdf>

CHURCHILL Winston, *King's speech (motion for an address)*, House of Commons, 12 février 1907, HC Deb 12 February 1907, vol 169 cc133.

DANIEL Justine, « Qu'est-ce que la taxe GAFA ? », *Toute l'Europe*, 22 octobre 2019, en ligne: <https://www.touteleurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa.html>

DUCOURTIEUX Cécile et MICHEL Anne, « Lutte contre l'évasion fiscale : comment l'Europe a fermé les yeux pendant dix ans », *Le Monde*, 6 novembre 2015, en ligne <https://www.lemonde.fr/economie/article/2015/11/06/lutte-contre-l-evasion-fiscale-comment-l-europe-a-evite-le-sujet-pendant-dix-ans_4804890_3234.html#wFwLLLjJ1SKgGErh.99>

GLON Guillaume, « Pour un consensus européen sur la taxation des GAFA ! », *Le Figaro*, 3 décembre 2018, en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/politique/2018/12/03/31001-20181203ARTFIG00348--pour-un-consensus-europeen-sur-la-taxation-des-gafa.php>

GUARASCIO Francesco et TISON Véronique, « UE: Les pays nordiques opposés à la taxation des Gafa», *Reuters*, 1er juin 2018, en ligne <https://fr.reuters.com/article/technologyNews/idFRKCN1IX3LB-OFRIN>

HIAULT Richard, « Fiscalité numérique : Paris et Washington veulent accélérer », *Les Echos*, 29 août 2019, en ligne <https://www.lesechos.fr/monde/enjeux-internationaux/fiscalite-numerique-paris-et-washington-veulent-accelerer-1127505>

LA REDACTION, « Fiscalité : le Canada, meilleur élève du G7 », *Conseiller*, 11 décembre 2018, en ligne <https://www.conseiller.ca/nouvelles/fiscalite/fiscalite-le-canada-meilleur-eleve-du-g7/>

LAYE Sébastien, « Amazon répercute la "taxe Gafa" sur ses tarifs: pourquoi la taxation française n'est pas efficace » , *Le Figaro*, 5 août 2019, , en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/economie/amazon-repercute-la-taxe-gafa-sur-ses-tarifs-pourquoi-la-taxation-francaise-n-est-pas-efficace-20190805>

MICHEL Anne, « Vers un accord mondial pour mieux taxer Google, Amazon, Facebook et Apple ? », *Le Monde*, 29 janvier 2019, en ligne <https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/01/29/taxation-des-gafa-l-ocde-veut-parvenir-a-un-accord-mondial-en-2020_5416080_3234.html>

MONTPETIT Jonathan, « How it suddenly became chill to tax Netflix and other web giants », *CBC*, 12 octobre 2019, en ligne <https://www.cbc.ca/news/canada/montreal/netflix-tax-2019-federal-election-1.5318942>

OCAMPO José Antonio, « Il faut un accord international pour taxer les Gafa! », *Le Figaro*, 16 juillet 2019, en ligne <https://www.lefigaro.fr/vox/economie/il-faut-un-accord-international-pour-taxer-les-gafa-20190716>

TCHOTOURIAN Ivan, « Quand les impôts volent la vedette – 1re partie », *Contact,* 31 mai 2018, en ligne <http://www.contact.ulaval.ca/article_blogue/quand-les-impots-volent-la-vedette-1re-partie/>